



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO



**PROPUESTA DE REFORMA LEGAL PARA LA INCORPORACIÓN AL
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DE PERSONAS FÍSICAS Y
MORALES DE DIFÍCIL UBICACIÓN Y CAPTACIÓN**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA:

FÉLIX CALDERÓN VÁZQUEZ

ASESOR: LIC. ALICIA RENDÓN LÓPEZ



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D.F. JUNIO DE 2008



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS

Cd. Universitaria, D. F., 3 de julio de 2008.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante CALDERÓN VÁZQUEZ FÉLIX, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "PROPUESTA DE REFORMA LEGAL PARA LA INCORPORACIÓN AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DE PERSONAS FÍSICAS Y MORALES DE DIFÍCIL UBICACIÓN Y CAPTACIÓN".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
SECRETARÍA GENERAL

Agradecimientos

A Dios

A la Universidad Nacional Autónoma de México
Por mi desarrollo humano y la oportunidad de haber
cursado esta carrera.

Xóchitl
A todo lo que somos, por tu amor.

Scharazhad
Por tu existencia he crecido.

Izachar
Porque te debo mi ser humano.

Crescencia
Por traerme a la vida y ayudarme a crecer.

Félix Cantalicio
Por haber sido mi primer gran reto y guía en la vida.

Arturo, César y Omar
Por la vida que nos ha tocado compartir.

Blanca
No sé que agradecer más; tu apoyo, tu crítica o tus reflexiones.

Pedro
Por tu valioso apoyo en la construcción de este documento.

A mis Maestros
Por el impulso y todo su apoyo
Martha Josefina Gómez Gutiérrez
Maria Elena Flores Becerril
Sergio López del Valle

A mi asesora Alicia Rendón López
Por los conocimientos que me ha brindado antes y durante
este proyecto.
Por su gran calidad humana.

A mis coordinadores
Flavio Martínez Zavala
Ignacio Jaramillo Bermúdez

A mis seres queridos
Por los momentos, las palabras, el aliento, el consejo y el apoyo incondicional.
Malena, Sonia, Yanet, Kikis, Chicharín, Handy, Omarín, Alexa, Karelía,
Guadalupe, Nahomi, Camilo, Juanito, Doña Mine, Don Rey, Tíos, Primos,
Padrinos y Familiares.

A mis Amigos
Jaime Homero, René, Alberto, Ángel, Ricardo, Luis Francisco,
Alex, Adriana, Severiano, Rosa María, Ariadna, Francisco
Javier, Ana Lourdes, Rosa de Guadalupe, Mauricio Javier,
Maria Angélica, Lucía, Rosario, Roberto, Javier, Jesús,
Armando, Julio César, Diana, Maria Esther, Manuel, Emigdio.
Desde luego considerando a sus agradables parejas.

A todos mis compañeros de trabajo con mención
especial a los del Programa de Actualización del
Registro Federal de Contribuyentes (*par*)

Índice

Introducción	1
Capítulo I. Antecedentes Históricos del Registro Federal de Contribuyentes en México	5
1.1 Época Prehispánica	7
1.1.1 Estructura y organización contributiva	7
1.1.2 Los primeros recaudadores	8
1.1.3 El registro de tributos en el México Prehispánico	9
1.1.4 Tipos de tributos en el México Prehispánico	10
1.2 La Conquista	12
1.3 Época Colonial - Virreinato	16
1.4 La Independencia	25
1.5 El Imperio Mexicano	29
1.6 La República	32
1.6.1 El Congreso Provisional	32
1.6.2 El Congreso Constituyente	32
1.6.3 La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824	34
1.6.4 Ley para el arreglo de la Administración de la Hacienda Pública de 1824	35
1.6.5 La República Centralista	40
1.6.6 La República Centralista Transitoria	45
1.6.7 La Segunda República Centralista	48
1.6.8 La Segunda República Federal	50
1.6.9 El régimen transitorio de excepción	52
1.7 La Constitución Política Federal de 1857	56
1.8 La Reforma	58
1.8.1 El gobierno de reacción o la dualidad de gobiernos	59
1.8.2 El triunfo del gobierno de la legalidad	61
1.9 La Intervención Francesa y el Segundo Imperio	64
1.10 La restauración de la República	68
1.11 El Porfiriato	74
1.12 La Revolución y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917	77
1.13 Siglo XX período post-revolucionario	82
1.14 La Transformación del SAT	90
Conclusiones del capítulo	91
Capítulo II. Conceptos Jurídicos Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes	95
2.1 Materia Fiscal	95
2.2 Derecho Administrativo	96
2.3 Derecho Financiero	97
2.4 Derecho Tributario	98

2.5	Derecho Fiscal	99
2.6	Potestad Tributaria	101
2.7	Política fiscal	102
2.8	Leyes fiscales	103
2.9	Procedimiento administrativo	103
2.10	Contribución	104
2.11	Impuesto	105
2.12	Autoridad Fiscal	105
2.13	Contribuyente	106
2.14	Identificación Tributaria	107
2.15	Registro de Contribuyentes	108
2.16	Registro Federal de Contribuyentes (RFC) ó Padrón de Contribuyentes	109
2.17	Requerimiento	110
2.18	Evasión Fiscal	113
2.19	Elusión Fiscal	115
2.20	Tipos de Infracciones Fiscales	116
2.21	Delito Fiscal	118
2.21.1	Elementos constitutivos del delito	119
2.21.2	Responsables de los delitos fiscales	119
2.21.3	Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes	120
	Conclusiones del capítulo	121

Capítulo III. Relación de los Principios Constitucionales y de las Garantías Individuales en materia de Contribuciones, con la integración del Registro Federal de Contribuyentes		123
3.1	Relación tributaria en un ámbito de obligatoriedad del cumplimiento de la legalidad que establece la Constitución	123
3.2	Principios de las Contribuciones	125
3.2.1	Constitucionales	125
3.2.2	Económicos	126
3.3	Las garantías individuales contenidas en la Carta Magna relacionadas con la Materia Fiscal	127
3.3.1	Garantías contenidas en el Artículo 14 Constitucional	127
3.3.2	Garantías contenidas en el Artículo 16 Constitucional (Garantía de seguridad jurídica)	129
3.3.3	Garantías contenidas en el Artículo 21 Constitucional	131
3.3.4	Garantías contenidas en el Artículo 22 Constitucional	132
3.4	Obligación de contribuir de Mexicanos y Extranjeros	133
3.5	Relación entre contribución y pago	134
3.6	Clasificación de las contribuciones según el Código Fiscal de la Federación	135
3.7	Clasificación doctrinal de los impuestos	137
3.8	Clasificación de los contribuyentes	138
	Conclusiones del capítulo	141

Capítulo IV. Establecimiento y Definición del Sistema Fiscal Mexicano y

su relación con el Registro Federal de Contribuyentes	143
4.1 Estructura del Sistema Fiscal Mexicano	143
4.2 Sistema Federal Mexicano	144
4.3 Poder Legislativo Federal	145
4.4 Poder Judicial Federal	146
4.5 Poder Ejecutivo Federal	147
4.5.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público	149
4.5.2 Servicio de Administración Tributaria (SAT)	150
4.5.2.1 Integración del SAT	151
4.5.2.2 Objetivo del SAT	152
4.5.2.3 Reglamento Interior del SAT	153
4.5.2.4 Estructura Orgánica del SAT	154
4.5.2.5 Procedimientos del Derecho Tributario Administrativo	154
4.5.3 Solución Integral en el Servicio de Administración Tributaria	156
4.5.4 Identificación Del Contribuyente en la Solución Integral del SAT	160
4.6 Facultades concurrentes entre los niveles de gobierno en México	163
4.6.1 Control de Contribuyentes en el nivel Federal	164
4.6.2 Control de Contribuyentes a nivel Estatal	164
4.6.3 Control de contribuyentes a nivel Municipal	164
4.7 El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	165
4.7.1 Primera Convención Nacional Fiscal	166
4.7.2 Segunda Convención Nacional Fiscal	167
4.7.3 Tercera Convención Nacional Fiscal	167
4.7.4 Origen del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	168
4.7.5 De la Colaboración Administrativa entre las Entidades y la Federación	169
4.7.6 Proyecto de la Nueva Hacienda Pública Distributiva	170
4.7.7 Primera Convención Nacional Hacendaria	171
4.7.7.1 Antecedentes	171
4.7.7.2 Definición	172
4.7.7.3 Integración	172
4.7.7.4 Principios	172
4.7.7.5 Propósitos, objetivos y alcances	173
4.7.7.6 Declaratoria a la Nación y Acuerdos de los trabajos de la Primera Convención Nacional Hacendaria	174
4.7.8 Suministro recíproco de Información entre Federación y Entidades Federativas	182
Conclusiones del capítulo	184
Capítulo V. Fundamento Jurídico de la Inscripción al RFC	187
5.1 Jerarquía de los ordenamientos jurídico - fiscales	187
5.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	188
5.1.2 Tratados Internacionales	188
5.1.3 Ley	188
5.1.4 Decreto-Ley	189
5.1.5 Decreto-Delegado	190

5.1.6	Reglamento	191
5.1.7	Las circulares	194
5.2	Marco jurídico de la operación del Registro Federal de Contribuyentes (RFC)	195
5.2.1	Integración del RFC	196
5.2.2	Facultades de Asistencia para la integración del RFC	196
5.2.3	Salvaguarda de la información integrada en RFC	197
5.3	Autoridad Fiscal responsable del Registro Federal de Contribuyentes	199
5.4	Atribuciones y Facultades del SAT relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.	201
5.4.1	Atribuciones	201
5.4.2	Facultades Generales de las Unidades Administrativas del SAT	203
5.4.3	Competencia de la Administración General de Servicios al Contribuyente con relación al RFC.	203
5.4.4	Competencia de la Administración General de Aduanas con relación al RFC.	205
5.4.5	Competencia de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal con relación al RFC.	205
5.4.6	Competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes con relación al RFC.	206
5.4.7	Competencia de la Administración General de Recaudación con relación al RFC.	206
5.4.8	Competencia de la Administración General de Planeación con relación al RFC.	206
5.5	Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes	207
5.5.1	Obligación de inscripción al RFC	208
5.5.1.1	Solicitud de inscripción al RFC	210
5.5.1.2	Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes a través de Fedatarios públicos	211
5.5.1.3	Clave de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (Cédula)	212
5.5.2	Actividad preponderante y claves de obligaciones Fiscales	213
5.5.3	Avisos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes	215
5.5.3.1	Cambio de denominación o razón social	215
5.5.3.2	Cambio de domicilio fiscal	215
5.5.3.3	Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades	216
5.5.3.4	Cancelación en el registro federal de contribuyentes	218
5.5.3.5	Apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes	219
5.5.3.6	Inscripción asistida o invitación al cumplimiento de la obligación de Inscripción al RFC	219
5.5.4	Facultad de actualización, cambio de datos u obligaciones	220
5.5.4.1	Facultad de depuración o cancelación de registros	220

5.5.4.2	Cambio de datos u obligaciones	221
5.5.4.3	Preinscripción de contribuyentes en el RFC	222
5.6	Operación del Padrón de contribuyentes bajo la normatividad existente	222
5.6.1	De la inscripción al RFC	222
5.6.2	De los avisos al RFC	223
5.6.3	Ventajas de inscribirse al RFC	224
5.6.4	Cédula de Identificación Fiscal y Constancia de Registro Fiscal	224
	Conclusiones del capítulo	225
Capítulo VI. Control de Contribuyentes en Francia, España y Chile		227
6.1	Control de Contribuyentes en Francia	227
6.1.1	Gestión de la Administración Fiscal Francesa	227
6.1.1.1	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques)	229
6.1.1.2	Impuesto sobre Sociedades (L'impôt sur les sociétés - IS)	231
6.1.1.3	Impuesto sobre el Valor Añadido (Taxe sur la Valeur Ajoutée - TVA)	231
6.1.1.4	Otros impuestos	232
6.1.2	Auto tutela	232
6.1.3	Inspección	233
6.1.4	Centros de gestión autorizados (centres de gestión agréés)	235
6.1.5	Normas sobre interpretación y posibilidades de aplicación analógica	237
6.1.6	La Identificación Tributaria en Francia	239
6.2	Control de Contribuyentes en España	240
6.2.1	La Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT)	240
6.2.2	Gestión en la Agencia Tributaria	240
6.2.3	El Control Tributario	241
6.2.4	El Registro de Contribuyentes	241
6.2.4.1	Localización del Contribuyente	241
6.2.4.2	Domicilio fiscal. Concepto y clases	244
6.2.4.3	Información de domicilios en el registro de contribuyentes	245
6.2.4.4	Acciones de mejora de la calidad de los datos censales en relación con los domicilios	250
6.2.5	La Identificación Tributaria en España	254
6.3	Control de Contribuyentes en Chile	254
6.3.1	Gestión de la Administración Fiscal en Chile	254
6.3.2	Sistema Tributario Chileno	255
6.3.2.1	Impuestos Directos	256
6.3.2.2	Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA)	257
6.3.3	La Identificación Tributaria en Chile	258
6.3.3.1	Obligados a obtener RUT	258
6.3.3.2	Residencia o Domicilio en Chile	259
6.3.3.3	Obtención de Password en Internet	259

6.3.3.4	Iniciación de Actividades	260
6.3.3.5	Trámite Simplificado	260
6.3.3.6	Actualización o Modificación de Información	261
6.4	Identificación tributaria en otros países o comunidades	261
6.4.1	Identificación Tributaria en algunos países de América Latina	261
6.4.2	Identificación Tributaria en Estados Unidos	262
6.4.3	Identificación tributaria en la Unión Europea	262
	Conclusiones del capítulo	263

Capítulo VII. Perspectivas y Alternativas Jurídicas para la Conformación de un Registro Federal de Contribuyentes Integral y Actualizado en México		265
7.1	Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes (<i>par</i>)	265
7.1.1	Marco Jurídico	266
7.1.2	Seguridad y confidencialidad de la información	266
7.1.3	Diagnóstico (Encuesta de cobertura y calidad)	267
7.1.4	Objetivos del programa	267
7.1.5	Estrategias y metodologías del programa	268
7.1.6	Población objetivo del programa	269
7.1.7	Acciones	269
7.1.7.1	La difusión de mensajes, a través de campañas de comunicación masiva, para promover, informar y orientar la participación de los contribuyentes	269
7.1.7.2	Cumplimiento Voluntario	269
7.1.7.3	La actualización simultánea del Registro Federal de Contribuyentes y las bases de pagos de los impuestos estatales	270
7.1.7.4	La concertación para la obtención de los apoyos necesarios para multiplicar la difusión del PAR y favorecer el respaldo de los diversos sectores sociales	271
7.1.7.5	La selección de una población de contribuyentes de una localidad o de un sector económico	271
7.1.7.6	La tramitación de actualizaciones e inscripciones directamente en los domicilios fiscales o negocios de los contribuyentes	272
7.1.8	Operativos	273
7.1.9	Situación actual del Padrón de Contribuyentes (Primer trimestre 2008).	275
7.2	Política Tributaria	276
7.3	Aplicación de los principios constitucionales de las Contribuciones	281
7.4	Sanciones	282
7.5	La relación de la Administración Tributaria con los	

	contribuyentes y los incentivos para la aceptación de las contribuciones	285
7.6	Combate a la evasión y elusión fiscales	286
7.7	Civismo fiscal y cultura tributaria	288
7.8	Coordinación y comunicación entre los niveles de gobierno	291
7.9	La tecnología informática y los sistemas de información	293
7.10	La reingeniería de procesos y la simplificación de procedimientos	294
	Conclusiones del capítulo	295
	Conclusiones Finales	297
	Bibliografía	299

Una reflexión antes de iniciar

Considero que la Autoridad Fiscal debe ampliar y actualizar el Registro Federal de Contribuyentes, incorporando a las personas físicas y morales obligadas a contribuir, que por las características de la actividad económica que realizan, son de difícil ubicación, captación, inscripción y actualización.

Al respecto me surgen algunas dudas que trataré de disipar en el cuerpo de la presente Tesis:

¿Existen ordenamientos específicos en el cuerpo de la legislación fiscal actual, que sustenten la inscripción obligatoria de personas físicas y morales que realizan actividades económicas por las que deben contribuir?

¿Las multas administrativas representan el medio idóneo para hacer que las personas omisas acudan ante la autoridad fiscal?

¿Es útil la tipificación de la falta de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes como delito asimilable a la defraudación fiscal?

¿Existe la coordinación y comunicación entre los niveles de gobierno del país respecto de los Padrones de Contribuyentes?

¿Existe un esquema integral que permita la ubicación del domicilio de los contribuyentes en el espacio geográfico en el que llevan a cabo sus actividades económicas?

¿Se requiere establecer una clave única que identifique a las personas de forma tal que se ubique en el estatus de contribuyente, con todos los derechos y obligaciones que esa situación le conlleva?

Félix Calderón Vázquez

Introducción

Con motivo de mi desarrollo profesional en el área fiscal he percibido un gran desequilibrio entre los ciudadanos que contribuimos al gasto público y otros que no lo hacen, sin tener la mínima intención de hacerlo. En los años de 2004 y 2005, tuve la fortuna de colaborar en la revisión de los aspectos jurídicos del programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes, mejor conocido como PAR. Es allí que con motivo de la función propia me empezaron a surgir dudas en cuanto a los aspectos legales que daban lugar a la implementación del programa, observando que existían algunas situaciones especiales dentro del marco jurídico. Cabe señalar que en 2006 por necesidades del servicio, fui transferido a otra área, sin embargo, continué con mi proyecto de Tesis denominado: **Propuesta de reforma legal para la incorporación al Registro Federal de Contribuyentes de personas físicas y morales de difícil ubicación y captación**, considerando el programa en comento.

He elegido este tema, por la importancia que representa el Registro Federal de Contribuyentes, para la Autoridad Fiscal, puesto que es la base fundamental para identificar y por ende ubicar a las personas que son susceptibles de contribuir, para efectos de ejercer un control adecuado y cumplir con su obligación constitucional de recaudar contribuciones en forma proporcional y equitativa.

Asimismo, con el conocimiento de que el Gobierno a través de sus diferentes Poderes, tiene la Potestad para establecer los mecanismos necesarios para lograr ese equilibrio económico y social; al existir normatividad, procedimientos e instituciones encargadas de vigilar que se cumplan los principios constitucionales de las contribuciones: legalidad, generalidad, finalidad, proporcionalidad y equidad; el enfoque de esta Tesis, será hacia el padrón del Registro Federal de Contribuyentes.

Parto de la premisa de que existen tres tipos de personas físicas y morales obligadas a contribuir: conocidas, intermediarias y desconocidas. Los tres

casos tienen situaciones de control diferentes, sin embargo es indudable que todos deben estar registrados en el Registro federal de Contribuyentes.

En estricto sentido legal, las personas físicas y morales deben inscribirse voluntariamente, hoy por hoy sabemos que existen personas que se ubican en las hipótesis legales, para ser consideradas contribuyentes, que sin embargo no han cumplido con el requisito básico de inscribirse y por ende, tampoco han contribuido al Fisco Federal, estando obligados a hacerlo.

A la luz del marco jurídico que le otorga facultad a la Autoridad Fiscal para inscribir a las personas que en su caso identifique como contribuyentes, en la práctica se requiere un procedimiento y diversos trámites administrativos y documentos, mismos que no hacen exitoso el cumplimiento del fin mencionado.

Es por ello que se hace necesario plantear alternativas legales que le faciliten a la Autoridad Fiscal, lograr la inscripción o incorporación al Registro Federal de Contribuyentes a todas aquellas personas que con conocimiento o por desconocimiento de la obligación, continúan en la omisión y que se ubican en la hipótesis legal como obligados a contribuir y que son de difícil ubicación, captación, inscripción y actualización, para que, posteriormente, pueda ejercer sobre ellas sus facultades fiscalizadoras y recaudatorias.

Así, en el capítulo primero señalo antecedentes históricos del Registro Federal de Contribuyentes en nuestro sistema tributario, abordando principalmente la forma en que han evolucionado las Instituciones, la Legislación y, en algunos casos, los Sistemas y Procesos que permiten el día de hoy contar con alguna forma de control de contribuyentes.

En el segundo capítulo, señalo conceptos jurídicos relacionados directamente con el Registro Federal de Contribuyentes, con el fin de manejar una terminología homogénea en el presente documento.

El capítulo tercero trata sobre la relación de los Principios Constitucionales y de las Garantías Individuales en materia de Contribuciones, con la integración del Registro Federal de Contribuyentes, con el fin de observar su estricto cumplimiento.

En el capítulo cuarto estableceremos y definiremos al Sistema Fiscal Mexicano en su relación con el Registro Federal de Contribuyentes, abordando el Sistema Federal y la relación de la Federación con las Entidades Federativas y Municipios.

El capítulo se referirá específicamente al fundamento jurídico de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

En el capítulo sexto hago referencia a la forma en que tres Administraciones Tributarias de gran importancia en foros internacionales, realizan el control de sus contribuyentes, Francia, España y Chile.

En el capítulo siete haré referencia al Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes (PAR), centrando el estudio en los aspectos jurídicos que fundamentan este Programa. Por último, en el mismo capítulo, daré paso a las perspectivas y alternativas que identifiqué se pueden abordar para lograr la inscripción y actualización en el RFC, tendientes a contribuir en la cristalización de los principios constitucionales de las contribuciones mencionados, circunscritas específicamente al sistema tributario, a la legislación y a las facultades de la Autoridad Fiscal, señalando como factores de referencia, los diferentes aspectos políticos, sociales, económicos, organizacionales, tecnológicos y culturales, que directa e indirectamente influyen en esta problemática.

Creo importante señalar que desde el inicio del proyecto de Tesis a la fecha, en el contexto de la evolución del derecho, han existido cambios, por ejemplo, reformas legales respecto al domicilio para efectos fiscales, así como la promulgación de leyes que tienen como fin atacar la evasión fiscal que se da entre el comercio informal, aspectos que en un principio fueron considerados como premisas de la Tesis, sin embargo, conforme se fue desarrollando el trabajo, tuvimos que adaptar las líneas de investigación, a efecto de no proponer aspectos que ya habían sido abordados técnica y legalmente, desde luego, siempre respetando el protocolo de Tesis.

Capítulo I. Antecedentes Históricos del Registro Federal de Contribuyentes en México

El Estado Mexicano debe realizar diversas actividades u operaciones, a efecto de conseguir el desarrollo del País, situación que genera la necesidad de contar con recursos económicos para tal fin, en la actualidad, sabemos que esa obligación está planteada en nuestro contrato social, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se establece que todos los mexicanos debemos aportar para el funcionamiento del mismo Estado. A los efectos, hoy día contamos con Instituciones, Legislación y Mecanismos, mismos que siempre serán susceptibles de mejora, sin embargo esto no siempre ha sido así, por lo que se hace necesario revisar los antecedentes de las contribuciones.

Retomando la idea de “Quien no conoce la historia está condenado a repetirla”, creo muy importante señalar que las contribuciones, desde sus acepciones iniciales tales como aportaciones, tributos, imposiciones, así como el consecuente control de los contribuyentes, también en sus diferentes denominaciones, han estado directamente influenciados por las diversas situaciones económicas y sociales que han existido en México, razón por la que inicio esta Tesis, con el recuento de hechos que han incidido en el control de estas aportaciones, tributos, imposiciones y contribuciones, en las diferentes etapas de la historia de México. Para estos efectos abordaré desde la Época Prehispánica, pasando por la Conquista, la Colonia, la Independencia, la República, la Reforma, el Porfiriato, la Revolución, el periodo Post Revolucionario, hasta llegar a la época Actual. Sin embargo antes de entrar de lleno a los acontecimientos de nuestro País, haremos un bosquejo de las contribuciones en la historia universal.

En los inicios de la organización humana, donde observamos las primeras manifestaciones de agrupación de individuos (el clan, la gens, la horda, la tribu, etc.), con la finalidad de sobrevivir contra posibles ataques de bestias, fieras o de integrantes de otras agrupaciones. Desde entonces el hombre ha idealizado y aceptado siempre la existencia de seres superiores, que pudieren representarse como superiores jerárquicos o lo más común, como Dioses, por

lo cual, bajo el temor de no gozar de la vida inmortal y la protección de los mismos, les rendían tributo y honor, brindándoles frutos, animales y personas sacrificadas, entre otras cosas, creyendo que de lo contrario su existencia se vería amenazada. Un ejemplo de esta situación lo podemos ver en la civilización Egipcia donde existían tributos para el faraón. En esa época también aparece la más antigua forma de tributar "el trabajo personal", mismo que se utiliza en la construcción de la pirámide del Rey Keops. Asimismo, podemos comentar que los egipcios también manejaban un control de declaraciones de impuestos de frutos y animales, operando su control fiscal en el pago de determinados tributos con recibos, mismos que consistían en piezas de cerámica.

Posteriormente, aparece la formación de las primeras ciudades, en las que los subordinados para gozar de la protección de los Reyes debían participarles a éstos de sus frutos y ganancias mismas que se destinaban para el consumo del Rey, su familia y su servidumbre, así como para los integrantes del ejército. Tal es el caso de Roma, donde surgen los términos tales como aerarium (erario), tributum (tributo), fiscus (fisco), entre otros conceptos fiscales empleados por la legislación actual y los doctrinarios; asimismo, los primeros controles, órganos recaudadores, cuerpos jurídicos e incluso **el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios)**.

En la Edad Media el poder estaba depositado en el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo obligados a deberle respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos debían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

Más adelante comenzarían a observarse las primeras manifestaciones exigiendo justicia y libertad, mismas que desembocaron en cambios drásticos en las formas de organización de los Estados, en cuanto a su integración en

sociedad y sus formas de gobierno, transitando de ser esquemas impositivos a ser esquemas contributivos.

1.1 Época Prehispánica

Hablando de México, no obstante que en el territorio que hoy conocemos, se desarrollaron varias naciones autóctonas, ha prevalecido la tendencia de presentar a la nación Mexica como la más desarrollada, y aunque quizá podamos cuestionar tal concepción, la gran mayoría de los estudios que abarcan la historia del proceso contributivo, tributario e impositivo mexicano, parten de tal supuesto. La costumbre de pago de tributos aparece en diferentes épocas y en diferentes grupos humanos, siempre lo entregaba un dominado a un dominante; podía ser dado por pueblos, grupos sociales, grupos étnicos y era otorgado principalmente en especie y en servicio.

Los pueblos tributarios reconocían su grado de subordinación con respecto a quienes los dominaban y por ello pagaban tributo. Sin embargo, con frecuencia mantenían ciertos derechos, como era la continuidad de su organización social y política.

1.1.1 Estructura y organización contributiva

La sociedad Azteca se encontraba profundamente estratificada: cada clase social tenía reglamentado el uso de las diversas calidades, colores y decorados de las prendas de su indumentaria. Sin embargo, “ser mexica” obligaba al soberano a una redistribución de los bienes en beneficio de los habitantes del Imperio, lo que se traducía en una importante obra pública que facilitaba el tránsito, el comercio y las artes.

Al arribo de los españoles existía una organización tributaria estructurada en torno a lo que los historiadores han llamado la triple alianza, establecida entre

las naciones mexica, texcocana y tlacopense, misma que había extendido su dominio sobre otras naciones.

El procedimiento que se seguía para organizar la tributación era el siguiente: una vez dominada una población, se determinaba el tributo que se debía de pagar, recaudándose una parte de inmediato. Enseguida los Mexicas dejaban en la población a un Recaudador de Tributos o “Calpixqui” encargado de vigilar que los tributos se recogieran y fuesen enviados a la capital. Se tiene entendido que no se enviaba la totalidad de los pagos, pues parte de éste se almacenaba en la localidad.

1.1.2 Los primeros recaudadores

Cabe señalar que en esa época se depositaban las facultades ejecutivas en un personaje al que se denominaba “El Tlatoani”, mismo que era asesorado por cuatro consejeros entre los que se encontraba quien desempeñaba las funciones equiparables a las de un Ministro de Hacienda en la actualidad.

A este consejero se le llamaba “Cihuacoatl”, quien tenía bajo sus órdenes a una especie de tesorero llamado “Huey Calpixqui”, mismo que tenía como subordinados a una especie de recaudadores regionales, denominados “Calpixqui”¹ o “Calpixques”. A nivel local la supervisión de la recolección del tributo la asumía un “Tquitlahtoh”², funcionario nombrado por la autoridad regional o provincial. Los bienes a nivel local los recogía este funcionario y los enviaba a un centro regional y de este eran enviados a la capital de la provincia.

Estos primeros recaudadores “Calpixques” eran identificados por el pueblo porque llevaban una vara en una mano y un abanico en la otra.

¹ Mohar Betancourt, Luz María. El tributo Mexica en el siglo XVI: Análisis de dos fuentes pictográficas. Centro de Investigaciones y Estudios Superiores de Antropología Social SEP, 2ª Edición. México 1987. pp. 20-21.

² Autores Varios. Crónica Gráfica de los Impuestos en México SIGLOS XVI –XX. SHCP, 1ª Edición. México 2002. p 21.

1.1.3 El registro de tributos en el México Prehispánico

Es probable que cada “Calpixqui” llevara una especie de archivo sobre lo que se recibía y que luego se enviara a Tenochtitlan al funcionario mayor o “Pentlacalcatl”, que lo incorporaba con la totalidad de los registros. Por tal motivo, la recaudación requería que estos funcionarios realizaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarios, así como de la numeración y valuación de las riquezas recibidas y en general todo lo que se recibía como pago. Seguramente existían grandes cantidades de estos registros que iban aumentando de acuerdo con las conquistas militares y el establecimiento de nuevas provincias tributarias.

Los registros de tributos se llamaban “tequiámatl” o matrícula de tributos; estos fueron un género de códigos relacionados con la administración pública del Imperio Mexica.

Referencia de esta organización tributaria Mexica la encontramos en el texto de la Historiadora Luz María Mohar³ quien toma como base de estudio al Códice Mendocino y a la Matrícula de Tributos, de los que señala: “Tanto el Mendocino como la Matrícula de tributos son códigos pictográficos con comentarios en español el primero, y en náhuatl y español el segundo. Están compuestos por láminas a color en donde se representa el tributo dado por los pueblos sojuzgados. Estas laminas incluyen además de los grifos de los pueblos tributarios, el tributo en textiles, en trajes y rodela para la guerra, en alimentos en materias de uso común y de lujo, así como en productos elaborados comunes y de lujo; de cada uno de estos tributos se da la cantidad y en algunos casos se indican sus medidas.”

Como se señala en el párrafo anterior la llamada Matrícula de Tributos o Códice Moctezuma, es precisamente uno de los documentos, conformado por 39 láminas, donde se registraron las listas de topónimos o nombres de pueblos y los tributos que éstos tenían que pagar a los señores de Tenochtitlán. Cada una de ellas corresponde a una región geográfica localizable en los estados

³ Mohar Betancourt, Luz María. Op. cit. p. 7.

actuales de México, Hidalgo, Morelos, Puebla, Veracruz, San Luis Potosí, Oaxaca, Guerrero, Chiapas y Distrito Federal.

1.1.4 Tipos de tributos en el México Prehispánico

Al consolidarse México Tenochtitlán, surge el período de expansión y dominio militar de los aztecas. En este tiempo podemos identificar varios tipos de tributos que se daban según la ocasión: de guerra y religiosos, entre otros.

A su vez, en razón de los sujetos del tributo existían dos tipos: los que debían pagar los habitantes mexicas y los que pagaban los pueblos sometidos, originándose la siguiente clasificación:

- a) Tributo Local. Este se daba por el pueblo común para el mantenimiento de sus señores o gobernantes nativos. Consistía, básicamente, de servicio en caso de los señores, el trabajo de sus campos y la provisión de alimentos, agua, leña, etc.
- b) Tributo real. Este se daba principalmente por los pueblos vencidos en la guerra para el mantenimiento de los vencedores. Debía ser pagado de acuerdo con la frecuencia y la cantidad que establecía el vencedor, se pagaban principalmente cacao, alimentos, materias primas, artículos de lujo ya elaborados, servicio personal y material de construcción.

Abundando en los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos podemos señalar que también se dividían en dos tipos: a) en especie o mercancías que variaban según la provincia, población, riqueza o industria; entre otras les imponían cargas tributarias en productos que debían entregar; mantas de algodón, plumas de aves, telas de varias fibras, cigarros, bolas de caucho para el juego de pelota y también metales preciosos, águilas, serpientes e incluso mancebos a los cuales se les arrancaba el corazón para ofrecerlo a sus dioses o, b) en servicios especiales que estaban obligados a prestar los habitantes de los pueblos sometidos. Los tributos cobrados a los pueblos sometidos no eran utilizados para beneficio de las comunidades que

los aportaban; en realidad se destinaban para las necesidades de los gobernantes y del pueblo dominante.

El sistema tributario que regía entre mexicas, texcocanos y tlacopenses al arribo de los españoles reflejaba el alto grado de desarrollo social en el que se encontraban. Los grupos sociales sacerdotal, militar y comercial compartían la responsabilidad de la organización de la fuerza social por medio de los llamados señores universales, brazos ejecutivos de cada una de las naciones integrantes de la triple alianza; bajo los cuales se encontraban los ejecutivos regionales o caciques llamados señores particulares, y debajo de éstos, los señores naturales desempeñando las funciones ejecutivas locales, quienes por lo general eran delegados de los señores particulares. **Correspondía entonces, a los señores universales, particulares y locales diseñar y ejecutar lo que se podría llamar la política impositiva de la triple alianza.**

Contrario a lo que pudiera suponerse, los recursos necesarios para el buen funcionamiento del pacto de la triple alianza, provenían en gran medida de la acción voluntaria tributaria de las comunidades o grupos sociales pertenecientes a alguna de las tres naciones confederadas y no de la acción coercitiva. Seguía en importancia como fuente de ingresos, la acción contributiva, manifiesta principalmente en el funcionamiento y desarrollo de los llamados barrios mayores y menores, esto es, las “parcialidades” y los “calpullis”, mismos que mantenían su independencia y autonomía en el seno de esa confederación de naciones, precisamente porque entre los grupos sociales integrantes contribuían para la satisfacción de las necesidades del conjunto, evitando así terminar siendo absorbidos por otras comunidades o grupos sociales individualizados de alguna de las tres naciones.

La acción impositiva se ejercía sobre las naciones copartícipes de esa triple alianza con el doble objeto de obtener recursos para mantener un dominio capaz de ser extendido sobre otras naciones, así como para la manutención del aparato administrativo ejecutivo de aquella confederación.

Podemos decir que el pueblo Azteca consideró la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixques. Este pueblo marcó la pauta para lo que en nuestros días conocemos como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban tributos normales y los famosos tributos de guerra o para celebraciones religiosas. Esos tributos desarrollados pasaron, con la llegada de los conquistadores Españoles, de ser en especie a ser tributo en dinero o en monedas.

1.2 La Conquista

Con la promulgación en mayo de 1493, por el Papa Alejandro VI, de la bula por medio de la cual concedía a los monarcas católicos españoles, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista del Nuevo Mundo.

Sin embargo, **sería hasta la Real Cédula expedida el 5 de febrero de 1504, donde los monarcas hispanos pondrían en vigor la primera medida recaudatoria en el Nuevo Mundo. En la misma, los Reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagasen el quinto, esto es, la quinta parte del mineral que encontraran, explotaran u obtuvieran de los naturales, mismo que debía enterarse a los oficiales de la Real Hacienda de cada provincia.**

Posteriormente, en 1511, se establecería el Consejo de Indias, organismo legislativo y arbitral del cual emergió el conjunto normativo que debía regir en la el Nuevo Mundo con dominio de España, considerándose entre éstas las leyes hacendarias. Este Consejo tenía facultades de asesoramiento en cuanto a las delegaciones administrativas nombradas y enviadas por la Corona para que en su nombre gobernasen los nuevos territorios. A este Consejo se encontraba subordinada la Casa de Contratación de Sevilla, que entre otras cosas servía para concentrar las exportaciones destinadas a los territorios de ultramar, y en

la que se cobraban los derechos, se supervisaban las flotas, su carga y sus pasajeros, recibándose las importaciones y los caudales destinados a la Corona.

Del Consejo de Indias también dependía el gobierno eclesiástico en los territorios del Nuevo Mundo, de gran importancia en el aspecto recaudatorio, si se toma en cuenta la bula del Papa Alejandro VI, expedida en diciembre de 1501, en la que otorgaba a la monarquía hispana la facultad de la recaudación, administración y uso del diezmo en las tierras de Nuevo Mundo.

Ubicamos el período de la conquista de México desde el momento en que en 1519 el gobernador de Cuba, Don Diego de Velázquez, organiza una expedición para la exploración de las islas circundantes.

Las expediciones, eran financiadas en gran medida por los capitanes. A cada uno de ellos se le asignó un grupo de soldados para “rescatar” las tierras en nombre del rey de España y cobrar su inversión. De las tierras, el oro y las especies que “rescataran”, conforme a la Real Cédula de 1504, correspondía la quinta parte a la monarquía española. A esto se le llamó “el Quinto Real”.

Hernán Cortés, fundó la Villa Rica de la Veracruz y en 1522, el Rey Carlos I de España y V de Alemania lo nombró a Cortés Gobernador y Capitán General de la Nueva España.

En la travesía a Tenochtitlán, ciudad capital de la nación mexicana, integrante de la confederación de la triple alianza, Hernán Cortés establece relaciones con naciones enemigas de la triple alianza, mismas que le se unieron, generándose los primeros tributos otorgados a los expedicionarios, los cuales fueron enterados a las autoridades hacendarias que acompañaban a la expedición.

En sus **Cartas de Relación, primer documento fiscal en la historia de la Real Hacienda de la Nueva España**, Cortés describe sus hazañas y el gran número de pueblos que tributaban al emperador Moctezuma, situación que descubre en el libro de tributos de los aztecas, en el que obtuvo información para localizar y explotar los yacimientos de minerales. Interesado en el oro y la plata, también pensaba en el cobre como material necesario para preparar el

bronce de sus cañones. Es así como se da el cambio del pago de tributos del pueblo azteca de flores y animales, por alimentos, piedras y joyas.

Cuando las fuerzas expedicionarias españolas y las naciones aliadas arriban a Tenochtitlán, vencen al reinado de Moctezuma, estableciendo a los vencidos impuestos y gravámenes de diferente índole. Según las crónicas, Hernán Cortés convocó en Coyoacán a todos los principales de la comarca de México y les hizo saber que ya no debían tributar a Moctezuma ni a los otros señores universales, ni labrarles las tierras, sino en cambio debían servir al emperador y en su nombre a estos españoles. Así se aceptó y se repartió la tierra entre los españoles y cada uno se concertaba con el cacique, señor y principales del pueblo, al que le encomendaban establecer cuánto le debían dar cada ochenta días.

Cabe señalar que cuando en 1522 la Corona española otorgó a Hernán Cortés los títulos de Gobernador y Capitán General de la Nueva España, el monarca hispano nombró, para que se hicieran cargo de la Real Hacienda en México, a Alonso Estrada como tesorero; Gonzalo de Salazar como factor; Rodrigo de Albornoz como contador, para llevar el registro de las contribuciones en libros; Peralmides Chirinos como veedor que veía o inspeccionaba y Alonso Suazo como asesor, personas que arribaron en 1524 instituyendo el Tribunal de Cuentas, que fue la primera oficina hacendaria establecida en México y cuya función era la de regular el proceso contributivo, tributario e impositivo que la monarquía hispana pretendía establecer en esa región del Nuevo Mundo. Asimismo, existían oficiales de la Real Hacienda que eran una especie de judiciales fiscales.

El período comprendido a partir del arribo en 1524, de los oficiales reales nombrados por Carlos I para que arreglasen lo referente a la hacienda real, hasta la llegada en 1535, del primer virrey Antonio de Mendoza, se conoce comúnmente como época Pre-Colonial.

Durante el mismo, el tesorero recibía las barras de oro, o plata o monedas y las guardaba en la Caja Real. Ésta se abría con tres llaves, que por seguridad

estaban en manos de tres personas distintas: el tesorero, el contador y el gobernador. A su cargo estaba resguardar el Quinto Real.

El diezmo y la primicia eran otros impuestos solicitados por el clero a las provincias. Gracias a ellos la Iglesia acumuló grandes riquezas, con las que atendió obras de construcción, beneficencia, educación y arte. Para llevar a cabo estos trabajos contaba con haciendas, conventos, casas, templos, escuelas, hospitales, asilos y orfanatorios. Un ejemplo de la forma en que cobraban la primicia y el diezmo es el siguiente: si una vaca daba a luz, su primer crío pasaba al clero; del segundo, el dueño sólo aportaba el 10% de los productos que generara.

En la Nueva España se instituyó, en cuanto órgano gubernativo y tribunal judicial a la vez, la llamada primera Real Audiencia, conformada por un presidente y cuatro oidores. Correspondió a este órgano de gobierno presidido por Nuño de Guzmán el tratar de enderezar, a su manera, la caótica situación hacendaria y política en que se encontraba sumida la Nueva España. Para lograrlo, inició la primera campaña de moralización contra la corrupción procesando a varios oficiales reales de los que sospechaba su falta de honestidad; fijó también varios aranceles; organizó el **primer censo de indios** y estableció la primera reglamentación en torno a los juegos de azar, principalmente el de los naipes.

Por ser atributivo de la Real Audiencia la recolección de los diezmos eclesiásticos, cuando el primer obispo Fray Juan de Zumárraga arribó a la Nueva España ocasionó que la dualidad de autoridad entre la Real Audiencia y el primer obispo suscitara varios conflictos, principalmente respecto al destino de los llamados reales novenos (cantidad que proveniente de los diezmos correspondía por dación papal a la Corona) y al de los llamados tributos de indios (conjunto impositivo fijado de manera arbitraria sobre las naciones autóctonas).

Como consecuencia de esas desavenencias, se formó una segunda Real Audiencia, en la que se repitieron vicios, por lo que la Corona tomó las decisiones de circunscribir a la Real Audiencia al campo estrictamente judicial,

otorgándole facultades gubernativas en casos excepcionales y la conformación de la figura del Virrey como representante del monarca, sujeto a las disposiciones emanadas del Supremo Consejo de Indias. Con la concentración de las facultades ejecutivas en una sola persona, se evitaron los problemas, determinándose que únicamente ante la ausencia del Virrey la Real Audiencia ejerciera las funciones de gobierno.

En cuanto a la Real Hacienda en este período, se establecieron las bases para que posteriormente pudieran desarrollarse las modalidades recaudatorias, tales como: El tributo de indios; el quinto real; almojarifazgo; oficios; bienes de difuntos; diezmos; arrendamiento de realengos; alumbre, cobre, estaño y plomo; lanzas; fábrica de pólvora; penas de cámara; de particulares; impuesto de pulques; reales novenos; quinto real de perla; noveno y medio de hospital; casa de Moneda y alcances de cuentas.

1.3 Época Colonial - Virreinato

Ubicamos la época colonial en el período que comprende de 1535, año en el que toma posesión el primer Virrey de la Nueva España, Antonio de Mendoza, hasta el año 1808 cuando el Virrey Iturrigaray decide promover una serie de cambios políticos en la Nueva España a raíz de la invasión napoleónica.

En la organización social del México Colonial existían dos estamentos. Uno lo conformaban los indios y el otro los españoles. Los estamentos eran agrupaciones que tenían un origen político, en la medida que era la voluntad real la que definía el modo de vida de sus integrantes. Así los indios a diferencia de los españoles, no podían portar armas ni andar a caballo. En lo que respecta a las obligaciones hacia los monarcas, también existían leyes diferentes para indios y españoles. Por ejemplo, mientras los primeros contribuían con el pago de los Reales Tributos; que era un impuesto per cápita, los segundos lo hacían a través de las Alcabalas; que era un impuesto al comercio. Además, los estamentos tenían una estructura piramidal. Estaban divididos en diferentes segmentos, ordenados jerárquicamente de acuerdo a su riqueza y prestigio. El ápice del estamento español estaba compuesto por la

nobleza. En la base; en cambio, estaba el “estado llano”. El estamento indígena, a su turno, también se hallaba dividido en dos grupos: los nobles y los indios del común o macehuales.

Cada pueblo se hallaba organizado en torno a las entonces llamadas “repúblicas de indios”. Estas eran las unidades mínimas de la administración real; una especie equivalente a los municipios de la actualidad, aunque privativos desde el punto de vista de la composición social. A través de ellas los monarcas ejercían su control sobre la población indígena y, al mismo tiempo, daban cabida a sus demandas. Entre las obligaciones de los funcionarios de las repúblicas de indios estaba la de administrar justicia en pleitos de menor cuantía, coordinar los trabajos de construcción y reparación de puentes, caminos y edificios, así como encargarse de las finanzas de los pueblos y recaudar los Reales Tributos. Al mismo tiempo, esos funcionarios representaban a los indios en la solicitud de privilegios o “pedimentos”, sustentados en largos memoriales que trataban, por ejemplo, de exenciones en torno a las contribuciones.

De los impuestos españoles, de conformidad con lo señalado por el Historiador José Miranda⁴ sólo la alcabala, trascendió a los naturales. Estos, según Real Cédula del 1 de noviembre de 1571, que estableció en México la alcabala - impuesto de origen árabe que gravaba las compras y ventas de cualquier producto- no debían pagarla de lo que vendieran, negociaran y contrataran, salvo si fuese cuestión de artículos pertenecientes a españoles no exentos de dicho tributo. También se intento aplicar el diezmo a los indios en lo que respecta a ciertos productos introducidos por los españoles: el ganado, la seda y el trigo. Pero la disposición por la que se estableció ese diezmo reducido, no llego a ser cumplida, por la fuerte oposición de los naturales. En 1573 se implantan nuevos impuestos como el peaje, que consistía en el pago de derecho de uso de puentes y caminos.

La alcabala era una renta real que se cobraba sobre el valor de todas las cosas: muebles, inmuebles o semovientes que se vendían o permutaban. Pero,

⁴ Miranda, José. El tributo indígena en la nueva España durante el siglo XVI. El Colegio de México. 1952. p. 22.

si desde el punto de vista hacendístico era una renta real, en lo que hace a su clasificación tributaria era un impuesto que gravaba las transacciones mercantiles y que, si bien en la mayoría de los casos pagaba el vendedor, repercutía sobre el comprador e incidía en general sobre los consumidores, es decir, era un impuesto indirecto.⁵

Tanto en la metrópoli como en la Nueva España la Real Hacienda se recurrió a tres sistemas en el cobro de las alcabalas: la administración directa por funcionarios reales, su arrendamiento a particulares y el encabezamiento por parte de determinadas instituciones como los ayuntamientos y los consulados de comercio.

El primer sistema establece las Cajas de Comunidad que estaban al cuidado de los oficiales reales, de los corregidores y caciques. Los fondos de estas Cajas se formaban con bienes comunales y aportaciones personales de los indígenas, y sólo podían ser utilizados en el auxilio de los indios necesitados y para ayudar a pagar la plata de los tributos preestablecidos.

El arrendamiento a particulares o administración prebendaria fue un esquema de administración pública en el que los reyes Don Carlos y Don Felipe autorizaron la venta de plazas para sufragar los gastos de la corona. Este mecanismo mostró ser ineficiente para recaudar impuestos, dado que de los flujos de dinero requeridos por el rey, solamente llegaba a la corona un poco menos de la mitad de lo recaudado, debido a que subían mediante un esquema de vasos capilares y el resto del efectivo quedaba en los diferentes niveles de la burocracia colonial que así se mantenía. Cuando en 1704 por órdenes del rey se hacen averiguaciones sobre las Cajas de Comunidad, se encuentran con que los bienes eran mínimos y que por la suma pobreza de los tributarios, apenas podían costearse los tributos no pagados, las fiestas de obligación de los pueblos y demás gastos derivados de los cultos.

En cuanto al sistema en el que participaban instituciones como los ayuntamientos y los consulados, la Corona subrogaba el derecho fiscal a

⁵ Garavaglia, Juan Carlos y Grosso, Juan Carlos. Las Alcabalas Novohispanas (1776-1821). Archivo General de la Nación. pp. 3-6.

cambio de una aportación determinada que la institución favorecida se encargaba de realizar por vía de un “repartimiento”.

Este período se caracteriza porque la Administración y Gobierno de la Real Hacienda, estuvo supeditada a las Cédulas emitidas por el Rey, organizando los desórdenes originados con la Administración de los Virreyes, cabe recordar y señalar los tributarios del Reino, eran quienes aportaban los recursos para soportar los gastos del mismo. Denominados tributarios, debido a que existía la obligación por parte de todos los habitantes de la Nueva España de aportar los recursos para el sostenimiento de la Corona, obligación adquirida por el hecho de habitar las tierras conquistadas por el Rey.

En este tiempo que existieron varios ramos para cubrir el erario relacionadas con todas las actividades inherentes a la economía prevaleciente en esa época, agrupados en tres clases. De los ramos de que se compone la Real Hacienda, en el Virreinato podemos identificar la llamada masa común, misma que se destinaba a cubrir los presupuestos coloniales; el denominado remisible que era por entero consignado a la Metrópoli, y los ramos ajenos constituidos por cantidades que sin pertenecer al erario, eran puestas bajo su custodia siendo administradas a través de la cajas reales. **La recaudación en estos tres ramos no era realizada por una oficina o administración central, sino que eran muchas y muy diversas las instituciones recaudadoras, generándose el curioso fenómeno de que en no pocos casos ni tan siquiera mantenían entre ellas comunicación.** Tanto el Consulado o Tribunal de Comercio, como la Dirección de la Casa de Moneda, al igual que juntas especiales y diversas oficinas realizaban, cada una por su lado, la labor de recaudación, ya para satisfacer sus propios presupuestos o enviar un porcentaje o el total de lo recaudado a la península.

Este sistema recaudatorio ocasionaba una infinidad de gastos generados por cada instituto, junta u oficina destinada a la actividad recaudatoria; molestias a los contribuyentes, errores, pérdidas recaudatorias, y al no saberse con precisión dónde, cómo, cuándo y en qué porcentaje debía satisfacerse tal o cual contribución, tributo o imposición, también el erario dejaba de percibir ingresos.

Un interesante recuento de los Ramos de la Real Hacienda lo podemos obtener del estudio realizado por el Historiador Joaquín Maniau,⁶ mediante el resumen siguiente:

a) Masa común de Real Hacienda.- Cubrían los gastos del gobierno virreinal y estaba integrada por los siguientes ramos:
Alcabalas. Impuestos sobre las ventas y trueques.
Alcances de cuentas. Derivado de la revisión de las cuentas los sobrantes se integraban al erario.
Almojarifazgo. Derechos de importación y exportación.
Alumbre, cobre, estaño y plomo. El estado arrendaba su explotación.
Anclaje. Derechos que debían pagar las embarcaciones mercantes mayores que anclasen en Veracruz.
Aprovechamientos. Ganancias en las compras y ventas hechas por la Real Hacienda, así como fletes en las embarcaciones de su majestad.
Arrendamientos de realengos. Arrendamientos de tierras que pertenecían al Rey.
Avería real y armada. Impuesto que se pagaba al introducir efectos ultramarinos en Veracruz.
Bienes mostrencos. Muebles y semovientes sin dueño que se aplicaban a la Corona para rematarlos en el término de un año.
Buque. Derecho que se cobraba en Campeche a cada embarcación que salía de ese puerto.
Caldos. Impuesto especial que además de los de alcabala y almojarifazgo gravaba el aguardiente, vinagre y demás licores.
Casa de moneda. Establecida en 1535, producía utilidades a la Real Hacienda por el cobro de amonedación—real de señoreaje- y por la diferencia entre lo que pagaba por el metal y su valor ya acuñado.
Censos. Se refiere a los arrendamientos enfiteúticos de terrenos públicos.
Comisos. Pena impuesta al delito de contrabando, que consistió en decomisar los efectos de tráfico ilícito.
Cordobanes. El estado arrendaba el derecho de fabricarlos.
Chancillería. Se refiere a algunos oficios o cargos de la Audiencia de México que fue también Cancillería, por ser depositaria del sello real. En principio, al igual que otros oficios, también fueron vendibles.
Derechos de oro y plata. Impuesto sobre estos metales, originalmente se mandó cobrar el quinto de todo lo que se extrajera, de ahí también el nombre de quinto real.
Donativos. Exigidos a los vasallos para las urgencias de la Corona.
Extracción de oro y plata. Derecho de salida de estos metales y emolumentos de los ensayadores.
Fortificación. Cobro por cada barril de vino introducido por Veracruz, el producto se destinaba a los gastos de fortificación de San Juan de Ulúa.
Gallos. Licencia para lidiarlos.
Hospitalidades. Contribución de una parte de su sueldo que los soldados hacían, para gastos médicos.
Lanzas. Derecho que debían pagar los individuos que tenían título de Castilla, que en un principio contribuían al ejército con veinte lanzas.
Lastre. Su venta, necesaria para las embarcaciones, se administraba por cuenta de la Real Hacienda.

⁶ Maniau, Joaquín. Compendio de la Historia de la Real Hacienda de la Nueva España. Instituto de Investigaciones jurídicas UNAM 1ª Edición. México 1995. pp. 8-73.

Lotería. Administrada por la Real Hacienda, parte del producto se dedicó a la beneficencia pública.

Media anata. Cantidad pagada por los empleados del gobierno en razón de su cargo, consistente en la mitad de su sueldo en el primer año, de ahí el nombre de anata, esto es, anual.

Miel de purga. Residuo del azúcar que se utilizaba en la elaboración del aguardiente de caña, se pagaban derechos por su importación.

Nieve. El estado arrendaba su explotación.

Oficios. Venta de cargos públicos.

Panadería y bayuca. Bayuca o tienda de víveres del castillo de San Juan de Ulúa, se remató con la obligación para el asentista de vender el pan que se le entregaba, pagando un premio.

Papel sellado. Vendido por el Estado, servía para autenticar diversos documentos.

Pólvora. Fabricada y vendida por el Estado.

Pulperías. Impuesto a cargo de las tiendas en que se expendían vinos, objetos de droguería, mercería, etcétera.

Pulques. Impuesto sobre esta bebida, de tasa variable, su objeto fue evitar el exceso de consumo.

Quinto de perla. Análogo a los derechos de oro y plata.

Reales novenos. Parte de los diezmos que el papa otorgó a la Corona.

Salinas. Eran administradas por la Corona.

Seda. Impuesto a su importación.

Servicios de entrada y salida. Derechos cobrados en Campeche por géneros y frutos que entraran o salieran del puerto.

Tierras. Cantidades pagadas por los particulares para regularizar su tenencia.

Tintes. Impuesto sobre la grana y la vainilla.

Tributos. Impuesto cobrado a los indios y a las castas.

Vajilla. Derecho, además del quinto, sobre alhajas y piedras labradas de oro y plata.

Varios derechos de mar. Derechos pagados por las embarcaciones a su salida o entrada a Veracruz.

b) Ramos de destino particular

- A España:
 - Azogue
 - Naipes
 - Tabaco
 - Ramos estancados o monopolios estatales.
- A objetos particulares:
 - Bulas. De la Santa Cruzada y otras, se vendían a los fieles; su producto, por disposición papal correspondía a los soberanos españoles para la propagación de la fe.
 - Diezmos. El erario percibía los diezmos de los obispados de nueva creación hasta que sus titulares tomaban posesión del cargo.
 - Mesadas y medias anatas eclesiásticas. Cantidades pagadas al Estado por los funcionarios eclesiásticos.
 - Penas de cámara. Penas pecuniarias destinadas a la real cámara y para gastos de estrados y de justicia de las audiencias y otros tribunales.
 - Subsidio eclesiástico. Concesión hecha por el papa al rey sobre las rentas del estado eclesiástico.
 - Vacantes. Rentas de obispados y otras dignidades eclesiásticas que quedaban vacantes, le correspondía a la Corona, hasta que se designaba nuevos prelados. El producto se destinaba a obras piadosas.

c) Ramos ajenos a la Corona.- Ramos municipales, piadosos y particulares que ingresaban a la tesorería para su protección.

Asignaciones. Retenciones hechas a los empleados públicos para enviar a España.

Bebidas prohibidas. Derechos sobre los barriles de caldos introducidos en Veracruz.

Bienes de difuntos. Bienes de los que fallecían en la Nueva España, custodiados por la Real Hacienda hasta su entrega a los herederos en España; en caso de no haberlos, pasaban al Estado.

De particulares. Cantidades reembolsadas al erario por diversos motivos, se remitían a España y a otros lugares.

Depósitos. Las cantidades litigiosas, retenciones de sueldos, comisos y expolios se depositaban en una caja especial en tanto se destinaban.

Desagüe. Para su construcción se aplicaron los derechos de sisa y otros impuestos municipales.

Expolios. Parte de la renta de obispos y arzobispos que ingresaba a la tesorería por cuenta de diezmos cuando los preladados morían sin haberlos enterado.

Fábrica de pólvora. Del producto de las concesiones de marcas, los intendentes pagaban un impuesto para su sostenimiento.

Fondo piadoso de Californias. Bienes dedicados a las misiones en esos territorios que fueron administrados por los jesuitas hasta su expulsión en 1767, fecha en la que pasaron a la administración de la Real Hacienda.

Gastos de estrados y de justicia. Penas de cámara.

Impuesto de pulques. Impuesto adicional sobre el pulque.

Impuestos de mezcales. En algunos partidos la bebida se administraba por la Real Hacienda y su producto se destinaba a obras públicas.

Inválidos y vestuario de inválidos. Descuentos hechos a los soldados para la creación de fondos de invalidez.

Medio real de hospital. Cantidad que de los tributos aportaba la Real Hacienda para el mantenimiento del hospital de indios.

Medio real de ministros. Tributo para el sostenimiento del juzgado de indios.

Minería. Derecho destinado al sostenimiento Tribunal de Minería, cedido por el rey del real de señoreaje.

Montepíos. Fueron instituciones de seguridad social para los empleados al servicio de la corona. Existieron varios: militar, de ministros, de oficinas, de pilotos y de maestranza, o sea, de los individuos que trabajaban en los arsenales del ejército. Se sostenían con diversas asignaciones del erario y descuentos de los sueldos de los interesados.

Muralla. Impuesto destinado a la conservación de los muros de la plaza de Veracruz.

Noveno y medio de hospital. Cantidad que ingresaba a la tesorería por orden real para el mantenimiento de hospitales pobres.

Peaje y barcas. Cantidad cobrada en Veracruz a los que traficaban de esa ciudad por los caminos de Orizaba y Jalapa.

Pensión de catedrales. Dotación hecha por la Corona para la orden de los caballeros de Carlos III.

Préstamos. Los hacían los particulares, sin cobrar intereses, para necesidades urgentes de la Corona.

Productos. Venta de comisos.

Propios y arbitrios. Impuestos municipales.

Redención de cautivos. Por real orden ingresaban a la tesorería las limosnas recaudadas con el fin de redimir cautivos cristianos.

Remisibles a España. Se remitía parte de los comisos.

Temporalidades. Bienes de los jesuitas que ingresaron a la Real Hacienda al disolverse la orden en los dominios españoles.

Asimismo, los gastos también son clasificados, aquellos de masa común, en situados (Cantidades enviadas a otras colonias para subvencionar sus gastos); sueldos de justicia, gastos de guerra, sueldos varios, pensionistas, cargos del reino (Gastos generales de administración) y sueldos de Hacienda.

A lo largo de los siglos XVI al XVIII la estructura de la Real Hacienda en la época colonial fue haciéndose cada vez más extensa y compleja. Los impuestos eran recaudados por los funcionarios fiscales que estaban asignados a las tesorerías provinciales conocidas como reales cajas, establecidas en los principales centros administrativos, puertos, regiones mineras y zonas indígenas densamente pobladas. Con el tiempo, la Real Hacienda⁷ logró desarrollar una máquina tributaria sumamente eficiente que alcanzaba hasta los parajes más remotos del inmenso virreinato de la Nueva España, así como los territorios en el norte, incluyendo a California, Arizona, Nuevo México y Texas.

En la segunda mitad del siglo XVIII, cuando la producción minera se había recuperado, los Reyes Borbones, planearon complejas reformas políticas y económicas conocidas como “Reformas Borbónicas”, la urgencia de estas se hizo patente con la derrota de España frente a Inglaterra en la Guerra de los Siete Años (1757-1763). Las reformas tenían por objeto retomar el control político, modernizarlo e incrementar las remesas de plata y los ingresos reales de España. Para llevarlas a cabo el Rey Carlos III envió a José de Gálvez como visitador general de Nueva España de 1765 a 1771, quien tuvo como principal encomienda, centrar el poder en el Rey mediante funcionarios directamente ligados a él, restándolo a los poderosos grupos locales. Para tal fin se designaron para ocupar los principales puestos públicos del virreinato a españoles recién llegados a América, en un intento de acabar con la venta de cargos públicos.

⁷ Autores Varios. Crónica Gráfica de los Impuestos en México SIGLOS XVI –XX. SHCP 1ª Edición. México 2002. p. 29.

La Dirección General de Alcabalas y Pulques preparaba anualmente resúmenes de lo recaudado en todas las receptorías de la Nueva España, pero cada una de ellas debía llevar su propia contabilidad que tenía, según circular del 6 de marzo de 1788, todos o algunos de los libros siguientes:⁸

1. El Libro Real de Alcabalas
2. El Libro del Viento
3. Los Cuadernos de Igualas
4. Los libros que hemos denominado “menores”

Durante las últimas décadas del siglo XVIII la importancia de la participación indígena en el comercio no fue desapercibida por los gobernantes. Estos abrigaron entonces la idea de terminar con la exención de la paga de Alcabala con la que siempre habían contado. En este sentido, Claudia Guarisco⁹ señala que “Hacia 1792 el volumen promedio de bienes que comercializaron los indios en la Ciudad de México ascendió a treinta mil pesos y el Erario perdió, en Alcabala, alrededor de dos mil pesos.”

En el Valle de México el comercio no sólo propició la integración de los indios con los españoles del estado llano y los mestizos, haciendo posible su participación en torno a la Junta de Comerciantes. Además, la magnitud de la presencia de los primeros en el comercio determinó que, luego de la abolición de los Reales Tributos en 1810, fuera posible homogeneizarlos fiscalmente con españoles y mestizos. Esa igualación en materia tributaria significó otro gran paso hacia la modernidad política en el México Colonial.

Las ideas de libertad en Europa influyeron en el Reino de la Nueva España para preparar una revolución que terminaría con el régimen colonial.

⁸ Garavaglia, Juan Carlos y Grosso, Juan Carlos. Las Alcabalas Novohispanas (1776-1821). Archivo General de la Nación Banca Cremi 1ª Edición. México 1987. p. 39.

⁹ Guarisco, Claudia. Las Reformas Borbónicas y la participación política popular en el México Colonial. El Colegio Mexiquense, A.C. México 2005. p. 5

1.4 La Independencia

En marzo de 1808, Napoleón invadió la península ibérica, que por este motivo y otros de política interna se vio sin monarca y debió definir una nueva forma de gobierno, que organizara la lucha en contra del invasor. Del esfuerzo de autogobierno surgió una regencia gobernadora del imperio español, y de ésta, después de un proceso electoral, surgieron las llamadas Cortes de Cádiz, que en sus discusiones, influenciadas por lo que sucedía en el resto de Europa occidental, decidieron que la nueva forma de gobierno español sería la monarquía constitucional, esto es, un sistema de tres poderes en donde el ejecutivo era desempeñado por el rey, quien estaba sujeto a los dictados de la constitución, a la vigilancia del poder legislativo y a las decisiones de un poder judicial independiente.¹⁰ Esta situación creó un marco que determinó el futuro de los dominios españoles en tierras de América dado que con la creación la Junta Suprema Central Gubernativa, se estableció un lazo para unir, bajo el mismo manto, a los nacidos en España y a los nacidos en América, ya que al buscarse evitar el fraccionamiento territorial y poblacional de lo que era España, la Junta otorgó a los nacidos en la América española la igualdad de derechos con los nacidos en la península ibérica, situación que se establece en el Bando publicado en México el 14 de abril de 1809.

En 1810, la Orden Real de la Nueva España dictó que los indios quedaban eximidos del pago de contribuciones. Asimismo, los *Insurgentes*, también prestaron atención al proceso contributivo, tributario e impositivo, puesto que éste era considerado tema principal por los diversos jefes de armas. Entre las medidas que se tomaron se pueden destacar:

- a) Bando publicado el 6 de diciembre de 1810 en la ciudad de Guadalajara por el cura Miguel Hidalgo y Costilla en el que se señalaba el cese de la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban, y de toda exacción a los indios.

¹⁰ Autores Varios. Crónica Gráfica de los Impuestos en México SIGLOS XVI –XX. SHCP. México 2002. p 64.

b) Decreto Constitucional para la libertad de la América mexicana sancionado el 22 de octubre de 1814 en la población de Apatzingán que expresaba las atribuciones del Supremo Congreso:

- Arreglar los gastos del gobierno y establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos; así como también el método conveniente para la administración, conservación y enajenación de los bienes propios del Estado; y en los casos de necesidad tomar caudales a préstamo sobre los fondos y crédito de la Nación.
- Examinar y aprobar las cuentas de recaudación e inversión de la Hacienda Pública.
- Declarar si habría Aduanas y en qué lugares.
- Establecer las leyes y reglamentos en lo relativo a la administración de Hacienda del Supremo Gobierno.
- **Crear con sujeción inmediata a la autoridad del Supremo Gobierno, una Intendencia General que administrara todas las rentas y fondos nacionales**, compuesta de un fiscal, un asesor letrado, dos ministros y el jefe principal (Intendente General), además de un secretario e intendentes de Provincia.
- Crear Tesorerías Foráneas, dependientes de las provincias.

La Constitución Política de la Monarquía Española, como se llamó el documento que produjeron las Cortes, también conocida como Constitución de Cádiz, misma que pretendía culminar la tendencia monarquista absolutista buscando la monarquía constitucional, se promulgó en marzo de 1812 limitando los poderes del Rey y estableciendo que todos los habitantes del Imperio, nacidos en España o en América, eran iguales. Con esta Constitución en vigor, los territorios de América tenían derecho a enviar representantes a España para defender sus intereses.

En 1812 se organiza la Hacienda Pública, atendiendo los pronunciamientos de la Constitución de Cádiz, que contenía un apartado especial representado por el Título VII “De las Contribuciones”, estableciendo lo siguiente:

- a) **Una Tesorería General para toda la Nación, destinada a disponer de todos los productos de cualquiera renta destinada al servicio del Estado, señalando que en cada provincia debía existir una tesorería que recaudara los caudales o recursos del erario público,**
- b) Cobros solo por decreto del Rey, refrendados por el Secretario del Despacho de Hacienda, en el que se expresara el gasto a que se destinaría su importe,
- c) Intervención de las contadurías de valores y de distribución de la renta pública, a fin de llevar a la cuenta de la Tesorería General,
- d) Publicación en las provincias y ayuntamientos, de la cuenta de la Tesorería General, aprobada por las Cortes,
- e) Manejo de la Hacienda Pública en forma independiente, y
- f) Establecimiento de Aduanas en los puertos de mar y en las fronteras y por excepción en otros lugares.

No obstante lo anterior, la situación económica de la Nueva España llevó a la implantación de drásticas medidas para salvar la situación recaudando los necesarios e imprescindibles recursos para la sobrevivencia administrativa. La necesidad de cubrir los sueldos de la tropa en el contexto de la ofensiva insurgente impulsó al Virrey Venegas a imponer en 1812 una contribución sobre los bienes de consumo básico comercializados. Considerando que éstos se hallaban muy poco gravados, estableció un impuesto fijo llamado “Contribución Extraordinaria de Guerra Temporal o Subsidio de Guerra”, el cual debía comprender a todos los habitantes de Nueva España sin importar su adscripción estamental o de casta. El cobro estaba a cargo directamente de guardas de las dependencias de Real Hacienda que existían en los partidos del Valle, con lo cual su efectividad quedó asegurada aunque, al mismo tiempo, propició fricciones. Aquél se realizaba tanto en las garitas como en los tianguis erigidos semanalmente en las cabeceras parroquiales. Destacan entre otras medidas:

- a) Bando expedido el 30 de enero de 1812 por el Virrey Venegas, convocando a una Junta Extraordinaria, con el fin de buscar la manera de allegarse de los recursos necesarios para la administración y defensa de la Nueva España, y

b) Bando expedido por el mismo Virrey el 24 de febrero de 1812, por medio del que se reglamentaron las contribuciones prediales y las destinadas a arrendamiento.

Las Juntas Patrióticas constituyeron organizaciones dirigidas, sobre todo, a fijar las contribuciones necesarias para el establecimiento y funcionamiento de unas milicias. En las mismas se discutía acerca del contingente humano y el dinero que, bajo el rubro de Contribución Directa, cada pueblo podía dar a la guerra. El subdelegado preparaba planes en torno a estos puntos, que la Junta tenía el deber de aceptar, corregir o desaprobado. Para llevar las cuentas, los miembros de la Junta Patriótica nombraban a un tesorero, que podía ser un capitán miliciano o simplemente un vecino español o mestizo. Los gobernadores y alcaldes de indios cobraban la contribución entre los miembros de su grupo y rendían cuentas ante la asamblea. Mientras tanto, las cuotas de los españoles y mestizos eran recogidas por un sargento cobrador.

La unidad fiscal en materia de guerra, como había sucedido con los Reales Tributos, era el indio padre de familia, aunque la cuota variaba según las posibilidades económicas de cada cual. Los españoles y mestizos, así como los indios colaboraban según sus posibilidades.

Cabe señalar que el 28 de mayo de 1813, se acordó la desaparición de los signos de vasallaje en los pueblos y el 23 de junio de 1813, se giró instrucción respecto al gobierno económico y político de las provincias.

Sin embargo, en 1814, cuando las tropas de Napoleón fueron expulsadas de España, subió al trono Fernando VII y se negó a gobernar conforme a la Constitución de Cádiz. Es importante destacar que en este mismo año bajo la misma autoridad de Fernando VII, se complementó el sistema fiscal para las provincias, reestructurándose la Hacienda, al encargarse a cada ayuntamiento la administración para la distribución de las recaudaciones, convirtiéndose las diputaciones locales en autoridad suprema.

Para 1816, la Contribución de Guerra cambió de nombre y se denominó "Alcabala Eventual de Guerra". Los efectos comercializados sobre todo por los

indios, quedaron sujetos al pago de aquella, así como al de la Alcabala Permanente. Todavía en 1819 las contribuciones de guerra en dinero seguían vigentes y la Contribución Directa siguió cobrándose durante los años siguientes aunque sirvió para sufragar gastos muy diferentes a los que la insurgencia había motivado, en algunos casos se llegó a cobrar hasta los años de 1824 y 1825, el procurador síndico recaudó seis pesos por tal concepto. Finalmente, la monarquía absolutista hubo de ceder y Fernando VII terminó firmando en el año de 1821, la Constitución promulgada en Cádiz en el año de 1812, después de haberla combatido desde su liberación en el año de 1814.

Después de la consumación de la Independencia en 1821, el panorama político, económico y social del país fue difícil. La mayoría de los mexicanos vivía en el campo en condiciones de miseria y trabajaban en las haciendas como peones. Otros habitantes eran reclutados para el ejército por la fuerza. México tuvo que enfrentarse al doble problema de reparar los daños causados por la guerra y establecer las bases sobre las que debía operar el nuevo gobierno.

En este contexto, se expide en Querétaro, por el Primer Jefe del Ejército de las Tres Garantías, Agustín de Iturbide, el Bando del 30 de junio de 1821, por el que se disminuían de manera considerable los porcentajes de las alcabalas, y se abolían ciertos privilegios y monopolios gubernativos.

1.5 El Imperio Mexicano

Con la firma el 24 de agosto de 1821 de los Tratados de Córdoba, emerge el denominado Imperio Mexicano, el cual debería guiarse por los principios del constitucionalismo monárquico; y así, mientras se elegían Cortes para elaborar la Constitución del Imperio, entró en funciones un gobierno interino llamado Junta Provisional Gubernativa, presidido por Agustín de Iturbide.

En el terreno propio de las contribuciones e impuestos, este gobierno expidió los siguientes decretos:

- a) El 5 de octubre de 1821. Cese el cobro del 10% aduanal por los productos extraídos de la ciudad de México.
- b) El 7 de octubre de 1821. Ordena retomar el Bando publicado el 30 de junio de ese año en la ciudad de Querétaro por el Jefe del Ejército de las Tres Garantías, Agustín de Iturbide, antes señalado.
- c) El 12 de octubre de 1821. Ordena la reducción del 8 al 6% de la alcabala.
- d) El 8 de noviembre de 1821. Expide el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, aun cuando desde el 25 de octubre de 1821 existía la Junta de Crédito Público.
- e) El 15 de noviembre de 1821. Ordena que el porcentaje a cobrar por derechos aduanales sea el que se cobraba en la fecha en que se declaró la Independencia;
- f) El 22 de noviembre de 1821. Ordena a las aduanas marítimas remitir cada quince días a la Dirección General de Alcabalas notificación sobre los productos que se hubiesen destinado a la ciudad de México. Ese mismo día ordena la supresión de los derechos de uno por ciento, diezmo y real de señoreaje; la reducción de los derechos de amonedación y la liberalización del azogue.
- g) El 16 de diciembre de 1821. Reglamenta el arancel general interno reduciendo considerablemente los derechos por importación.
- h) El 18 de diciembre de 1821. Ordena que pasen a poder del Ayuntamiento las temporalidades de los hospitales y de las órdenes suprimidas.
- i) El 31 de diciembre de 1821. Ordena la liberalización del comercio de mulas con los Estados Unidos.

Asimismo, en 1822 el mismo gobierno aplicaría nuevas disposiciones Hacendarias para tratar de arreglar la situación económica:

- a) El 22 de enero de 1822. Ordena la formación de una Comisión para trabajar sobre el sistema hacendario, integrada por los señores Francisco Sánchez de Tagle, Maximino Parada, Fernando Navarro, Antonio Batres y Vicente Carbajal.

- b) El 16 de febrero de 1822. Ordena la expedición de la documentación necesaria a los comerciantes para que las aduanas interiores no cobraran derecho alguno por la transportación de dinero a los puertos.
- c) El 20 de febrero de 1822. Ordena el aumento del 20% en la alcabala a los aguardientes, vinos y licores extranjeros, dejando en 12% la alcabala sobre los mismos productos nacionales.
- d) El 21 de febrero de 1822. Ordena la supresión del cobro a los indígenas del medio real de ministros, medio real de hospital y uno y medio real de cajas de comunidad.

Una vez instaladas las Cortes, el 24 de febrero de 1822, cesa en sus funciones la Junta Provisional Gubernativa, haciéndose cargo del gobierno las mismas Cortes, quienes retomando el proceso contributivo, tributario e impositivo, expedieron los siguientes decretos:

- a) El 22 de marzo de 1822. Ordenan la libre circulación de moneda en territorio nacional, prohíbe expresamente a las aduanas interiores el cobro de cualquier tipo de derechos y dejando sólo el cobro de los mismos en las aduanas portuarias o marítimas.
- b) El 1º de agosto de 1822. Ordenan la supresión del cobro de derechos, tanto en las aduanas marítimas como en las interiores, de todos los elementos necesarios para el funcionamiento de las imprentas.
- c) El 9 de agosto de 1822. Ordenan la reestructuración de los impuestos sobre el pulque, el vino y el aguardiente.
- d) El 29 de octubre de 1822. Prolongan por dos años el estanco del tabaco reglamentándose su administración.

El 31 de octubre de 1822 Agustín de Iturbide disuelve las Cortes, mismas que serían reinstaladas hasta el 24 de marzo de 1823 como consecuencia del triunfo del movimiento abanderado por el Plan de Casamata, por el que se desterró Agustín de Iturbide el 1º de febrero de 1823 y una vez habiendo sido estructurado un gobierno provisional compuesto por un triunvirato integrado por Bravo, Victoria y Negrete.

1.6 La República

1.6.1 El Congreso Provisional

Para el 21 de mayo de 1823, el Congreso, que sería considerado como Provisional, convocaría a la celebración de elecciones para la conformación de un Congreso Constituyente que se encargase de elaborar el marco jurídico republicano de la Nación. Los actos realizados por el Congreso Provisional en cuanto al proceso contributivo, tributario e impositivo fueron los siguientes:

- a) El 24 de febrero de 1823. Fija una contribución directa a todos los miembros de la Nación mexicana, independientemente de su sexo, clase o edad, que tuviesen ingresos por las actividades que desarrollaran, obligándose a los jefes de familia o dueños de establecimiento a retener y exhibir las contribuciones de sus subordinados.
- b) El 4 de septiembre de 1823. Reglamenta los comisos.
- c) El 9 de septiembre de 1823. Dicta medidas para combatir la evasión de los derechos de alcabala.
- d) El 8 de octubre de 1823. Exime del pago de la alcabala, diezmos y primicias a las plantaciones de vid, cacao, café y olivo, al igual que a la producción de seda, cáñamo, lino y cera de colmenas, por el lapso de diez años.

El Congreso Constituyente quedaría instalado el 7 de noviembre de 1823.

1.6.2 El Congreso Constituyente

Una vez instalado el Congreso Constituyente, antes de la promulgación del Acta Constitutiva de la Federación, el 20 de noviembre de 1823 decretaría el desestanco de la nieve precisando que pagara alcabala como cualquier efecto de consumo.

El 31 de enero de 1824 el Congreso Constituyente expide el Acta Constitutiva de la Federación en la que se precisaban los siguientes puntos respecto al ramo hacendario:

“Artículo 13.- Pertenece exclusivamente al Congreso General dar leyes y decretos:

...

VIII.- Para fijar cada año los gastos generales de la Nación en vista de los presupuestos que le presentará el Poder Ejecutivo.

...

IX.- Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la República, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo.

Artículo 16.- Son atribuciones (del Poder Ejecutivo), a más de otras que se fijarán en la Constitución, las siguientes:

...

III.- Cuidar de la recaudación y decretar la distribución de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.

...

Artículo 28.- Ningún Estado, sin consentimiento del Congreso General, impondrá contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones mientras la ley no regule cómo deban hacerlo.

Artículo 32.- El Congreso de cada Estado remitirá anualmente al General de la Federación, nota circunstanciada y comprensiva de los ingresos y egresos de todas las tesorerías que haya en sus respectivos distritos, con relación del origen de unos y otros, de los ramos de industria, agricultura, mercantil y fabril, indicando sus progresos y decadencia con las causas que los producen: de los nuevos ramos que puedan plantearse, con los medios de alcanzarlos, y en su respectiva población.”

Asimismo, entre otras medidas hacendarias tomadas por el Congreso Constituyente se encuentran:

- a) El 9 de febrero de 1824. Establece el estanco del tabaco precisándose la actuación de los gobiernos federal y estatal al respecto.
- b) El 20 de mayo de 1824. Decreta la prohibición de importación de diversidad de productos.

En el aspecto político existía la discusión en torno a la forma que había de dársele a la organización republicana de la Nación, dividiéndose las opiniones

entre los partidarios de la República Centralista y los partidarios de la República Federal, y al emerger triunfante la corriente proclive al federalismo, se generó en México el problema recaudatorio y distributivo para que la nueva conformación de la Nación pudiese subsistir ya que no hay que olvidar que durante casi tres siglos había prevalecido un sistema centralizado, por completo opuesto al sistema federal.

Así, el 4 de agosto de 1824 se expide la Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, en donde buscándose superar los problemas propios de esa nueva forma de organización política, se precisaron las rentas que se destinarían para el sostén de la Federación.

1.6.3 La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824

El 4 de octubre de 1824 se expide la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos siendo elevado al rango de Presidente Constitucional el General Guadalupe Victoria. La situación política del país, no era la propicia para que el ramo hacendario pudiese desarrollarse de manera benéfica, debido a pronunciamientos, conflictos, agresiones militares, divisionismos partidistas, entre otros problemas, sin embargo, durante este período, se creó la Contaduría Mayor de Hacienda, integrada por Hacienda y por Crédito Público y se fundaron los principios jurídicos sobre los que se ha basado la Hacienda Pública, mismos que quedaron establecidos en el Acta Constitutiva, dentro de los que destaca el principio de que no podría hacerse ningún pago o erogación que no estuviera comprendida en los presupuestos, excepto en el caso de que fuera aprobado por el Congreso.

En torno al aspecto de las contribuciones la Constitución Política señalaba las disposiciones siguientes:

- a) Artículo 49 en su fracción IV. Establece que las leyes y decretos que emanaran del Congreso General tendrían por objeto sostener la igualdad proporcional de obligaciones y derechos que los Estados tenían ante la ley.

- b) Artículo 50 en su fracción VIII. Dentro de las facultades exclusivas del Congreso General, señala las de fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.
- c) Artículo 110 en su fracción V. Indica como atribución del Presidente, cuidar de la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.
- d) Artículo 112 en su fracción III. Establece como restricción a las facultades del Presidente, ocupar la propiedad de los particulares o corporaciones, turbarles en la posesión, uso o aprovechamiento de la misma. En caso de conocida utilidad general la toma de la propiedad de un particular o corporación tendría que ser previa autorización del Senado, indemnizando siempre a la parte interesada.
- e) Artículo 137 en su fracción VI. Otorga atribuciones a la Corte Suprema de Justicia, para conocer de las causas de los empleados de hacienda y justicia de la Federación y de las infracciones de la Constitución y Leyes Generales.
- f) Artículo 147. Establece la prohibición de la pena de confiscación de bienes.
- g) Artículo 161 en su fracción VIII. Señala la obligación de los Estados de remitir anualmente a cada una de las cámaras del Congreso General, nota circunstanciada y comprensiva de los ingresos y egresos de todas las tesorerías de sus respectivos distritos, con relación del origen de unos y otros.
- h) Artículo 162. Prohíbe a los Estados establecer sin el consentimiento del Congreso General, derecho alguno de tonelaje, ni otro alguno de puerto e imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, mientras la ley no regulara cómo debían hacerlo.

1.6.4 Ley para el arreglo de la Administración de la Hacienda Pública de 1824

El 16 de noviembre de 1824 el Congreso Constituyente expide la Ley para el arreglo de la Administración de la Hacienda Pública en la que se le otorga la facultad a la Secretaría de Hacienda, para concentrar la dirección completa del

ramo hacendario, esto es, la doble función de recaudación de rentas y de distribución de productos.

Acerca del camino que se pretendía seguir en materia económica, dos posturas se enfrentaron: la *libre-cambista*, para la cual el desarrollo del naciente país debía fundarse en la exportación de determinadas materias primas que abundaban en el territorio de México y en la importación, como era natural, de los productos manufacturados producidos en otras regiones del mundo; y la *proteccionista*, que pretendía basar el desarrollo en la conformación de una industria nacional.

En el primer caso, se perseguía una política de apertura de fronteras, buscando aprovechar las diferencias existentes entre las potencias extranjeras y colocar al mejor precio posible las materias primas que abundaban, negociando al mismo tiempo las mejores condiciones para adquirir los productos manufacturados que se requerían. En el segundo caso, no se pretendía la apertura de fronteras para los productos extranjeros, se buscaba impulsar el desarrollo de una industria nacional, evitando la competencia con los productos manufacturados de otros países.

Con relación al tema de las contribuciones, de 1824 a 1833 se dictaron las siguientes disposiciones:

- a) El 22 de diciembre de 1824. Se faculta a los Estados para cobrar el 3% de derechos de consumo a los efectos extranjeros.
- b) El 26 de enero de 1825. Se expide el Reglamento Provisional para la Secretaría del Despacho de Hacienda, considerado como el primer Reglamento de la Hacienda Republicana y en el cual se señalan, en forma pormenorizada, las atribuciones de los funcionarios constituidos conforme a la citada ley del 16 de noviembre de 1824.
- c) El 16 de noviembre de 1827. Se reordenan los aranceles para las aduanas marítimas y las fronteras de la República, aboliéndose el derecho de anclaje.
- d) El 22 de mayo de 1829. Se ordena la prohibición de introducir al país algunos géneros de algodón y efectos extranjeros y se expide un decreto

para toda la población de la República, con la obligación de contribuir con un 5% a todo aquel que tuviera ingresos mayores de mil pesos, y de 10% para quienes tuviesen ingresos mayores a los diez mil pesos, **comprometiendo a los Estados a elaborar listas de sus contribuyentes remitiéndolas al Gobierno Federal**, y recibiendo por ello un 2% de los derechos que cobrara la Federación.

- e) El 23 de mayo de 1829. Se liberaliza la siembra y expendio de tabaco, quedando los cosecheros obligados a pagar tres reales por cada ciento de matas, precisándose que dos serían para la Federación y uno para los Estados, otorgándoseles facultad a éstos últimos para fijar el derecho que considerasen pertinente al consumo del tabaco. Ese día también se expide un decreto señalando la obligación, para las personas que tuvieran bienes en el Distrito Federal pero que no residieran en la ciudad, de contribuir con el 5% de sus ingresos.
- f) El 22 de agosto de 1829. Se faculta a los Estados para imponer un 2% más de derechos a los efectos extranjeros.
- g) El 24 de agosto de 1830. Se aumenta un 5% el derecho al consumo de efectos extranjeros y a los licores de procedencia extranjera, repartiendo cuatro quintos para la Hacienda Federal y un quinto para las de los Estados; y en cuanto al consumo de licor extranjero, nueve décimos a la Federación y un décimo a los Estados.

En esta época surgió una nueva corriente que criticaba al sistema establecido mismo que otorgaba a la Secretaría de Hacienda tanto el proceso recaudatorio como el distributivo, y que pretendía imponer un nuevo criterio de donde los ramos recaudatorio y distributivo debían pertenecer a departamentos diferentes evitando con ello que una persona o partido controlara de manera completa los ingresos y la distribución de los mismos.

A fines del año de 1830 la división provocada por la actitud beligerante de las logias masónicas coadyuvó a enrarecer el ambiente, en el cual se presentó el pronunciamiento de Anastasio Bustamante desconociendo al gobierno de Vicente Guerrero, lo que generó la llamada Guerra del Sur, afectando de manera importante a la Hacienda Pública.

La ley del 26 de enero de 1831 estableció la Dirección General de Rentas, bajo cuya inspección estarían todos los ramos de la Hacienda, que se administraban por cuenta de la Federación, exceptuándose solamente los de Correos y Casas de Moneda. A esta oficina se dio el mismo derecho concedido a la Tesorería por el artículo 22 de la ley del 16 de noviembre de 1824, esto es, el de suspender el cumplimiento de las órdenes del Secretario de Hacienda que considerara ilegales o perniciosas a la Hacienda Pública, con la diferencia que la ley de 1824 tan sólo la concedía a los Ministros de la Tesorería, mientras que la de 1831 la hacía extensiva al Director General de Rentas y a los jefes de las tres secciones en que se dividió aquella oficina. En esta misma ley se encomendaba a la Dirección General de Rentas la formación del estado general de valores, o sea la primera parte de la cuenta general por lo que fue necesario organizar las oficinas distribuidoras en los Estados, y la ley del 21 de mayo de 1831 proveyó a este objeto, estableciendo las Comisarías Generales y las Subcomisarias, inmediatamente dependientes de la Tesorería General. El 7 de julio de 1831 se expidió el Reglamento Provisional para la Dirección General de Rentas.

La Secretaria de Hacienda, buscando solucionar los graves problemas, puso candados en los presupuestos de egresos y sin castigar la recaudación, busco que se dictaran las medidas siguientes:

- a) El 19 de abril de 1831. Abolición de la contribución directa sobre los ingresos personales establecida el 27 de junio de 1823.
- b) El 1º de mayo de 1831. Asignación de diez mil pesos mensuales al Ayuntamiento de la ciudad de México, aumentándose un 1% los derechos sobre el consumo de efectos extranjeros.
- c) El 11 de febrero de 1832. Decreto para que cada Estado contribuyera con el 30% del conjunto de sus rentas para los gastos de la Federación, sin deducción alguna, precisándose que en caso de falta total o parcial de tal contribución, la Federación intervendría las oficinas morosas por el tiempo que fuere necesario.
- d) El 24 de mayo de 1832. Autorización a los Estados aumentar el 1% al derecho de consumo sobre efectos extranjeros.

- e) El 26 de mayo de 1832. Derogación de la ley del 23 de mayo de 1829 que había declarado libre la siembra y el expendio del tabaco, declarándose nuevamente estancada.
- f) El 15 de noviembre de 1832. Aumento del derecho de alcabala para algunos efectos.
- g) El 23 de noviembre de 1832. Fijación de un impuesto de cinco a veinte pesos, cuya duración sería de dos meses, sobre toda clase de carruajes y un derecho de patente de tres a cincuenta pesos a todos los establecimientos mercantiles e industriales.
- h) El 24 de noviembre de 1832. Se hace extensivo el impuesto sobre carruajes a los caballos con silla, y se limita la jurisdicción de este impuesto a la ciudad de México.
- i) El 11 de diciembre de 1832. Fijación de un impuesto mensual de dos reales por cada ventana, balcón o puerta de los edificios de la ciudad de México, exentándose tan sólo a las Iglesias, conventos u oficinas eclesiásticas. También se establecen cuotas a las casas de hospedaje por cada habitación.
- j) El 24 de diciembre de 1832. Se derogan las medidas tomadas el 15 de noviembre sobre el aumento al derecho de alcabala, así como las del 11 de diciembre relativas al cobro de dos reales por las puertas de cada edificio de la ciudad de México.
- k) El 31 de enero de 1833. Se deroga el impuesto sobre carruajes fijado el 23 de noviembre de 1832.

Los errores del gobierno de Bustamante provocarían su caída, accediendo a la presidencia de la República el General Antonio López de Santa Anna, y a la vicepresidencia el señor Valentín Gómez Farías. La política que éste último siguió en cuanto al ramo hacendario fue la de poner a debate nacional la inconveniencia de que la enorme riqueza del clero católico se encontrase fuera del alcance de la Nación, sin que la población pudiese de ella beneficiarse. Así, después de que el 3 de junio de 1833 el gobierno federal decidiera nuevamente liberalizar la siembra y el expendio del tabaco, el 27 de octubre de ese mismo año propicia el primer golpe a la riqueza clerical al emitir un decreto en el que hizo del conocimiento de la población el finiquito de la obligación, en ese

entonces en vigor, de la obligatoriedad de cubrir el diezmo eclesiástico. A esta medida seguiría, el 20 de noviembre, la expedición de una ley que calificaba de ilegales todas las transacciones sobre bienes raíces efectuadas por la clerecía desde el momento mismo de la proclamación de la Independencia, si estas no contaban con el beneplácito del Congreso General.

El 24 de enero de 1834 se ordenó que todos los ingresos provenientes de las transacciones sobre bienes raíces efectuadas por el clero católico y no avaladas por el Congreso General debían ser entregadas a las cajas gubernamentales. Este tipo de medidas provocaron la airada reacción del elemento pro clerical, y así, rápidamente tomó forma una oposición bastante seria al gobierno federal el que, ante la carencia de recursos que enfrentaba, se vio en la necesidad de entrar en contacto con los agiotistas buscando extraer de ellos los indispensables recursos, quedando finalmente a su merced.

1.6.5 La República Centralista

Los antifederalistas desde un principio buscaron atraer hacia sus filas al General Antonio López de Santa Anna, el que finalmente optaría por unírseles cuando prácticamente disolvió el Congreso al impedir sus reuniones, convocando a elecciones en el año de 1835 para renovarlo.

El nuevo Congreso se instalaría el 16 de julio de 1835 y dos de sus primeras decisiones serían la de auto elevarse a la categoría de Congreso Constituyente y finiquitar el sistema bicameral, ordenando la fusión de las cámaras de diputados y senadores en una sola. Considerándose facultado para cambiar la forma de gobierno de la República, el Congreso expidió una ley el 9 de septiembre de 1835. Posteriormente promulgaría las leyes del 22 de septiembre y del 3 de octubre en las que quedaría establecido el sistema republicano centralista, sepultando al federalismo.

En menos de quince años, México había experimentado tres formas de gobierno: la imperial, la republicana federalista y la republicana centralista, lo que de por sí mucho decía sobre la inestabilidad e ingobernabilidad presente

en el naciente país, provocando que el ramo hacendario quedase prácticamente a la deriva.

La implantación de la República Centralista en México no fue por todos aceptada, generándose rupturas de lamentables consecuencias como lo fue la guerra de escisión protagonizada por los pobladores texanos, que terminaría con la separación de esa porción territorial de México que dio paso al surgimiento del Estado de Texas.

Al transformarse nuestro país en una República Central, se expidió la ley del 3 de octubre de 1835, misma que precisó la forma en que se manejarían las rentas de los Estados que quedaban sujetos a la administración y vigilancia de la Secretaría de Hacienda.

La estructura de los centralistas republicanos sustituía la figura de Estados libres e independientes, por Departamentos. Las legislaturas estatales serían abolidas y sus funciones corresponderían a las denominadas Juntas Departamentales. Los órganos de gobierno de los recién instalados Departamentos serían las Juntas Departamentales que tendrían, entre otras, la responsabilidad de trazar la división provisional de sus respectivos Departamentos en Distritos y éstos en Partidos, y junto a éstas, los Gobernadores, quienes serían nombrados por el Supremo Poder Ejecutivo a propuesta de las Juntas Departamentales. Esta situación se contemplaba en las Bases para la Nueva Constitución, expedidas el 27 de octubre de 1835.

En cuanto a las medidas tributarias tomadas, durante la República Centralista cabe destacar las siguientes:

- a) El 21 de noviembre de 1835 se ordena un pago extraordinario a todos los propietarios de fincas urbanas cuyo objeto era la obtención de recursos para poder sostener los gastos que al erario público generaba la guerra contra los separatistas Tejanos. Esa contribución consistía en el pago del 1% del valor de sus propiedades, exentándose a los conventos, comunidades religiosas, edificios dedicados a algún tipo de beneficencia

pública, y las fincas cuyo valor fuera menor de quinientos pesos, siempre y cuando su propietario no tuviese más propiedades.

- b) El 15 de diciembre de 1835, la Secretaria de Hacienda expide una circular en la que se precisa la manera de administrar e invertir las rentas en los recién formados Departamentos.
- c) El 9 de enero de 1836 se decreta que el gobierno central disponga del 50% de las rentas de los Departamentos mientras subsista el estado de guerra en Texas.
- d) El 16 de junio de 1836 se faculta al gobierno para exigir un préstamo forzoso hasta de dos millones de pesos para cubrir las deudas de la Nación. Se fijaron las cantidades de cien, doscientos, quinientos y mil pesos, las cuales se asignaban al contribuyente de acuerdo a sus ingresos, propiedades, responsabilidades y condiciones económicas en general.
- e) El 30 de junio de 1836 se fija una contribución especial de dos pesos por millar del valor de las fincas urbanas, tomando como valor de acuerdo a la escritura de venta y al avalúo judicial que la acompañaba, reservándose el gobierno el derecho de practicar, si así lo consideraba, un peritaje para compararlo con el valor declarado. De esta medida se exentaron a las fincas propiedad de la Iglesia católica, de las destinadas a la educación y a la beneficencia pública y aquellas cuyo valor fuera menor de doscientos pesos siempre y cuando el propietario no tuviese más propiedades.
- f) El 5 de julio de 1836 se fija una contribución especial de tres pesos por millar sobre el valor de las fincas rústicas, misma que se fijaba de acuerdo a la escritura.
- g) El 7 de julio de 1836 se decreta que todos los comercios, cualquiera que fuese su giro, debería adquirir, para poder funcionar, una patente del gobierno que acreditara el pago del impuesto y especificara el giro del contribuyente. El costo de esa patente oscilaba entre seis y trescientos pesos, fijándose de acuerdo a los ingresos del comercio. Debía cubrirse en tres plazos de veinte días cada uno, y si no era cubierto en ese tiempo, se cobraba, por intereses moratorios, el doble de la cantidad vencida y si tampoco esto se cubría en un período de veinte días, las autoridades quedaban facultadas para clausurar el establecimiento.

- h) El 30 de septiembre de 1836 se instala la Junta Consultiva de Hacienda integrada por el Director General de Rentas, los ministros de la Tesorería General y seis personas nombradas por el gobierno.
- i) El 23 de noviembre de 1836 se aumenta el espectro de obligatoriedad del uso del papel sellado, extendiéndose a los testamentos, a toda solicitud que se dirigiese a cualquier autoridad y a los libros de cuentas de los establecimientos comerciales, reorganizándose las oficinas encargadas del ramo.

El 29 de diciembre de 1836 se expiden las llamadas Leyes Constitucionales en las cuales se precisó, lo siguiente:

- Primera ley. En su artículo 3º fracción II establece que son obligaciones del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y lo comprendan.
- Tercera ley. En su artículo 26 fracción III establece que corresponde la iniciativa de las leyes a las Juntas Departamentales en lo relativo a impuestos, educación pública, industria, comercio, administración municipal y variaciones constitucionales.
- Cuarta Ley. En su artículo 17 fracción IX señala que una de las atribuciones del Presidente de la República es cuidar de la recaudación y de decretar la inversión de las contribuciones con arreglo a las leyes.
- Sexta ley. En su artículo 14 fracción I indica que corresponde a las Juntas Departamentales iniciar leyes relativas a impuestos, educación pública, industria, comercio, administración municipal y variaciones constitucionales conforme al artículo 26 de la Tercera Ley Constitucional y en el artículo 15 en su fracción I de las restricciones a los Gobernadores y Juntas Departamentales señala que ni con el título de arbitrios ni con cualquier otro, podrán imponer contribuciones, sino en los términos que expresa esta ley, ni destinarlas a otros objetos, que los señalados por la misma.

La penuria provocada por la guerra de Texas obligó al Régimen Centralista a prestar atención al ramo hacendario con el objeto de idear y estructurar las bases para agilizar la recaudación y poder invertir rápidamente lo recaudado.

El año de 1837 también fue pleno de normatividad en materia contributiva y se tomaron, entre otras, las siguientes medidas:

- a) El 17 de enero se expide un decreto estableciendo un Banco Nacional, al que se le adjudican los productos de la renta del tabaco al restablecerse el sistema del estanco de este producto en toda la República exceptuándose tan solo al Departamento de Yucatán.
- b) El 20 de enero se faculta a los empleados encargados del cobro de rentas, contribuciones y deudas, a ejercer la coacción jurídica y económica en la ejecución de su trabajo, cuando exista resistencia del contribuyente o deudor para el cumplimiento de sus obligaciones.
- c) El 26 de enero se expide un reglamento para el uso del papel sellado en todas las actuaciones.
- d) El 17 de abril se expide el decreto sobre las rentas que forman el erario nacional, su dirección, administración y distribución, y del establecimiento de Jefes Superiores de Hacienda y de oficinas de recaudación y distribución.
- e) El 1º de agosto la Secretaría de Hacienda emite una circular sobre las prevenciones relativas al registro de cargamentos en los puntos de tránsito, y declaración de cuándo pueden trasladarse ganados sin guías o pase.

El 5 de diciembre de 1838 se expide un decreto facultando al gobierno para que se hiciese de los recursos que necesitara de la manera que considerara más conveniente, siempre y cuando se guiara por los principios de la proporcionalidad, de la igualdad y de la generalidad. En 1839, aún ante las medidas adoptadas por la Secretaría de Hacienda que buscaban el establecimiento de bases sólidas que coadyuvaran para la acción recaudatoria la situación no cambió.

El 12 de febrero de 1840 se expide la reglamentación del arancel de los tribunales; el 6 de marzo la Secretaría de Hacienda emite las reglas para la recaudación de los derechos al consumo y el 6 de noviembre se fija una contribución especial al cobre.

El 11 de marzo de 1841, con el objeto de poder sufragar los enormes gastos que la llamada Campaña de Texas generaba a la República, se ordenó el pago de una contribución anual especial, fijándose en un tres al millar sobre las fincas rústicas y urbanas, nombrándose en los Departamentos juntas compuestas por tres o cinco vecinos cuya función era la de valorar las fincas.

El 26 de abril del mismo año de 1841 se expide una ley para regular las contribuciones personales, en la que, se especificaba una contribución personal a todos los habitantes de la República, varones, desde dieciocho años cumplidos, con bienes o capaces de trabajar, dividida en cinco clases, se manejaban exenciones para los militares y concesiones para la iglesia.

En cuanto al padrón de contribuyentes se establecieron las bases para la organización por la primera autoridad departamental de Juntas Calificadoras, mismas que nombrarían por cada manzana, un vecino que empadronara a los habitantes de ella. Los padrones debían estar concluidos, y en poder de las Juntas Calificadoras, dentro de treinta días, contados desde la publicación de la ley en cada lugar. Asimismo, establecía que en los lugares donde las manzanas fueren poco pobladas, o los vecinos se hallaran dispersos en casas o chozas aisladas, se encargaría a cada Comisionado el empadronamiento de una sección, cuyo número de habitantes se calculara ser de quinientos o más.

Entre junio y septiembre de 1841, surgirían una serie de pronunciamientos militares que culminarían con el derrumbamiento del Régimen Centralista implantado en el año de 1836, instaurándose un Régimen Transitorio de características militares.

1.6.6 La República Centralista Transitoria

El 28 de septiembre de 1839 se expiden las Bases de Organización para el Gobierno Provisional de la República adoptadas en Tacubaya, en las que se precisaba el cese de funciones de los poderes existentes a excepción del Poder Judicial y la designación, por parte de una Junta compuesta por dos

diputados de cada uno de los Departamentos nombrados por el jefe del ejército mexicano, de la persona que debería ocupar provisionalmente la presidencia de la República. También se señalaba que se nombrarían cuatro ministros: el de Relación Exteriores e Interiores; de Instrucción Pública e Industria; de Hacienda y de Guerra y Marina.

En cuanto al tema de las contribuciones las medidas que adoptaría el Régimen Provisional serían:

- a) El 19 de octubre de 1841 se deroga la ley expedida el 20 de noviembre de 1839 que había aumentado 15% el derecho de consumo de productos extranjeros.
- b) El 10 de noviembre de 1841 se determina que la exportación de oro y plata por los puertos de Mazatlán y Guaymas pague un derecho del 7%.
- c) El 11 de noviembre de 1841 se dispone la rescisión del contrato de arrendamiento del estanco del tabaco, precisándose que a partir de 1842 su administración quedaría a cargo de la Secretaría de Hacienda.
- d) Para el 20 de diciembre de 1841 se prohíbe la importación de tabaco.
- e) El 23 de diciembre de 1841 se aumenta el impuesto al barril de aguardiente de caña para la construcción de reclusorios y escuelas.
- f) El 13 de enero de 1842 se reestructuran los impuestos sobre las fincas rústicas y urbanas a través de una nueva ley cuyo reglamento se expidió el 19 del mismo mes.
- g) El 8 de febrero de 1842 toma nuevamente el gobierno la administración del llamado fondo piadoso de Californias.
- h) El 10 de febrero de 1842 se rematan en subasta pública las fincas pertenecientes al ramo de temporalidades.
- i) El 16 de febrero de 1842 se acuerda la reducción del derecho por exportación de oro y plata por los puertos de Mazatlán y Guaymas a 5%.
- j) El 5 de marzo de 1842 se ordena el cobro de peajes en todos los caminos que requirieran compostura.
- k) El 5 de abril de 1842 se fija un impuesto mensual a los establecimientos comerciales, industriales y de servicios, estableciéndose Juntas Calificadoras con el objeto de especificar la cuota correspondiente de cada

contribuyente y Juntas Revisoras que conocerían de las inconformidades que se llegaran a presentar.

- l) El 7 de abril de 1842 se fijan el impuesto sobre bienes de lujo; el impuesto sobre sueldos, salarios, jornadas, pensiones, gratificaciones y cualquier otro tipo de ingreso personal y un impuesto mensual a las profesiones. Asimismo se expidió un decreto sobre el derecho de capitación. **Este caso es importante para nuestro estudio porque al igual que en la Ley para Regular las Contribuciones Personales se señalaba la forma de empadronar a los sujetos de esta contribución. En cada parroquia se compondría una Junta compuesta de un alcalde o regidor -donde hubiere Ayuntamiento- o del juez de paz, del administrador de rentas o su agente, del cura párroco, y de dos individuos de la misma vecindad, nombrados por los tres vocales natos. En las poblaciones donde hubiera más de una parroquia, el Administrador de Rentas nombraría a los individuos que merecieran su confianza, para que lo representaran en las Juntas a que no pudiese asistir. A estas Juntas se sometería la facultad de nombrar el número suficiente de personas de confianza que formarían por duplicado un padrón exacto de los vecinos del curato.**
- m) Los días 11 y 21 de julio de 1842 el gobierno expide dos decretos ordenando el estanco de naipes, el del salitre y el azufre, quedando las fábricas de pólvora bajo la responsabilidad del cuerpo de artillería.
- n) El 17 de septiembre de 1842, al reiniciarse el reempedrado de las calles de la ciudad de México, se fija un impuesto especial de un real por cada rueda de carruaje que transitara por las calles reempedradas.
- o) El 24 de octubre de 1842 se ordena que el Fondo piadoso de Californias se incorpore al Erario Nacional para ser administrado por la Secretaría de Hacienda.
- p) El 26 de octubre de 1842 se exime de derechos, por diez años, a la producción de fierro.

1.6.7 La Segunda República Centralista

Cumpliendo con lo estipulado en el cuarto punto de las Bases de Organización para el Gobierno Provisional de la República, adoptadas el 28 de septiembre de 1841, el Congreso Constituyente presentó, el 26 de agosto de 1842, el Proyecto de Constitución. El 23 de diciembre de 1842, fueron nombrados ochenta individuos que conformaron la Junta de Notables, quienes instalaron una Comisión de Constitución estableciendo las Bases de Organización Política de la República Mexicana, mejor conocidas como Bases Orgánicas, expedidas el 13 de junio de 1843, las que marcaron el inicio de la denominada Segunda República Centralista. Las Bases Orgánicas de la República Mexicana del 14 de junio de 1843, le dieron a la Secretaría el carácter de Ministerio de Hacienda.

Las disposiciones relativas al ramo de Hacienda contenidas en las Bases Orgánicas fueron:

- a) El artículo 9 en su fracción XII establecía dentro de los derechos de los habitantes de la República que a ninguno podría gravarse con otras contribuciones que las establecidas o autorizadas por el poder legislativo, o por las asambleas departamentales, en uso de las facultades que les conceden estas bases.
- b) El artículo 66 establecía como facultades del Congreso, entre otras:
 - Dictar las leyes a que debe arreglarse la administración pública en todos y cada uno de sus ramos, derogarlas, interpretarlas y dispensar su observancia.
 - Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse.
 - Examinar y aprobar cada año la cuenta general que deben presentar al Ministro de Hacienda por lo respectivo al año anterior.
 - Clasificar las rentas para los gastos generales de la Nación y de los Departamentos.
- c) El artículo 87 establecía las atribuciones del presidente de la República, dentro de las cuales destacan las fracciones XIV, que le facultaba para

cuidar de la recaudación e inversión de las rentas generales, distribuyéndolas del modo y en la forma que dispusieran las leyes, y XV que le otorgaba la facultad de formar los aranceles de comercio, con sujeción a las bases que señalara el Congreso.

d) El artículo 134 establecía como facultades de las asambleas departamentales:

- Establecer arbitrios para completar sus gastos ordinarios o para hacer los extraordinarios que determinen según sus facultades, con aprobación del Congreso, sin perjuicio de llevarlos a efecto inmediatamente que los decretaran. El presidente de la República podía suspender la ejecución de estos arbitrios, con aviso al Congreso.
- Arreglar la inversión y contabilidad de la Hacienda del Departamento.
- Disponer la apertura y mejora de los caminos del Departamento, y cuidar de su conservación, estableciendo en ellos peajes para cubrir sus costos; entendiéndose esta atribución sin perjuicio de lo que dispusieran las leyes sobre caminos generales.

e) El artículo 135 indicaba dentro de las obligaciones de las asambleas departamentales el formar los presupuestos anuales de los gastos del Departamento, y dirigirlos al Congreso General para que los tuviera presentes al revisar los arbitrios que a su vez este estableciera para completarlos.

f) El artículo 199 señalaba que la Hacienda Pública se dividiría en general y departamental, indicando que en el primer período de sesiones del primer Congreso, se daría la ley, distribuyendo las rentas en las dos partes expresadas.

Sin embargo, no obstante todos los intentos realizados con el fin de fortalecer los recursos hacendarios resultaron infructuosos, debido al alto costo que la República debía de pagar para enfrentar las luchas en pro de las escisiones de Texas y Yucatán, aunado a la incapacidad de las bases reales de la estructura hacendaria mexicana,.

Para el año de 1845 se realizaron una serie de reformas, como el finiquito, decretado el 22 de febrero, del préstamo forzoso establecido el 5 de mayo de

1843; la devolución, ordenada el 5 de marzo, de los bienes de temporalidades a las corporaciones que antaño los administraban, así como la de los bienes correspondientes al Fondo piadoso de las Californias y, sobre todo, el apoyo otorgado a los Departamentos en la asignación de los recursos para la solvencia de sus necesidades presupuestarias.

De mediados de 1845 a principios de 1848, el gobierno de la República enfrentó un conflicto bélico contra los Estados Unidos de Norteamérica debido a la incorporación de Texas como parte integrante de la Unión norteamericana.

La frágil estructura hacendaria mexicana fue golpeada cuando el gobierno hubo costear los gastos de la guerra, generándose una situación caótica que culminaría con el pronunciamiento del General Mariano Paredes Arrillaga, y la deposición, el 30 de diciembre de 1845, de José Joaquín Herrera como Presidente de la República.

El 29 de junio de 1846, una vez reestablecido el Congreso Nacional Extraordinario, éste expide un decreto autorizando al gobierno para que se proporcionara la cantidad de recursos necesaria, con la única limitante de respetar los derechos de propiedad de los particulares. Para fijar tales impuestos y, sobre todo, organizar su cobro, el gobierno estructuró una Junta Superior de Hacienda. El 3 de agosto de 1846, se ordenó la suspensión del decreto del 11 de julio de 1843, por medio del cual se habían uniformado las alcabalas.

1.6.8 La Segunda República Federal

El 4 de agosto de 1846, el General Mariano Salas se pronuncia bajo la bandera del llamado Plan de la Ciudadela, mismo que constituía la reivindicación plena del sistema federativo. En ese plan se sustituía al Congreso existente por uno nuevo, el cual debería ser conformado por diputados electos popularmente de acuerdo a las normas electorales usadas en 1824.

El 22 de agosto del mismo año de 1846, el General Mariano Salas expidió un decreto en que establecía que mientras el nuevo Congreso conformaba la nueva Constitución de la República, volvería a regir la Constitución de 1824 en

todos los puntos que no contrariasen lo especificado en el Plan de la Ciudadela. Los Departamentos serían sustituidos por Estados y las asambleas departamentales por legislaturas estatales. Días más tarde, el 3 de septiembre, el gobierno expide un decreto mediante el que pone fin al estanco de la pólvora, el azufre y el salitre, y el 17 del mismo mes se da a conocer la clasificación de rentas que por ley pertenecerían a la Federación, ordenándose, el 10 de octubre, la abolición de las alcabalas en toda la República.

Con el triunfo de los federalistas, se implementaron una serie de medidas encaminadas al arreglo de la Hacienda Pública. El 28 de marzo de 1847, el gobierno es facultado para hacerse de recursos, condicionándose su actuar a la no imposición de préstamos forzosos, al irrestricto respeto a la propiedad de los particulares, a la no celebración de contratos de colonización y a la no ocupación de bienes eclesiásticos y de manos muertas. El 27 de abril, el gobierno expide un decreto fijando las rentas de la Federación. El 18 de mayo se expide el Acta de Reformas Constitucionales, y el 17 de junio se fija un impuesto de un millón de pesos para ser cubierto por todos los habitantes de la República.

El 14 de septiembre las fuerzas norteamericanas ocupan la ciudad de México, y para el 2 de febrero de 1848 se firman los Tratados de Guadalupe – Hidalgo, perdiendo México la mitad de su territorio.

El 9 de marzo de 1848 se establece el convenio militar para la suspensión provisional de las hostilidades, en cuya séptima cláusula se precisaba que las autoridades federales, estatales o municipales de México contarían con libertad plena para fijar y recaudar los impuestos, en las plazas ocupadas militarmente por la armada norteamericana. También serían libres de nombrar al personal que requiriesen, quedando reservado para el ejército norteamericano el cobro y uso de los aranceles, derechos de internación y derechos sobre metales preciosos, en todas las plazas por él controladas, añadiéndose que todos los enseres necesarios para el avituallamiento de las fuerzas de ocupación estarían exentos de cualquier tipo de derecho. El gobierno federal, asentado provisionalmente en la ciudad de Querétaro, expidió diversas órdenes y decretos sobre el ramo hacendario buscando su reorganización.

Sería hasta mediados de 1850, que mediante un plan hacendario presentado por el Secretario de Hacienda, señor Manuel Payno, se intentaría, la reestructuración de la Hacienda Pública.

Dentro de las acciones emprendidas en el ramo de la Hacienda Pública, durante este período, destaca la del 10 de junio de 1851, cuando se establece, por orden del Secretario de Hacienda, una Junta Consultiva integrada por el Contador Mayor, el más antiguo de los Tesoreros Generales, dos miembros de la Junta Directiva de Crédito Público, el Administrador General de Correos, el Administrador General de Contribuciones Directas, el Director General de Rentas Estancadas, y un representante de cada una de las industrias agrícola, comercial, minera y fabril, así como un letrado nombrado por el gobierno.

En 1852 se establece el aumento de las cuotas fijadas a los Estados para el mantenimiento del pacto federal y la liberalización en el estanco de fabricación de naipes, otorgándose concesiones condicionadas a ciertos requerimientos a los particulares. Asimismo, **el 27 de mayo del mismo año de 1852, se publicó el Decreto por el que se modificó la Organización del Ministerio de Hacienda, quedando dividido en seis secciones, siendo una de ellas la de Crédito Público; antecedente que motivó que en 1853 se le denominara por primera vez Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

1.6.9 El régimen transitorio de excepción

El 15 de enero de 1853, el Presidente de la República Mariano Arista renuncia a su cargo, nombrando el Congreso, como Presidente Interino, al señor Juan Bautista Ceballos, quien el 19 de enero del mismo año disuelve las Cámaras y expide la convocatoria para la elección de un nuevo Congreso. Esto no pudo llevarse a cabo porque las fuerzas del Plan de Guadalajara nombraron como Presidente Interino al señor Manuel María Lombardi, eligiendo después como Presidente de la República al General Antonio López de Santa Anna, quien tomó posesión del cargo el 20 de abril, recibiendo el mandato de la reorganización de la República para la conformación de una nueva Constitución; y dos días después, el 22 de abril, expidió las Bases para la administración de la República hasta la promulgación de la Constitución, en

ese año de 1853 se emite un conjunto normativo, que estableció un régimen transitorio de excepción, que bien podía equipararse a una dictadura, dentro del cual destacan los siguientes ordenamientos:

- a) El 14 de mayo se expide un decreto centralizando las rentas públicas.
- b) El 25 de mayo se expide la ley para el arreglo de lo contencioso administrativo, mismo que queda en manos del Consejo de Estado haciéndose a un lado al Poder Judicial.
- c) El 30 de mayo se fijan en toda la República, las contribuciones directas sobre las fincas urbanas y rústicas, los establecimientos industriales, las profesiones y ejercicios lucrativos, los sueldos y los salarios, los objetos de lujo y las patentes sobre giros mercantiles.
- d) El 2 de junio se ordena el reestablecimiento de la renta de alcabalas.
- e) **El 28 de junio se expide una ley en la que se definen los crímenes, delitos y faltas leves y graves del personal empleado en el ramo hacendario, especificándose como crímenes de los empleados: la sustracción de caudales, su ocultamiento, los convenio o actos que conllevasen directa o indirectamente a la defraudación del erario; la adulteración o falsificación de permisos o documentos que tuviese como finalidad directa o indirecta, la defraudación del erario, así como el ocultamiento o uso de los caudales del erario para fines particulares. En todos estos casos la ley fijaba como pena, la pena de muerte. El simular facultades que no se tuviesen así como cualquier tipo de resistencia u oposición, por parte de los empleados de Hacienda, a las órdenes gubernamentales, se castigaba con diez años de prisión. Las faltas considerada graves, por omisiones o retardos en la ejecución de determinadas órdenes o labores, traía como consecuencia para el empleado que se le descontara el 50% de su salario, y las faltas consideradas leves generaban multas al empleado.**
- f) El 3 de agosto se reimplanta el estanco del tabaco.
- g) El 19 de agosto se decreta que, con el fin de destinar recursos a la sociedad de beneficencia encargada de proteger a los infantes indigentes, se cobrasen dos reales, como derecho adicional, por cada barril de

aguardiente, vinos o licores del país que tuviesen como destino final la ciudad de México.

- h) El 19 de septiembre se permite el reestablecimiento en México de la Compañía de Jesús, ordenándose le fueran devueltas todas las fincas, rentas, pertenencias, derechos y acciones que en el pasado fuesen suyas y aún existieran.
- i) **El 20 de septiembre se establecen juzgados especiales de Hacienda en diferentes puntos de la República, ordenándose que en todos los lugares en los que no se hubiesen establecido, fungirían como jueces de Hacienda los de Primera Instancia, quienes debían conocer sobre los negocios relativos a contribuciones o impuestos, así como sobre todos aquellos en los que tuviese interés la Hacienda Pública.**
- j) El 7 de octubre se ordena que con el objeto de conservar y fomentar la Escuela de Agricultura, todos los efectos extranjeros introducidos en la ciudad de México pagasen un real por cada bulto de media carga de mula.
- k) El 26 de octubre se ordena a todas las compañías artísticas, empresas de teatro y de diversiones públicas instaladas en la ciudad de México, y que por sus actividades percibiesen ingresos, destinar el 5% de éstos como pago de derecho.

Mención aparte merece, la ratificación de todas las facultades concedidas al régimen transitorio de excepción, por todo el tiempo que fuese necesario para consolidar el orden público, asegurar la integridad territorial y arreglar de manera completa los diversos ramos de la administración, la cual tuvo lugar el día 16 de diciembre de 1853, misma que provocó una profunda reacción en toda la República puesto que se avizoraba la tendencia al establecimiento de una dictadura por parte de un régimen que era considerado transitorio.

Posteriormente, el 9 de enero de 1854, se emite el decreto que creaba el impuesto sobre las puertas y ventanas exteriores de todos los edificios existentes en la ciudad de México, las capitales departamentales, todas las poblaciones que tuviesen el título de ciudad o villa, las haciendas y los ranchos, mismo que debía pagarse mensualmente, cuyo fin era que el gobierno captase los recursos suficientes para hacer frente a los gastos que la Nación costaba el

mantenimiento de un ejército que servía de garantía al régimen transitorio excepcional para mantenerse en el poder. En el decreto se establecían diferentes tarifas de acuerdo a la ubicación e importancia de las fincas rústicas o urbanas.

Las Bases Generales para el Arreglo de la Hacienda Pública del 11 de febrero de 1854 elevan a rango de Dirección General a la Sección de Aduanas, comprendiendo tanto a las marítimas como a las interiores. El 1o. de enero de 1856, se expide la Ley para la Deuda Pública y la Administración de las Aduanas Marítimas y Fronterizas, la cual establece una Junta de Crédito Público para la Administración de las Aduanas y el manejo de los negocios relativos a la deuda nacional y extranjera.

El 1º de marzo de 1854, los grupos opositores encabezados, entre otros, por los señores Juan Álvarez e Ignacio Comonfort expidieron, el Plan de Ayutla, mismo que fue modificado 10 días más tarde, cambiando al Plan de Acapulco que serviría de bandera para la lucha de los opositores para sacar de la presidencia de la República al General Antonio López de Santa Anna.

Otras de las medidas hacendarias implementadas por el régimen transitorio de excepción, que tuvieron lugar durante los años de 1854 y 1855 son las siguientes:

- a) El 10 de febrero de 1854 se establece el uso de cuatro tipos de papel sellado con valores de ocho, cuatro, un peso y otro por dos reales, respectivamente.
- b) El 12 de febrero se decreta la prohibición de extracción de plata en los Departamentos que contasen con Casas de Moneda.
- c) El 19 de marzo se establece un impuesto como derecho de circulación para la exportación de monedas de plata y oro por puertos y fronteras.
- d) El 24 de agosto se fija el pago de un derecho por cada fanega de sal producida en las salinas mexicanas.
- e) El 13 de diciembre se ordena el estanco de la nieve.
- f) El 17 de marzo de 1855 se expide un decreto para el arreglo de las municipalidades.

- g) El 30 de junio se expide la Circular del Ministerio de Gobernación, referente a los antiguos impuestos que las municipalidades podrían seguir cobrando.

Finalmente, el 9 de agosto de 1855 el General Antonio López de Santa Anna huye de México llegando a su término el régimen transitorio de excepción. Dando paso a una serie de medidas hacendarias tomadas desde el 9 de agosto de 1855 al 5 de febrero de 1857, dentro de las que se pueden destacar las siguientes:

- a) Derogación de las disposiciones decretadas el 9 de enero de 1854 relativas al asunto del impuesto sobre puertas y ventanas exteriores a las fincas rústicas y urbanas.
- b) Finiquito del estancamiento de la nieve.
- c) Liberación del pago de alcabala a productos como la mantequilla, el queso, la sal, la leña, el carbón, entre otras.
- d) Derogación de todas las ordenanzas o decretos por medio de los cuales se habían establecido fondos especiales para diferentes objetos, ordenándose que todos esos recursos se canalizaran a la Tesorería General.
- e) Creación de una comisión cuyo objeto era el establecer un proyecto de contribución directa enfocada a la afectación de la renta y no del capital, ubicándose en las actividades de bienes raíces, industrias y comercios.
- f) Expedición de una ley relativa a los derechos de patente a los establecimientos, en la que se señalaba que ese impuesto debería quedar sujeto a una cuota fija y a una cuota proporcional al movimiento económico de los establecimientos
- g) Expedición de la ordenanza general de aduanas marítimas y terrestres.

1.7 La Constitución Política Federal de 1857

El 15 de mayo de 1856, el señor Ignacio Comonfort, Presidente de México, expide el *Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana*, antecedente directo de la Constitución proclamada el 5 de febrero de 1857, el cual señaló diversas disposiciones en lo relativo al ramo hacendario, mismas que se

mantuvieron en vigor desde su expedición hasta el 15 de septiembre de 1857, fecha en la que entró en vigor la Constitución Política Federal proclamada por el Congreso de la Unión el 5 de febrero.

El 14 de octubre de 1856, mediante Decreto, se creó el Departamento para la Impresión de Sellos, antecedente de la actual Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores.

Finalmente, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, proclamada el 5 de febrero de 1857 incluiría entre otros los siguientes puntos en relación al sistema hacendario:

- a) El artículo 28 señalaba que no habría monopolios ni estancos de ninguna clase, ni prohibiciones a título de protección a la industria, exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, a los privilegios que por tiempo limitado conceda la ley a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora.
- b) **El artículo 31 en su fracción II, señalaba que era obligación de todo mexicano Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residiera, de la manera proporcional y equitativa que dispusieran las leyes.**
- c) El artículo 72 contenía entre otras facultades del Congreso las siguientes:
 - Aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debiera presentarle el Ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.
 - Expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir, por medio de bases generales, que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones onerosas.
- d) El artículo 112 señalaba como restricción a los Estados de la Federación, que no podían establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puerto, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones sin consentimiento del Congreso de la Unión.
- e) El artículo 124 establecía que para el día 1º de junio de 1858 quedarían abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República.

Esta Constitución entraría en vigor hasta el 16 de septiembre de 1857, pero tres meses más tarde con el levantamiento en armas del General Félix Zuloaga, quedaba anulada mediante el manifiesto que lanzó para justificar su acción.

1.8 La Reforma

La guerra de Reforma tuvo lugar entre 1858 y 1861, tiempo en que se enfrentaron conservadores y liberales. Durante este período la Hacienda Pública no funcionó regularmente; sin embargo, se expidieron las Leyes de Reforma:

- Nacionalización de bienes del clero (1859).
- Matrimonio civil (1859).
- Registro civil (1859).
- Días Festivos (1859)
- Secularización de cementerios (1859).
- Separación entre la Iglesia y el Estado (1859).
- Libertad de cultos. (1860)
- Hospitales y beneficencia (1861).
- Eliminación de órdenes religiosas, así como cofradías, congregaciones y hermandades (1863).

Benito Juárez instaló su gobierno en diferentes ciudades del país, sin embargo con el triunfo de los liberales regresó a la capital e inició la reorganización de la Administración pública y la Reestructuración de la Secretaría de Hacienda.

Dentro de las principales acciones hacendarias emanadas del Gobierno Constitucional de Don Benito Juárez se encuentran las siguientes:

- a) Reestablecimiento de la Junta de Crédito Público, encargada de administrar las aduanas marítimas.
- b) Cobro de impuestos en los puntos del consumo y no en la producción.
- c) Cese de las facultades extraordinarias concedidas a los gobernadores de los estados en el ramo de Hacienda.

- d) Liberación del cultivo, elaboración y comercio del tabaco y fijación de un impuesto por su consumo.
- e) Extinción de los fondos de peajes, minería y judicial.
- f) Establecimiento de la Lotería Nacional.
- g) Establecimiento de la Contribución Federal, consistente en el 25% o cuarta parte adicional sobre todo entero realizado en las oficinas de la Federación y en los Estados.

En esta época, donde la doctrina económica se centraba en la consolidación de las Instituciones de la República, se establecen dentro de las oficinas principales de Hacienda direcciones específicas de contabilidad, para llevar las cuentas y disposiciones del Ejecutivo.

Asimismo, se establece el sistema de contabilidad llamado “partida doble” y se expide la Ley del Timbre, la cual fijaba un plazo para la sustitución de papel sellado por las estampillas correspondientes, así como la creación de una oficina especial en la que se imprimieran dichas estampillas y el papel para despachos, títulos y nombramientos, siendo este un antecedente directo de la Dirección de Impresión de Estampillas y Valores.

1.8.1 El gobierno de reacción o la dualidad de gobiernos

El golpe militar de Félix Zuloaga, que se pronunciaba contra la Constitución proclamada el 5 de febrero de 1857, no desconoció en un principio al presidente de la República, señor Ignacio Comonfort y le otorgó facultades para poner en orden a la Nación y arreglar el estado de la administración pública. A su vez, le impuso la obligación de convocar, en un lapso no mayor de tres meses, a un Congreso Constituyente para crear una nueva Constitución. El señor Ignacio Comonfort aceptó el plan el 19 de diciembre de 1857 y, ante las reiteradas protestas del presidente de la Suprema Corte, Benito Juárez, ordenó su detención.

Comonfort renunciaría a la presidencia de la República el 2 de febrero de 1858, y cinco días más tarde se exiliaría en los Estados Unidos de Norteamérica.

Cabe señalar que el 22 de enero de 1858, el General Félix Zuloaga había sido designado presidente de la República por una Junta de Representantes de los Estados.

Habiendo sido puesto en libertad, ante la renuncia de Ignacio Comonfort a la presidencia, Benito Juárez reclamó para sí el interinato presidencial, en atención al cargo que ocupaba como presidente de la Suprema Corte, puesto que la Constitución de 1857 así lo ordenaba. Benito Juárez instalaría su gobierno en la ciudad de Guanajuato, generándose el fenómeno de dualidad de gobiernos en la República Mexicana: el gobierno de la reacción, del General Félix Zuloaga y el gobierno de la legalidad, del licenciado Benito Juárez.

Entre las medidas hacendarias surgidas del gobierno de la reacción, podemos destacar las siguientes:

- a) El 28 de abril de 1858, se expide un decreto para centralizar las Rentas Públicas.
- b) El 20 de diciembre de 1858 se exenta, por el lapso de cinco años, del pago de todo tipo de contribución a la ciudad de Taxco.
- c) El 7 de febrero de 1859 se fija una contribución de 1% sobre todo capital, mueble o inmueble y para el 16 de febrero se hace extensivo este impuesto a todos los sueldos, exceptuándose el de los militares en campaña, el de los trabajadores domésticos, jornaleros, operarios de minas y de haciendas, al igual que el de todas las personas de bajos recursos.
- d) El 30 de mayo de 1859 se fija un impuesto del 5% sobre el producto mensual de las fincas urbanas.
- e) El 16 de julio de 1859, en el gobierno de Miguel Miramón, presidente del gobierno de la reacción, expide un decreto de cincuenta y cuatro artículos con el objeto de solucionar la problemática hacendaria.
- f) El 22 de octubre de 1859 se ordena un impuesto de 5% sobre los derechos de toda clase de efectos introducidos por los puertos del país, destinándose lo recaudado al mantenimiento y desarrollo de las líneas telegráficas.
- g) **El 23 de enero de 1860 se expide un decreto clasificando a las contribuciones públicas, señalando como generales las destinadas a sufragar los gastos del gobierno central; departamentales las que se**

destinaban a cubrir los gastos de administración de los departamentos y de los territorios; y, municipales las destinadas a satisfacer los gastos de los municipios. Las contribuciones generales eran divididas en fijas, o sea aquellas cuyo cobro debería realizarse de manera invariable en cada año económico, y, suplementarias, esto es, aquellas que de manera discrecional fuesen ordenadas por el gobierno central.

- h) El 8 de mayo de 1860, el gobierno ordena imponer un préstamo forzoso a la gente acaudalada residente en la Ciudad de México.

1.8.2 El triunfo del gobierno de la legalidad

La derrota militar del gobierno de la reacción el 24 de diciembre de 1860, en la batalla de Calpulalpan, fue determinante para que se liberara la ciudad de México. Benito Juárez había dado a conocer previamente sus puntos de vista sobre la situación hacendaria en un Manifiesto a la Nación expedido en la ciudad de Veracruz el 7 de julio de 1859, documento en el que, entre otras cosas, se señalaba acerca de la Hacienda Nacional:

- a) La necesidad de reformas radicales, para establecer un sistema de impuestos que no contrariara el desarrollo de la riqueza, que ayudara a solucionar los graves errores legados por el régimen colonial, poner término a la bancarrota, derivada de desaciertos en todos los ramos de la administración pública, y sobre todo, crear intereses identificados con la reforma social.
- b) La abolición de las alcabalas, los contrarregistros, los peajes, y en general todos los impuestos recaudados en el interior de la República sobre el movimiento de la riqueza, de las personas y de los medios de transporte.
- c) La eliminación del derecho sobre la traslación de dominio en fincas rústicas y urbanas.
- d) La simplificación de los requisitos y moderación de gravámenes, respecto del comercio exterior.
- e) Establecimiento de algunos puertos de depósito, en las costas del Golfo y del Pacífico, con la facultad de reexportar las mercancías.

Con la llegada de Benito Juárez a la Ciudad de México, se generaron las siguientes disposiciones en materia fiscal:

- a) El 3 de enero de 1861 se obliga al clero, considerado instigador del levantamiento de Tacubaya, a pagar todos los perjuicios ocasionados al país a causa de la guerra, ordenándose la intervención gubernamental en todas sus fuentes de ingreso.
- b) El 24 de enero de 1861 se emite un decreto para el cese, a partir del 1º de enero de 1862, del cobro de alcabalas para efectos nacionales, en todo el territorio de la República.
- c) El 4 de febrero de 1861 se expide un decreto en el que, además de unificarse el impuesto sobre predios rústicos y urbanos, se estableció el cobro de derechos por su arrendamiento, al igual que el derecho sobre hipotecas y traslaciones de propiedad. En este decreto también se incluía lo relativo a los derechos de patente y a los impuestos a las profesiones.
- d) El 13 de marzo de 1861 se emite una circular exentando de todo tipo de contribuciones, durante un período de cinco años, a todas las personas físicas o morales extranjeras que adquiriesen terrenos para trabajos agrícolas o para construir fincas rústicas.
- e) **El 6 de mayo de 1861 se realiza el primer intento para estructurar un catastro en la República, enviándose una circular a los gobernadores de los Estados.**
- f) El 22 de mayo y 4 de junio de 1861, al tiempo que sucedía el asesinato de Melchor Ocampo por las fuerzas reaccionarias, se autoriza al Ejecutivo, para obtener los recursos necesarios para su buen funcionamiento.
- g) El 16 de diciembre de 1861, se emite una ley en la cual se estableció la contribución federal. En esa ley se precisaba entre otros puntos lo siguiente:
 - Artículo 1. Establecía una contribución federal a pagarse en toda la República, consistente en el veinticinco por ciento adicional sobre todo entero que debiera hacerse desde la publicación de la ley en adelante, por cualquier título o motivo, a las oficinas federales, a las del Distrito y Territorios y a las particulares de los Estados, incluyendo las municipales.

- Artículo 2. Establecía que el veinticinco por ciento adicional se pagaría en papel sellado.
- Artículo 6. Establecía la exención en el pago de esta contribución federal, cuando no llegara a cuatro reales la cuota total de un causante por una contribución, ni por las fracciones que no llegaran a dicha cantidad; por las contribuciones de plata que se cobraran en los mercados; por la alcabala de los efectos de primera necesidad que las personas pobres introdujeran en hombros a las poblaciones para venderlos en los mercados; por los peajes; por los portes de correo y por la compra de papel sellado.

El 17 de julio de 1861, a raíz de la suspensión de pagos decretada por México, los países acreedores, esto es, España, Inglaterra y Francia, rompen relaciones con la República Mexicana y conforman, el 31 de octubre de 1861, la llamada Convención de Londres, en la que acuerdan apoderarse de las plazas y fortalezas del litoral mexicano. El 26 de noviembre de 1861, se deroga la ley del 17 de julio, sin embargo ello no se evita que las fuerzas armadas de las tres naciones aliadas arriben a México, surgiendo la denominada intervención francesa. Así, a principios de 1862, iniciada la invasión del territorio nacional por las fuerzas francesas, el Gobierno de la República implementó, entre otras las medidas hacendarias siguientes:

- a) El 14 de abril de 1862 se restablecen las alcabalas en todos los Estados de la República.
- b) El 29 de abril de 1862 se duplica el monto de los impuestos prediales, de patentes y de profesiones.
- c) El 27 de junio de 1862 se establece un impuesto extraordinario sobre las fincas urbanas.
- d) El 8 de septiembre de 1862 se ordena que todo residente en la ciudad de México, de dieciséis a sesenta años de edad, preste sus servicios de manera gratuita, un día a la semana, para colaborar en la fortificación de la ciudad.
- e) **El 2 de diciembre de 1862 se establece el pago de un impuesto de guerra que debía ser cubierto por determinadas personas señaladas en una lista, bajo la amenaza que de no cubrirse tal cantidad por la**

persona o por sus familiares, se enrolaría al evasor en las filas del ejército.

- f) **El 6 de agosto de 1867, se dispuso que las Aduanas Marítimas y Fronterizas, las Jefaturas de Hacienda, la Administración Principal de Rentas del Distrito Federal, la Dirección General de Correos y la Casa de Moneda y Ensaye, dependieran exclusivamente en lo económico, directivo y administrativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**
- g) El 10. de octubre de 1869, se determinó que correspondía al Segundo Oficial Mayor, las funciones de elaboración de la glosa y compilación de las leyes en materia hacendaria.

El 31 de mayo de 1863 el gobierno presidido por el licenciado Benito Juárez se vio obligado a abandonar la ciudad de México para establecerse el 10 de junio de ese año, a la ciudad de San Luis Potosí, ciudad que por decreto alcanzó el grado de capital provisional de la República.

1.9 La Intervención Francesa y el Segundo Imperio

El 7 de junio de 1863, las tropas del ejército francés, comandadas por el General Bazaine, entran a la ciudad de México. Cinco días más tarde, el 12 de junio, el General Forey señala en el documento Manifiesto de Forey a la nación mexicana que “Los impuestos se arreglarán como en los países civilizados, de manera que las cargas pesen sobre todos los ciudadanos, en proporción á sus fortunas, y se procurará, si es conveniente, suprimir ciertos derechos de consumo, más bien vejatorios que útiles, y que pasan principalmente sobre los productores más pobres del campo” ¹¹, y abunda “Todos los agentes que tengan el manejo de los caudales públicos estarán convenientemente retribuidos; pero aquellos que no ejerzan sus empleos con la probidad y la delicadeza que el Estado tiene el derecho a exigir de ellos, serán reemplazados, sin perjuicio de sufrir las penas en que hayan incurrido por malversación”.

¹¹ Román Iglesias González. Planes políticos, proclamas, manifiestos y otros documentos de la Independencia al México moderno, 1812-1940. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México 1998. p. 437-439.

Asimismo, se establece una Junta de Gobierno compuesta por treinta y cinco personas cuya función sería la de elegir a tres mexicanos para que se hicieran cargo del Poder Ejecutivo, e igualmente se constituye una Junta de Notables compuesta por doscientas quince personas para que determinaran la forma de gobierno que deseaban para México.

Entre las medidas hacendarias implementadas por la administración intervencionista francesa comandada por el General Forey, podemos destacar las siguientes:

- a) El 29 de julio de 1863, se derogan las leyes del 16 de diciembre de 1861, que establecían la contribución federal, al igual que las del 4 de febrero de 1861 relativas a las contribuciones directas y al derecho de hipotecas, implementándose una serie de impuestos y medidas sustitutas.
- b) **El 8 de marzo de 1864 se establecen en cada población Juntas Revisoras que se abocarían a resolver las reclamaciones que hicieran los causantes de contribuciones directas.**

El Emperador Maximiliano arribaría a Veracruz el 28 de mayo de 1864 y entraría en la ciudad de México el 12 de junio de 1864. Bajo su imperio, se tomarían las medidas fiscales siguientes:

- a) El 6 de julio de 1864 ordena el establecimiento de una Comisión de Hacienda, encargada de examinar la situación del erario público, de las causas que, además de la guerra, contribuían a que la recaudación fuese muy baja e insuficiente para cubrir los gastos de la administración pública, así como de la supervisión de todos los proyectos impositivos y del análisis de los contratos signados dependencias públicas.
- b) **El 16 de julio de 1864 se publica el Reglamento de Cuenta y Distribución de los Caudales Públicos. Se precisaba que debían seguirse cobrando todos los impuestos vigentes y que todos los ramos de recaudación, a excepción de los destinados a los municipios, deberían ser englobados en el presupuesto de ingresos. Se especificaba que la recaudación correspondería, dependiendo el lugar, a las oficinas especiales, a la sección especial del Ministerio de Hacienda, o bien, a las administraciones de los Departamentos.**

- c) El 7 de noviembre de 1864 se expide un decreto sobre la Organización de la Guardia Rural, cuyo objetivo principal era el de garantizar la seguridad en los caminos de México y en los poblados y haciendas ante la ola de asaltos y asesinatos perpetrados por innumerables gavillas. En el artículo 9, se señalaban las bases para establecer las contribuciones a los interesados y en el artículo 10, la forma de organizar la Tesorería y la Recaudación de la contribución señalando que la Junta nombraría de su seno un tesorero para recibir y administrar la contribución rural que se señalaba, un contador para llevar la cuenta y razón, y un subinspector de las fuerzas de vigilancia, y estos tres individuos formarían la Junta Menor, de la que no podrían ser parte ni los prefectos ni subprefectos, y se encargaría de promover todo lo conducente a conservar en buen orden las fuerzas, y allanar las dificultades, que pudieran presentarse, con la protección y apoyo de la autoridad respectiva.
- d) En el Reglamento de la Guardia Rural, expedido el 28 de diciembre de 1864, se precisaba en el artículo 2 la **necesidad de conformar el padrón para cobrar las contribuciones, el que debía contener los nombres de los propietarios de las expresadas fincas rústicas (entendiéndose por finca rústica, además de las agrícolas, la casa urbana que tenga huerta que sirva para especular, por la venta que se haga de sus frutos y hortalizas), y establecimientos industriales y su valor, para formar el catastro de esas propiedades y establecer el presupuesto para hacer frente a los requerimientos de fuerzas y la contribución a pagar por los empadronados para el sostenimiento de las mismas.**
- e) En el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, del 10 de abril de 1865, con relación a la materia fiscal, entre otros, se establecían los puntos siguientes:
- El artículo 5 contenía la forma de gobierno del Emperador, señalando un Ministerio compuesto de nueve departamentos ministeriales, encomendados al Ministro de la Casa Imperial; al Ministro de Estado; al Ministro de Negocios Extranjeros y Marina; al Ministro de Gobernación; al Ministro de Justicia; al Ministro de Instrucción Pública y Cultos; al Ministro de Guerra; al Ministro de Fomento y al Ministro de Hacienda. Asimismo, mencionaba la necesidad de una Ley para establecer la

organización de los Ministerios y designar los ramos a encomendárseles.

- El artículo 7 establecía un Tribunal Especial de Cuentas, para revisar y glosar todas las oficinas de la Nación y otras de interés público.
 - El artículo 40 facultaba al Emperador para decretar las contribuciones municipales con vista a los proyectos que formularan los ayuntamientos respectivos.
 - El artículo 59 establecía que todos los habitantes del Imperio disfrutarían de los derechos y garantías, y estarían sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.
 - El artículo 72 indicaba que todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serían generales y se decretarían anualmente, el artículo 73 que ningún impuesto podría cobrarse sino en virtud de una ley y el artículo 75, que ninguna exención ni modificación de impuestos podría hacerse sino por una ley.
- f) El mismo 10 de abril de 1865, se promulgó el decreto sobre las atribuciones de los nueve departamentos ministeriales, precisándose en el artículo 23 las atribuciones del Ministerio de Hacienda, dentro de las que destacan las siguientes: La presentación al Emperador de todos los proyectos de ley relativos a impuestos y gastos de su ramo; La formación del presupuesto general y del especial de Hacienda; La cuenta general de los ingresos y egresos; La estadística de Hacienda; La plata, presupuestos, contabilidad, libramientos y archivos de su Departamento ministerial y el cuidado de la acuñación, peso y tipo de la moneda y sobre las leyes de los metales en los objetos de oro y plata; así como la parte contencioso administrativa del ramo de Hacienda;
- g) **El 7 de mayo de 1865 se dictaron las disposiciones relativas a la organización del Ministerio de Hacienda, señalándose los ramos así como los agentes encargados del cobro de impuestos y derechos sobre los efectos nacionales o extranjeros de circulación interna y los productos destinados a la circulación externa. También se señalaban a los agentes bajo cuya responsabilidad quedaba el cobro de las**

contribuciones directas sobre la propiedad y los giros comerciales e industriales.

- h) **El 1º de noviembre de 1865 se promulgó la Ley sobre Organización de la Hacienda Municipal y el 10 de febrero de 1866 se ordenó que en todas las poblaciones se efectuara el empadronamiento de los comercios e industrias, al igual que el de las fincas urbanas, bajo la supervisión de personal nombrado por el gobierno.**

Una vez que el ejército francés, por orden de Napoleón III es retirado del territorio mexicano, el Emperador Maximiliano, buscó una rápida y eficaz estructuración de la Hacienda Imperial, dejando a un lado las subvenciones y préstamos extranjeros, para lo cual expidió varios decretos, en el mes de diciembre de 1866, sin lograr el objetivo. El 13 de febrero de 1867, Maximiliano es obligado a abandonar la ciudad de México trasladando la sede de los poderes imperiales a la ciudad de Querétaro. Finalmente el 15 de mayo de 1867, la ciudad de Querétaro cae en poder de las fuerzas militares comandadas por Benito Juárez. El 19 de junio de 1867 es fusilado Maximiliano al igual que dos Generales de las fuerzas de la reacción, Tomás Mejía y Miguel Miramón.

1.10 La restauración de la República

El 15 de julio de 1867, regresa a la Ciudad de México, el gobierno interino de Benito Juárez y el 14 de agosto se da a conocer la Convocatoria para elegir a quienes deberían hacerse cargo tanto de los poderes federales como de los Estados de la República, resultando elegido Benito Juárez para hacerse cargo de la presidencia de la República por el período de 1867 a 1871.

El 1º de diciembre de 1867, se expide el Reglamento para la Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno Federal, del cual destacan las siguientes medidas hacendarias:

- a) El artículo 1 señalaba que el servicio de la administración de Hacienda descansaría en un presupuesto de ingresos y egresos, considerando que el presupuesto tendría dos fases distintas: Presupuesto probable o primitivo y Presupuesto real o definitivo. El presupuesto probable o primitivo consistía

en el cálculo previo de lo que deberán producir las rentas y del importe de los gastos durante una anualidad. La parte de ingresos se consideraba como un término comparativo, para observar si ellos bastarían o no para cubrir los gastos, a fin de que, en caso negativo, se decretaran nuevos impuestos. La parte de gastos servía como un límite a la autorización del Congreso para verificarlos anualmente.

- b) El artículo 12 señalaba que ningún impuesto podría establecerse ni cobrarse, si no estaba autorizado por el Poder Legislativo con base en un presupuesto probable.
- c) **El artículo 14 establecía que la recaudación de los caudales del Estado, no podía verificarse sino por empleados del ramo apoyados en sus títulos correspondientes.**
- d) El artículo 15 señalaba que todos los ingresos del erario general quedarían bajo el dominio directo del Ministro de Hacienda, terminando con la recaudación realizada por otros Ministerios, a fin de que dirigirlas directamente a las oficinas del Tesoro.
- e) **El artículo 24 establecía que los jefes de las oficinas recaudadoras, serían responsables de la puntual y exacta recaudación de los derechos y productos del erario.**

El 8 de diciembre de 1867, el denominado Cuarto Congreso Constitucional abre sus sesiones, dando inicio a una serie de divergencias entre los poderes Ejecutivo y Legislativo. El 30 de mayo de 1868, el Congreso expide un decreto precisando cuáles eran las rentas y los bienes de la Federación. En este decreto el artículo primero expresamente señaló:

“Artículo 1. Son rentas y bienes de la Federación:

I. Los derechos de importación y los demás que se cobren en las aduanas marítimas y fronterizas de la República a las mercancías extranjeras, sea cual fuere la denominación de aquéllos, excepto el real por bulto que están autorizados a cobrar los ayuntamientos de los puertos, con destino a los fondos municipales.

II. Los derechos de exportación.

- III. Los productos de la fundición, amonedación y ensaye de la plata y oro que se introducen en las casas de moneda.
- IV. Los productos de la venta del papel sellado común, y del que sirve para el pago de la contribución federal.
- V. La mitad del producto de la venta, arrendamiento o explotación de los terrenos baldíos en toda la República, quedando la otra mitad a beneficio de los Estados en cuyo territorio se encontraren.
- VI. El producto de la venta, arrendamiento o explotación de las guaneras.
- VII. El de los derechos que se impongan por la pesca de perla, ballena, nutria, lobo marino y demás objetos análogos.
- VIII. Los réditos y capitales que por cualquier título se adeuden al Erario Federal.
- IX. Los productos del correo.
- X. Los derechos sobre privilegios y patentes de invención.
- XI. Los impuestos establecidos o que se establecieren con destino a gastos de la Federación, en el Distrito Federal y los Territorios.
- XII. Los productos de los demás impuestos, que conforme a la fracción VII del artículo 71 de la Constitución decretase el Congreso General.
- XIII. Los castillos y fortalezas, las ciudadelas, almacenes y maestranzas de artillería, casas de correo y de moneda, y los demás edificios que por compra, donación o cualquier otro título sean de propiedad nacional.
- XIV. Las islas y playas, los puertos, ensenadas, bahías, lagunas y ríos navegables.
- XV. Los buques de guerra, guardacostas, transportes y demás embarcaciones del Erario Federal.
- XVI. Los derechos que tenga la República en las empresas de bancos, caminos de fierro o cualesquiera otras empresas de interés general que autorizase el Congreso de la Unión.
- XVII. Los bienes mostrencos que hubiere en el Distrito Federal y en los Territorios, y la parte que conforme a las leyes corresponde al Erario en el descubrimiento de tesoros ocultos en los mismos puntos.”

El 24 de noviembre de 1868, el Ejecutivo federal somete a consideración del Congreso un conjunto de iniciativas de entre las que sobresale la que proponía sustituir la contribución general por el timbre, dando un tiempo razonable a los Estados de la República que continuaban cobrando derechos de alcabala para

que, poco a poco sustituyeran con otro tipo de impuesto los ingresos que por ellas obtenían. La contribución federal decretada por la ley del 16 de diciembre de 1861, había sido considerada gravosa para varios Estados, que habían propuesto de diferentes maneras su derogación. La abolición de la contribución general en los Estados debía, sin embargo, tener lugar algún tiempo después de derogado el sistema de alcabalas, y en todo caso un año o año y medio después de que hubiera comenzado a ponerse en práctica el impuesto del timbre, por ser esto de absoluta necesidad para evitar un desfaldo en las rentas federales, de fatales consecuencias para el crédito de la Nación, y aún más, para evitar la alteración del orden público.

El 16 de septiembre de 1869, el Ejecutivo Federal manifiesta al Congreso, por medio de su Secretario de Hacienda, José María Iglesias, su intención reducir paulatinamente la importancia los derechos aduanales, para la recaudación hacendaria, consolidando otras fuentes alternas de ingresos.

Al expedirse la Ley del Impuesto del Timbre en 1871, se creó la Administración General de este gravamen, con lo que se abandonó el sistema de papel sellado de herencia colonial.

Terminado su período presidencial, Benito Juárez fue reelecto presidente de la República por un nuevo período, debiendo enfrentar la inconformidad ante su reelección por parte de Generales y políticos, por medio del llamado Plan de la Noria signado por el General Porfirio Díaz, sin embargo la sublevación fue sometida militarmente. Dentro de este nuevo mandato, el 1º de enero de 1872 se expide el nuevo arancel de aduanas tanto marítimas como fronterizas. Sin embargo, el 18 de julio de 1872 muere Benito Juárez, tomando posesión como presidente interino por mandato constitucional, Sebastián Lerdo de Tejada, quien ocupaba el cargo de Presidente de la Suprema Corte.

El 13 de noviembre de 1874 se reforma la Constitución, pasándose de un régimen legislativo federal unicameral, a otro bicameral y el 1º de diciembre de 1874 se expide una nueva Ley del Timbre.

El 20 de noviembre de 1876, queda a la cabeza del gobierno, como presidente interino, al licenciado José María Iglesias, derivado del exilio obligado del presidente Sebastián Lerdo de Tejada, acaecido por la sublevación del General Fidencio Hernández en Tuxtepec, Oaxaca con el posterior apoyo del General Porfirio Díaz.

El 26 de noviembre de 1876, el General Porfirio Díaz, en su calidad de Jefe del Ejército Constitucionalista, derrota a las fuerzas leales al gobierno de José María Iglesias y para 1877 convoca a elecciones, siendo nombrado el 2 de mayo, por la Cámara de Diputados, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, para el período comprendido del 5 de mayo de 1877 al 30 de noviembre de 1880. En el plano fiscal, el gobierno del General Porfirio Díaz enfrentó un problema presente en toda la historia del México independiente: el contrabando. Al respecto, en un Informe presentado por el Secretario de Hacienda, Matías Romero, se precisaba que los altos derechos de importación que se cobraban en la República, sobre artículos que podían considerarse de primera necesidad, como por ejemplo, los géneros ordinarios de algodón, constituían uno de los principales alicientes para el contrabando, señalando a su vez como probable solución para extinguir el tráfico clandestino, la reducción de esos derechos. Las proporciones que tomo el contrabando en toda la extensión de nuestra frontera con los Estados Unidos, fueron evidentes por el notorio perjuicio de los intereses del Tesoro Público y ocasionaron alarma entre los comerciantes de buena fe. En consecuencia, para restringir la libertad de comercio, aunque en muy limitadas proporciones, se circunscribieron a las fronteras de la República esas disposiciones y se dictaron la Circular y Decretos del 8 de agosto de 1878, con fines de persecución del contrabando, estableciendo los reglamentos necesarios para dificultar las internaciones clandestinas de mercancías al territorio mexicano y clausurando en la Zona Libre dos aduanas de altura: las de Mier y Camargo en el Estado de Tamaulipas. El Congreso de la Unión, inspirándose en los mismos sentimientos patrióticos, expidió la Ley del 8 de junio de 1879, imponiendo penas corporales a los contrabandistas como reos de un delito del orden común.

En 1880 se celebrarían elecciones de las que emergería como vencedor el General Manuel González, quien se haría cargo de la presidencia de la República en el período del 10 de diciembre de 1880 al 30 de noviembre de 1884.

En la Ley de Ingresos del 1º de junio de 1880, se dispuso que el Ejecutivo, dentro del término de seis meses, estableciera en un solo cuerpo todas las disposiciones relativas al impuesto del Timbre y a la legislación arancelaria vigente. La nueva Ley del Timbre se expidió el 15 de septiembre de 1880 y el nuevo arancel de aduanas marítimas y fronterizas se promulgó con fecha del 5 de noviembre del propio año, quedando así cumplida la prevención del Congreso respecto de esos puntos.

El Secretario de Hacienda del General Manuel González, Francisco de Landeros y Coss, con fecha 26 de abril de 1881, remitió a la Cámara de Diputados una iniciativa de Ley sobre formación de Catastro de la propiedad inmueble del Distrito Federal y de la Estadística Fiscal del propio Distrito, señalando como una necesidad imperiosa que la propiedad inmueble en el Distrito, se sujetara a las fórmulas legales y científicas, para conocer con exactitud su extensión, situación geográfica y valor verdadero, a fin que se tuviera una base segura para el cobro de los impuestos federales a que están sujetos aquellos bienes. Además, el Catastro daría el perfecto conocimiento de los diversos ramos de riqueza del Distrito, y podría siempre calcularse el monto de las contribuciones de una manera proporcional y equitativa en bien de los contribuyentes.

En el año de 1882 es reformado el artículo 124 de la Constitución Federal, precisándose que a más tardar para el 1º de diciembre de 1884 quedarían abolidas las alcabalas y aduanas interiores, tanto en el Distrito Federal, los territorios federales y en los Estados de la República que aún no las hubiesen abolido. El 17 de octubre de 1883 se publica en el Diario Oficial el primer dictamen de la comisión nombrada por la conferencia de representantes de los Estados para el estudio de las cuestiones relacionadas con la extinción de las alcabalas. No obstante el precepto constitucional y los motivos de conveniencia pública que imponían la necesidad ineludible de abolir las alcabalas y aduanas

interiores, no era posible olvidar que la autonomía de una gran parte de los Estados, dependía de esa contribución indirecta, formando la base de su erario particular. El gobierno presidido por el General Manuel González aceptó en lo general las ideas que le fueron expuestas por la Conferencia de los representantes de los gobernadores de los Estados, y el 14 de diciembre de 1883 lanzó una iniciativa en esos términos para la reforma del artículo 124 de la Constitución Federal. Pero no obstante que el 4 de julio de 1884, la Secretaría de Hacienda ordenó la supresión de obligaciones y prácticas que entorpeciesen la libre circulación de las mercancías finiquitando la necesidad de amparos expedidos por la Administración de Rentas del Distrito Federal, de guías o pases, y que el 26 de noviembre de ese año, el Congreso de la Unión acordó reformar el artículo 124 de la Constitución Federal para finiquitar con las alcabalas y las aduanas interiores a partir del 1º de diciembre de 1886, la discusión sobre este tema se extendería por más de diez años entretejiéndose con otros temas no menos importantes como, por ejemplo, el derecho de portazgo.

Otros dos temas torales de la política fiscal impulsada por el General Manuel González lo fueron la ampliación de los alcances de la Ley del Timbre a través de un decreto expedido el 22 de marzo de 1884 y la aceptación de circulación de la moneda de níquel. Finalmente, el 30 de noviembre de 1884 terminó el período presidencial del General Manuel González, quien fue relevado en el cargo de presidente de la República por el General Porfirio Díaz.

1.11 El Porfiriato

Durante el gobierno de Díaz se inició un período de prosperidad en el país, principalmente con una política de impulso a la construcción de ferrocarriles y el desarrollo de la industria minera, razón por la que se requería la reforma y actualización del sistema fiscal y de la Secretaría de Hacienda.

Las principales características del sistema fiscal de la época fueron:

- La mayor parte de la riqueza del país estaba ligeramente gravada o no pagaba ningún impuesto. Ésta, en gran parte, era controlada por extranjeros

y algunas familias mexicanas acaudaladas, escapando la porción de su riqueza a la carga impositiva estatal o nacional.

- El consumo se gravaba, sobre todo, en los artículos de primera necesidad.
- A pesar de la estrecha relación entre los sistemas hacendarios Federal y Estatal, ninguno tomaba en cuenta los impuestos establecidos entre ellos.

Una vez nombrado presidente de la República, el General Porfirio Díaz, buscando aumentar los ingresos del Erario Público, decreta, el 8 de enero de 1885, una nueva contribución a la que llamó Renta Interior del Timbre.

En el año de 1888 el General Porfirio Díaz es nuevamente reelecto para ocupar la presidencia de la República por cuatro años más.

El 3 de diciembre de 1890, el Ejecutivo Federal nuevamente convoca a los gobernadores de los Estados para que entre ellos realizasen una Conferencia en la que estudiaran y discutieran lo relativo a los impuestos indirectos, esto es, a las alcabalas, portazgos y consumo.

Para el año de 1892, el General Porfirio Díaz promovería su reelección para ocupar la presidencia de la República.

En 1892, en un informe elaborado por el ministro de Hacienda, Matías Romero, se puso de manifiesto la falsa bonanza de la Hacienda Pública de la administración porfirista y los graves problemas económicos de la República, causados por el excesivo gasto en el ambicioso programa ferroviario, la caída de los precios de la plata y los excesivos empréstitos solicitados con réditos relativamente altos.

Con la llegada del ministro de Hacienda José Yves Limantour, en 1893, se niveló la Hacienda Pública. Las medidas para lograrlo fueron amplias. Se gravó el alcohol y el tabaco, las donaciones y sucesiones o herencias; así también, se aumentaron las cuotas de los estados a la Federación. Se redujo el presupuesto y las partidas abiertas del Ejecutivo, así como los sueldos de los empleados. Se buscaron nuevas fuentes de ingresos al gravar las actividades, especulaciones y riquezas que antes no contribuían a los gastos públicos; se fijó el derecho o impuesto de exportación sobre el henequén y el café y se

regularizó la percepción de los impuestos existentes, por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.

A inicios del siglo XX, los ingresos del Erario Público, según la Ley de Ingresos para el período 1900 - 1901, se dividían en:

- I. Impuestos sobre el comercio exterior;
- II. Impuestos que se causaban en toda la Federación, como por ejemplo la renta del Timbre;
- III. Los impuestos interiores que se causaban sólo en el Distrito y Territorios Federales.
- IV. Los ingresos por servicios públicos como, por ejemplo, el correo y el telégrafo.
- V. Productos de propiedades de la Nación como lo eran los ingresos por el arrendamiento o venta de terrenos baldíos y nacionales.
- VI. Productos y aprovechamientos diversos, entre los que se incluía los ingresos por la Lotería Nacional y las multas que por diversos motivos se imponían.

En los albores del siglo XX, la complejidad de la vida económica de México se manifiesta con claridad, en el plano fiscal, a través de un entramado compuesto por leyes, reglamentos, decretos, oficinas, instituciones, órdenes y contraórdenes de todo tipo, cada vez más enredado y difícil de entender.

El 12 de junio de 1908 se expide la Ley reglamentaria de las Cámaras de Comercio, en la cual se les inviste de personalidad para presentarse como parte en juicio, adquirir y administrar toda clase de bienes muebles, al igual que los capitales necesarios para su sostenimiento, y también a administrar los inmuebles necesarios para el establecimiento de sus respectivas oficinas.

El 23 de mayo de 1910, se creó la Dirección de Contabilidad y Glosa asignándosele funciones de registro, glosa y contabilidad de las cuentas que le rindiesen sobre el manejo de los fondos, con el propósito fundamental de integrar la Cuenta General de la Hacienda Pública. Asimismo, la Tesorería General de la Federación, a partir de esa fecha cambió su denominación por Tesorería de la Federación.

En el Diario Oficial del 24 de mayo de 1911 apareció, aprobada por el Congreso, la Ley de ingresos para el período que abarcaba del 1º de julio de 1911 al 30 de junio de 1912. Esta sería la última medida fiscal emitida por el régimen porfirista.

En el año de 1913, mediante las reformas al Reglamento Interior se facultó al entonces Departamento de Crédito y Comercio, para el manejo del Crédito Público, lo que constituye el antecedente de la actual Dirección General de Crédito Público.

1.12 La Revolución y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917

Hacia 1910, la población dedicada a las labores agrícolas, sin duda el núcleo más importante de todos, se encontraba en una situación de miseria y explotación, estalla el levantamiento armado que en poco tiempo obligará al General Porfirio Díaz a renunciar a la presidencia de la República en mayo de 1911.

Las riquezas que la minería y el petróleo produjeron en escala creciente iban a parar a manos de sus propietarios en el extranjero, dejando en el país escasos beneficios en forma de salarios y de impuestos.

La caída de la dictadura, así como el destierro de Porfirio Díaz, trajeron desorden al país, situación a la que no escapó la tributación. Los mexicanos dejaron de pagar impuestos, dado que estaban ocupados en las armas.

Durante siete años, el desempeño de la Secretaría de Hacienda fue irregular, pues aún cuando seguían utilizando los procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero para bienes, armas y municiones; requerían entonces, de “préstamos forzosos” en papel moneda y oro.

A fin de que los jefes pudieran proveerse inmediatamente de fondos, las oficinas recaudadoras de Hacienda fueron dejadas a su disposición, y en la mayoría de los casos, los comandantes militares asumían facultades

hacendarias, llegaban hasta a imponer contribuciones especiales. Cada jefe militar emitía papel moneda y los ejércitos que tenían la posesión de regiones petrolíferas recaudaban un impuesto en metálico, derivado del petróleo.

Los ejércitos revolucionarios contribuyeron a la ruptura del sistema monetario con la emisión de su propio papel moneda, que sin tener ningún apoyo como reserva del Estado, carecía de valor y originaba un rechazo generalizado de la población hacia cualquier forma de billetes llamados “bilimbiques”.

Como consecuencia de esta situación, los impuestos y los procedimientos Hacendarios se modificaron en virtud de las circunstancias especiales del momento

El cobro de gran número de los impuestos que se pagaban en papel moneda fue imposible, ya que éste dejó de tener validez al no poder convertirse en valores metálicos como el oro y la plata.

A partir de 1913, la Hacienda Pública se procuró fondos a través del sistema de emisión de papel moneda y mediante un principio de organización hacendaria, que consistió en el aprovechamiento de los recursos generados por los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército.

Cabe señalar que en ese mismo año el 28 de marzo de 1913, Venustiano Carranza, primer jefe del Ejército Constitucionalista, expidió el Plan de Guadalupe en el que hacía un llamado al pueblo de México para aprestarse a la reinstalación del orden constitucional.

Cuando Venustiano Carranza, asumió el Poder Ejecutivo de la Nación, se encontró ante una grave crisis económica: huelgas, enfrentamientos con las compañías por el aumento de impuestos, ausencia de créditos del exterior e inflación debida a las emisiones monetarias de los años anteriores, por lo que convocó a las llamadas Conferencias de Torreón, de las cuales surgió el acuerdo de la celebración de una Convención, que iniciaría el 1º de octubre de 1914 de la ciudad de México pero finalmente se trasladó a la ciudad de Aguascalientes, para discutir el programa de reformas que deberían realizarse,

así como a las autoridades encargadas de ejecutarlo. Días antes de la celebración de esa Convención, **el 19 de septiembre de 1914, en su calidad de presidente interino y jefe del Ejército Constitucionalista, expidió un decreto en el que señalaba:**

“Venustiano Carranza, Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, encargado del Poder Ejecutivo de la Unión, en uso de las facultades de que me hallo investido, conforme al Plan de Guadalupe, y considerando que **es de urgente necesidad la reorganización del Catastro en toda la República, para que tanto los gobiernos de los Estados como el gobierno general conozcan exactamente la verdadera riqueza del país y puedan así distribuirse racional y equitativamente los impuestos sobre los contribuyentes**, he tenido a bien expedir el siguiente decreto:

Artículo 1º. Para formar el catastro de la República se establecerá en cada uno de los municipios de los Estados que la integran, una Junta que se denominará Junta Calificadora que tendrá por objeto registrar las propiedades raíces, fijar su avalúo y el monto de los capitales.

Artículo 2º. La junta expresada se compondrá del Recaudador de Rentas, el Tesorero Municipal y tres ciudadanos contribuyentes, que serán nombrados por la Primera Autoridad Política Local en cada municipio.

...

Artículo 4º. Instalada que sea la Junta Calificadora, hará en seguida publicar ese acto para conocimiento de los habitantes del municipio, por medio de la prensa y de avisos fijados en los parajes públicos, distribuidos con la mayor profusión posible, expresando en ellos el local y hora en que diariamente verifique sus sesiones, para recibir y despachar los asuntos que le encomiende esta ley.

Artículo 5º. Todo propietario o usufructuario, poseedor o administrador de capitales existentes en la República e invertidos en fincas rústicas, urbanas, semovientes, giro mercantil, industrial y fabril, está obligado a presentar ante la Junta Calificadora de la municipalidad en que dichos bienes se hallen, una manifestación pormenorizada de todos ellos conforme al modelo que obra al final de esta ley, dentro de un término que no podrá exceder de un mes.

Artículo 6º. Las manifestaciones de referencia deberán expresar la ubicación y extensión de las fincas rústicas y urbanas, y respecto de estas últimas, el número de piezas de que se compongan y su material de construcción. Deberán expresar, además, en todo caso, el valor de cada una de las

propiedades o giro que constituyan el capital del manifestante; en el concepto de que el gobierno tendrá el derecho, en caso de expropiación por causa de utilidad pública, de pagar a los interesados como indemnización el valor que definitivamente se fije en el Catastro.

Artículo 7º. Cada manifestación deberá ir calzada con la firma del propietario o quien lo represente legalmente, haciendo constar en ella la dirección de su domicilio.

...

Artículo 9º. Las Juntas Calificadoras recabarán de las Recaudaciones de Rentas y de las Tesorerías municipales respectivas, los datos que juzguen necesarios para el mejor desempeño de sus funciones, y tendrán el deber de oír, y tomar en consideración las denuncias que se les presenten sobre la baja calificación de las propiedades o de los capitales.

Artículo 10. Los contribuyentes que no hicieren su manifestación dentro del término señalado por el artículo 5º, incurrirán en la pena de un cinco por ciento sobre el valor de la propiedad que ocultaren; se sujetarán al avalúo que de sus capitales hiciere la Junta Calificadora y quedarán además comprendidos en lo dispuesto al final del artículo 6º.

...

Artículo 12. Los contribuyentes que se creyeren perjudicados por la calificación hecha por la Junta, según los dos artículos anteriores, podrán ocurrir en queja ante ella misma por escrito y dentro de los quince días siguientes a la publicación de la lista a que se refiere el artículo anterior, a fin de que la misma Junta resuelva lo que estime de justicia.

...

Artículo 14. La Junta Inspectora del Catastro se compondrá del gobernador del Estado, del tesorero y tres miembros que serán nombrados por el primero.

Artículo 15. Al terminar estos trabajos, la Junta Inspectora del Catastro formará tres listas de los capitales en definitiva calificados, de las cuales conservará una de ellas, remitirá otra a la Tesorería General del Estado con todos los expedientes y la tercera a la Secretaría de Hacienda.

Artículo 16. Los gobiernos de los Estados tendrán como base las calificaciones hechas con arreglo a esta ley para fijar los impuestos del Estado y Municipales.”

Para octubre de 1915, y después de haber obtenido el reconocimiento por parte de los Estados Unidos de Norteamérica, el gobierno constitucionalista presidido por Venustiano Carranza se alzó como el indiscutible vencedor, y la Convención sucumbió derrotada. Para el 3 de febrero de 1916, Venustiano Carranza expide, en la ciudad de Querétaro, un decreto donde establece:

“teniendo conocimiento esta Primera Jefatura de que en algunos Estados de la República se han expedido decretos y dictado disposiciones que establecen derechos de importación, exportación y restablecido los de introducción o alcabala no obstante estar constitucionalmente abolida esta última y prohibida la imposición de los primeros a los gobiernos locales, por ser esta facultad reservada al gobierno general, a fin de que la organización que se está dando al país responda directamente a las necesidades que originaron la lucha cuya suprema aspiración es restablecer en lo posible, durante el período preconstitucional, el orden que la Constitución establece, se previene de una manera determinante a los gobernadores de los Estados, que en ningún caso ni por ningún motivo podrán determinar más contribuciones que las que expresamente les permita la Constitución general de la República y las particulares de sus respectivos Estados, debiendo por lo tanto derogarse los decretos y disposiciones relativas que no estén fundadas en ellas.”

El 6 de septiembre de 1916, nuevamente es publicado en el Diario Oficial el decreto sobre la estructuración del Catastro Nacional, originalmente expedido el 19 de septiembre de 1914.

En la Constitución Federal promulgada el 5 de febrero de 1917, que entró en vigor el 1º de mayo de ese año, vigente hasta nuestros días, se establecieron los artículos 31 fracción IV (Obligación de los Mexicanos a contribuir); 73 fracciones VII y IX (Facultades del Congreso en la imposición de contribuciones); 115 fracción II (Administración de la Hacienda Municipal); 117 fracciones III, IV, V, VI y VII y 118 (Restricciones a las Estados), así como el 131 (Facultades reservadas a la Federación). Este hecho estabilizó la vida política del país.

La Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, promulgada el 31 de diciembre de 1917, estableció la creación del Departamento de Contraloría, el

cual asumió las funciones desempeñadas por la Dirección de Contabilidad y Glosa. Asimismo las atribuciones relativas a comercio se transfirieron a la nueva Secretaría de Comercio.

Entre 1917 y 1935 se establecieron cambios importantes en el sistema tributario, como el incremento de los impuestos a los artículos nocivos para la salud: 40% para bebidas alcohólicas, 16% a la cerveza, y se duplicó el impuesto al tabaco. Simultáneamente, se incrementó el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Tales medidas redundaron en beneficios sociales, como la implantación del servicio civil y el retiro por edad avanzada con pensión; en general, se modernizaron los procedimientos administrativos y los servicios a la comunidad.

1.13 Siglo XX período post-revolucionario

Durante los años 20, a pesar de los cambios sufridos durante la Revolución, se mantuvo buena parte del sistema tributario porfiriano, reforzado por los ingresos sobre el petróleo en los años de auge, 1920-1923, aunque las tasas cobradas a las empresas extranjeras eran bajas.

En 1921, se expide la Ley del Centenario y el 27 de febrero de 1924 la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, antecedentes que dieron origen al Impuesto sobre la Renta, actualmente el gravamen más importante del sistema impositivo mexicano.

El 1o. de septiembre de 1925, se funda el Banco de México, S.A., como Banco Central, con el propósito de terminar con la anarquía en la emisión de billetes.

El 13 de diciembre de 1946, se publica en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, quedando fuera del ámbito de competencia de la Secretaría de Hacienda las funciones de control y regulación relativas a bienes nacionales y contratos de obras públicas, pasando éstas a la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa.

En lo esencial, la estructura porfiriana se mantuvo hasta la Segunda Guerra Mundial, cuando comenzó a modificarse la estructura tributaria¹². A partir de entonces, y especialmente de la convención fiscal de 1947, se comenzaron a sentar las bases del moderno sistema tributario de México.

Siendo presidente de la república el Lic. Adolfo Ruiz Cortines, **el 27 de abril de 1957 se publica en el Diario Oficial de la Federación, el decreto mediante el cual se crea el Registro Federal de Causantes. Este decreto, básicamente obliga a que se registren, a las personas físicas y morales afectas en forma habitual al pago de impuesto federales.** Las características sobresalientes de este decreto, son entre otras:

- a) La obligación de las personas físicas y morales sujetas al pago de impuesto federales.
- b) Expedición de una Cédula de Registro a Causantes que durante los últimos 5 años estuvieran cumpliendo con avisos similares.
- c) Plazo para entrega de cédula 6 meses.
- d) Un ejemplar de la cédula por establecimiento.
- e) Cédula Intransferible (No podía existir una cédula diferente al titular).
- f) Existían 9 tipos de avisos.
- g) Los datos se proporcionaban bajo protesta de decir verdad.
- h) Contempla los primeros antecedentes de padrones de IEPS.
- i) Contempla a los ambulantes, espectáculos públicos temporales, pago de derecho por reposición cédula y visitas de verificación.

El control de este registro se realizaba en forma manual, en las oficinas federales de hacienda y en los centros de procesamiento se capturaban y elaboraban las cédulas de los contribuyentes y concentrándolas en las diferentes regiones, se enviaban por correo.

El 24 de diciembre de 1958, nuevamente se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, siendo transferidas las funciones relativas a inversiones y control de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, a las Secretarías de la

¹² Autores Varios. Crónica Grafica de los Impuestos en México SIGLOS XVI –XX. SHCP. México 2002. p 14.

Presidencia y del Patrimonio Nacional, respectivamente. El 31 de diciembre de 1959 se publicó la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, estableciendo la creación de la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores.

El 31 de diciembre de 1979, se publica en el Diario Oficial de la Federación un nuevo Reglamento Interior, con motivo de las reformas a diversos ordenamientos legales como las leyes General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares; del Impuesto al Valor Agregado; de Coordinación Fiscal; de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación y del Registro Federal de Vehículos.

El 17 de junio de 1980 el ejecutivo expide el decreto del Reglamento del Registro Federal de Causantes, al cual califica como una institución fundamental para la identificación de los contribuyentes, el conocimiento de las modificaciones en las circunstancias más trascendentes y para poder cerciorarse de las obligaciones fiscales de los mismos y lo crea por la necesidad de modernizar el registro. En este caso las características más sobresalientes son:

- a) 12 tipos de avisos, contempla a extranjeros.
- b) Aumentan plazos para presentación de avisos (de 10 a 15 días)
- c) Obliga a asalariados a proporcionar información a patrones sobre su registro. Se gestionaba en las federales de hacienda (principales, subalternas y agencias)
- d) Obliga a notarios a asentar en su protocolo la Clave de Registro de las Empresas.

El 20 de mayo de 1981, se cambia la denominación de causantes a contribuyentes, para establecerse como Registro Federal de Contribuyentes (RFC), por considerar que esta denominación era más congruente con las disposiciones constitucionales, al aceptar que se contribuye y no que se causa, así como para uniformar el lenguaje usado en las disposiciones fiscales.

El 29 de febrero de 1984 el ejecutivo expide el Reglamento de Código Fiscal de la Federación, con el que abroga el Reglamento del Registro Federal de Contribuyentes. Este nuevo reglamento, contempla como aspectos trascendentales, los siguientes:

- a) Se crea a partir de la existencia de varios reglamentos específicos (entre ellos el del RFC) y se adecua a un Código Fiscal, recientemente reformado.
- b) Contempla 10 tipos de avisos, posteriormente se incrementa a 17

Este sistema se basaba en el uso de tarjetas para controlar al contribuyente, sin embargo, en 1988, entra en operación el Sistema Integral de Recaudación (SIR) mediante, el cual fue posible la captura de la información relativa a la inscripción y avisos que presenta el contribuyente, dando origen al módulo del Registro Federal de Contribuyentes.

Hacia 1988, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público inicia su etapa de automatización, liberando en las Oficinas Federales de Hacienda la operación del Sistema Integral de Recaudación, SIR por sus siglas. En el caso específico del módulo correspondiente al Registro Federal de Contribuyentes, se observó que los procesos automatizados trajeron como consecuencia mayor control sobre los contribuyentes al disponer de información más confiable y oportuna. Asimismo, se pudo contar con la información más reciente sobre el contribuyente y además, se tuvo la posibilidad de iniciar un acervo histórico registrando los diversos avisos presentados por éstos. A raíz de la constante operación del SIR, aunado a los adelantos tecnológicos, se hizo evidente que el módulo de RFC sufría de algunas limitantes, la primera de ellas como resultado de su concepción de desarrollo, ya que, al estar integrado por módulos independientes las actividades de vigilancia y de control que requerían de la acción conjunta de dos o más áreas no es susceptible de llevarse a cabo por esa falta de liga. Así, se presenta la situación de que un contribuyente puede estar presentando declaraciones y sin embargo, aparecer en el módulo de cobranza como no localizada para efectos de requerimientos de créditos. Otra situación significativa, era la relativa a la falta de oportunidad en la actualización de la información contenida en la base de datos, esta

circunstancia traía como consecuencia que algunas acciones que se pretendían llevar a cabo fueran extemporáneas, e inútiles, causando molestias innecesarias y obviamente costos.

A fin de fortalecer la cohesión de la política económica y con ello contribuir a la consolidación de la recuperación económica, de la estabilización y del financiamiento del desarrollo, el 21 de febrero de 1992, mediante el Decreto que deroga, reordena y reforma diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se dispuso la fusión de las Secretarías de Programación y Presupuesto y de Hacienda y Crédito Público. Con esta medida, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se le confirieron, además de las atribuciones en materia fiscal, financiera y crediticia, las de programación del gasto público, de planeación y de información estadística y geográfica.

El 31 de marzo de 1992, el ejecutivo, publica un decreto que menciona en la exposición de motivos, la necesidad de disminuir los trámites que se presentan ante la autoridad, eliminando así cinco avisos:

1. Para llevar la contabilidad en lugar distinto al domicilio fiscal
2. Cambio de actividad preponderante,
3. Cambio de régimen de capital social,
4. Cambio de representante legal,
5. Cambio de fecha de terminación de ejercicio y se aumenta únicamente una nueva figura: Escisión de Sociedades

Es muy importante comentar que la infraestructura en sistemas no permitía darle utilidad a la información solicitada.

Hasta el 13 de abril de 1992, los asalariados gestionaban su clave ante las Oficinas Federales de Hacienda, sin que estos formaran parte del padrón del Registro Federal de Contribuyentes, salvo los que obtenían más de 5 salarios mínimos, sin embargo, con la creación del SAR, se eliminó la obligación de inscribirse por su cuenta o de gestionar la clave ante la autoridad hacendaría, ya que, esta clave sería proporcionada por sus patrones o retenedores. Esto ha provocado que no se tenga una base real de

contribuyentes cautivos. Ya que, si bien es cierto que mediante dispositivos magnéticos el retenedor proporciona la información relacionada con sus trabajadores, esta no se consolida en el padrón, teniéndose como entes distintos. Se puede decir que desde 1992, ha prevalecido el ámbito jurídico en lo relativo al Registro Federal de Contribuyentes, siendo posible afirmar que los contribuyentes cuentan con un registro vitalicio, que contempla un histórico de los movimientos que ha realizado.

Con el propósito de promover una administración tributaria más eficiente que fortaleciera la recaudación, impulsara la fiscalización, aumentara la presencia fiscal, diversificara los controles y ampliara las fuentes de información, mediante el Decreto del 25 de enero de 1993, que reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones del Reglamento Interior, se realizaron, cambios a la estructura orgánica básica de la Secretaría, en la Subsecretaría de Ingresos entre otros, la creación de las Direcciones Generales de Interventoría y Fiscal Internacional, cambiaron su denominación la Dirección General de Recaudación por Administración General de Recaudación; la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal por Administración General de Auditoría Fiscal Federal; la Dirección General Técnica de Ingresos por Administración General Jurídica de Ingresos y la Dirección General de Aduanas por Administración General de Aduanas. Desaparecieron las Coordinaciones de Administración Fiscal, las Administraciones Fiscales Federales y las Oficinas Federales de Hacienda, constituyéndose las Administraciones Regionales de Recaudación; de Auditoría Fiscal Federal; Jurídica de Ingresos y de Aduanas, así como las Administraciones Locales de Recaudación; Auditoría Fiscal Federal y Jurídica de Ingresos.

Asimismo, mediante Decreto del 15 de diciembre de 1995, se expide la Ley del Servicio de Administración Tributaria, misma que en su Transitorio Primero establece su entrada en vigor a partir del 1 de julio de 1997, por lo que en marzo de 1996, con el propósito de sentar las bases orgánico funcionales que dieran lugar a la integración del órgano desconcentrado responsable del Servicio de Administración Tributaria, se autoriza y registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, realizándose en el ámbito de la

Subsecretaría de Ingresos, el cambio de nomenclatura de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos; así como la creación de las Direcciones Generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.

En 1997 la Administración General de Recaudación dependiente del Servicio de administración Tributaria, al identificar limitaciones del SIR, realiza un nuevo proyecto buscando la conceptualización, rediseño y construcción de un nuevo sistema informático de apoyo a la operación recaudatoria. El sistema resultante fue DARIO el cual contemplaba la liberación paulatina de módulos, siendo el primero en liberarse hacia 1998 el correspondiente al Registro Federal de Contribuyentes. Dentro de las innovaciones de DARIO-RFC se contempló la posibilidad de trabajar en línea, lo que otorgaba la posibilidad de que la información se mantuviera permanentemente actualizada. El sistema DARIO-RFC, contemplaba dentro de su diseño los siguientes objetivos específicos:

- a) En el rediseño: Tener un mejor control de los contribuyentes y los procesos, estar enfocado al contribuyente, simplificar la operación y optimizar el uso de los recursos.
- b) Del sistema informativo: Hacerlo seguro e integral, que cubra las necesidades de información operativa y ejecutiva, que se adapte a necesidades futuras a través de una arquitectura global, evolutivo, robusto y administrable.

Estos objetivos permitieron, entre otras cosas, llevar un Registro Histórico de Domicilios, los cuales se pueden conocer de manera inmediata. En el SIR esta situación solo existía como una referencia de la circunscripción regional de hacienda (CRH) a la que había pertenecido el contribuyente. Por otro lado, el diseño contempló una gran amplitud de escritura en los campos, así como un fácil manejo de las claves y la posibilidad de emitir y dar seguimiento a las órdenes de verificación.

El 30 de junio de 1997, con motivo de la inminente entrada en vigor de la Ley del servicio de Administración tributaria, se publican en el Diario Oficial de la Federación reformas al Reglamento Interior de la Secretaría, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y un nuevo Acuerdo de adscripción de unidades administrativas de la Secretaría.

El 10 de junio de 1998 se publican en el Diario Oficial de la Federación reformas a los Reglamentos Interiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del órgano desconcentrado Servicio de Administración Tributaria, así como un nuevo Acuerdo de adscripción de unidades administrativas de la Secretaría, efectuándose también cambios a la estructura orgánica básica de la Secretaría de Hacienda y Crédito público. Conforme a lo expuesto, la estructura orgánica básica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quedo conformada por: 1 Secretario, 3 Subsecretarios, 1 Procurador Fiscal de la Federación, 1 Tesorero de la Federación, 1 Oficial Mayor, 1 Coordinación General, 37 Direcciones Generales o unidades equivalentes y 2 Órganos Desconcentrados, el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática (INEGI) y el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El 22 de marzo de 2001 se publicó un Reglamento Interior del Servicio Administración Tributaria el cual fue reformado el 17 de junio de 2003 que estuvo en vigor hasta 2005. Asimismo, el 6 de junio de 2005 se publicó un nuevo reglamento que estuvo en vigor hasta el 22 de diciembre de 2007.

Tuvieron que transcurrir muchos años para estabilizar la situación económica y las finanzas públicas del país. En el México contemporáneo los gobiernos han modificado las leyes fiscales conforme a los principios emanados de la Constitución: generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y finalidad. El Estado dispone así, de recursos para construir obras y prestar servicios a la colectividad, procurando una mejor distribución de la riqueza.

1.14 La Transformación del SAT

El actual Reglamento Interior del SAT fue publicado el 22 de octubre de 2007 y entró en vigor el 23 de diciembre de 2007. Se observa que este ordenamiento contempla la implementación, en la estructura, tecnología, normatividad, organización y procesos, de un proyecto denominado Solución Integral para la Administración Tributaria que pretende apoyar la transformación del SAT para el efectivo cumplimiento de sus propósitos. Respecto a este punto, cabe señalar que hace aproximadamente 5 años, en 2003 el FMI realizó un préstamo a México con el fin de desarrollar tecnología de punta que le permita disminuir de manera significativa la evasión fiscal, de forma tal que todos los ciudadanos obligados a pagar contribuciones lo hagan estando o no inscritos en el padrón del RFC. Lo anterior a través de los flujos de efectivo y las operaciones electrónicas que las instituciones que conforman el sistema financiero se encuentran obligadas a informar al SAT y, por lo tanto, son controladas y fiscalizables, sin importar que se trate de personas morales, físicas o cualquier otra figura jurídica –con o sin personalidad jurídica, pues para efectos fiscales se busca que cualquier unidad económica la tenga–.

Con esa inversión el SAT inicio el desarrollo de una plataforma tecnológica, vía el proyecto Solución Integral, la cual pretende aportar elementos suficientes para identificar al contribuyente cautivo y a los ciudadanos no registrados en el RFC que eluden la carga tributaria aún estando obligados a contribuir, dado que realizan operaciones que son objeto del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado y aun de los nuevos impuestos Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto sobre Depósitos en Efectivo.

Cabe señalar que la Ley del Servicio de Administración Tributaria en el artículo 2, señala una responsabilidad para el SAT, respecto a la aplicación de la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras: de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones y, de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria. Ese mismo artículo en su segundo párrafo, señala que

el Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Con la Solución integral para la administración tributaria se pretende simplificar los procedimientos sin perder de vista el cumplimiento de las leyes aplicables, automatizando los trámites y haciendo expeditas las operaciones en declaraciones y servicios. Todo ello, mediante las mejores prácticas mundiales en materia tributaria y dando preferencia al uso y aprovechamiento integral de los medios electrónicos.

Uno de los cambios fundamentales, que abordaré en el desarrollo de la Tesis, es el que se plantea para la identificación del Contribuyente y sus Obligaciones, la cual se basa en un Modelo Único de Información, el cual en su administración integral, retoma aspectos de calidad, normativos, de seguridad, temporalidad, costo y racionalización.

Conclusiones del capítulo

A manera de conclusión del presente capítulo, es importante hacer notar, que al revisar los antecedentes directos del Registro Federal de Contribuyentes, podemos identificar claramente que los mecanismos para el control de contribuyentes, han estado supeditados al tipo de tributo, imposición o contribución establecida, sin existir previamente un control de los ciudadanos en forma genérica que pueda ser útil a la Administración Pública o Gobierno, a efecto de hacer exigible el pago de la contribución en caso de incumplimiento.

Así vemos que en la época prehispánica se controlaba el cobro por listas ya fuera de los pueblos sometidos o de los habitantes locales y se tenía toda una estructura de control y recaudación.

Con la llegada de los españoles, el control se empieza a perder en el momento en que los tributos se destinan a diferentes sujetos activos, en su caso, caciques, señores y principales de los pueblos. Los problemas del control de

las contribuciones perduraron durante el Virreinato, sin embargo, no obstante que no prosperó, resalta el esfuerzo realizado con las “Reformas Borbónicas”

Con la Constitución de Cádiz, se establece una Tesorería General para la Nación, sin embargo, los problemas políticos y económicos, generados por la guerra de Independencia, nuevamente afectaron la posibilidad de establecer un control preciso sobre los obligados a contribuir.

En los siguientes años, la situación no cambiaría en forma importante, no obstante la emisión del cúmulo de normas, tanto fundamentales como reglamentarias, que se han citado, específicamente por la situación política tan cambiante que se vivió, al pasar en un periodo relativamente corto de tiempo, de Colonia a Imperio y posteriormente a República Provisional, República Centralista y República Federal.

Con el Gobierno Federal encabezado por Benito Juárez, se establecen las primeras medidas tendientes a retomar el control de las contribuciones para la Federación, atendiendo ya principios constitucionales de obligatoriedad, generalidad y legalidad. Sin embargo aun estaba pendiente el tema de la Coordinación con las Entidades Federativas. Durante el porfiriato, no obstante el periodo de estabilidad económica, normalmente no existió una comunicación estrecha entre la Federación y las Entidades Federativas, a excepción del tema de las Alcabalas.

Es así que al inicio del siglo XX, como señalamos en este capítulo, llegamos con un entramado de leyes, reglamentos, decretos, oficinas, instituciones, órdenes y contraórdenes de todo tipo, enredado y difícil. En ese contexto se gesta la revolución período durante el cual no existe a nivel nacional un control de las contribuciones, dado el contexto político y social, sin embargo se empiezan a expedir ordenamientos tendientes a organizar la Hacienda Pública iniciando con el Catastro.

Concluida la Revolución, que trajo consigo la emisión de la Constitución de 1917, con sus principios de generalidad, proporcionalidad, equidad y legalidad, en materia de contribuciones, la situación en la práctica no cambió

significativamente, sería hasta la convención fiscal de 1947, que se comenzaron a sentar las bases del moderno sistema tributario de México.

En la materia del registro de Contribuyentes, sería hasta 1957, cuando se daría un sustancial avance legal, al establecerse mediante Decreto, la creación del Registro Federal de Causantes, cuyo control, sin embargo, se realizaba en forma manual. En 1981 cambia a la denominación actual de Registro Federal de Contribuyentes y en 1984 se establecen en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, las bases para operarlo.

En 1997, la función del registro que competía a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pasa a formar parte de las funciones del Servicio de Administración Tributaria.

Es de observarse que en todas las etapas ha coexistido una falta de control de los contribuyentes, sin embargo, actualmente el SAT está inmerso en un cambio, que considera los factores que han influido directa e indirectamente en ese control: Institucional, Legislación, Procesos y Tecnologías, así como el Capital Humano.

Capítulo II. Conceptos Jurídicos Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes

En este capítulo se señalarán conceptos utilizados bajo diversas acepciones o sujetos de diversas interpretaciones, que considero necesario delimitar para la mayor claridad en la exposición de la presente tesis.

Estos conceptos se presentan agrupados en tres bloques, en un orden que va de lo general a lo particular, señalando en el primero que es la materia fiscal o tributaria, el derecho administrativo, el derecho financiero, el derecho tributario, el derecho fiscal, la potestad tributaria, la política fiscal, las leyes fiscales y el procedimiento administrativo; continuaremos con algunas de las instituciones de las contribuciones como son la contribución, la autoridad fiscal federal, el contribuyente, el impuesto, y concluiremos, con el registro de contribuyentes, registro federal de contribuyentes, evasión fiscal, infracciones y sanciones

2.1 Materia Fiscal

Partimos de la idea de que entendemos por Fiscal lo perteneciente al Fisco y por Fisco la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones.

Sin embargo, dado lo anterior, antes de llegar al término de Derecho Fiscal debemos establecer que entenderemos por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.

Respecto a lo anterior podemos citar al Maestro Flores Zavala¹³ quien señala que Materia Fiscal: “es toda aquella cuestión que se refiere a la hacienda pública dicen que “fiscal” es el adjetivo que corresponde al nombre finanzas publicas. Se refiere a la aplicación de los fondos gubernamentales tanto como a su obtención.”

¹³ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, 2ª Edición. México 1981. p. 9.

Por lo tanto se considera materia Fiscal lo relativo a la determinación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Ahora bien, al hablar de leyes debemos referirlas en un tiempo y espacio, en este caso nos estamos refiriendo necesariamente al sistema de Derecho Mexicano. Siguiendo en la idea debemos recordar que por derecho se entiende el conjunto de normas jurídicas impero-atributivas, que rigen la conducta externa del hombre en sociedad, sancionadas por el Estado.

Asimismo debemos también señalar, que para efectos del estudio del derecho se ha dividido al mismo en derecho subjetivo y objetivo.

En el derecho subjetivo, están comprendidas todas aquellas normas que se refieren al conjunto de facultades reconocidas a los individuos por la ley, para realizar determinados actos de satisfacción de sus propios intereses.

En el derecho objetivo, están comprendidas las leyes que rigen las relaciones de los individuos entre sí, de los individuos con el Estado, de éste con aquéllos y de los Estados entre sí.

Es aquí en donde podemos empezar a identificar el origen del Derecho Fiscal, dado que dentro del derecho objetivo nacional estarán comprendidas las normas jurídicas que se elaboran para regir los actos de los individuos, cuando se realizan dentro del territorio de un Estado.

2.2 Derecho Administrativo

Atendiendo lo que nos dice el Maestro Gabino Fraga¹⁴ podemos establecer que el contenido del Derecho Administrativo en México contempla:

- a) La estructura y la organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa.

¹⁴ Fraga, Gabino. Derecho administrativo. Editorial Porrúa, 41ª Edición. México 2001. pp. 13-25.

- b) Los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación.
- c) El ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de función administrativa.
- d) La situación de los particulares con respecto a la administración.

2.3 Derecho Financiero

La parte del derecho administrativo relacionada con los medios patrimoniales y financieros, se relaciona directamente con la Actividad Financiera del Estado para la realización de sus fines, derivando en el Derecho Financiero, misma que observa tres momentos:

- a) Obtención de recursos.
- b) Administración de los recursos.
- c) Aplicación de los recursos.

Así observamos que el Derecho Financiero Público se referirá no solo al momento relacionado con la obtención por parte del Estado, de los recursos para la realización de sus fines, sino también a su planeación y erogación o destino.

El Maestro Refugio Fernández¹⁵ señala que el derecho financiero se ha definido “como el conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado en sus diferentes aspectos, obtención, gestión y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones.”

El derecho financiero público, es una rama autónoma del derecho administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del estado o de otro poder público.

Con relación a esta delimitación del origen del Derecho Fiscal, existe una coincidencia en la mayoría de los doctrinarios, razón por la cual

¹⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial McGraw-Hill, 1ª Edición. México 1998. p. 11.

estableceremos aquí nuestro punto de partida para hacer nuestra proyección del Derecho Fiscal en el contexto del Derecho Mexicano.

Ahora bien, antes de citar algunos de los conceptos relacionados con el Derecho Fiscal, manifestados por los doctrinarios más reconocidos en la materia, se hace necesario aclarar que normalmente se utilizan como sinónimos el derecho tributario, derecho impositivo y derecho fiscal.

2.4 Derecho Tributario

Analizar por separado lo que significa “Tributo”, en su concepción más pura, nos puede ayudar a entender de mejor manera al Derecho Tributario. De acuerdo con el Maestro Raúl Rodríguez¹⁶. Tributo, es “La prestación obligatoria que exige el Estado para atender sus necesidades y realizar así sus fines políticos, económicos y sociales”.

Tributo y Estado están íntimamente ligados a través de la “exclusividad” que tiene el segundo, para con el primero; de tal suerte que el poder tributario según el mismo Raúl Rodríguez¹⁷ es “El poder jurídico exclusivo del Estado, que tiene para establecer contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”.

El poder tributario que tiene el Estado, da pie a lo que llamamos Derecho Tributario. El Maestro Sergio Francisco De la Garza,¹⁸ define al Derecho Tributario, en su libro el Derecho Financiero Mexicano, como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”

¹⁶ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Oxford, 2ª Edición. México 1998. p. 6.

¹⁷ Rodríguez Lobato Raúl. Op. cit. p. 6.

¹⁸ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, 19ª Edición. México 2001. p. 26.

Manuel Andreozzi¹⁹, define al derecho tributario como la rama del derecho público que estudia los principios, fijan las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del estado con el administrado que esta obligado a pagarlos.

En el concepto de Flores Zavala²⁰ tenemos que: “El derecho tributario concretamente regula las relaciones entre la hacienda publica y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.” Asimismo señala que la rama del derecho que “se refiere a impuestos: objeto, sujeto, cuotas, procedimientos de determinación, etc.; recibe el nombre de derecho tributario y es la más importante del derecho financiero.”

Podemos establecer que con la expresión de Derecho Tributario se envuelve todo un régimen jurídico relativo al pago de tributos, y con la expresión Derecho Impositivo se denomina al régimen jurídico relativo al cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerares sinónimas, aunque en México se denomina tradicionalmente como Derecho Fiscal.

2.5 Derecho Fiscal

La palabra fisco²¹ viene del latín “fiscus”; designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores romanos para diferenciarlo del erario “erarium” que era el tesoro público o los caudales destinados a las obligaciones del estado; en España se llamo Fisco o Cámara del Rey, al tesoro o patrimonio de la casa real; y erario, al tesoro del estado (Escriche), se dio a esta palabra un significado diferente, se considero el fisco como un ente con personalidad distinta del estado y del príncipe, pero suficiente para ser el detentador de la hacienda publica. El patrimonio público no pertenecía ni al príncipe ni al estado

¹⁹ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit. p. 12.

²⁰ Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. p. 12.

²¹ Flores Zavala, Ernesto. Idem. p. 20.

soberano, si no a un sujeto jurídico distinto a ambos: el fisco, o sea una persona sometida al derecho patrimonial.

En México, la Suprema Corte de Justicia ha entendido por fiscal²² “lo perteneciente al fisco, y éste significa, entre otras cosas, la parte que integra la hacienda pública; contribuciones, impuestos y derecho, determinándose como autoridades fiscales aquellas que intervienen por mandato legal.”

Por lo anterior, podemos darnos cuenta que el Derecho Fiscal es la parte más importante de la actividad financiera del Estado, puesto que se encarga de obtener los ingresos, siempre basándose en sus características esenciales y sin olvidar las garantías individuales.

Por Hacienda Pública²³ debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (federación, estados, municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo.

Recibe el nombre de Fisco, el Estado considerado como el titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

Antes de dar paso a las diferentes acepciones que hemos encontrado de Derecho Fiscal, creo importante citar a Flores Zavala²⁴, quien señala que “el derecho fiscal, como rama del derecho administrativo y a su vez del derecho público, ha venido evolucionando en tal forma, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del derecho, con características especiales”.

²² Rodríguez Lobato, Raúl. Supr. cit. p. 12.

²³ Flores Zavala, Ernesto. Supr. cit. p. 20.

²⁴ Flores Zavala, Ernesto. Idem. p. 12.

Por su parte, la Maestra Doricela Mabarak²⁵ define al Derecho Fiscal como la rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos.

Al respecto, el Maestro Rafael Bielsa²⁶ nos dice que el derecho fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho publico que regula la actividad jurídica del fisco.

Por último, Raúl Rodríguez²⁷ establece que el Derecho Fiscal se debe entender como el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho publico del estado derivado del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

2.6 Potestad Tributaria

Siendo que el Estado es el único capaz para cobrar los tributos, debe tener el poder de emitir leyes que establezcan dichos tributos, a éste poder de crear leyes, se le denomina Potestad Tributaria. En algún caso también se le ha definido como la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares, la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

Atendiendo el concepto del Maestro Hugo Carrasco²⁸ en el Diccionario de Derecho Fiscal, Potestad Tributaria “es la capacidad que tiene el estado para

²⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc Graw Hill, 2ª Edición. México 2000. p. 49.

²⁶ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Supr. cit. p. 13

²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. Supr. cit. p. 14.

²⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario de derecho fiscal. Editorial Oxford, 3ª Edición. México 2008. p. 601.

imponer unilateralmente a los particulares tributos encaminados a cubrir el gasto público.”

El mismo Hugo Carrasco señala que el término de Potestad Tributaria puede tener diversas acepciones: puede llamarse supremacía tributaria, facultad potestativa, potestad impositiva, poder fiscal, poder tributario o poder de imposición.

La diferencia entre el Poder Financiero y Poder Tributario, es que el primero, se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado (Ingresos y egresos); en cambio, el segundo se refiere a la facultad propia del Estado para crear contribuciones.

La exclusividad del Estado para ejercer la potestad tributaria, se entiende normativa, a través del poder legislativo al realizar las leyes, después, administrativa, al aplicar la ley tributaria por el poder ejecutivo y proveer de una esfera administrativa y finalmente, jurisdiccional, por el poder judicial al dirimir controversias.

2.7 Política fiscal

Los principales ingresos gubernamentales son por la vía contributiva, la vía del endeudamiento público interno y externo así como por la vía de los ingresos propios, productos.

De conformidad con lo establecido por el Maestro Mariano Latapí²⁹ La política fiscal tiene que ver con la forma en que el gobierno federal se hace de recursos y la manera en que decide gastarlos. Es una acción del gobierno que busca el equilibrio entre lo recaudado por contribuciones y otros conceptos con los gastos gubernamentales.

²⁹ Latapí Ramírez, Mariano. Introducción al Estudio de las Contribuciones. Ediciones Fiscales ISEF, 1ª Edición. México 1999. p. 18.

El Maestro Emilio Margáin³⁰ señala que la política fiscal “Comprende el uso deliberado por parte del gobierno federal de impuestos, gasto público y operaciones de la deuda pública para influir sobre la actividad económica”.

Asimismo podemos entender como política fiscal³¹ al conjunto de instrumentos y medidas legales que debe cumplir el gobierno, con la finalidad de recaudar los ingresos públicos necesarios, para realizar las funciones que tiene encomendadas.

2.8 Leyes fiscales

El Maestro José López³² señala que debemos entender por Leyes Fiscales, aquellas que señalan y determinan a los sujetos, objetos, bases, tasas o tarifas impositivas en cumplimiento con las disposiciones constitucionales de contribución para el gasto público.

En mi opinión, serán Leyes Fiscales las que deriven del proceso legislativo de la Federación, Entidades federativas y el Distrito Federal, cumpliendo los principios señalados en el artículo 31 fracción IV Constitucional.

2.9 Procedimiento administrativo

En México diversos autores que han abordado el estudio del procedimiento administrativo, de los cuales sólo citaré tres definiciones:

El Maestro en Derecho Administrativo Gabino Fraga³³ señala que el procedimiento administrativo es el conjunto de formalidades y actos que

³⁰ Margáin Manautou Emilio. Nociones de Política Fiscal, Editorial Porrúa 1ª Edición. México 1994. p. 3.

³¹ Díaz Gonzalez, Luis Raúl. Diccionario jurídico para contadores y administradores. Editorial Gasca Sicco, 3ª Edición. México 2004.

³² López López, José Isauro. Diccionario contable, administrativo y fiscal. Editorial Cengage Learning, 1ª Edición. México 2008. p. 173.

³³ Fraga, Gabino. Derecho administrativo. Editorial Porrúa, 41ª Edición. México 2001. pp. 254-255.

preceden y preparan el acto administrativo, actos que dan al autor del acto administrativo la ilustración e información necesaria para guiar su decisión.

Otra definición la obtenemos del Maestro Andrés Serra³⁴ quien establece que el procedimiento administrativo son las formalidades legales o técnicas necesarias para formar la voluntad de la administración pública.

En el campo del derecho fiscal, el Maestro Luis Martínez³⁵ ha establecido que el procedimiento administrativo, es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación.

2.10 Contribución

Atendiendo la definición del Maestro José López,³⁶ contribución “es el ingreso proporcional y equitativo que obtienen de los contribuyentes, la Federación, los Estados y los Municipios, de conformidad a las Leyes tributarias aplicables, con la finalidad de sufragar los gastos públicos. Se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad; la determinación del importe corresponde a los contribuyentes, salvo disposición expresa en contrario; deben entregarse al fisco en la fecha o dentro del plazo que al afecto señalen las disposiciones respectivas.”

³⁴ Serra Rojas, Andrés. Derecho administrativo, Tomo. I. Editorial Porrúa, 10ª Edición. México 1981. p. 277.

³⁵ Martínez López, Luis. Derecho fiscal mexicano. Editorial ECASA, 4ª Edición. México 1982. p. 209.

³⁶ López López, Jose Isauro. Op. cit. p. 67.

2.11 Impuesto

Derivado de lo que señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, identificamos que los impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Con lo anterior, podemos entender a los Impuestos como los pagos obligatorios que todas las personas debemos hacer al Estado, en la cantidad y de la forma que señalan las leyes respectivas.

2.12 Autoridad Fiscal

En términos generales se entiende por Autoridad Fiscal al representante del poder público que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los contribuyentes, imponer las sanciones previstas en la materia e interpretar las disposiciones de la ley fiscal.

En el Ámbito Federal, la Autoridad Fiscal es el Servicio de Administración tributaria, quien ejerce sus atribuciones a través de las facultades que el reglamento interior le confiere a sus unidades administrativas.

En el caso del Distrito Federal conforme al artículo 20 de su Código Financiero y demás leyes vigentes, son autoridades fiscales: la jefatura de Gobierno del Distrito Federal; la Secretaría de Finanzas; la Tesorería; la Procuraduría Fiscal y la dependencia, órgano desconcentrado, entidad o unidad administrativa que en términos de las disposiciones jurídicas correspondientes tenga competencia para llevar a cabo las atribuciones a que se refiere el artículo 16 del Código Financiero en cita.

2.13 Contribuyente

Es importante ubicar e identificar plenamente que es un Contribuyente, para estos efectos José López³⁷ señala que Contribuyente es la “Persona física o moral que de conformidad con las Leyes fiscales, realiza actos o actividades por las que queda sujeto al pago de impuestos federales, estatales o municipales.”

Atendiendo al concepto anterior, podríamos señalar que los contribuyentes se constituyen en los Sujetos Pasivos (Personas físicas o morales) mexicanos o extranjeros, que de alguna forma u otra tienen la obligación de pagar una prestación a favor de los Sujetos Activos (Federación, Estados o Municipios), siempre atendiendo a las leyes tributarias.

Con relación al status que guardan respecto al Registro Federal de Contribuyentes podemos clasificarles como a continuación se señala:

- a) Contribuyentes directos o conocidos.- Son aquellos que ya sea en forma personal, mediante representación legal o por vía de un contribuyente intermediario o tercero, han presentado el aviso respectivo para ser considerados dentro del Padrón formal de Contribuyentes.
- b) Contribuyentes intermediarios o terceros.- Personas Físicas o Morales que realizan actividades que de entrada están exentas del pago de impuestos pero que usualmente realizan actos o actividades, por las cuales deben presentar declaraciones para enterar al fisco contribuciones retenidas o declaraciones con carácter informativo sobre operaciones realizadas con terceros que si tienen el carácter de contribuyentes.
- c) Contribuyentes evasores o desconocidos.- Personas Físicas o Morales que realizan actividades gravadas para el pago de impuestos pero que no se encuentran registrados en el RFC y por lo tanto no presentan declaraciones para enterar al fisco las contribuciones causadas. Un ejemplo de estos casos puede ser el reflejado en el comercio informal, siendo objetivo del Fisco recaudar las contribuciones que causan por medios indirectos como

³⁷ López López, Jose Isauro. Supr. cit. p. 67.

es el caso de la nueva Ley del Impuesto sobre los Depósitos en Efectivo y de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

2.14 Identificación Tributaria

En términos generales podemos decir que la identificación tributaria es un código único, de carácter numérico o alfanumérico, utilizado con el fin de poder identificar inequívocamente a toda persona física o jurídica susceptible de tributar, asignado a éstas por los Estados, con el que confeccionan el registro o censo de las mismas, para efectos administrativo-tributarios.

En México la identificación tributaria se realiza por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda, mediante la asignación a cada contribuyente de un código o clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

En la práctica el RFC se forma por una Clave o Código, diferente para Personas Físicas (13 caracteres) y para Personas Morales (12 caracteres). En el caso de personas físicas tiene cuatro letras, que se obtienen tomando dos letras del apellido paterno, una del apellido materno y una del nombre, mas la fecha de nacimiento del contribuyente en formato aammdd y finalmente lleva tres caracteres destinados a evitar homonimias conocido como homoclave. Respecto a personas morales, las primeras tres letras se toman del nombre de la empresa, se consideran seis caracteres numéricos en formato aammdd obtenidos de la fecha en que se instituyó o constituyó legalmente, mas una homoclave de tres caracteres.

Para los efectos fiscales federales, una vez registrada la persona en el RFC y generado el Código o Clave, el SAT entrega una cédula de identificación fiscal a las personas físicas y morales, en donde se plasma ese mismo Código o Clave, mismo que sirve para constatar la identidad del contribuyente.

2.15 Registro de Contribuyentes

Se trata de una función de apoyo básica para el desarrollo de las demás funciones, puesto que permite al fisco estar permanentemente actualizado respecto de los contribuyentes a su cargo, su domicilios, sus ocupaciones, las obligaciones a que están sujetos, el cumplimiento de sus obligaciones, etcétera. Involucra el manejo del archivo que contiene la identificación del contribuyente y a través del cual se pueden ejecutar todas las actividades vinculadas a la fiscalización o control del mismo, especialmente en lo relacionado con la cuenta corriente y su repercusión en aspectos de recaudación y auditoría.

Tiene como objetivo proporcionar los medios para que la administración de ingresos pueda identificar, clasificar y obtener información respecto de las personas físicas y morales que tienen la obligación de presentar declaraciones o efectuar pagos periódicos al fisco estatal. Incluye, además, inscribir y emitir las cédulas correspondientes a los contribuyentes, capturar los movimientos del padrón y realizar acciones de verificación.

Por las razones señaladas, el Registro Contribuyentes en todas las Administraciones Tributarias, representa la columna vertebral y sustento de la actividad de recaudación de un país y por ende del estado, razón por la cual persiguen:

- a) Proporcionar una información completa y oportuna de las obligaciones tributarias del contribuyente.
- b) Llevar un control ordenado de todos los sujetos tributarios, estableciéndole un código único como contribuyente.
- c) Determinar las obligaciones tributarias del contribuyente.
- d) Llevar un kardex auxiliar del estado de cuenta del contribuyente.

Las características fundamentales que poseen los registros de contribuyentes son:

- a) Único: Se registra toda la información del contribuyente y sus obligaciones tributarias, a través de un número de identificación tributaria, EN México denominado Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Permanente. El contribuyente es incorporado en el registro y debe permanecer en él, mientras sea efectivo o potencialmente un sujeto tributario.
- c) Dinámico: Cualquier cambio que se conozca, debe ser incorporado en el menor tiempo posible en el registro.

2.16 Registro Federal de Contribuyentes (RFC) ó Padrón de Contribuyentes

Como hemos señalado las Autoridades Fiscales y, en nuestro caso, la Administración Tributaria, tienen como objetivo fundamental la recaudación de los recursos necesarios para que el Estado realice sus fines, razón por la cual el Registro Federal de Contribuyentes representa el medio necesario para identificar y controlar a las personas físicas y morales, obligadas a cumplir sus obligaciones fiscales federales mediante la presentación de declaraciones periódicas o expedición de comprobantes fiscales. En este sentido, para efectos del Registro Federal de Contribuyentes debemos entender como una persona física al individuo obligado a inscribirse al RFC, porque la actividad o actividades que realiza requieren ser declaradas al SAT o bien porque debe expedir comprobantes a quien demanda un bien o servicio y una Persona Moral a la sociedad de individuos, con personalidad jurídica propia, que se crea para realizar actividades por las cuales esta obligada a declarar al SAT o bien debe expedir comprobantes a quien demanda el bien o servicio.

Según el Maestro Hugo Carrasco³⁸ el Registro Federal de Contribuyentes es un medio de control de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico (SHCP) para vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

³⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. Op. cit. 669 - 670.

De lo anterior, podemos definir al Registro Federal de Contribuyentes como un Padrón integrado por personas físicas y morales cuya actividad preponderante o principal, las obliga a realizar declaraciones periódicas al SAT y/o a expedir comprobantes.

De acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 27 del Código Fiscal en comento, deberán presentar su solicitud de inscripción, en la cual, tratándose de sociedades mercantiles, señalarán el nombre de la persona a quien se haya conferido la administración única, dirección general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe. Asimismo, las personas físicas o morales presentaran, en su caso los avisos siguientes:

- I. Cambio de denominación o razón social.
- II. Cambio de domicilio fiscal.
- III. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- IV. Liquidación o apertura de sucesión.
- V. Cancelación en el RFC.

Asimismo, deberán presentar avisos de apertura o cierre de establecimientos o de locales que utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, en los términos del artículo 24 del mismo Reglamento del Código Fiscal.

2.17 Requerimiento

Requerimiento en su connotación general es un aviso, manifestación o pregunta que se hace, generalmente bajo fe notarial, a alguien exigiendo o interesando de él que exprese y declare su actitud o su respuesta.

El término de requerimiento establecido por el Maestro Luis Raúl Díaz³⁹ señala que es el documento mediante el cual una autoridad administrativa le comunica a un particular la falta de cumplimiento de una obligación legal, y le concede plazo para hacerlo, puede referirse a la exigencia de información, documentación, pago, entre otras.

Para efectos de la materia fiscal federal, el requerimiento procederá conforme lo señala el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos que se mencionan en los puntos siguientes:

a) Incumplimiento de la presentación de una Declaración Periódica

Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

b) Incumplimiento de la presentación de una Declaración con contribución determinada

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría de Hacienda a través del Servicio de

³⁹ Díaz Gonzalez, Luis Raúl. Op. cit.

Administración Tributaria podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente.

Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, éste se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.

c) Embargo precautorio por falta de atención a requerimientos

Procederá el embargo precautorio de los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad, en los términos de la fracción III del artículo 41 del CFF, por una misma omisión, excepto si se trata de declaraciones en que basta con no atender un requerimiento.

El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o si dos meses después de practicado las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

d) Imposición de multa por falta de atención a requerimientos

Cuando el contribuyente omita atender el o los requerimientos, la Autoridad Fiscal está autorizada a imponer la multa que corresponda en los términos del Código Fiscal de la Federación y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos. Si no se atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente, que en el caso de declaraciones será una por cada obligación omitida. La autoridad en ningún caso formulará más de tres requerimientos por una misma omisión.

e) Configuración de desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente por falta de atención a requerimientos

Agotados los actos señalados en el artículo 41, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

En cuanto a la operación administrativa se establece que cuando estén cancelados o solventados no requieren acción alguna. En los demás casos se procederá conforme lo siguiente:

- a) Si no ha cumplido con la obligación. El contribuyente debe presentar la información en un periodo de 16 días, a partir de que recibió el requerimiento, y pagar la(s) multa(s) correspondiente(s); el estatus cambiará a solventado en la consulta, lo que significa que ya ha sido atendido.
- b) Si ya cumplió con la obligación. No requiere acción excepto si realizó una corrección del concepto o recibe una multa, en cuyo caso debe presentarse en su Administración Local para realizar la aclaración, debiendo el contribuyente presentar la siguiente documentación en original y copia:
 - Requerimiento; en caso de no tenerlo, presentar un escrito con el motivo del requerimiento.
 - Obligación presentada (Declaración o información).
 - En su caso, la documentación que compruebe la improcedencia del requerimiento.

2.18 Evasión Fiscal

A la obligación del pago de los tributos considerados injustos o demasiados onerosos puede atribuirse una desfavorable reacción contra el excesivo peso de la imposición. Esta es una causa de evasión, sin embargo los sistemas de distribución de la carga fiscal (política fiscal), su productividad en el gasto público y la distribución, son imagen que denota la confianza del contribuyente

en la justicia y equidad de los impuestos a su cargo, de igual forma le dará confianza en las autoridades y en sistema hacendarlo.

En cuanto a este punto creo oportuno citar a Jean Claude Martínez⁴⁰, quien conceptualiza la Evasión fiscal “como el arte de no caer en el campo de atracción de la ley fiscal”.

Para la mayoría de los juristas, toda evasión tributaria, siempre es ilícita; sin embargo existen corrientes que señalan el carácter ilícito y el carácter lícito de la evasión, tal es el caso de José Tapia⁴¹, quien al respecto nos señala lo siguiente: “Evasión ilícita: es la evasión característica clásica, concebida como la acción consciente y voluntaria del deudor, tendiente por medios ilícitos para eliminar, reducir o retardar el pago de un tributo efectivamente debido. Podemos decir que conforme a nuestra legislación debe existir una acción dolosa, consciente que no solo engañe, sino que aproveche errores, a través de ocultamientos o manifestaciones engañosas. Evasión lícita, llamada mas adecuadamente de supresión o economía fiscal, se concretiza por procedimientos siempre lícitos, alejar, reducir o aplazar las circunstancias del hecho generador. Es recurso para reducir al mínimo dentro de las alternativas legales, el costo tributario. Sobre el particular, en México existe una serie de disponibilidades de aprovechar el blanco o laguna de la ley, a través de figuras jurídicas propias del derecho común, a pesar de que en el texto de la ley se tipifica como delito de defraudación fiscal el realizar un acto jurídico o contrato, simulándolo con el propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco.”

Si atendemos a la definición de Luis Raúl Díaz⁴² evasión fiscal es la “conducta realizada por un contribuyente, consistente en dejar de pagar el tributo que le corresponde, utilizando métodos directos o estratagemas ilegales.” Esta conducta incorrecta no esta prevista como delito (tipificada), pero si podemos considerar conductas tendentes a efectuarla, como la “defraudación fiscal” y sus “equiparables”.

⁴⁰ Martínez, Jean Claude. El Fraude Fiscal. Fondo de Cultura Económica, 1ª Edición. México 1982, pp. 14-16.

⁴¹ Tapia Tovar José. La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones. Editorial Porrúa, 1ª Edición. México 2000. p. 44.

⁴² Díaz Gonzalez, Luis Raúl. Supr. cit.

2.19 Elusión Fiscal

La elusión fiscal⁴³, conocida también como evasión legal, se entiende como el sustraerse el hecho legal imponible o el aprovechamiento de la laguna de la ley, mediante el uso del derecho común y la programación de una actividad gravada, antes de que esta suceda, para que dentro del marco jurídico que rodea a ese hecho generador, se puedan realizar algunas modalidades que eviten caer en el supuesto de la norma que prevé dichas características que le hacen nacer a la vida jurídica. Se establece que no viola la ley ni constituye fraude.

En este contexto la elusión tributaria sería equivalente a los términos “evasión legal o legítima o lícita”, “opciones económicas” o “economía de opción”.

Según una variante de esta ideas, para que exista elusión, además de la naturaleza de los medios empleados (los lícitos), debe existir un segundo aspecto, aun de mayor relevancia, el referido al momento de utilización de dichos medios; de tal manera habrá evasión (fraude al fisco) cuando los medios fueran empleados en forma concomitante o posterior al acaecimiento del hecho generador, mientras que habría elusión, cuando aquellos son empleados antes de la exteriorización de tal hecho.

Ahora bien, si atendemos el concepto de elusión fiscal⁴⁴, tendremos que se llama así a la conducta consistente en no ubicarse dentro del supuesto normativo denominado hecho generador, que fija la ley tributaria respectiva, o sea la persona deja de ser considerada contribuyente de cierto impuesto, pero sin incurrir en prácticas ilegales.

⁴³ Tapia Tovar, José. Op. cit. pp. 44-45.

⁴⁴ Díaz Gonzalez, Luis Raúl. Supr. cit.

2.20 Tipos de Infracciones Fiscales

En materia fiscal las infracciones⁴⁵, atendiendo a la sanción correspondiente, pueden ser de tres tipos:

- a) Omisiones a las disposiciones fiscales sin el ánimo de evadir las prestaciones fiscales. No existe dolo o mala fe, sino solo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales. Por ejemplo, no dar el aviso de cambio de domicilio oportunamente, pero se continua cumpliendo con las demás obligaciones normalmente. Se les llama también infracciones de omisión o infracciones leves y la sanción es de carácter económico, ya sea una cantidad fija o mínima, e impuesta por la autoridad administrativa.
- b) Infracciones fiscales propiamente dichas o en sentido estricto, son aquellas que traen como consecuencia la evasión deliberada de los créditos fiscales a través de la conducta que se realiza. Se les llama también infracciones de comisión o graves, y la sanción económica es en función del monto de lo evadido e impuesta por la autoridad administrativa.
- c) Delitos fiscales. Son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de los créditos fiscales, existe dolo o mala fe, ó sea la intención de evadir las prestaciones fiscales, y la sanción es de carácter corporal e impuesta por la autoridad judicial.

Es importante precisar que en materia fiscal, para poder determinar cuando estamos en presencia de una infracción fiscal o un delito fiscal, debemos atender a la sanción que corresponda. Si la sanción es de carácter económico, se trata de una contravención o infracción; y si la sanción es de carácter corporal se esta en presencia de un delito fiscal.

En materia fiscal se puede dar el caso de que con la misma conducta se cometa una infracción o un delito fiscal, como en el contrabando. Hay una infracción y un delito fiscal; la sanción correspondiente a la infracción será impuesta por la autoridad fiscal y la sanción recaída al delito será impuesta por la autoridad judicial.

⁴⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. cit. p. 333.

Tabla 1. Infracciones y sanciones relacionadas con el RFC

Infracción (Artículo 79 CFF).-	Sanción (Artículo 80 CFF)
- Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:	A quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 79, se impondrán las siguientes multas:
- No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea. Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas quede subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.	De \$2,140.00 a \$6,430.00.
- No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.	De \$2,140.00 a \$6,430.00.
- No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.	De \$2,770.00 a \$5,530.00 , salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,967,870.00 , supuestos en los que la multa será de \$920.00 a \$1,850.00 .
- No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.	Para la señalada en la fracción: a) Tratándose de declaraciones, se impondrá una multa entre el 2% de las contribuciones declaradas y \$4,550.00. En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este inciso será menor de \$1,820.00 ni mayor de \$4,550.00. b) De \$550.00 a \$1,270.00, en los demás documentos.
- Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.	De \$10,720.00 a \$21,430.00.
- Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.	De \$2,140.00 a \$6,430.00.
- No asentar o asentar incorrectamente	De \$2,130.00 a \$6,400.00.

en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

- No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva. De \$10,660.00 a \$21,320.00.
- No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva. De \$10,660.00 a \$21,320.00.

2.21 Delito Fiscal

Según el Maestro Refugio Fernández⁴⁶ por delito debemos entender todo acto u omisión que sancionen las leyes penales, pero en este caso atenderemos las disposiciones del código fiscal de la federación que determinen que conductas de los contribuyentes constituyen un delito de carácter fiscal.

Cabe señalar que en materia fiscal es la naturaleza de la sanción, ya sea pecuniaria o corporal, la que determina cuando estamos frente a una infracción o un delito fiscal o frente a ambos.

⁴⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Supr. Cit. p. 347.

2.21.1 Elementos constitutivos del delito

Asimismo, Refugio Fernández⁴⁷ también señala que los elementos constitutivos de todo delito, son dos:

- a) Elemento subjetivo interno. Se constituye por la acción psicológica o idea para la exteriorización de la conducta humana.
- b) Elemento objetivo. Se constituye por actos u omisiones que integran la conducta del sujeto pasivo del delito o responsables.

En materia fiscal tendríamos que acotar como elementos objetivos del delito al sujeto responsable –puede ser el sujeto principal actuante y/o el sujeto solidario–, la conducta desplegada –materialización o realización de la hipótesis normativa–, el resultado –obtención de un beneficio indebido a costa del fisco federal– y el perjuicio del fisco federal –perjuicio en los ingresos netos del gobierno–.

2.21.2 Responsables de los delitos fiscales

En materia fiscal el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación establece que son responsables de los delitos fiscales quienes:

- a) Concierten la realización del delito.
- b) Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- c) Cometan conjuntamente el delito.
- d) Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- e) Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- f) Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- g) Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

⁴⁷ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. cit. p. 347.

2.21.3 Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes

El artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:

- a) Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.
- b) Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
- c) Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso. En este caso no se formulará querrela si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyente.

En los demás casos tampoco se formulara querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Conclusiones del capítulo

A manera de conclusión del presente capítulo, es importante hacer notar, que al revisar los conceptos jurídicos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, podemos identificar que existen enfoques tales, como el contable, fiscal y legal, mismos que convergen para dar forma a las figuras y conceptos abordados.

Creo relevante señalar que existen diferentes figuras jurídicas que se han ido acuñando con el tiempo y que al día de hoy son una base firme para retomarlas en el contexto actual y encauzarlas a nuestro estudio, me refiero en específico, por ejemplo, a lo que podemos entender por materia fiscal, potestad tributaria, leyes fiscales, impuesto, contribuyente, identificación tributaria, padrón de contribuyentes, RFC, requerimiento, evasión y elusión fiscales, así como a las infracciones, delitos y sanciones en materia fiscal.

Asimismo, creo pertinente anotar, que además de los conceptos jurídicos que se abordan en la presente Tesis, será de particular importancia, considerar los factores político, económico, social y tecnológico, mismos que no obstante no serán materia de nuestro estudio, es indudable inciden directamente en la construcción de un Padrón de Contribuyentes integrado y actualizado.

Capítulo III. Relación de los Principios Constitucionales y de las Garantías Individuales en materia de Contribuciones, con la integración del Registro Federal de Contribuyentes

Partiendo de la premisa que en la actualidad la Autoridad Fiscal no tiene el control integral de los sujetos obligados a contribuir, se estaría en presencia del incumplimiento de los principios constitucionales, que versan sobre la legalidad, generalidad, equidad, proporcionalidad y finalidad de las contribuciones. Por tal razón, creo de suma importancia hacer referencia a la obligación tributaria, en cuanto al cumplimiento de las disposiciones constitucionales que establecen la obligatoriedad de contribuir que todos los mexicanos tenemos y que se debe llevar a cabo considerando los principios constitucionales de las contribuciones, antes señalados.

Asimismo, en cuanto al tema de la forma de contribución en México, se hará referencia a la legalidad de los actos administrativos, artículos 14 y 16 Constitucionales (Fundamentación y motivación). Posteriormente se abordarán la obligación de contribuir; la relación entre contribución y pago; la clasificación de las contribuciones y su importancia, poniendo especial énfasis en los impuestos, debido al gran impacto económico que tienen en nuestro País, y concluiremos el capítulo con la clasificación de los contribuyentes.

3.1 Relación tributaria en un ámbito de obligatoriedad del cumplimiento de la legalidad que establece la Constitución

Según el jurista Manuel Hallavis⁴⁸ La relación jurídico-tributaria supone dos sujetos, uno activo, al que la Ley otorga determinados derechos, poderes y atribuciones, llamado así porque es el que “realiza” las acciones de gestión, incluidas las de cobro y comprobación, y otro pasivo, que es al que la Ley le establece una serie de obligaciones de dar, hacer, no hacer y permitir.

⁴⁸ Hallavis Pelayo, Manuel. Fisco. Federalismo y Globalización en México. Tax Editores Unidos, 1ª Edición. México 2003. p. 252.

La obligación de pago, es llamada comúnmente obligación principal o sustantiva y las otras formales o secundarias, concebidas estas últimas para hacer eficaz la obligación de pago⁴⁹.

De acuerdo al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito federal o del Estado y Municipio en que residan, se considera la necesidad del Estado de mantener la infraestructura necesaria para atender los problemas más apremiantes de la sociedad, por lo tanto se considerará como parte de la misma a todo aquel individuo que directa o indirectamente se beneficie de las facilidades que otorga la Nación Mexicana.

Este mismo párrafo establece también la idea de generalidad que debe prevalecer en la materia fiscal, al señalar la obligación de los mexicanos sin acotar o establecer excepciones, esta situación se observa específicamente en los documentos normativos ordinarios Código fiscal de la Federación y en las Leyes Fiscales.

Al hablar de la manera proporcional y equitativa, la Constitución establece un beneficio de la aplicación de las contribuciones al particular, debido a que será necesario establecerlas atendiendo la capacidad económica y contributiva del individuo. Al respecto, algunos tratadistas señalan que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica y que la equidad, radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

Ahondando en los conceptos señalados, el Maestro Hugo Carrasco⁵⁰ establece que cuando hablamos de proporcionalidad “puede comprenderse que la norma

⁴⁹ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Oxford 2ª Edición. México 1998. p. 109.

fiscal debe ser general, sin excepciones” y que atendiendo a la capacidad económica, citando al Maestro Emilio Margáin señala que el hecho de que un tributo sea proporcional significa “que comprenda por igual a aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación”.

Por lo tanto, atendiendo las dos acepciones anteriores, podemos decir que la proporcionalidad radica en que el sujeto pasivo debe contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica

En el mismo punto, el Maestro Hugo Carrasco⁵¹ nos da una definición de equidad y señala que “radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo”.

Asimismo, se establece que la obligación atenderá a la forma que dispongan las leyes, con lo cual se aborda el tema de la justicia en materia de las contribuciones, puesto que se pretende que exista seguridad jurídica en la aplicación de las mismas. En este momento es fundamental señalar que la obligación a contribuir de los mexicanos estaría incompleta sin la existencia de las Leyes emanadas del proceso legislativo, motivo por el cual es necesario correlacionarlo directamente con el artículo 73 fracción VII.

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

...”

3.2 Principios de las Contribuciones

3.2.1 Constitucionales

Derivado del estudio del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estudiosos del derecho han señalado los principios que señalo a continuación:

- a) Principios de justicia o Principios de Proporcionalidad y Equidad. La contribución deberá ser proporcional y equitativa.

⁵⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Oxford, 4ª. Edición. México 2002. p. 188.

⁵¹ Carrasco Iriarte, Hugo. Ibidem.

- b) Principio de fines u objeto de contribuir. Toda contribución deberá ser destinada siempre al gasto público.
- c) Principio de Legalidad. Deberá ser establecido en ley que emane del proceso legislativo.
- d) Principio de Generalidad. En principio se referirá siempre a todos los mexicanos.

3.2.2 Económicos

En cuanto a los principios económicos, me permito citar la clasificación del Maestro Ernesto Flores⁵²:

- a) Principio de justicia. Se refiere a que todo aquel que tenga la manera de contribuir al sostenimiento del estado, debe pagar conforme a su capacidad, su posibilidad y alcance económico. De la observancia de este principio se derivan dos principios más:
 - Principio de generalidad. Nos dice que todos aquellos que tengan capacidad contributiva, y cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal señalado en la ley, están obligados al pago de las contribuciones.
 - Principio de uniformidad. Todas las personas son iguales frente al tributo.
- b) Principio de certidumbre. Se deben precisar con claridad el sujeto de la contribución, su objeto, tasa, cuota y todos los elementos para evitar abusos de la administración pública.
- c) Principio de comodidad. Establece que las contribuciones deben recaudarse en tiempo y de la manera que más convenga hacer su pago al contribuyente, es decir, ocasionándole el mínimo de incomodidades posible.
- d) Principio de economía. Los tributos no deben impedir a las personas la obtención de un ingreso que no es necesario para el Estado.

⁵² Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, 23ª Edición. México 1981. pp. 133-134.

Tabla 2. Principios de las contribuciones

Principios Constitucionales de las contribuciones	Principios Económicos de las contribuciones
Principio de la finalidad u objeto	Principio de Justicia: - Principio de generalidad - Principio de uniformidad
Principio de Justicia	Principio de Certidumbre
Principio de Legalidad	Principio de Comodidad
Principio de Generalidad	Principio de Economía

3.3 Las garantías individuales contenidas en la Carta Magna relacionadas con la Materia Fiscal

Basado en lo señalado en el Diccionario Jurídico Mexicano⁵³ por Garantías Individuales entendemos todos aquellos derechos humanos que se relacionan directamente con los derechos de igualdad, de libertad y de seguridad jurídica.

La Constitución Política que nos rige, proporciona diversas garantías individuales que tienen una extensión directa al ámbito fiscal, esto debido a que al encontrarse establecidas en el contrato social tienen un carácter general e irrenunciable para toda la población.

Existen Garantías Constitucionales que no son otra cosa que instituciones y procedimientos mediante los cuales la Constitución Política de un Estado-Nación asegura a los ciudadanos el disfrute pacífico y el respeto a los derechos que en ella se encuentran consagrados.

3.3.1 Garantías contenidas en el Artículo 14 Constitucional

Para identificar las garantías constitucionales en materia fiscal, derivadas del artículo 14, me permito citar los dos primeros párrafos:

⁵³ Instituto De Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa-UNAM 12ª, Edición. México 1998. pp. 1516-1517.

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

...”

De la lectura a esta norma observamos tres garantías constitucionales en materia fiscal, fundamentales para nuestro estudio:

- Garantía de irretroactividad de la ley

El artículo 14 garantiza que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. En materia fiscal la Garantía de Irretroactividad de las Leyes Fiscales significa que ninguna ley tributaria puede obrar sobre el pasado, es decir, la autoridad fiscal no puede aplicar una contribución decretada en una ley a situaciones ocurridas con anterioridad a su vigencia, así como tampoco puede aplicar una ley tributaria ya derogada o abrogada a situaciones nuevas, ocurridas con posterioridad a la fecha de su derogación o abrogación.

- Garantía de Audiencia

Asimismo, el artículo 14 señala las garantías de audiencia y legalidad en un párrafo casi indivisible para efectos de estudio, al establecer en primera instancia que: “a nadie puede privársele de la vida, su libertad, propiedades, posesiones y derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos...” (Audiencia), y en segunda instancia “en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho” (Legalidad). Para este caso aplica la máxima del derecho que citan varios doctrinarios y que dice “No hay pena sin ley” que en su contexto fiscal se expresaría “No hay tributo si no hay ley que lo establezca”.

Ahondando un poco más podemos señalar que la Garantía de Audiencia considera que a ninguna persona se le puede privar de sus intereses jurídicos, si previamente no se le ha escuchado, es decir, si por anticipado no se le ha

dado la oportunidad de exponer, incluso en la vía contenciosa o de litigio sus defensas, mediante las cuales demuestre o pretenda demostrar que la autoridad no tiene razón o fundamento legal para cobrar el tributo que se le exige.

- Garantía de Legalidad

En cuanto a la Garantía de Legalidad en materia tributaria podemos decir que para que la autoridad pueda hacer efectivo un cobro tributario, incluso coactivamente, sobre los bienes o propiedades de una persona, es necesario que antes exista una ley que le obligue al pago de una contribución y que esta contenga los elementos necesarios para llegar a la determinación, liquidación y pago de dicha contribución. En todo caso, la autoridad debe ajustarse a un debido proceso legal, es decir, deberán existir en la ley los correspondientes preceptos que establezcan, tanto en el fondo como en la forma, el sustento de la actuación de la autoridad.

3.3.2 Garantías contenidas en el Artículo 16 Constitucional

Para identificar las garantías constitucionales en materia fiscal, derivadas del artículo 16, me permito citar tres párrafos:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

...”

- Garantía de Seguridad Jurídica

En la primera parte de este artículo 16 constitucional observamos el fundamento de la Garantía de Seguridad Jurídica al establecer que los denominados actos de molestia a la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los ciudadanos procederán legalmente sólo por vía de mandamiento por escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa del procedimiento. Este en sí es el origen de la Garantía de que las solicitudes de información y visitas domiciliarias que realice la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias invariablemente deberán cumplir con un procedimiento legal.

Al respecto, el antepenúltimo párrafo del artículo 16 en comento, señala que las autoridades fiscales, para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para las órdenes de cateo, situación que se regula en el octavo párrafo del mismo artículo invocado.

Por lo anterior, en la materia fiscal debemos considerar solo las formalidades que se cumplen en ese acto judicial, por lo que al relacionar ambos párrafos tenemos que en la emisión de solicitudes de información o realización de visitas domiciliarias, se deben cumplir como mínimo lo siguiente:

a) Solicitud de información:

- Debe existir un mandamiento por escrito.
- Que ese mandamiento este expedido por autoridad competente.
- Que el mandamiento este debidamente fundado y motivado.

b) En caso de visita domiciliaria, además:

- Se debe señalar el domicilio del destinatario de la orden
- Se deben levantar actas circunstanciadas, mismas que deberán ser firmadas por testigos.

3.3.3 Garantías contenidas en el Artículo 21 Constitucional

El artículo 21 en términos generales establece que la imposición de penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial.

“Artículo 21.

...

La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

...”

- Garantía de Constitucionalidad de las Multas Fiscales

Según podemos observar el artículo 21 establece que corresponde a las autoridades administrativas el imponer multas por infracción a los reglamentos gubernativos. Con relación a este punto la fracción XXX del artículo 73 Constitucional otorga al Congreso de la Unión la facultad para expedir todas las leyes que sea necesarias para hacer efectivas las facultades otorgadas por la misma Constitución:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.”

Por lo tanto, en este caso, el reglamento como norma se establece directamente en un documento que deviene del proceso legislativo, como es el Código Fiscal de la Federación, mismo que le brinda al Ejecutivo la facilidad para ejercer su facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.

Con lo señalado se otorga la seguridad jurídica a los ciudadanos de que a efecto de que les sea aplicada una pena, tendrán que estar sujetos a un proceso judicial, dentro del cual se tendrán que cumplir las formalidades del procedimiento. Esto en otras palabras quiere decir que el gobernado no puede ser afectado en su esfera jurídica, por medio de una sanción impuesta en virtud de haber infringido una ley administrativa o fiscal, sin antes darle oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

Al afectado por la sanción se le debe dar conocimiento del procedimiento, que puede culminar con la multa.

3.3.4 Garantías contenidas en el Artículo 22 Constitucional

Este artículo 22, entre otras prohibiciones señala que a ninguna persona se le puede imponer una multa excesiva.

“Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito.

...”

- Garantía sobre prohibición de multas excesivas y confiscación de bienes

Por multa excesiva se debe entender aquélla que se encuentra en exagerada desproporción con el tipo, naturaleza y gravedad de la infracción cometida, así como con la capacidad económica del infractor. Es decir, si se parte del concepto de que la multa fiscal es una contribución, esta deberá reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, así como atender el tipo de infracción y la capacidad económica del infractor, atendiendo la garantía de seguridad jurídica señalada en este artículo.

No se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial que hace el Estado de los bienes de una persona para el pago de impuestos y multas. Por confiscación debe entenderse el acto en el cual sin existir fundamento legal de ninguna naturaleza, el Estado despoja de sus bienes a una persona.

3.4 Obligación de contribuir de Mexicanos y Extranjeros

La ley fundamental de nuestro país es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en ella se establecen los derechos y obligaciones esenciales de sus habitantes y de sus gobernantes, siendo la norma jurídica suprema, y ninguna otra ley o disposición puede contrariarla. En nuestra Constitución Política se establece la obligación de contribuir para el gasto público del país, para lo cual indica, se el Congreso Federal impondrá las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de conformidad con el artículo 73 fracción VII antes señalado.

Al respecto, el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación señala que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. En este sentido, generalmente en la legislación impositiva, establece los gravámenes o cargas a los sujetos, con base en los criterios de residencia o fuente de riqueza en territorio nacional, por lo que no obstante las excepciones, podemos afirmar que la obligación de contribuir es general tanto para mexicanos como para extranjeros.

La importancia de las contribuciones radica en la necesidad de la Federación, los Estados y los Municipios, de sufragar los gastos elementales para cumplir con los objetivos económicos y sociales que demanda el país, y actuar en áreas de interés nacional como son: seguridad pública, impartición de justicia, combate a la pobreza, educación, salud, realización de obra y servicios públicos, entre otros. Asimismo, la importancia de los impuestos radica en que es la contribución más importante en cuanto a recaudación, por lo que al hacerlo aportamos al Gobierno los recursos suficientes para cubrir las necesidades económicas de nuestra sociedad.

3.5 Relación entre contribución y pago.

Para identificar la relación de contribución y pago en primera instancia, debemos establecer en que momento nace la contribución, para lo cual acudimos al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que nos establece que "...Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". La misma disposición señala "Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad."

Ahora bien, una vez que los sujetos pasivos (Personas Físicas o Morales) se ubican en las hipótesis señaladas en las leyes tributarias, cumplidos los elementos esenciales de las contribuciones, les corresponderá la determinación de las contribuciones a su cargo (autodeterminación), salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Una vez determinadas las contribuciones se deberá proceder al pago en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas y cuando no exista disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Asimismo, en los casos de contribuciones periódicas, de retención o de recaudación de contribuciones, las mismas se enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de causación, de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

Cabe señalar que además del pago que por excelencia es la forma de extinción de la Obligación Fiscal, existen otras formas como pueden ser, la dación en pago, la compensación, la prescripción, la condonación y la cancelación.

Si no se cumple con alguna obligación contributiva dentro del plazo que se tiene para ello, el ciudadano lo puede hacer posteriormente antes que la autoridad lo detecte y no se le impondrán multas, sin embargo si espera hasta que la autoridad lo detecte y lo requiera se le impondrá una multa que por lo general es económica, es decir, en dinero. Lo mismo ocurrirá si cumple con sus obligaciones con errores u omisiones. En el caso de que haya dejado de efectuar pagos de impuestos, además debe cubrir recargos y la actualización, no obstante que pague de manera espontánea o voluntaria.

Si se corrigen los errores o se cumple con las obligaciones omitidas a petición de las autoridades fiscales, por ejemplo porque se notificó algún requerimiento o una orden de visita domiciliaria, se le impondrán las sanciones o las multas previstas en el Código Fiscal de la Federación, dependiendo de la infracción o, en su caso, el delito cometido.

3.6 Clasificación de las contribuciones según el Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación nos señala en el artículo 2 que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- a) Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.
- b) Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

- c) Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- d) Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Para efectos de ilustrar esta clasificación de las contribuciones retomo los conceptos específicos relacionados en la Ley de Ingresos de la Federación 2008:

I. Impuestos

- 1. Impuesto sobre la renta.
- 2. Impuesto empresarial a tasa única
- 3. Impuesto al valor agregado.
- 4. Impuesto especial sobre producción y servicios:
 - A. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.
 - B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:
 - C. Tabacos labrados.
 - D. Juegos y sorteos.
- 5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- 6. Impuesto sobre automóviles nuevos.
- 7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- 8. Impuesto a los rendimientos petroleros.
- 9. Impuestos al comercio exterior:
 - A. A la importación.
 - B. A la exportación.
- 10. Impuesto a los depósitos en efectivo.
- 11. Accesorios.

II. Aportaciones de Seguridad Social.

- 1. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- 2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- 3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.

III. Contribución de mejoras

Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

IV. Derechos

1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:
2. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:
3. Derechos a los hidrocarburos.

3.7 Clasificación doctrinal de los impuestos

Los impuestos son una de las contribuciones principales por los que el gobierno obtiene ingresos. Como hemos visto dentro de la clasificación de las contribuciones, los impuestos como una especie dentro del género, tienen una especial relevancia, dada su importancia, me permito citar una clasificación de los mismos establecida por Sergio Francisco de la Garza⁵⁴:

- a) Directos e Indirectos. Los primeros inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, además de gravar periódicamente situaciones que se presentan con cierta permanencia y estabilidad (Impuesto Sobre la Renta); los segundos no inciden en el patrimonio del sujeto, sino en el de otras personas de quien lo recupera el sujeto pasivo o simplemente gravar hechos aislados y accidentales (Impuesto al Valor Agregado).
- b) Reales y Personales. Los primeros atienden a los bienes o cosas que gravan (Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos) y los segundos se establecen en atención ciertas cualidades de las personas, sin importar los bienes o cosas que posean.
- c) Generales y Especiales. Los primeros gravan actividades que tienen denominador común, por ser de la misma naturaleza y también se llaman universales; los segundos gravan una actividad determinada en forma aislada y también son denominados analíticos o particulares.
- d) Objetivos y Subjetivos. Los primeros son aquellos que no definen quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisan únicamente la materia imponible. Los segundos son aquellos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria.
- e) Sobre la Renta, el Capital y el Consumo. Los primeros se proponen gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los

⁵⁴ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa 19ª Edición. México 2001. pp. 387-394.

ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos. Los segundos, gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. Por último, los de consumo, comprenden los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo, así como los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios (Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios).

Por último, como complemento creo conveniente señalar otras clasificaciones, que diversos autores han realizado de los impuestos y en las que existe coincidencia:

- a) Fines Fiscales y Extrafiscales. Los primeros, establecidos para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos; y los segundos, se establecen para fines distintos de la satisfacción del presupuesto de egresos.
- b) Específicos y Advalorem. Los primeros se establecen en función de una unidad de medida y los segundos en función al valor del bien gravado.
- c) Alcabalatorios. Gravan la libre circulación de la mercancía de una entidad a otra. Se aclara que a la fecha estos no existen en México.

3.8 Clasificación de los contribuyentes

Considerando la clasificación de las contribuciones establecida en el punto anterior, podemos señalar que en algún momento, todas las personas físicas y personas morales, serán contribuyentes, dependiendo de los actos o actividades que realicen y que conforme a cada una de las leyes fiscales, impliquen la generación de obligaciones fiscales tanto de forma como de fondo. Bajo esta idea tendríamos tantas clasificaciones como tipos de contribuciones existen, sin embargo considero que algunas son de mayor importancia para nuestro estudio, por lo que a manera de propuesta señalo las siguientes:

- a) Basada en el tipo de personalidad jurídica:
 - Personas Físicas.- Hombres o mujeres mayores de edad que en forma individual contraen obligaciones fiscales, causadas por los ingresos que obtienen, por las actividades a que se dedican o aquellas que esporádicamente realizan, ya sea que presten sus servicios

subordinados o trabajen en forma dependiente para un patrón, presten servicios personales independientes (médicos, arquitectos, abogados, contadores, etc.), otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, realicen actividades empresariales, entre otras.

- Personas Morales.- Grupos de individuos que tienen personalidad jurídica propia, independiente de la de sus integrantes. Esto significa que tienen capital propio, obligaciones y derechos propios. Específicamente podemos referirnos a sociedades mercantiles, organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, instituciones financieras, sociedades y asociaciones civiles, entre otras.

b) Basada en el grado de identificación del contribuyente por parte de la Autoridad Fiscal:

- Contribuyentes directos o conocidos. Son aquellos que ya sea en forma personal, mediante representación legal o por vía de un contribuyente intermediario o tercero, hemos presentado el aviso respectivo para ser considerados dentro del Padrón formal de Contribuyentes.
- Contribuyentes intermediarios o terceros. Personas Físicas o Morales que realizan actividades que de entrada están exentas del pago de impuestos pero que usualmente realizan actos o actividades, por las cuales deben presentar declaraciones para enterar al fisco contribuciones retenidas o declaraciones con carácter informativo sobre operaciones realizadas con terceros que si tienen el carácter de contribuyentes.
- Contribuyentes evasores o desconocidos. Personas Físicas o Morales que realizan actividades gravadas para el pago de impuestos pero que no se encuentran registrados en el RFC y por lo tanto no presentan declaraciones para enterar al fisco las contribuciones causadas. Estos casos representan o se ven reflejados en el comercio informal, siendo objetivo del Fisco recaudar las contribuciones que causan por medios indirectos como es el caso de la nueva Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

c) Basada en el tipo de Régimen Fiscal respecto del Impuesto Sobre la Renta:

- Personas morales
 1. Sociedades mercantiles y sociedades anónimas
 2. Organismos descentralizados que realizan actividades empresariales
 3. Instituciones de crédito
 4. Sociedades y asociaciones civiles
- Personas físicas
 1. Asalariados (Prestan servicios personales subordinados)
 2. Servicios Profesionales (Prestan servicios profesionales en forma independiente)
 3. Arrendadores de inmuebles
 4. Personas físicas con actividad empresarial
 - a. Régimen general
 - b. Régimen simplificado
 - c. Régimen de pequeños contribuyentes

d) Basada en el ámbito de aplicación de las leyes tributarias o de la Autoridad Fiscal competente:

- Federales
- Estatales
- Municipales

e) Basada en el estatus o situación respecto a su registro en el RFC:

- Activos.
- Suspendidos.
- Cancelados.
- No inscritos.

f) Basada en el estatus o situación respecto a su domicilio fiscal:

- Localizados.
- No localizados.

g) Basada en el tipo de Unidades Administrativas que los atienden:

- Contribuyentes en General.
- Grandes Contribuyentes.

h) Basada en el grado de cumplimiento de los contribuyentes

- Cumplidos
- Incumplidos.

Conclusiones del capítulo

A manera de conclusión del presente capítulo, creo importante señalar que el Estado Mexicano, cuenta con los fundamentos jurídicos para lograr sus fines, asentados desde la Ley Suprema, mismos que podemos observar tanto en la Potestad Tributaria que se le otorga, con la única limitante de respetar siempre las garantías individuales de los gobernados, así como en los principios de legalidad, generalidad, equidad, proporcionalidad y finalidad de las contribuciones, que debe cumplir.

Estos fundamentos constitucionales de las contribuciones se cristalizan en las Instituciones que integran el Sistema Fiscal Mexicano, principalmente representadas por la legislación tributaria y los sujetos de la relación tributaria que derivan de su interpretación y aplicación.

No obstante, que como hemos visto, existen las Instituciones, en algunas ocasiones el factor humano afecta la aplicación estricta de las leyes, provocando que el gobernado o, en este caso, el contribuyente, teniendo la razón deba transitar por las diversas instancias, antes de lograr la justicia administrativa o fiscal.

Sin embargo, considero que no partimos de cero y que se tiene un gran avance con las Instituciones Fiscales antes mencionadas, creo que existen áreas de oportunidad y de mejora, por lo que a mi parecer existe una buena perspectiva.

Capítulo IV. Establecimiento y Definición del Sistema Fiscal Mexicano y su relación con el Registro Federal de Contribuyentes

La importancia de la relación del Sistema Fiscal Mexicano con el Registro Federal de Contribuyentes, tiene una connotación histórica, debido a que su compleja estructura ha evolucionado en los diversos pasajes de la historia de nuestro País. Precisamente, en el recuento histórico hemos observado que normalmente los contribuyentes fueron controlados en los niveles regionales y locales, siendo hasta el periodo del México post-revolucionario, que se empezaron a sentar las bases de la estructura fiscal federal actual y, no obstante que siempre existió un control de contribuyentes, fue hasta avanzado el siglo pasado, que se estableció un Registro Federal de Contribuyentes.

Por tal motivo, iniciaremos este capítulo con el bosquejo del Sistema Federal Mexicano, considerando los Poderes de la Unión, ubicando su relación directa en la materia fiscal. Posteriormente, identificaremos a las autoridades fiscales federales. Por último, se hará referencia a la participación que tienen los niveles federal, estatal y municipal, en el padrón de contribuyentes; la interlocución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con las Entidades Federativas. Se señalarán algunos esfuerzos para lograr consensos y concretar el federalismo fiscal, tales como las Convenciones Nacionales Fiscales, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el proyecto de la nueva hacienda pública distributiva y, actualmente, la Convención Nacional Hacendaria.

4.1 Estructura del Sistema Fiscal Mexicano

Los sistemas impositivos tienen como finalidad proporcionar al Estado, a través de la recaudación, las fuentes suficientes para sufragar el gasto público. La recaudación es a su vez producto de la actividad que lleva a cabo el Estado en la imposición, administración y recolección de los gravámenes. Con el fin de contar con los fondos suficientes que le permitan hacer frente a sus programas y objetivos públicos, el Estado requiere de autonomía y libre disposición en la instrumentación y administración de la política fiscal.

Para adentrarnos en la estructura del Sistema Fiscal Mexicano es menester ubicarlo dentro de la Estructura del Estado, para lo cual señalaremos en primera instancia el Sistema Federal Mexicano para luego dar paso a la identificación del contexto donde se radican los órganos encargados de la Actividad Financiera.

4.2 Sistema Federal Mexicano

Como ya lo hemos abordado, los Estados Unidos Mexicanos constituyen una República Federal de carácter presidencialista, según lo dispuesto en la Constitución Política de 1917.

Al respecto, en el artículo 40 de la Constitución se establece que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Asimismo el artículo 41 señala que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

Continuando con esta idea, el Artículo 115 Constitucional indica: “Los Estados adoptarán para su régimen interior la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio libre”.

Dado lo anterior, podemos observar que en su organización la República Mexicana comprende 31 Estados Federados y un Distrito Federal (la capital y su entorno). Cada Estado dividido en Municipios, dispone de su propio Congreso, con potestad legislativa en materias que no sean de ámbito federal, y es administrado por un Gobernador. Caso de excepción es el Distrito Federal

el cual es gobernado por un Jefe de Gobierno, elegido por sufragio universal directo.

Es así que podemos decir que debemos entender a nuestro sistema de gobierno, como un ente compuesto por la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios.

Centrando nuestro estudio en el Sistema Federal Mexicano, debemos atender al artículo 49 Constitucional, que menciona: “El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.”

En el caso de la actividad financiera de la Federación, podemos establecer que será ejercida fundamentalmente por el poder Ejecutivo, sin embargo también es importante la intervención de los poderes Legislativo y Judicial en dicha actividad, razón por la cual citaremos las partes integrantes del Supremo Poder de la Federación.

4.3 Poder Legislativo Federal

En cuanto al Poder Legislativo nos referimos al artículo 50 Constitucional que nos indica la composición del mismo “El poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso general, que se dividirá en dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores.”

En materia de contribuciones la participación del Poder Legislativo se expresa a partir de la expedición de las leyes que crean las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, los controles necesarios para recaudarlas y determina las características y monto del conjunto de los ingresos públicos, conforme a lo expuesto enseguida:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

...

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

...
XXI. Para establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

...
XXIX. Para establecer contribuciones:
1o. Sobre el comercio exterior;
2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5o. Especiales sobre:
a) Energía eléctrica;
b) Producción y consumo de tabacos labrados;
c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
d) Cerillos y fósforos;
e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
f) Explotación forestal.
g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

...
XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, así como para imponer sanciones a los servidores públicos por responsabilidad administrativa que determine la ley, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, los procedimientos y los recursos contra sus resoluciones;

...
XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.”

Su función obedece a que es el órgano del Estado que reúne la representación nacional, en este caso, de los contribuyentes, y en esta calidad revisa anualmente el ejercicio del gasto y el ingreso público mediante la cuenta de la hacienda pública Federal.

4.4 Poder Judicial Federal

El artículo 94 Constitucional señala que se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito. Asimismo indica que la administración, vigilancia y disciplina del Poder

Judicial de la Federación, con excepción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estarán a cargo del Consejo de la Judicatura Federal.

El Poder Judicial de la Federación, mediante el juicio de amparo, puede decretar la inconstitucionalidad de la expedición o de la ampliación de las leyes que violen las garantías individuales (artículos 103 y 107 Constitucionales), y a través del mismo procedimiento o por el recurso de revisión fiscal, se revisan las resoluciones que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, asegurando la observancia del principio de legalidad que debe cumplir la actividad fiscal del Estado y cuyas características determinan fundamentalmente los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución, conforme lo abordamos en el capítulo 3 de esta Tesis.

4.5 Poder Ejecutivo Federal

De conformidad con lo estipulado en el Artículo 80 Constitucional, se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un solo individuo, que se denominará “Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.” Este individuo también se denomina coloquialmente Jefe de Estado o Presidente de la República y es elegido cada seis años por sufragio universal directo, y por un único mandato.

El artículo 89 Constitucional nos indica las facultades y obligaciones del Presidente, de las cuales citamos solo aquellas que consideramos relacionadas directamente con el ámbito contributivo:

“Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

II. Nombrar y remover libremente a los secretarios del despacho, remover a los agentes diplomáticos y empleados superiores de Hacienda, y nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las leyes;

...

X Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado...”

Por su parte 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. Asimismo señala que las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.

Según el Maestro Quintana Valtierra⁵⁵ “Esta misión de crear los órganos secundarios en el Poder Ejecutivo Federal, es decir, los órganos no creados directamente por la Constitución, debe entenderse como atribución exclusiva del Congreso de la Unión, que es el único con facultad legislativa para crear órganos secundarios del gobierno dentro del poder ejecutivo, así como dotarlos de facultades legales para actuar con el carácter de autoridad, dentro de la esfera de las leyes secundarias derivadas, obviamente, de la propia Constitución Federal.”

El mismo Quintana Valtierra⁵⁶ concluye “que todo órgano del Estado que tenga como característica el ser autoridad y esté en posibilidad de emitir actos con tal carácter, que afecten la esfera jurídica de los particulares, debe ser creado única y exclusivamente por el Poder Legislativo, al que la propia Constitución confiere las facultades de creación de órganos de autoridad.”

En este sentido la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala en su artículo 26, que para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con sus Dependencias, 18 Secretarías de Estado, incluyendo a sus respectivos órganos administrativos desconcentrados y una Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal. Cabe señalar que el Presidente tiene la facultad de nombrar y destituir a su discreción a los miembros que forman parte de su Gobierno.

⁵⁵ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, 1ª Edición. México 1988. p. 80.

⁵⁶ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez. Ibidem.

Para el objeto de nuestro estudio, dentro del ámbito de la Administración Pública Centralizada, abordaremos principalmente la actuación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como la encargada de vigilar la Actividad Financiera del propio Estado, así como del Servicio de Administración Tributaria, en su carácter de Autoridad Fiscal Federal.

4.5.1 Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Dentro de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, antes mencionada, en su artículo 31, se establecen los asuntos que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público despachar, dentro de los cuales señalamos los relacionados específicamente con la Materia Fiscal:

“Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...

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;

...

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 lo competa a otra Secretaría;

...

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.- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

...

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

No obstante lo anterior, el artículo 1o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria da origen al órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que le señala la Ley dentro de las cuales en el artículo 2º, establece que el Servicio de Administración Tributaria tendrá la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas

y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Por otra parte, el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, establece que “Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a 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 del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”

4.5.2 Servicio de Administración Tributaria (SAT)

El SAT, surge con carácter de autoridad fiscal el 1° de julio de 1997, como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con atribuciones y facultades vinculadas a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones federales y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, que hasta entonces había ejercido la Subsecretaría de Ingresos. Cabe señalar que la Ley del Servicio de Administración Tributaria es publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, entrando en vigor en la fecha señalada previamente.

Como ya lo habíamos citado en el punto anterior, el artículo 1° de la Ley del SAT establece que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala

esta Ley. Al respecto, Gregorio Rodríguez⁵⁷ señala que el carácter de autoridad fiscal implica el ejercicio de soberanía.

4.5.2.1 Integración del SAT

Conforme a lo señalado en el artículo 8° de la Ley del SAT, este Órgano Desconcentrado, para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por un Jefe que es nombrado y removido por el Presidente de la República y por las Unidades Administrativas que establezca su reglamento interior.

El Jefe del SAT es el enlace entre la institución y las demás entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal y de los sectores social y privado, en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 9° de la Ley en comento señala que la Junta de Gobierno del SAT está integrada por:

- a) El titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien la preside.
- b) Por tres consejeros designados por el Secretario de Hacienda, de entre los empleados superiores de Hacienda;
- c) Por tres consejeros independientes, éstos designados por el Presidente de la República, debiendo ser dos de éstos propuestos por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales en términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

El mismo artículo 9°, señala que los nombramientos deben recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la administración tributaria, federal o estatal, y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y

⁵⁷ Rodríguez Mejía, Gregorio. El Fisco, Boletín Mexicano de Derecho Comparado No. 106. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2003. p. 112.

experiencia sean reconocidos, para contribuir en la mejora de la eficacia de la administración y atención al contribuyente.

4.5.2.2 Objetivo del SAT

El SAT nace como respuesta a demandas y necesidades de la propia dinámica económica y social del país, y se enmarca en la tendencia mundial orientada a modernizar y fortalecer las administraciones tributarias, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficaz y eficiente y, ante todo, en un marco de justicia y equidad contributiva.

Por lo anterior, el SAT asumió desde el 1° de julio de 1997 las funciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos y desde entonces esta Institución tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Este organismo goza de autonomía de gestión y presupuestación para realizar sus objetivos, pero de manera importante hay que subrayar que dispondrá de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Con relación a lo anterior creo pertinente citar el artículo 2° de la Ley del SAT, donde establece que dicha Institución tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria. Asimismo se señala que el Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Al crear el SAT se apostó por contar con una organización especializada conformada con personal calificado, que pudiera responder con agilidad, capacidad y oportunidad a las actuales circunstancias del país, dando una mayor calidad en los servicios y una atención más eficiente a los contribuyentes.

4.5.2.3 Reglamento Interior del SAT

A la entrada en vigor de la Ley del SAT se estableció el primer Reglamento Interior de la Institución, sin embargo el 22 de octubre de 2007, fue publicado el Decreto por el que se expidió el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y se modificó el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismo que viene a ser el documento vigente materia de nuestro estudio.

Se establece que la motivación principal de la entrada en vigor del nuevo Reglamento Interior del SAT, es la reorganización de sus unidades administrativas y el establecimiento de las facultades específicas para el despacho de los asuntos de su competencia, acordes a la modernización que se había emprendido por medio de la denominada “Solución integral”, misma que se había iniciado con la simplificación de los procedimientos de la administración tributaria, automatizando trámites y haciendo expeditas operaciones en declaraciones y servicios, dando preferencia al uso y aprovechamiento de los medios electrónicos, por lo que no se debía perder de vista el cumplimiento de las leyes aplicables, haciendo indispensable adecuar la Estructura Orgánica de la Institución, a las nuevas condiciones.

El artículo 1° del Reglamento señala que el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los

programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

4.5.2.4 Estructura Orgánica del SAT

Dos son los elementos que determinan la organización de una Administración Tributaria:⁵⁸ sus funciones y su estructura. Las funciones corresponden a la forma en que opera sus actividades una organización y la estructura, la manera en que se distribuyen y vinculan las diversas unidades administrativas encargadas de ejecutar esas funciones.

El artículo 2° establece que para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con las siguientes unidades administrativas:

- Jefatura.
- Unidades Administrativas Centrales
- Administración General de Aduanas
- Administración General de Servicios al Contribuyente
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal
- Administración General de Grandes Contribuyentes
- Administración General Jurídica
- Administración General de Recaudación
- Administración General de Recursos y Servicios
- Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información
- Administración General de Evaluación
- Administración General de Planeación
- Unidades Administrativas Regionales
- Administraciones Regionales
- Administraciones Locales
- Aduanas

Asimismo contará con un Órgano Interno de Control dependiente de la Secretaría de la Función Pública en los términos del artículo 39 del mismo Reglamento.

4.5.2.5 Procedimientos del Derecho Tributario Administrativo

La organización y estructura que se establecen en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, corresponden a la vinculación de las

⁵⁸ Formación e Información Tributaria. Servicio de Administración Tributaria. 2ª Edición, México 2007. p. 15

diversas unidades administrativas encargadas de ejecutar las funciones que le son inherentes.

Sin embargo, creo importante señalar la clasificación que sobre los procedimientos que integran el Derecho Tributario Administrativo, señala Quintana Valtierra⁵⁹, considerando la doctrina:

- a) Procedimientos preparatorios de control y fiscalización. Consisten en un conjunto de actos realizados por la administración pública tributaria con el fin de llevar a cabo un control en cuanto a la realización de hechos generadores de obligaciones fiscales, así como en el ejercicio de procedimientos de fiscalización de las actividades de los contribuyentes, a efecto de determinar también la realización de hechos generadores, y principalmente, evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

Dentro de estos procedimientos tiene especial relevancia el Registro de Contribuyentes, toda vez que en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación se establece la existencia del Registro Federal de Contribuyentes, en el cuál deberán estar inscritos tanto las personas morales como las personas físicas que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas. El citado artículo señala también que el registro queda a cargo de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, la cuál se basará en los datos que las personas le proporcionen y en los que obtenga la propia dependencia. A cada persona física o moral se le asignará una clave que corresponda a su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. Por medio de éste dato, la autoridad fiscal lleva un control sobre las actividades de tales contribuyentes, pues éstos, en cada operación que implique el nacimiento de las obligaciones fiscales, deberán consignar dicha clave de inscripción.

El artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece cuales son los avisos que deben presentar las personas físicas y morales que están obligadas a obtener su registro.

⁵⁹ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, 1ª Edición. México 1988. p. 155-156.

- b) Procedimientos de determinación. Por medio de estos actos, el fisco determinará la realización de hechos generadores, revisando la documentación contable de contribuyentes, las declaraciones presentadas, las actas de visitas levantadas en el domicilio fiscal de los mismos, y los dictámenes sobre los estados financieros de las empresas formulados por contadores públicos, mediante las cuáles efectuará la determinación y liquidación de obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos por adeudo propio o ajeno.
- c) Procedimiento de devolución y extinción del crédito fiscal. Está compuesto por una serie de actos tendientes a la extinción de la obligación tributaria, por conducto de los medios previstos en las leyes, como el pago, la prescripción, la caducidad, la compensación y la devolución de pagos efectuados en exceso.
- d) Procedimientos de ejecución forzosa. Consisten en el conjunto de actos que realiza la administración pública fiscal con el fin de obtener el cobro de los créditos fiscales adeudados por los contribuyentes. Tales actos se inician con el requerimiento de pago al deudor principal, y concluyen con el remate de los bienes embargados y la aplicación del producto de la enajenación a favor del fisco federal.
- e) Procedimientos de impugnación. Están referidos a las defensas legales que el contribuyente puede hacer valer en contra de las resoluciones fiscales que afectan sus intereses, así como en contra de los procedimientos de comunicación de las mismas y el procedimiento de ejecución forzosa.

4.5.3 Solución Integral en el Servicio de Administración Tributaria

Respecto a este punto, cabe señalar que hace aproximadamente 5 años el FMI realizó un préstamo a México con el fin de desarrollar tecnología de punta que le permita disminuir de manera significativa la evasión fiscal, de forma tal que todos los ciudadanos obligados a pagar contribuciones lo hagan estando o no inscritos en el padrón del RFC. Lo anterior a través de los flujos de efectivo y las operaciones electrónicas que las instituciones que conforman el sistema financiero se encuentran obligadas a informar al SAT y, por lo tanto, son

controladas y fiscalizables, sin importar que se trate de personas morales, físicas o cualquier otra figura jurídica –con o sin personalidad jurídica–, pues para efectos fiscales se busca que cualquier unidad económica la tenga.

Con esa inversión el SAT inicio el desarrollo de una plataforma tecnológica para contar con elementos suficientes para identificar al contribuyente cautivo y a los ciudadanos no registrados en el RFC que, no obstante, eluden la carga tributaria aún estando obligados a contribuir, dado que realizan operaciones que son objeto del ISR o del IVA.

Para llegar a la Solución Integral se ha requerido replantear la Misión, Visión y Valores del SAT, así como señalar sus objetivos estratégicos.

a) Misión. Recaudar las contribuciones federales y controlar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, garantizando la correcta aplicación de la legislación y promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno.

b) Valores. Compromiso, Honestidad y Respeto

- Compromiso. El personal del SAT utilizará en forma responsable los recursos públicos que se le asignen para su operación, promoverá el trabajo en equipo, y buscará siempre el desarrollo profesional de colaboradores y compañeros, asegurando así el cumplimiento de los objetivos institucionales.
- Honestidad. La actuación del personal del SAT está orientada a la atención y vigilancia permanente de la aplicación de la legislación fiscal y aduanera; a denunciar los actos ilícitos que identifique, de tal forma que su signo distintivo será la integridad, honradez y congruencia entre lo que dice y lo que hace.
- Respeto. La actitud de servicio y consideración hacia compañeros, contribuyentes y proveedores, así como el reconocimiento de los derechos, libertades y cualidades inherentes a la condición humana, será la mística del personal del SAT.

c) Visión. Ser una Institución eficiente, eficaz y orientada al contribuyente, con procesos integrados, formada por un equipo honesto, profesional y comprometido, al servicio de los mexicanos.

d) Objetivos Estratégicos:

- Facilitar y motivar el cumplimiento voluntario
- Combatir la evasión, contrabando e informalidad
- Eficientar la Administración Tributaria
- Contar con una organización integrada que sea reconocida por su capacidad, ética y compromiso.

Estos objetivos se relacionan directamente con la responsabilidad que la Ley del Servicio de Administración Tributaria en el artículo 2, le señala respecto de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El mismo artículo citado en su segundo párrafo, señala que el Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Con la Solución integral para la administración tributaria se pretende simplificar los procedimientos sin perder de vista el cumplimiento de las leyes aplicables, automatizando los trámites y haciendo expeditas las operaciones en declaraciones y servicios. Todo ello, mediante las mejores prácticas mundiales en materia tributaria y dando preferencia al uso y aprovechamiento integral de los medios electrónicos. Lo anterior pretende permitir:

- a) Facilitar los trámites y la relación con los contribuyentes
- b) Motivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales
- c) Aumentar la base de quienes aportan recursos tributarios
- d) Combatir la evasión fiscal
- e) Mejorar la fiscalización
- f) Incrementar la recaudación sin aumentar los impuestos

En cuanto a la forma de operar creo importante verter el gráfico que muestra integrados los Modelos de información, de Administración del Riesgo, de obligaciones y el marco normativo donde se destaca la Identificación del Contribuyente, materia de la presente Tesis.

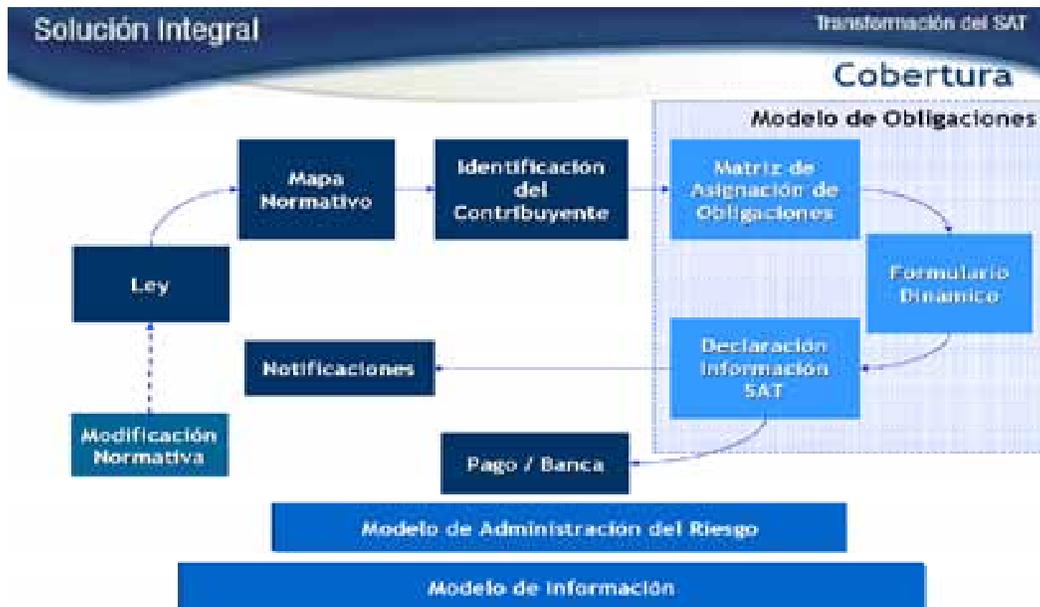


Figura 1. Modelo Operativo del SAT

En este proceso de cambio, el objetivo es servir mejor a los contribuyentes y proporcionarles la información que necesitan, en forma confiable y oportuna, utilizando tecnología de punta para ofrecerles, los siguientes beneficios:

- Orientación y asesoría basada en sus requerimientos específicos como contribuyente
- Más medios y puntos de atención y de contacto con el contribuyente
- Seguridad en sus operaciones (trámites, declaraciones, pagos, solicitudes, etcétera)
- Mayor velocidad de respuesta en la atención a sus requerimientos y necesidades
- Reconocimiento al cumplimiento de sus obligaciones
- Comodidad y sencillez para realizar sus operaciones y obtener información

- Reducción de costos, tiempo, dinero y esfuerzo para cumplir con sus obligaciones

La Solución Integral se compone de 9 servicios y 4 soportes a servicios:

a) Servicios:

- Identificación del contribuyente
- Declaraciones y pagos
- Devoluciones y compensaciones
- Fiscalización
- Control de obligaciones
- Cobranza
- Notificaciones
- Verificaciones
- Servicios al contribuyente

b) Soportes a servicios:

- Administración del Riesgo
- Registro Contable
- Cuenta Tributaria
- Administración General y Servicios

En razón de lo extenso del tema, como para ser agotado en este capítulo, me permito obviar el esquema integral que se puede consultar en el portal el Servicio de Administración Tributaria, donde se establece la forma en que se operaba antes de Solución Integral y la forma en que se pretende operar, no obstante me referiré en este momento a los cambios relativos a la Identificación del Contribuyente y sus Obligaciones.

4.5.4 Identificación Del Contribuyente en la Solución Integral del SAT

Uno de los cambios fundamentales que interesan para efectos de esta tesis es el que se plantea en la identificación del contribuyente, la cual se basa en un Modelo Único de Información, mismo que se conforma de la siguiente forma:

- a) Padrón Único. Compuesto de una sola base de datos y con la capacidad de recibir y comparar información de identidad con terceros.

b) Modelo de Identidad. A efecto de facilitar el manejo de la identidad básica.

Dentro de este modelo, independiente de los aspectos de calidad, normativos, de seguridad, temporalidad, costo y racionalización, que conllevan su administración integral, me parece interesante enfocar los elementos el Modelo Único de Información del Contribuyente:

- a) Información contable
- b) Información del contribuyente (dentificación, Obligaciones, Cuenta Tributaria Declaraciones, Notificaciones, Fiscalización y Cobranza)
- c) Información de Terceros
- d) Información de Administración de Riesgo. Marca previo análisis.

Objetivos del Modelo Único de Información del Contribuyente:

- a) Integrar un padrón único del contribuyente con información actualizada.
- b) Integrar a quienes aún no se han registrado.
- c) Contribuyentes potenciales.
- d) Facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- e) Hacer más eficiente la administración tributaria.

Información del contribuyente necesaria para su identificación.

- a) Identificación. Datos de identidad e Identificación.
- b) Ubicación. Residencia fiscal y Domicilio fiscal.
- c) Actividad económica.
- d) Obligaciones.
- e) Relación con otros contribuyentes.

Interrogantes que las autoridades fiscales plantean al contribuyente para su identificación.

- a) ¿Quién eres? Datos de identificación.
- b) ¿Dónde estás? Ubicación del contribuyente.
- c) ¿Qué haces? Actividad del contribuyente.
- d) ¿Con quién te relacionas? Relación con otros contribuyentes.

Beneficios esperados para los usuarios del servicio con la implementación del Modelo Único de Información del Contribuyente:

- a) Eliminación total del uso de formatos impresos.
- b) Precaptura opcional del trámite de inscripción por Internet.
- c) 10 días para solventar trámites inconclusos.
- d) Disminución de tiempos de atención.
- e) Determinación de las obligaciones al contestar un cuestionario sobre las actividades que realiza y características de éstas.
- f) Calendario de obligaciones (régimenes, fechas de vencimiento).
- g) Entrega inmediata de la Cédula de Identificación Fiscal.
- h) Reexpedición de la Clave de Identificación Fiscal a través de Internet.

En el portal del SAT en la Oficina Virtual <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html> se pueden encontrar guías, simuladores y otros elementos que en la práctica facilitan la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Tabla 3. Identificación del Contribuyente y sus Obligaciones

ANTES DE SOLUCIÓN INTEGRAL	CON SOLUCIÓN INTEGRAL
<p>La inscripción o presentación de avisos al padrón del RFC deben presentarse en los módulos de atención a contribuyentes de acuerdo al domicilio del contribuyente y requiriendo de más de una visita a dichos módulos.</p> <p>El llenado de los anexos para la asignación de obligaciones se determina con el mejor entendimiento o conocimiento del contribuyente. Los trámites por Internet no se realizan en línea.</p>	<p>La Inscripción al RFC se concluye en una sola visita presencial.</p> <p>La presentación de avisos al RFC podrá operarse en línea por Internet.</p> <p>La asignación de obligaciones se determina con base en preguntas sobre las actividades económicas.</p> <p>Los trámites pueden realizarse en cualquier módulo de atención a contribuyentes del SAT.</p> <p>La Cédula de Identificación Fiscal o la Constancia de Registro al RFC podrá obtenerse por Internet.</p> <p>Se generará un nuevo documento denominado guía de obligaciones en la cual se detalle la información de las obligaciones asignadas así como su cumplimiento.</p>
<p>El alta o modificaciones al padrón deben hacerse en forma presencial requiriendo de más de una visita a las administraciones locales.</p> <p>La determinación de obligaciones se establece con el mejor entendimiento que el contribuyente tenga de las aplicables.</p> <p>Los trámites deben realizarse ante la jurisdicción que le corresponde.</p> <p>Existen varios padrones no consolidados.</p>	<p>El alta se concluye en una sola visita presencial.</p> <p>Las modificaciones se realizan generalmente por vía electrónica.</p> <p>Las obligaciones se determinan con base en preguntas sencillas.</p> <p>Los trámites pueden realizarse en cualquier administración local.</p> <p>El seguimiento de las transacciones obedece a niveles de servicio y se reflejan en el expediente único del contribuyente.</p> <p>Padrón único.</p> <p>Modificaciones dentro de la misma Solución.</p>

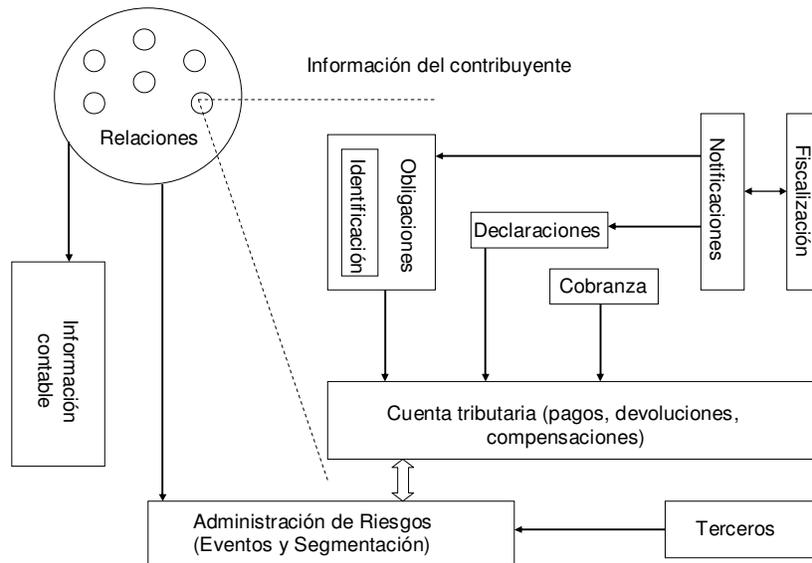


Figura 2. Modelo único de información

4.6 Facultades concurrentes entre los niveles de gobierno en México

Como hemos visto, la Federación está integrada por los Poderes de la Unión, siendo el Poder Ejecutivo, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el que lleva a cabo la tarea impositiva; por su parte son Entidades Federativas, los estados que forman parte del pacto federal y los que por medio de sus tesoreros o entes financieros se encargan de regular y administrar los tributos locales. Finalmente los Municipios son, dentro de una circunscripción territorial, los que enmarcan las entidades federativas, las cuales por medio de los ayuntamientos efectúan la función hacendaria.

Tanto para la federación como para las entidades federativas y los municipios, el concepto de recaudación y disposición de los ingresos que se obtienen por medio de los procedimientos fiscales es de vital importancia, ya que en mucho de esto depende el desarrollo de la región.

4.6.1 Control de Contribuyentes en el nivel Federal

Este punto se ha bosquejado en capítulos anteriores y se seguirá abordando, sin embargo en este momento debemos señalar que es el SAT, en su carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), el que teniendo como objetivo principal que las personas físicas y morales que realizan alguna actividad económica gravada, contribuyan en forma proporcional y equitativa a cubrir el gasto público, conforme lo señalan las leyes federales, quien realizará el control de contribuyentes mediante el Registro Federal, establecido para tal propósito.

4.6.2 Control de Contribuyentes a nivel Estatal

En acatamiento a lo que marca la Ley Suprema, el régimen interior de los Estados, a pesar de su autonomía relativa, no pueden en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal. Esto reviste singular importancia, pues además de constituir la esencia del sistema federativo, permite delimitar con alguna precisión los respectivos campos de acción del gobierno federal y los de las entidades, según las pautas que establece la propia Constitución General de la República. En este caso, las Entidades Federativas, llevarán los controles de contribuyentes necesarios para vigilar el adecuado cumplimiento de las normas contributivas estatales.

4.6.3 Control de contribuyentes a nivel Municipal

El Municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación. Cada Municipio es gobernado por un Ayuntamiento, integrado por un presidente municipal y el número de regidores y síndicos que la Ley determine. Asimismo, estará investido de personalidad jurídica y manejará su propio patrimonio conforme a la Ley, teniendo a su cargo diversas funciones y servicios públicos.

Los Municipios administran libremente su hacienda, la cual se forma de los rendimientos de los bienes que les pertenecen, así como de las contribuciones

y otros ingresos que las legislaturas estatales establecen a su favor. También pueden recibir participación de contribuciones federales y estatales. Cada Municipio es autónomo, por lo tanto, puede establecer las contribuciones que crea conducentes para cubrir sus presupuestos. La Ley de Ingresos de la Federación usualmente sirve como modelo a los Estados y también a los Municipios.

En este sentido, las legislaturas de los Estados aprueban las leyes de ingresos de los Municipios, revisan y fiscalizan sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos son aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Los Ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, proponen a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirven de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Los Municipios pueden celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de ciertas contribuciones.

Podemos tener tantos listados de contribuciones municipales como Entidades Federativas o Municipios existan, sin embargo en todos los casos, los Municipios serán responsables de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de su competencia, para lo cual deberán llevar **los Registros de Contribuyentes**, respectivos.

4.7 El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

Respecto a las facultades concurrentes de la Federación y Entidades Federativas para ejercer el poder tributario (establecer tributos a cargo de los gobernados), debo señalar lo que establecen Quintana Valtierra⁶⁰ y José

⁶⁰ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas 1ª Edición. México 1988. pp. 85-87.

Sena⁶¹, quienes establecen que la misma, implica la posibilidad de duplicidad o pluralidad de tributos sobre una misma fuente impositiva.

Tanto en la Constitución de 1857 como en la de 1917 el constituyente rechazó una distribución de impuestos entre Federación y Estados, ya que originalmente existía el proyecto de distribuir impuestos directos para los estados e indirectos para la Federación.

No obstante, en ambas Constituciones se reservó a la Federación la facultad de establecer tributos en materia de comercio exterior, y se prohibió a los estados la emisión de estampillas para el cobro de tributos. Esto, desde luego, originó problemas por la existencia de la concurrencia tributaria, problemas que se pretendieron resolver a través de convenciones nacionales fiscales.

4.7.1 Primera Convención Nacional Fiscal

Realizada el 20 agosto de 1925, en cuanto a la concurrencia y reformas constitucionales, se criticó la tesis Vallarta que sugería, al igual que como se contempla en los Estados Unidos de América, el sistema de concurrencia tributaria, y se aconsejó el reparto de facultades entre los Congresos estatales y el federal.

Asimismo, en cuanto a la materia objeto de nuestro estudio destaca el hecho de que se concluyó que la Secretaría de Hacienda se sirviera ordenar a sus empleados de la dependencia en la República, coadyuvaran con las Oficinas Locales de Hacienda en términos análogos y recíprocos a los términos en que auxilian estas a la Federación, autorizándolos a la vez para proporcionar los datos pertinentes que posean y que tengan por objeto simplificar y coordinar los procedimientos de recaudación.

⁶¹ Serna de la Garza, José María. Las Convenciones Nacionales Fiscales y el Federalismo en México. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM 1ª Edición. México 2004. pp. 11-18.

4.7.2 Segunda Convención Nacional Fiscal

Esta se efectuó en 1933, y en ella se propuso el establecimiento del impuesto único, en el que participarían Federación y Estados, así como la creación de reglas especiales en cuanto a su recaudación, administración y reparto. Como consecuencia de tal convención, el 18 de enero de 1934 se reformó la fracción 10 del artículo 73 constitucional, y se consignó la participación de estados y municipios en impuestos federales sobre energía eléctrica.

Posteriormente, el 13 de octubre de 1942, se reformó nuevamente dicho artículo, el 73, en su fracción XXIX, a fin de conceder facultades al Congreso de la Unión con el objeto de que ejerciera el poder tributario, y así establecer tributos sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de hidrocarburos y minería, respecto de instituciones de seguros y de crédito, sobre públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, etc., señalándose que los estados y municipios obtendrían de tales tributos el rendimiento que la ley federal secundaria determinara.

4.7.3 Tercera Convención Nacional Fiscal

En esta convención realizada en 1947 se empezó a plantear la alternativa de coordinación entre Federación y estados, Olvidando la idea de exclusividad de tributos para uno y otro, o la sumisión de los estados al centro. Asimismo, se planteó la participación de las entidades federativas en el rendimiento del sistema tributario, de acuerdo con las necesidades de los servicios públicos de cada una de ellas. A partir de entonces se ha buscado resolver el problema de la doble tributación por medio de la participación de la Federación y estados en tributos únicos. De acuerdo con este principio, las participaciones son de dos tipos:

- a) Las consignadas en forma obligatoria por la Constitución en el artículo 73, fracción XXIX, y
- b) Las concertadas voluntariamente entre estados y Federación.

4.7.4 Origen del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

El 22 de diciembre de 1978 el Congreso de la Unión aprobó la nueva Ley de Coordinación Fiscal, la cual sustituyó a la del 22 de diciembre de 1953. En la iniciativa de Ley se señala que la participación para estados y municipios se determina en función del total de impuestos federales, incluyendo los relativos al comercio exterior. En dicha ley se establece como principio general el de “Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal”.

Éste se efectúa mediante el convenio de coordinación fiscal celebrado entre el estado miembro de la Federación y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y conforme al artículo 1º de la Ley de Coordinación Fiscal que dice “Esta Ley tiene por objeto Coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas, en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento...”

Dicho convenio debe ser aprobado por la legislatura estatal, en vista de que la entidad deberá convenir en suspender impuestos o derechos estatales o municipales.

Dicho convenio debe ser aprobado por la legislatura estatal, en vista de que la entidad deberá convenir en suspender impuestos o derechos estatales o municipales.

La coordinación puede estar referida a impuestos o derechos. Si los estados suscriben el convenio de coordinación en relación con derechos, éstos deben abrogar tales contribuciones, ya sean estatales o municipales, según lo establece el artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

En algunos casos pueden existir violaciones al Convenio de Coordinación, cuando un congreso local legisle sobre impuestos exclusivos de la Federación, conculcando así lo establecido en el convenio de coordinación. Ante tal circunstancia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previo derecho de

audiencia a la entidad, y considerando el dictamen de la comisión permanente de funcionarios fiscales, podrá disminuir la participación de la entidad en el impuesto federal en cantidad equivalente al monto del ingreso estimado por el tributo establecido.

4.7.5 De la Colaboración Administrativa entre las Entidades y la Federación

El artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal establece que el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

En los convenios de coordinación se especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas. Dichos convenios se publicarán en el Periódico Oficial de la Entidad y en el Diario Oficial de la Federación, y surtirán sus efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan o, en su defecto, a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación. La Federación o la Entidad podrán dar por terminados parcial o totalmente estos convenios.

Por las actividades de administración fiscal que realicen las Entidades o sus Municipios se fijarán las percepciones que recibirán en los convenios respectivos.

Asimismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la misma Ley de Coordinación Fiscal, las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de

conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

Por otra parte, el artículo 15 de la Ley en comento, señala que la recaudación de los ingresos federales se hará por las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas autorizadas por las entidades, según se establezca en los convenios o acuerdos respectivos. Cuando la entidad recaude ingresos federales, los concentrará directamente a dicha Secretaría y rendirá cuenta pormenorizada de recaudación.

4.7.6 Proyecto de la Nueva Hacienda Pública Distributiva

La iniciativa de la Nueva Hacienda Pública Distributiva⁶² es presentada por el ejecutivo Federal en 2001 buscando una nueva estructura tributaria debido a la evasión fiscal y a la falta de proporcionalidad en la carga fiscal, entendiendo que tanto para la federación como para las entidades federativas y los municipios, el concepto de recaudación y disposición de los ingresos que se obtienen por medio de los procedimientos fiscales es de vital importancia, ya que en mucho de esto depende el desarrollo de cada región. Al surgir los gravámenes regionalizados, se fomenta la fuerza económica de algunas entidades y el empobrecimiento de otras. Esta regionalización impositiva se minimizó en algún momento a través de los pactos federales, en los que se cedió autonomía local para que la federación realizara la función y se participara en forma proporcional de lo recaudado a los demás entes de gobierno.

Sin embargo dos problemas que se observaron en esta iniciativa fue que no se proponía un cambio real en la estructura impositiva, sino tan solo cambios en

⁶² La Nueva Hacienda Pública. Compromiso compartido. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 2002.

algunos impuestos, así como la ausencia de una propuesta en cuanto a la distribución de los ingresos entre la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

Lo anterior, fue de gran relevancia en su progreso, dado que no es posible comentar sobre política fiscal y sus consecuencias en el federalismo, sin detenerse a analizar los efectos que se provocan en la masa de los contribuyentes en los tres niveles de gobierno, puesto que cualquier modificación en el ámbito tributario afecta las decisiones, ya sea para invertir, generar fuentes de trabajo o promover la inversión extranjera.

Cabe señalar que los pactos federales sobre la administración de los gravámenes han provocado una constante modificación en el cumplimiento y la administración de los tributos directos e indirectos, lo que ha propiciado un ambiente de complejidad para los contribuyentes de los tres ámbitos de gobierno en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

4.7.7 Primera Convención Nacional Hacendaria

4.7.7.1 Antecedentes

En el contexto de la discusión planteada por el Proyecto de la Nueva Hacienda Pública Distributiva surge la necesidad de construir una economía dinámica y competitiva, una red social capaz de ofrecer oportunidades reales a todos los mexicanos, y un estado de derecho efectivo y funcional requiere de ajustes profundos e innovadores que respondan a las demandas de bienestar de la población, así como del compromiso, de los tres órdenes de gobierno, de impulsar, en el ámbito de su competencia, cambios dirigidos a modernizar y fortalecer integralmente el funcionamiento de sus administraciones públicas.

En la construcción de ese federalismo, se ha impuesto la necesidad de llevar a cabo una reforma hacendaria, con las encomiendas siguientes:

- a) Generar una nueva corresponsabilidad política, económica y administrativa entre los gobiernos federal, de las entidades federativas y municipales; que se traduzca en más y mejores servicios para los ciudadanos;

- b) Fortalecer las haciendas públicas de los tres niveles de gobierno y dar solidez financiera del país, condición necesaria para impulsar en forma sostenida el crecimiento económico, la inversión y el empleo, así como el desarrollo equilibrado de la nación, y
- c) Garantizar la total transparencia en la ejecución de los recursos aportados por los contribuyentes.

4.7.7.2 Definición

La Convención Nacional Hacendaria es una reunión republicana, democrática y participativa donde representantes del gobierno federal, estatal y municipales definan una nueva visión de federalismo mexicano, las responsabilidades de gasto, así como las atribuciones y facultades impositivas que corresponden a cada una de las partes.

4.7.7.3 Integración

La Comisión Nacional Hacendaria se integra por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos; los Gobernadores Constitucionales de los Estados de la República y el Jefe de Gobierno del Distrito Federal; los Presidentes de las Organizaciones que conforman la Conferencia Nacional de Municipios de México; por el H. Congreso de la Unión, los Presidentes de cada una de sus Cámaras, así como los Integrantes de las Juntas de Coordinación Política de ambas; y el Presidente del Consejo Directivo de la Conferencia Mexicana de Congresos y Legisladores Estatales.

4.7.7.4 Principios

La Comisión Nacional Hacendaria se regirá por los siguientes principios: Igualdad, Integralidad, Congruencia, Equidad, Suficiencia, Gradualidad, Cooperación, Corresponsabilidad, Participación, Transparencia y Claridad en la Rendición de Cuentas, Eficacia de la Organización Gubernamental y en la Gestión Pública, Promoción del Desarrollo Local y Regional, Subsidiariedad y Solidaridad Intergubernamentales.

4.7.7.5 Propósitos, objetivos y alcances

a) El propósito es coadyuvar a:

- Impulsar un desarrollo económico más dinámico y justo
- Definir responsabilidades de gasto
- Generar recursos necesarios y suficientes

b) Objetivos

- Diagnóstico de la situación actual de las haciendas públicas.
- Generación de un proceso y programa de reformas con visión de mediano y largo plazo.
- Lograr un nuevo federalismo hacendario integral.
- Definición de las responsabilidades de gasto.
- Revisión de las facultades tributarias y proponer quién legisla, quién administra y recauda, y quién recibe los frutos de las contribuciones.
- Simplificación de la legislación y efectividad de la administración.
- Programación de las reformas necesarias en las instituciones que operarán el nuevo sistema hacendario federal.
- Transparencia y armonización de la información hacendaria.
- Rendición de cuentas, supervisión y control social ciudadano.
- Revisión del marco jurídico para generar un capítulo hacendario en la Constitución y una nueva Ley de Federalismo Hacendario.
- Cambios en la legislación secundaria.
- Simplificación administrativa de los procesos programáticos, presupuestales y fiscales, así como para promover el desarrollo y la modernización institucionales.

c) Los alcances determinarán:

- ¿Cuáles son las potestades impositivas respecto a quién corresponde legislar, recaudar, administrar o recibir recursos de cada impuesto?
- ¿Cuáles son las facultades concurrentes y las exclusivas?
- ¿Se revisará el marco institucional, las normas jurídicas y las políticas vigentes para operar el nuevo sistema?

Los resultados se traducirán en propuestas que podrán ser encausadas con iniciativas legislativas.

4.7.7.6 Declaratoria a la Nación y Acuerdos de los trabajos de la Primera Convención Nacional Hacendaria

El establecimiento y organización de la Convención Nacional Hacendaria se encuentra plasmado en el documento “Declaratoria a la Nación y Acuerdos de los trabajos de la Primera Convención Nacional Hacendaria”⁶³, el cual se integra, por 4 apartados: Declaratoria a la Nación; Introducción general; Diagnóstico y Propuestas Finales, así como por 2 anexos: A. Propuestas Ejecutivas de las Mesas de Análisis y Propuestas y B. Ideas de cambio de los Coadyuvantes y Participantes de la Convención. Para efectos de nuestro estudio haremos solo referencia a los aspectos que tienen que ver directamente con el establecimiento de los controles de contribuyentes.

a) Declaratoria a la Nación

Son 18 las declaraciones contenidas en el documento de la Primera Convención Nacional Hacendaria, mismas que se derivan de los acuerdos tomados por el Consejo Directivo, sin embargo con relación al tema del control de contribuyentes que nos ocupa, considero conveniente resaltar tres de ellas, mismas que cito a continuación:

“...
DÉCIMATERCERA.- Es necesario impulsar una cultura de responsabilidad del contribuyente, así como mejorar y simplificar los procesos de administración tributaria, entre otras medidas para disminuir gradualmente la elusión y evasión fiscales.
DÉCIMACUARTA.- La colaboración y coordinación intergubernamentales, requieren de un cuidadoso y delicado diseño jurídico, en el cual se formule la distribución competencial de las principales funciones hacendarias y, que en su caso, sus bases se fundamenten en la norma constitucional.
DÉCIMAQUINTA.- Es indispensable fortalecer los mecanismos de transparencia, fiscalización y rendición de cuentas, relacionados con la hacienda pública de los tres órdenes de gobierno, para generar, incrementar y consolidar la confianza de los ciudadanos sobre el manejo de sus recursos públicos.
...”

⁶³ Primera Convención Nacional Hacendaria. Declaratoria a la Nación y Acuerdos. 17 de agosto de 2004. pp. 5-89.

b) Diagnóstico

Como parte de las políticas públicas aplicadas para fortalecer las finanzas nacionales se encuentran las relacionadas con el federalismo fiscal, de ahí que aun y cuando el federalismo fiscal mexicano encuentra su fundamento en la Constitución Federal de 1917, la dinámica y necesidades que ha enfrentado la nación han propiciado la necesidad de acuerdos en materia federal hacendaria, los cuales se han expresado en cambios constitucionales y la creación de instrumentos de coordinación fiscal en el país.

La necesidad de buscar mecanismos de coordinación fiscal se deriva de las características propias de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que permite la concurrencia o coincidencia impositiva. Los intentos por eliminar la concurrencia fueron infructuosos y tuvieron como antecedentes las Convenciones Nacionales Fiscales. Resultado de estos esfuerzos fue el establecimiento de un esquema de coordinación en materia del impuesto sobre ingresos mercantiles y la celebración de convenios fiscales en otras fuentes tributarias. No obstante, es de señalar, que los esquemas de coordinación fiscal anteriores a 1979, no fueron capaces de armonizar el sistema tributario nacional, aspecto que impulsó la necesidad de establecer nuevos mecanismos de coordinación fiscal sólidos y efectivos.

La idea de crear el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), nace con el propósito de regular el panorama tributario nacional bajo reglas claras y objetivos tendientes a la armonización del sistema tributario, además de fortalecer las haciendas públicas de los distintos ámbitos de gobierno. Desde entonces y sin abandonar sus propósitos iniciales, sino al contrario, enriquecidos con otros más que se le han venido incorporando sucesivamente, el SNCF se ha convertido en el principal instrumento para regular las relaciones fiscales intergubernamentales, de ahí la importancia y necesidad de su transformación hacia un esquema más integral que atienda todos los temas de la hacienda pública.

En la actualidad, las finanzas públicas, y el federalismo fiscal en México, enfrentan nuevos retos y desafíos por las necesidades crecientes de: mayores

fuentes de ingresos y menores presiones financieras para los tres ámbitos de gobierno; mecanismos más eficientes en la trasferencias y ejecución del gasto; una mejor y más amplia colaboración administrativa; establecimiento de reglas y mecanismos eficientes, claros y competitivos para el financiamiento y manejo de deuda pública; actuación bajo criterios de transparencia y rendición de cuentas y, por supuesto, una mejor operación y efectividad de los órganos que integran el sistema en su conjunto.

Con el propósito de tener una mayor comprensión sobre el significado y trascendencia que el federalismo fiscal y el propio Sistema Nacional de Coordinación Fiscal han tenido en los últimos años para las relaciones intergubernamentales del país, en materias de: gasto público, ingreso, deuda pública, patrimonio público, administración hacendaria, coordinación y colaboración en materia fiscal, transparencia, fiscalización y rendición de cuentas.

En nuestro caso presento un extracto de aquellos puntos que describen los aspectos y la problemática más significativos, relacionados directamente e indirectamente con el control de contribuyentes:

- Evasión y elusión importantes.

La evasión y la elusión se presentan en todos los niveles de los contribuyentes, por lo que el problema administrativo no se limita a que paguen los contribuyentes no registrados. La parte de la base de contribuyentes que no se encuentra registrada es cercana al 13%, por lo que las tareas administrativas no pueden limitarse sólo a cobrarles a los que no están registrados. En este sentido se concluyó que este fenómeno es provocado por tres causas: una cultura cívica de no pago de impuestos; insuficiencias en las administraciones tributarias; y el deficiente diseño legislativo de algunos impuestos, tales como el IVA e ISR de personas físicas.

- Sistema fiscal con elementos innecesariamente complejos y costosos.

La parte más compleja e importante por corregir es la relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas, tanto para los patrones retenedores como para las personas físicas que tienen que presentar su declaración. En el caso de la

pequeña y mediana empresa esta situación es grave, ya que dichas empresas para efectuar las retenciones del impuesto, requieren tomar en consideración muchas tarifas y elementos variables para su cálculo. Adicionalmente, se presenta una falta de equidad en el tratamiento de ingresos iguales, si se consideran las exenciones que representan los ingresos recurrentes o monetizables, así como la existencia de tratamientos dispares que actualmente se establecen en el sistema fiscal entre el impuesto sobre la renta y las contribuciones de seguridad social.

- Lineamientos e instrumentos de administración tributaria.

No existe unificación de los códigos de registro de personas físicas como de sociedades. Los registros existentes presentan deficiencias como son: la multiplicidad de claves de identificación de las personas para diferentes efectos; dificultad para localizar a las personas y sociedades; y la falta de mecanismos de incorporación de la economía informal en los registros de contribuyentes. La falta de un sistema compartido de registro que permita contar con la información completa, precisa y actualizada sobre los contribuyentes de los tres ámbitos de gobierno genera la siguiente problemática: No se dispone de un padrón de contribuyentes confiable y actualizado; existen deficiencias en el control de obligaciones; los ámbitos de gobierno realizan esfuerzos separados para integrar y actualizar sus padrones; hay evasión y elusión fiscal; falta de vinculación y enlace de los sistemas de información; y carencia de información para la toma de decisiones.

En la ciudadanía no existe una cultura tributaria; se tiene incertidumbre sobre el destino de sus contribuciones y se desconoce el sistema de obligaciones tributarias, debido, principalmente, a la complejidad del propio sistema.

Existe una evasión superior al 40% por los Derechos de Agua e Impuesto Predial recaudados por los municipios, debido a los bajos niveles de recaudación; a padrones catastrales desactualizados; falta de actualización de las tablas de valores catastrales; incremento de las carteras de créditos por deficiencias en las acciones de cobranza; escaso nivel de servicios de orientación y asistencia a los contribuyentes; y falta de modernización de los sistemas de registro contable.

- Modelos e instrumentos de gestión del gasto público.

No se ha desarrollado una gestión gubernamental eficaz que permita aprovechar mejor los recursos con los se cuenta; ha disminuido la confianza y credibilidad ciudadana en el gobierno, lo que ha causado una ausencia de objetivos, metas y estrategias establecidas en vinculación a los Planes de Desarrollo; carencia de esquemas de evaluación del desempeño de la gestión pública y falta de transparencia y rendición de cuentas. Actualmente no existe un mecanismo técnico efectivo integral, detallado, oportuno y veraz que permita a cualesquiera de los integrantes del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, y a la ciudadanía en general, conocer la información sobre el origen, la distribución y el destino de los recursos públicos en todo el país.

- Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.

A pesar de los avances y logros en materia de colaboración administrativa tributaria federal, se hace necesario fortalecer la participación de los Gobiernos Estatales y Municipales, incrementando su presencia a partir de una colaboración más amplia y participativa, que incorpore la colaboración horizontal y que haga más significativos el aumento de la recaudación y la disminución de la evasión fiscal.

- Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Hacendaria.

En razón de las nuevas realidades del actual esquema de relaciones financieras intergubernamentales, que ha visto ampliada de manera significativa las tareas conjuntas en materia hacendaria, se hace necesario fortalecer la integración y las funciones que desde hace 24 años, han venido desarrollando los organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, los cuales se han constituido en pieza clave del avance de nuestro federalismo fiscal, lo que hace necesario continuar con este esfuerzo articulador, para avanzar de un sistema de coordinación en el ingreso a uno hacendario.

En este contexto, se debe avanzar en la integración sistemática de todas las dependencias federales relacionadas con el SNCF y de los municipios; así como en el diseño de políticas y propuestas de reforma legislativa y en el

establecimiento de mecanismos y bases normativas específicas para cada una de las materias de la hacienda pública.

c) Propuestas Finales

En este apartado se establecen las estrategias y acciones con el propósito de fortalecer, modernizar y simplificar los sistemas y procesos para administrar los ingresos, el gasto, la deuda y el patrimonio públicos, bajo condiciones de eficiencia, eficacia, calidad y transparencia, por lo cual, en los mismos términos que la forma en que abordamos el diagnóstico, presento un extracto de las acciones que se encuentran en el tema de ingresos y que se relacionan directamente e indirectamente con el control de los contribuyentes:

- Fortalecer las Finanzas Municipales. Modernización del catastro, del registro público, y de los sistemas de recaudación municipal, con apoyo de una instancia federal, fundamentalmente para buscar financiamientos.
- Modernizar y efficientar los sistemas de recaudación.
 - Unificar intergubernamentalmente códigos y registros de personas y sociedades. Diseño de un programa conjunto con el Registro Nacional de Población (RENAPO) fortaleciéndolo con la universalización de la CURP en todo trámite gubernamental.
 - Integrar una plataforma compartida para actividades de registro. Actualizar el padrón de contribuyentes, a través de la técnica censal en viviendas, establecimientos y ambulante de todo el país, a fin de convertirlo en un sistema registral completo, confiable y universal (Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes, PAR); operación del RFC de pequeños contribuyentes por parte de las Entidades federativas; estandarizar domicilios; y condicionar autorizaciones y beneficios diversos a la regularización de contribuyentes en el padrón.
 - Normalizar la información base de Municipios, Entidades federativas y Federación para la toma de decisiones. Dar viabilidad a la compatibilidad o capacidad de infraestructura informática entre las entidades federativas y municipios para poder conectarse a los sistemas de información del SAT vía Internet mediante una contraseña y, en

- contrapartida, establecer los mecanismos para que el SAT pueda acceder a la información contenida en las diversas bases de datos de Estados y Municipios.
- Modernizar los sistemas de recaudación municipal. Mediante diversas acciones, entre otras: En materia de Agua Potable adecuar las tarifas del costo operativo.
 - Actualización de las tablas de valores catastrales. Sistematizar el control de obligaciones tributarias. Implementar programas de recuperación de cartera vencida y de verificación de eficiencia recaudatoria. impulsar mediante ley, un mínimo de eficiencia recaudatoria. Homologar el marco jurídico de la Hacienda Pública Municipal. Formular un modelo de Código Financiero. Descentralizar el catastro a municipios.
- Rediseñar el sistema de colaboración administrativa en materia fiscal federal a fin de lograr una mayor y más amplia participación por parte de los gobiernos locales y con ello, una distribución de los ingresos federales coordinados más eficiente entre los tres órdenes de gobierno.
- En materia del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales federales, se propone uniformar los incentivos por colaboración. La propuesta contribuirá a fortalecer los ingresos de las entidades federativas y a estimular su actuación en el combate de la evasión y elusión fiscal.
 - El Registro Federal de Contribuyentes se incluirá dentro del esquema de colaboración, cuando se tenga la infraestructura tecnológica; en caso contrario, esta función quedará fuera del convenio respectivo. La incorporación de los municipios a este esquema de colaboración, será en forma gradual en el tiempo y de forma casuística, con base en las capacidades institucionales de los municipios, mismas que serían determinadas por la Entidad Federativa.
 - Reforma artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal.- El Gobierno Federal y los Gobiernos de las Entidades adheridos al SNCF, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos, que comprenderán funciones de registro federal de contribuyentes, administración, recaudación, comprobación, defensa del

interés fiscal e intervención en juicio en todas sus etapas, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

- Redefinir la estructura actual del sistema nacional de coordinación fiscal para transformarlo en un sistema nacional de la hacienda pública en el que participen los tres órdenes de gobierno.
- Promover la sistematización en el orden Constitucional de las bases para la distribución correspondiente a cada ámbito de gobierno en todas las materias de la Hacienda Pública.
 - La Federación y las entidades federativas, en los términos de ley, podrán convenir entre ellos el ejercicio de sus funciones, la ejecución y operación de obras y la prestación de servicios públicos cuando el desarrollo económico y social lo hagan necesario. También se podrán celebrar convenios para que una entidad federativa colabore, exclusivamente en el ámbito administrativo, con otra u otras entidades en el ejercicio de sus funciones y servicios públicos (Artículo 116, Fracción VII Constitucional).
 - Las leyes federales no limitarán las facultades de las entidades federativas y municipios ni establecerán exenciones de contribuciones locales.
 - Las entidades federativas administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los ingresos derivados de sus contribuciones; así como de las participaciones derivadas de las contribuciones federales, y los demás que las leyes establezcan. Revisar el documento original sobre municipios.
- Impulsar la homologación y armonización de la información hacendaria, así como también de los respectivos marcos jurídicos. Armonizar y modernizar los sistemas de información contables para los tres ámbitos de gobierno, donde se contemplen: marcos jurídicos similares, principios y normas contables comunes, sistemas de administración financiera, registro contable y modelos de información de cuentas compatibles para propiciar el control, evaluación y fiscalización concurrentes.

- Fortalecer los sistemas de información hacendaria de los tres niveles de gobierno. Creación de un Sistema de Información Hacendaria administrado por INEGI, el cual administre la información hacendaria generada por los Gobiernos Federal, Estatal y Municipal.
- Impulsar una mayor participación ciudadana en los procesos de revisión, fiscalización y control desarrollados por los entes gubernamentales de los tres ámbitos de gobierno. Establecer un Programa Nacional de Cultura Contributiva que comprende, entre otras las siguientes acciones: Realizar una Campaña Nacional Contributiva, a través de los principales medios de comunicación; Realizar talleres, seminarios y eventos especiales; Elaborar folletos e instructivos que expliquen las diversas formas de pago de contribuciones; Convocar a la incorporación voluntaria al RFC; Promover la transparencia del ejercicio del Gasto Público.
- Impulsar la Simplificación Tributaria.

4.7.8 Suministro recíproco de Información entre Federación y Entidades Federativas

Como hemos visto, a través de los años, desde el inicio del actual Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la función de la colaboración administrativa en materia fiscal federal ha demostrado un dinámico e importante desenvolvimiento de la capacidad administrativa de los tres órdenes de Gobierno.

Asimismo, destaca por su importancia funcional, la gran variedad de materias, funciones y actividades que en el propio convenio y sus anexos respectivos se incluyen y que en su conjunto, han permitido fortalecer las estructuras de administración tributaria de las entidades federativas y en algunos casos, de los municipios del país.

Por otra parte, resulta importante decirlo, fue en la primera Convención Nacional Hacendaria celebrada durante los meses de febrero a agosto del año de 2004, en donde se planteó la necesidad y conveniencia de que

precisamente las entidades federativas tuvieran una mayor participación en la administración de los ingresos federales coordinados, principalmente respecto de aquellas materias y funciones cuya administración y control se asume más propicia por los gobiernos locales.

Dentro de los acuerdos de suministro recíproco de información⁶⁴ se encuentran:

- a) Crear una base de datos común con acceso de ambas partes, para instrumentar programas de verificación y ejercicio de facultades de comprobación;
- b) La SHCP suministrará previo acuerdo, información adicional de los contribuyentes, siempre que no se encuentre obligada a guardar reserva sobre la misma, y
- c) La Entidad deberá proporcionar información relacionada con transacciones que realice con los contribuyentes en la forma y medios que establezca la SHCP.

La Entidad deberá proporcionar a la SHCP:

- a) Los registros vehiculares, de catastro, de la propiedad y del comercio, y
- b) Los sistemas de información y padrones que utilice para el control de contribuciones locales.

Lo anterior, de acuerdo a lineamientos que se emitan por la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Asimismo, la Entidad deberá ser el conducto para recabar y suministrar a la SHCP la información correspondiente a los municipios.

Otro acuerdo es que la SHCP y la Entidad podrán celebrar convenios específicos para llevar a cabo acciones de manera conjunta, por ejemplo:

- a) Realizar recorridos e implementar metodologías para la obtención de información, incluyendo la correspondiente al Programa de Actualización del RFC (PAR);

⁶⁴ Boletín Tributario Año 17, No. 151, mayo-junio 2006. INDETEC. México 2006.

- b) Para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras;
- c) Promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el Padrón del RFC;
- d) Promover el uso de la clave del RFC o en su defecto de la CURP en los trámites de pago de sus contribuciones y otros trámites, y
- e) Participar en un Programa Nacional de Cultura Contributiva, llevando a cabo la planeación, implementación, seguimiento y evaluación de acciones de formación cívica y de cultura fiscal dentro de su sistema educativo. El SAT propondrá la suscripción de las Bases de Coordinación con la Entidad.

Conclusiones del capítulo

A manera de conclusión del presente capítulo, creo importante destacar que podemos identificar que no obstante la Potestad Tributaria de la Federación y de la Competencia que tiene el Servicio de Administración Tributaria en materia fiscal federal, es de suma importancia su relación y comunicación con las Entidades Federativas y los Municipios. Los Convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal, se han convertido en instrumentos fundamentales, para la creación de sinergias en las Autoridades Fiscales de los tres niveles de gobierno, encaminadas a lograr una mayor recaudación, ubicando a los sujetos pasivos de la relación tributaria que sean coincidentes dentro de sus facultades concurrentes.

Cabe señalar que el federalismo en México siempre ha sido una meta, sin embargo, debido principalmente a los cambios políticos y sociales que ha

sufrido México a través de la historia, no han permitido integrar a la Federación, quedando pendiente la adhesión de algunas Entidades Federativas, que aun no se han firmado los Convenios de colaboración antes señalados.

Asimismo, hemos visto que la Convención Nacional Hacendaria es una muestra de la importancia que tiene para el Estado la materia hacendaria, de forma tal que ha sido motivo para que además, se reúnan dos Poderes de la Unión -Legislativo y Ejecutivo-, con el único fin de buscar soluciones para la problemática Fiscal.

Algo que considero a destacar es que finalmente derivado de los acuerdos que se han tenido en la Convención se están realizando tareas específicas, como es el caso de de los acuerdos de suministro recíproco de información, que están permitiendo llevar a cabo programas como el Programa de Actualización del RFC (PAR), en coordinación de la Federación y algunas Entidades Federativas.

Capítulo V. Fundamento Jurídico de la Inscripción al RFC

En este capítulo, una vez que se ha establecido la existencia de la competencia de la Autoridad Fiscal, realizaremos el estudio de la normatividad existente para la inscripción de personas físicas y morales en el RFC, atendiendo a la jerarquía de leyes en materia tributaria, para lo cual correlacionaremos los preceptos Constitucionales, así como de las Leyes y Códigos, para establecer donde surge la obligación de inscripción al RFC y en que momentos procede la inscripción voluntaria y la asistencia o invitación para el cumplimiento voluntario de la obligación de inscripción.

Con lo anterior se pretenden establecer los casos que ante el incumplimiento, los sujetos pasivos de las contribuciones, se ubican en las hipótesis de infracciones administrativas y delitos fiscales, así como aquellos que ante la aplicación de la norma, las Autoridades Fiscales se ubican en la hipótesis de violación de las Garantías Constitucionales en materia de Contribuciones.

5.1 Jerarquía de los ordenamientos jurídico - fiscales

La importancia de la jerarquía de los ordenamientos jurídico fiscales se establece en el momento en que existe conflicto en la aplicación de los mismos, en cuanto a cuál de ellos deberá prevalecer sobre el otro.

El jurista austriaco Hans Kelsen⁶⁵ considera al orden jurídico como sistema unitario aquél en el que las normas están jerarquizadas entre sí, derivan su validez de otras que se encuentran en un plano superior, y así sucesivamente hasta llegar a la Norma Fundamental o Constitución, en sentido lógico jurídico propone una jerarquización de las normas jurídicas parecida a la adoptada por nuestro sistema jurídico.

⁶⁵ Kelsen, Hans. Eduardo García Máynez (Trad.). Teoría General del Derecho y del Estado. UNAM 3ª reimpresión. México 1983. p. 147.

5.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Es el ordenamiento jurídico supremo en nuestro país. Contiene los derechos fundamentales del individuo, la conformación del Estado mexicano y la organización de sus poderes públicos. Es la norma suprema de la cual emana el sistema jurídico fiscal del país.

5.1.2 Tratados Internacionales

Son acuerdos que celebra nuestro Estado con otro u otros Estados a nivel internacional. Son celebrados por el Presidente de la República y deben ser aprobados y ratificados por la Cámara de Senadores para ser obligatorios. Por ejemplo, el Tratado de Libre Comercio para América del Norte (TLCAN).

5.1.3 Ley

Se considera que la Ley es la fuente más importante en materia fiscal, entendiendo a la misma como el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por lo que se trata de un elemento indispensable para el establecimiento y cobro de las contribuciones, lo anterior se puede confirmar con lo que nos dice el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos, que deben cumplirse de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, lo cual es perfectamente razonable por las limitaciones a la libertad y a la propiedad individual que implican las leyes financieras y en particular tributarias.

Asimismo el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación (CFF) reitera la importancia de las leyes en materia tributaria al mencionar que:

“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”

En el mismo sentido, en el Código citado se considera a la misma ley para suplir las lagunas que se encuentran en el Derecho Tributario, dado que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5, establece la aplicación del derecho común, cuando señala:

“A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.”

5.1.4 Decreto-Ley

Se está en presencia de un Decreto Ley cuando la Constitución autoriza al poder ejecutivo para expedir leyes, sin necesidad de una delegación del Congreso de la Unión. Dicha autorización se otorga ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública o cualquier otra que ponga a la sociedad en grave peligro, tal como lo dispone el artículo 29 Constitucional. Otro caso es el previsto en el artículo 73, fracción XVI, para hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, etcétera.

Artículo 29 Constitucional

“En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

El Decreto-Ley Supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades extraordinarias delegadas, las cuales por su propia naturaleza tienen el carácter de transitorias.

5.1.5 Decreto-Delegado

Se presenta un caso de Decreto – Delegado cuando el Congreso de la Unión transfiere al Poder Ejecutivo facultades para legislar. Tal situación se encuentra prevista en el párrafo segundo del artículo 131 de la Constitución Federal.

El Congreso faculta al Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir o prohibir las importaciones, exportaciones y trámites de productos, artículos y efectos.

Con esta facultad el Ejecutivo podrá emitir un Decreto – Delegado, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Se llama así porque las leyes que en él se contienen son emitidas con el carácter de Decreto Presidencial y porque debe su existencia a una delegación de facultades legislativas a favor del ejecutivo y se distingue del decreto ley por el hecho de que puede emitirse en cualquier tiempo sin que se requiera de la declaración de un estado de emergencia.

En México se exige que el Ejecutivo dé cuenta al Congreso del ejercicio de esta facultad, debido a que debe someter a la aprobación del congreso el uso que hubiese hecho de la facultad concedida, al enviar el proyecto de presupuesto anual.

Artículo 131 Constitucional

“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de

realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

5.1.6 Reglamento

Según Andrés Serra⁶⁶, el Reglamento es un acto formalmente ejecutivo, porque es expedido por el Poder Ejecutivo (Presidencia), y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas y obligatorias, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley, con el objeto de hacer más eficaz y expedita su aplicación en casos concretos que se presenten.

Por lo tanto, el Reglamento está constituido por un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter abstracto, general y obligatorio, expedido por el Poder Ejecutivo, en uso de una facultad que es propia para facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

De acuerdo con el artículo 89 de la Constitución se otorgan poderes al Presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia.

Asimismo, el artículo 92 constitucional señala que todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

El Reglamento se distingue formalmente de la ley, porque ésta emana del Poder Legislativo y el Reglamento del Poder Ejecutivo, pero ambos ordenamientos contienen disposiciones generales, abstractas y obligatorias, que los contribuyentes deberán acatar.

a) Clases de Reglamento. Los reglamentos se clasifican según su utilidad:

- Para la ejecución de las leyes (reglamento fiscal).

⁶⁶ Serra Rojas, Andrés. Derecho administrativo, Tomo. I. Editorial Porrúa, 10ª edición. México 1981.

- Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden.
 - Para la organización y funcionamiento de la administración del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo, y la organización de los entes de las instituciones públicas y dependencias de la administración activa (reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.)
- b) Características de los reglamentos fiscales. Por lo que refiere a los reglamentos para la ejecución de las leyes, o sea los de la primera clase, la de reglamentos fiscales, sus características son:
- Tienen su fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal que faculta al presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.
 - Es un acto formalmente ejecutivo porque es emitido por el Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, porque participa de los atributos de una ley, aunque sólo sea en cuanto a que ambos ordenamientos son de naturaleza general, abstracta y obligatoria.
 - La ley establece la obligación, y el reglamento desarrolla la forma en que se debe dar cumplimiento en detalle a la obligación establecida en la ley.
 - En materia fiscal no puede haber reglamentos autónomos, es decir que no estén apoyados en una ley emitida por el Congreso de la Unión.
 - Cuando se abroga una ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, pero el Poder Legislativo puede ordenar que transitoriamente se mantengan vigentes los reglamentos anteriores en cuanto no contradigan la nueva ley y en tanto se expidan los nuevos reglamentos.
 - Puede haber uno o varios reglamentos fiscales respecto a una misma ley.
 - La facultad reglamentaria del Presidente de la República es indelegable, o sea que no se puede delegar, transferir o ceder a ninguna otra persona o entidad.
 - La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo es de carácter discrecional, o sea espontánea, por lo que puede expedirse un

reglamento en el caso y cuando el Poder Ejecutivo lo considere conveniente.

Sin embargo, hay ocasiones en que el legislador establece en la ley respectiva, que en el reglamento fiscal expedida en ese momento se detallen y desarrollen los elementos esenciales de una ley; en este caso, pierde el reglamento su carácter discrecional, por disposición expresa de la ley.

Por otra parte, tenemos que el Poder Ejecutivo, haciendo uso de su atribución al expedir un reglamento, carece de facultades para imponer por medio de éste cargas a los particulares, mayores a las cometidas en la ley reglamentaria, toda vez que su potestad jurídica y de mando consiste únicamente en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclarándolas, precisando la materia que regula, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados.

c) Límites a la facultad reglamentaria. La facultad reglamentaria está limitada además por dos principios que deben ser respetados, para que no se incurra en la ilegalidad del reglamento que al efecto se expida:

- El principio de preferencia o primacía de la ley. Consiste en que las disposiciones contenidas en una ley expedida por el Poder Legislativo no pueden nunca, por ningún motivo, ser modificadas o derogadas por un Reglamento.

Este principio tiene su fundamento en el artículo 72 inciso *f* de la Constitución Federal, al establecer que “en la interpretación, reforma o adición de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación”, lo que significa particularmente que una ley, sólo puede variarse en cuanto a sus alcances y contenido por otra parte que haya satisfecho los requisitos legales ya cumplidos por la primera, o sea hasta que la nueva disposición haya pasado previamente por el Poder Legislativo, con todos los trámites requeridos para la expedición de las leyes.

- El principio de reserva de la ley. Significa que el Poder Ejecutivo, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre las materias que son exclusivas del legislador, como por ejemplo, lo relativo objetos, sujetos, bases, tasas o tarifas, exenciones, infracciones y sanciones.

No obstante la claridad de estos principios, ha sido costumbre del legislador mexicano, al expedir las leyes fiscales que imponen obligaciones a los contribuyentes, establecer que será el reglamento que al efecto se expida el que precise dichas obligaciones, en cuanto al número, alcance, extensión o sea que el reglamento detalla y desarrolla los elementos esenciales que deben estar contenidos en una ley, con el fin de hacer posible y práctica su aplicación.

Como ejemplo de reglamentos fiscales, tenemos el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

5.1.7 Las circulares

Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, en los que se dan instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de la oficina, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclararles la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos, se trata pues de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos.

La validez de las circulares estará limitada por los mismos conceptos que restringen la validez de los Reglamentos; deberá limitarse a la ejecución de una norma contenida en la Ley, no debe contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni invocar materia reservada a la ley en sentido formal.

Existen dos tipos de circulares:

- a) Internas. Constituidas por las instrucciones dadas por el superior jerárquico al inferior sobre la conducta que debe seguir o sobre el criterio que se debe

aplicar; están encaminadas a integrar un criterio para ser utilizado dentro del funcionamiento de la dependencia administrativa, normalmente expresado en oficios emitidos en el interior de la dependencia.

- b) Externas. Constituidas por disposiciones de carácter general, emitidas por los funcionarios administrativos para que los contribuyentes conozcan la forma como, según la autoridad fiscal, deben conducirse o deben aplicar los ordenamientos fiscales en el cumplimiento de las obligaciones que los mismos les imponen. En este último caso, nos encontramos frente a circulares que deben considerarse también como ordenamientos fiscales que regulan las relaciones entre el fisco y el contribuyente, publicadas normalmente en el Diario Oficial de la Federación. En este caso estaríamos hablando tanto de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general y los denominados criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, señalados en el artículo 33, fracción I, incisos *g* y *h*, del Código Fiscal de la Federación, respectivamente.

5.2 Marco jurídico de la operación del Registro Federal de Contribuyentes (RFC)

El SAT cuenta con el Padrón de Contribuyentes (RFC), por medio del cual se controlan los movimientos de los contribuyentes como: inscripción, cambio de denominación o razón social, cambio de domicilio, aumento o disminución de obligaciones, apertura y cierre de establecimientos, suspensión y reanudación de actividades, conversión de asalariado a trabajador por cuenta propia, cancelación por fallecimiento, entre otros, situación por demás importante cuando hablamos de una economía tan dinámica como la nuestra, por lo que es necesario mantenerlo actualizado, de acuerdo a la información proporcionada por los contribuyentes o a la obtenida por la autoridad a través de sus facultades de asistencia, verificación y revisión.

En capítulos anteriores hemos estudiado diversas Instituciones de la materia fiscal y de la relación tributaria, en los cuales se ha abordado principalmente el

marco normativo de la Potestad Tributaria del Estado, así como la legislación referida al sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, a la Autoridad Fiscal, razón por la cual, en este punto centraremos el estudio respecto a la normatividad referida a disposiciones existentes acerca del Registro Federal de Contribuyentes y las obligaciones que contrae el otro actor fundamental de las contribuciones, o sea el sujeto pasivo o contribuyente, respecto del Padrón de Contribuyentes.

5.2.1 Integración del RFC

El Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, se establece en su primer párrafo que las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y su certificado de firma electrónica avanzada, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del Código de la materia.

Posteriormente, en el décimo primer párrafo del mismo artículo se establece que:

“...el Servicio de Administración Tributaria llevará el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que obtenga por cualquier otro medio.”

De la lectura a las disposiciones señaladas, se deduce la obligación del SAT de integrar el Registro Federal de Contribuyentes, ya sea con la información que está obligado a aportar el contribuyente o con la que se allegue de otras formas.

5.2.2 Facultades de Asistencia para la integración del RFC

Consideramos las Facultades de Asistencia al contribuyente para efectos de integrar el RFC debido a que en algunas ocasiones existe desconocimiento de

los contribuyentes acerca de sus obligaciones fiscales y por ende, de la obligación de inscribirse, por lo que es importante establecer mecanismos de información que lleguen directamente a los contribuyentes, cuando se requiera algún aviso por falta de inscripción del contribuyente.

En el artículo 33 fracción I del Código Fiscal, se establece que las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.
- b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.
- c) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

Un aspecto de especial relevancia es el que se considera en el último párrafo de la fracción I del artículo 33 en comento, que establece que “los servicios de asistencia al contribuyente a que se refiere esta fracción, también deberán difundirse a través de la página electrónica que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria. En dicha página también se darán a conocer la totalidad de los trámites fiscales y aduaneros”, en el entendido de que la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes es un trámite fiscal.

5.2.3 Salvaguarda de la información integrada en el RFC

Otro aspecto que se relaciona con la integración del Registro Federal de Contribuyentes, es la debida salvaguarda de la información y para ello debemos acudir al artículo 63 del multicitado Código, donde se establece que los hechos que “consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan

en su poder las autoridades fiscales, así como aquellos proporcionados por otras autoridades fiscales, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales”, señalando más adelante que las autoridades fiscales estarán a lo dispuesto en esta disposición “sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva”.

El artículo 69 del Código en su primer párrafo, a su vez establece que “El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.” Asimismo, en el cuarto párrafo del mismo artículo establece que “Solo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.”

A su vez, en el artículo 27 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2008, se establece la atribución para que el Servicio de Administración Tributaria y el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, se transmitan información, especificando que la información transmitida no se considerará comprendida dentro de las prohibiciones y restricciones que establece el Código Fiscal de la Federación pero que será considerada confidencial para los efectos de la Ley de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

“Artículo 27. Los datos generales que a continuación se citan, de las personas morales y de las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática y el Servicio de Administración Tributaria, obtengan con motivo del ejercicio de sus atribuciones, podrán ser comunicados entre dichos organismos con objeto de mantener sus bases de datos actualizadas.

I. Nombre, denominación o razón social.

II. Domicilio o domicilios donde se lleven a cabo actividades empresariales o profesionales.

III. Actividad preponderante y la clave que se utilice para su identificación.

La información así obtenida no se considerará comprendida dentro de las prohibiciones y restricciones que establece el Código Fiscal de la Federación, pero será considerada confidencial para los efectos de la Ley de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

La información estadística que se obtenga con los datos a que se refiere el presente artículo podrá ser objeto de difusión pública.”

Cabe anotar que en el desarrollo del Programa de Actualización del RFC, tanto el SAT como la Procuraduría Fiscal de la Federación, dentro del ámbito legal de su competencia, serán responsables de que se adopten todas las medidas necesarias para asegurar que en la ejecución del mismo no se den fenómenos de corrupción, aplicación selectiva o abuso por parte del personal que participe en él y que en todo momento se respeten los derechos y garantías de los ciudadanos.

5.3 Autoridad Fiscal responsable del Registro Federal de Contribuyentes

Empezaré este apartado citando a la Historiadora Luz María Mohar⁶⁷ quien señala textualmente “La imposición de un sistema tributario obliga a la creación de un organismo administrativo que recolecta, registra y almacena los pagos efectuados por los tributarios. Esto provoca creación de nuevos cargos y la necesidad de contar con personas que se ocupen de ellos.

Respecto de las funciones que realiza la Administración Tributaria⁶⁸, se clasifican en principales y auxiliares. Las primeras, establecen los criterios de actuación en cada materia. Las auxiliares o de apoyo se refieren, principalmente, a aquellas en las que existe una relación con los contribuyentes e implican una aplicación directa de las normas tributarias.

⁶⁷ Mohar Betancourt, Luz María. El tributo Mexica en el siglo XVI: Análisis de dos fuentes pictográficas. Centro de Investigaciones y Estudios Superiores de Antropología Social SEP, 2ª Edición. México 1987. p. 15.

⁶⁸ Autores Varios. Formación e Información Tributaria. Servicio de Administración Tributaria 2ª Edición. México 2007. p.15.

Son funciones principales de la Administración Tributaria las de recaudación, de control de obligaciones y la de comprobación del cumplimiento tributario (auditorías) que, en su conjunto, pueden reunirse bajo una denominación común de "función de fiscalización o control".

Como funciones auxiliares o de apoyo, se ubican aquéllas que constituyen la base para el desarrollo de las labores principales. Registro de contribuyentes, informática y asistencia al contribuyente:

- a) Registro de contribuyentes. El Servicio de Administración Tributaria (SAT), como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene como una de sus principales atribuciones el llevar el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y mantenerlo actualizado. Esta labor involucra el manejo del archivo que contiene la identificación del contribuyente y a través del cual se pueden ejecutar todas las actividades vinculadas a su control o la fiscalización. Tiene como objetivo proporcionar los medios para que la administración tributaria pueda identificar, clasificar y obtener información respecto de las personas físicas y morales que tienen la obligación de presentar declaraciones o efectuar pagos periódicos al fisco. Incluye, además, inscribir y emitir las cédulas correspondientes a los contribuyentes, capturar los movimientos del padrón y realiza acciones de verificación.
- b) Informática. Procesamiento automático de datos. La eficacia de esta función radica en la instrumentación de la tecnología con que cuentan las administraciones. El procesamiento automático de datos consiste principalmente en poner al servicio de la Administración Tributaria las técnicas necesarias, con la ayuda de los avances tecnológicos, para el apoyo de la función de fiscalización, esencialmente en la selección de contribuyentes y la revisión de éstos.
- c) Asistencia al contribuyente. Vinculado a la necesidad de asegurar el cumplimiento voluntario, oportuno y correcto de las obligaciones fiscales, la administración tributaria, debe disponer de los instrumentos necesarios para no sólo divulgar las normas jurídicas, sino asesorar de manera eficiente al contribuyente. Abarca también, campañas específicas sobre el

cumplimiento de las obligaciones fiscales, seguimiento de trámites y quejas, enlace con grupos de contribuyentes, entre otras.

Para realizar el cobro de las contribuciones, el SAT cuenta con el Padrón del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), por medio del cual se controlan los movimientos de los contribuyentes como: inscripción, cambio de denominación o razón social, cambio de domicilio, aumento o disminución de obligaciones, apertura y cierre de establecimientos, suspensión y reanudación de actividades, conversión de asalariado a trabajador por cuenta propia, cancelación por fallecimiento, entre otros, movimientos que responden a una economía dinámica, por lo que es necesario mantenerlo actualizado, de acuerdo a la información proporcionada por los contribuyentes o a la obtenida por la autoridad a través de sus facultades de asistencia, verificación y revisión.

5.4 Atribuciones y Facultades del SAT relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes

5.4.1 Atribuciones

En el aspecto jurídico tenemos que el artículo 7o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria señala las atribuciones de dicho Órgano Desconcentrado, dentro de las cuales citamos específicamente las relacionadas directamente con el Registro Federal de Contribuyentes:

“Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

...

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

- VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- ...
- XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.
- XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.
- XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.
- ...
- XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.”

Como nos podemos dar cuenta una de las tareas más importantes del SAT es localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes (RFC); así como allegarse de la información necesaria para determinar el origen de sus ingresos y saber si están cumpliendo correctamente sus obligaciones fiscales.

Por otra parte en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación podemos observar que en los artículos 2° y 3°, se establece la delimitación de Autoridades Administrativas y Recaudadoras, así como la actuación de estas últimas:

- “Artículo 2o.- Para los efectos de este Reglamento se entiende por:
- I.- Autoridades administradoras, las autoridades fiscales de la Secretaría, de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para conceder la autorización de que se trate; y
 - II.- Autoridad recaudadora, las oficinas de aduanas y federales de hacienda y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.”

“Artículo 3o.- Cuando las disposiciones fiscales señalen la obligación de presentar avisos ante las autoridades fiscales, salvo que dichas disposiciones señalen una regla diferente, éstos deberán presentarse ante la autoridad recaudadora que corresponda.”

5.4.2 Facultades Generales de las Unidades Administrativas del SAT

Por lo que se refiere a las facultades que tienen las diferentes Administraciones Generales adscritas al SAT, podemos destacar las señaladas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT).

En este punto hacemos referencia a la Estructura Orgánica del SAT abordada en el capítulo 4, para señalar que en el artículo 9 del RISAT, se establecen las facultades generales que tendrán los Administradores Generales, titulares de las unidades administrativas, además de las facultades específicas que les confiere el mismo ordenamiento.

Asimismo la misma disposición establece que dichas Administraciones Generales y Administraciones Centrales que de ellas dependan, así como las Coordinaciones, las Administraciones y las Subadministraciones que dependan de éstas, tendrán su sede en la Ciudad de México, Distrito Federal y ejercerán sus facultades en todo el territorio nacional y que Las unidades administrativas regionales ejercerán su competencia dentro de la circunscripción territorial que al efecto se determine en el acuerdo correspondiente, con excepción de la facultad de notificar y la de verificación en materia de Registro Federal de Contribuyentes y de cualquier padrón contemplado en la legislación fiscal y aduanera, las cuales podrán ejercerse en todo el territorio nacional.

5.4.3 Competencia de la Administración General de Servicios al Contribuyente con relación al RFC

El artículo 14 del Reglamento Interior del SAT establece que compete a la Administración General de Servicios al Contribuyente.

“Artículo 14.- Compete a la Administración General de Servicios al Contribuyente:

...

IV.- Recibir de los particulares directamente o a través de las oficinas y medios electrónicos autorizados las declaraciones, avisos, requerimientos,

solicitudes, manifestaciones, instrumentos autorizados y demás documentación a que obliguen las disposiciones fiscales y aduaneras que no deban presentarse ante otras unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, y orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de tales obligaciones.

...
VIII.- Llevar el registro de contribuyentes que obtengan el certificado digital que confirme el vínculo entre el firmante y los datos de creación de la firma electrónica avanzada, y realizar cualquier otro acto relacionado con los mismos, incluyendo las autorizaciones relacionadas con la expedición de documentos digitales.

IX.- Normar los programas y procedimientos para la inscripción, así como realizar la inscripción, suspensión, modificación y cancelación de los registros y padrones de importadores, de exportadores sectoriales, de importadores de sectores específicos y de cualquier otro padrón o registro previsto en la legislación fiscal o aduanera, así como dejar sin efectos la suspensión del registro en dichos padrones, y normar el procedimiento de inscripción en el registro de representantes legales de los contribuyentes.

...
XII.- Integrar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes y los demás registros y padrones previstos en la legislación fiscal; verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones en materia de registro y actualización del Registro Federal de Contribuyentes, requerir la presentación de avisos, solicitudes y demás documentos autorizados en materia de Registro Federal de Contribuyentes, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos; tramitar y resolver las solicitudes de aclaraciones que presenten los contribuyentes en esta materia, así como requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en los citados documentos.

...
XXVI.- Normar, tramitar y resolver las solicitudes de aclaración que presenten los contribuyentes sobre problemas relacionados con la presentación de declaraciones, imposición de multas, requerimientos, solicitudes y avisos al Registro Federal de Contribuyentes.

...
XXXI.- Realizar, acordar y promover programas relativos al intercambio de información con autoridades y organismos públicos y privados, que controlen padrones con información genérica de personas físicas y morales, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, para la actualización del Registro Federal de Contribuyentes, previa determinación de la viabilidad y características técnicas de los intercambios y actualizaciones, así como colaborar en el diseño, generación y mantenimiento de los registros que lleve.

...
XXXVII.- Participar en los sondeos y encuestas de evaluación de la operación recaudatoria y la calidad y cobertura de los registros de padrones contemplados en la legislación fiscal y aduanera.

XXXVIII.- Generar e integrar la información estadística en materia de Registro Federal de Contribuyentes.

XXXIX.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia del Registro Federal de Contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en dicho registro y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad.

...

XLII.- Normar y ejercer las acciones de los programas en materia de actualización del Registro Federal de Contribuyentes.

XLIII.- Recibir y autorizar las solicitudes para la incorporación al sistema de inscripción de personas morales a través de fedatario público, inclusive tratándose de los sujetos a que se refiere el apartado B del artículo 20 de este Reglamento.

...

XLV.- Autorizar a las organizaciones que agrupen a contribuyentes para que a nombre de éstos puedan presentar declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, inclusive tratándose de los sujetos a que se refiere el apartado B del artículo 20 de este Reglamento.

...

XLVIII.- Participar en el diseño y elaboración de un marco geográfico fiscal que permita georeferenciar cualquier tipo de información, así como actualizar tanto el sistema de información geográfica fiscal como dicho marco.”

5.4.4 Competencia de la Administración General de Aduanas con relación al RFC

El artículo 11 del RISAT en su fracción LXXVII establece que compete a la Administración General de Aduanas, ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de registro de contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en el Registro Federal de Contribuyentes y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad, en el ámbito de su competencia.

5.4.5 Competencia de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal con relación al RFC

El artículo 17 del RISAT en su fracción XXVII establece que compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de registro de contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en el Registro Federal de Contribuyentes y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad.

5.4.6 Competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes con relación al RFC

El artículo 20 del RISAT en su apartado A, señala la competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes, respecto de los sujetos y entidades relacionados en el apartado B, estableciendo en su fracción XLIII, que le corresponderá ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de registro de contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en el Registro Federal de Contribuyentes y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad.

5.4.7 Competencia de la Administración General de Recaudación con relación al RFC

El artículo 25 del RISAT, señala la competencia de la Administración General de Recaudación, estableciendo en su fracción XXVII, que le corresponderá ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de registro de contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en el Registro Federal de Contribuyentes y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad.

5.4.8 Competencia de la Administración General de Planeación con relación al RFC

El artículo 35 del Reglamento Interior del SAT establece facultades a la Administración General de Planeación que indirectamente pueden impactar la integración y actualización del Registro Federal de Contribuyentes, razón por la cual creo conveniente citarlas:

“Artículo 35.- Compete a la Administración General de Planeación:

...

XII.- Estudiar, analizar e investigar el comportamiento de los diversos sectores que conforman la economía nacional, con el propósito de identificar

conductas tendientes a la evasión fiscal y contrabando de mercancías de procedencia extranjera, evaluando el impacto económico que dichas conductas generen en la recaudación, así como proponer estrategias y alternativas tendientes a combatir las citadas conductas.

...
XIV.- Realizar los estudios que se requieran para el desarrollo de las actividades encomendadas al Servicio de Administración Tributaria.

XV.- Instrumentar los mecanismos para la implementación de los proyectos especiales, por sector de contribuyentes, en el ámbito de su competencia.

...
XVIII.- Diseñar parámetros de fiscalización para los diferentes sectores de contribuyentes, considerando los comportamientos, perfiles de riesgo y la demás información que se obtenga de otras unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

...
XXV.- Definir y emitir políticas y lineamientos para la celebración de convenios de intercambio de información, en el ámbito de su competencia.

XXVI.- Participar en los sondeos y encuestas a fin de evaluar la operación recaudatoria, y la calidad y cobertura de los registros de padrones contemplados en la legislación fiscal y aduanera, en coordinación con las unidades administrativas competentes del Servicio de Administración Tributaria y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

...
XXXIII.- Proponer y emitir en coordinación con las demás unidades administrativas competentes del Servicio de Administración Tributaria los lineamientos para el diseño de estrategias para el desarrollo y el fortalecimiento de los servicios digitales y otros programas que faciliten el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones fiscales y aduaneras.

...
XXXV.- Diseñar y elaborar un marco geográfico fiscal que permita georeferenciar cualquier tipo de información, así como actualizar tanto el sistema de información geográfica fiscal como dicho marco.

XXXVI.- Emitir, a la Administración General de Servicios al Contribuyente, opinión respecto de las formas oficiales y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales y aduaneras así como en la integración y actualización de los archivos que se utilicen para el procesamiento electrónico de datos.”

5.5 Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes

Se refiere a la inscripción de contribuyentes al padrón del RFC, considerando la información de identificación, actividad económica, obligaciones, ubicación y relación con otros contribuyentes.

Consideramos inscripción el hecho de registrar por primera vez a una persona física o moral, para formar parte del Padrón de Contribuyentes. En este caso se requerirá además de los datos ciertos y concretos, de nombre y domicilio, la

razón por la cual se debe incluir en el listado de contribuyentes, siendo esta la identificación exacta y específica de su actividad que causa su estatus de sujeto a contribuir.

Este punto aunque básico es de suma importancia toda vez que una clasificación errónea o equivocada de la actividad de la persona podría llevar a un registro equivocado de sus obligaciones y por lo tanto incumplimientos posteriores del contribuyente, lo cual podría a su vez desencadenar infracciones y sanciones innecesarias al contribuyente, con las relativas molestias.

5.5.1 Obligación de inscripción al RFC

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, en su primer y tercer párrafos, establece que son sujetos pasivos o contribuyentes, todas las personas físicas y morales, que se encuentren obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales. Asimismo, se señala que los Estados extranjeros en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos, pero sí las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Posteriormente, conforme el artículo 9 del mismo Código Fiscal en correlación con las leyes fiscales, que señalan específicamente cargas tributarias a los particulares, se consideran como contribuyentes a las personas físicas residentes en territorio nacional que hayan establecido su casa habitación en México y que en él se encuentre su centro de intereses vitales así como a las personas morales residentes en territorio nacional, que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas (Ley General de Sociedades Mercantiles) así como a las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o sede de su dirección efectiva.

Con relación al párrafo anterior, en el artículo 27 de nuestro Código Fiscal, encontramos que las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración

Tributaria y su certificado de firma electrónica avanzada, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del mismo Código. En los mismos términos los socios y accionistas de las personas morales deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y su certificado de firma electrónica avanzada, así como presentar los avisos respectivos, a excepción de los miembros de las personas morales con fines no lucrativos, así como las personas que hubiesen adquirido acciones de las consideradas colocadas entre el gran público inversionista.

De conformidad con el mismo artículo 27 del Código fiscal, los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, así como los asociados residentes en el extranjero de asociaciones en participación, no estarán obligados a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes siempre que la persona moral o el asociante, residentes en México, presente ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.

Las personas físicas y las morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se ubiquen en los supuestos previstos en el presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionando su número de identificación fiscal, cuando tengan obligación de contar con éste en el país en que residan, así como la información a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en los términos y para los fines que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, sin que dicha inscripción les otorgue la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones.

En el mismo artículo 27 del Código antepenúltimo párrafo, se establece que tratándose de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de sus actividades, los contribuyentes deberán presentar aviso de apertura o cierre de dichos lugares

en la forma que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria y conservar en los lugares citados el aviso de apertura, debiendo exhibirlo a las autoridades fiscales cuando éstas lo soliciten.

Podemos observar que la inscripción o "alta" en el RFC será la primera obligación fiscal que adquieren las personas físicas o morales que comienzan a realizar los actos o actividades que implican la presentación de declaraciones periódicas a la Autoridad Fiscal.

5.5.1.1 Solicitud de inscripción al RFC

De conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 27 del Código, deberán presentar su solicitud de inscripción, en la cual, tratándose de sociedades mercantiles, señalarán el nombre de la persona a quien se haya conferido la administración única, dirección general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe.

Asimismo, el citado Reglamento del Código, en su artículo 16 señala que la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, misma que de acuerdo a lo indicado en la disposición 15 del mismo ordenamiento, deberá presentar ante la oficina de Recaudación correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, dentro del mes siguiente al día en que se ocurra alguna de las situaciones que se señalan a continuación:

- a) Personas morales residentes en México. A partir de que se firma su acta constitutiva.
- b) Personas físicas. A partir de que deban presentar declaraciones periódicas.
- c) Empleadores que efectúen pagos por sueldos y salarios. Con base en el párrafo quinto del artículo 27 del Código Fiscal, deben presentar solicitud por los contribuyentes a quienes hagan pagos, a partir del día en que se inicie la prestación de servicios.

En este caso, conforme lo establece el artículo 17 del multicitado Reglamento, los empleados deben proporcionar los datos necesarios para su inscripción o si ya están inscritos, deben comprobarlo mostrando su solicitud de inscripción. En su caso, el empleador proporcionará a los contribuyentes el comprobante de inscripción y la copia de la solicitud que para tal efecto haya presentado por ello.

5.5.1.2 Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes a través de Fedatarios públicos

El artículo 27, establece la función de los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

Asimismo, los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. Para ello, se cerciorarán de que dicha clave concuerde con la cédula respectiva.

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios deban presentar la información relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante ellos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior, dicha información deberá ser presentada a más tardar el día 17 del mes siguiente ante el Servicio

de Administración Tributaria de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La declaración informativa a que se refiere el párrafo anterior deberá contener, al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades que se constituyan, el número de escritura pública que le corresponda a cada operación y la fecha de firma de la citada escritura, el valor de avalúo de cada bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales correspondieron a las operaciones manifestadas.

5.5.1.3 Clave de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (Cédula)

En el párrafo 11 del artículo 27 del Código Fiscal, se establece que una vez que se han cumplido los requisitos de inscripción, la Autoridad Fiscal, asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, misma que se proporcionará a los contribuyentes a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Relacionado con este punto en el artículo 25 del Reglamento del Código se establece que la clave en el registro Federal de contribuyentes, se dará a conocer a quien solicite la inscripción, mediante un documento que se denominará cédula de registro federal de contribuyentes. Asimismo, la Secretaría asignará nueva clave en los casos de cambio de denominación o razón social o como consecuencia de corrección de errores u omisiones que den lugar a dichos cambios. En estos casos, con los avisos o rectificaciones deberá devolverse la cédula para su reexpedición y se acusará el recibo de ésta.

En el citado artículo 27 del Código Fiscal, se indica que el Contribuyente deberá citar la clave del RFC citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de

asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte.

Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.

En el caso de contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar en donde almacenen las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por el Servicio de Administración Tributaria o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares, conforme lo señalado en penúltimo párrafo del artículo 30 del Código Fiscal.

No obstante lo anterior, si los contribuyentes tienen en los lugares señalados su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, y el aviso de apertura, no estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en esos lugares, los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías, en cuyo caso deberán conservar dichos comprobantes a disposición de las autoridades en su domicilio fiscal de acuerdo con las disposiciones de este Código.

5.5.2 Actividad preponderante y claves de obligaciones Fiscales

La actividad preponderante de los contribuyentes es indispensable para determinar las obligaciones fiscales a que estarán sujetos y por lo tanto, es necesaria para que la Autoridad Fiscal pueda asignar la clave o claves correspondientes. La clave o claves fiscales en general son requeridas, de conformidad con lo que nos señala el artículo 42 del Reglamento del Código, en las declaraciones o avisos que se deben presentar. El mismo numeral señala como excepción, que en el caso de solicitud de inscripción o cuando no

se tenga asignada clave de actividad del contribuyente, éste deberá describir el tipo de actividad que realiza.

El artículo 43 del Reglamento citado, señala que se considerará actividad preponderante aquella por la que la totalidad de ingresos obtenidos en el último ejercicio de 12 meses, sea superior a los que obtenga el contribuyente por cada una de sus otras actividades en el mismo periodo. Tratándose de personas físicas únicamente se considerarán los ingresos por actividades empresariales y por servicios personales.

En la Resolución Miscelánea 2007, se establece que para los efectos del artículo 43 del Reglamento del CFF, las personas físicas y morales podrán considerar como actividad económica preponderante, aquélla por la que el contribuyente obtenga el mayor ingreso tomando en cuenta cada una de sus otras actividades económicas en el ejercicio inmediato anterior.

Quienes se inscriban al RFC manifestarán como actividad económica preponderante aquélla de la cual estimen que obtendrán el mayor porcentaje de ingresos respecto del ejercicio en curso.

Cuando el contribuyente se encuentra inscrito en el RFC, debe conocer las obligaciones con las que se encuentra registrado a fin de que pueda cumplir con ellas de manera correcta y oportuna. Estas obligaciones fiscales se encuentran identificadas por claves, las cuales son asignadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), y consisten en dígitos alfanuméricos que determinan las contribuciones que se deben pagar y/o las declaraciones que se deben presentar de acuerdo a la actividad económica que cada contribuyente realiza. Estas claves normalmente se pueden consultar en la constancia de inscripción al RFC.

Las claves de obligaciones se podrán modificar cuando se presente alguna de las siguientes situaciones:

- a) Aumento de obligaciones, cuando se realicen actividades adicionales a las ya registradas.

- b) Disminución de obligaciones, cuando se deja de realizar una actividad por la que se estaba sujeto a cumplir con alguna obligación y que se deba seguir presentando declaraciones periódicas por otros conceptos.

5.5.3 Avisos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes

Conforme lo establece el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal Las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes presentarán, en su caso, los avisos de cambio de denominación o razón social; cambio de domicilio fiscal; aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades; liquidación o apertura de sucesión y cancelación en el RFC y apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes.

5.5.3.1 Cambio de denominación o razón social

En el artículo 19 del reglamento se indica que el aviso de cambio de denominación o razón social, deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente dentro del mes siguiente al día siguiente en que se firme la escritura.

5.5.3.2 Cambio de domicilio fiscal

El artículo 27 del Código Fiscal señala que las personas obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar dicho cambio o la situación jurídica o de hecho que corresponda.

Aunado a lo anterior, en el artículo 20 del Reglamento del Código Fiscal se menciona que se considera que hay cambio de domicilio fiscal, cuando el contribuyente o retenedor lo establezca en lugar distinto al que se tiene

manifestado o cuando deba considerarse un nuevo domicilio en los términos del artículo 10 del Código Fiscal. Asimismo, cuando el nuevo domicilio fiscal del contribuyente o retenedor, esté en la misma circunscripción territorial de la autoridad ante la que ha venido presentando declaraciones periódicas, este aviso lo presentará ante ella. En caso de que el nuevo domicilio fiscal del contribuyente o retenedor quede dentro de la circunscripción territorial de autoridad distinta de aquella ante la que venía presentando declaraciones periódicas, este aviso se presentará ante la autoridad recaudadora que corresponda a su nuevo domicilio.

Cuando en las formas de declaración se prevea el señalamiento de cambio de domicilio fiscal y así se manifieste, se considerará presentando el aviso a que se refiere este artículo al presentarse dicha declaración ante la autoridad recaudadora correspondiente.

En caso de cambio de nomenclatura o numeración oficial, la autoridad fiscal actualizará los datos correspondientes, sin que en este caso el contribuyente deba presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal.

Las personas físicas a excepción de aquellas que perciban ingresos por actividades empresariales o por prestar servicios personales independientes, quedarán relevadas de presentar el aviso a que se refiere este artículo, manifestando su cambio de domicilio fiscal en la primera declaración anual del impuesto sobre la renta que presente o deba presentar con posterioridad a dicho cambio.

5.5.3.3 Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades

Respecto a este tipo de avisos el artículo 21 del Reglamento nos indica los supuestos siguientes:

- a) De aumento, cuando se esté obligado a presentar declaraciones periódicas distintas de las que se venían presentando.

- b) De disminución, cuando se deje de estar sujeto a cumplir con alguna o algunas obligaciones periódicas y se deba seguir presentando declaración por otros conceptos.
- c) De suspensión, cuando el contribuyente interrumpa las actividades por las cuales está obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos, siempre y cuando no deba cumplir con otras obligaciones fiscales de pago, por sí mismo o por cuenta de terceros, caso en el que deberá presentar el aviso de disminución. No será necesario dar aviso de suspensión, cuando se tengan que presentar los avisos de liquidación, sucesión o de cancelación.
- Este aviso, durante su vigencia, libera al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas, excepto tratándose de las del ejercicio en que interrumpa sus actividades y cuando se trate de contribuciones causadas aún no cubiertas o de declaraciones correspondientes a periodos anteriores a la fecha de inicio de la suspensión de actividades;
 - Durante el período de suspensión de actividades, el contribuyente no queda relevado de dar los demás avisos previstos en el Reglamento.
 - Los Contribuyentes que reanuden actividades, no podrán presentar dentro del mismo ejercicio fiscal nuevo aviso de suspensión.
 - El aviso de suspensión a que se refiere esta disposición deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente a más tardar en la fecha en que el contribuyente hubiere estado obligado a presentar declaración en caso de haber realizado actividades.
- d) De reanudación, cuando se vuelva a estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas, debiendo presentarse conjuntamente con la primera de éstas.

Los avisos de aumento o disminución de obligaciones fiscales deberán presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que los motiven. Se considera que no hay aumento o disminución de obligaciones fiscales cuando se modifiquen los formularios en que deban presentarse las declaraciones o cuando por disposición legal se modifiquen los plazos para efectuar pagos.

5.5.3.4 Cancelación en el registro federal de contribuyentes

Conforme lo establecido en el artículo 23 del Reglamento del Código, el aviso de cancelación del registro federal de contribuyentes, deberá presentarse conforme a las siguientes reglas:

a) Liquidación, fusión y escisión.

- Liquidación. Los contribuyentes personas morales, deberán presentar el aviso conjuntamente con la declaración final de la liquidación total del activo del negocio.
- Fusión. En los casos de fusión de sociedades la que: subsista o resulte de la fusión presentará el aviso por las sociedades que desaparezcan, junto con la última declaración de contribuciones; la sociedad acompañará constancia de que la fusión ha quedado inscrita en el registro público correspondiente de la entidad federativa de que se trate.
- Escisión. En los casos de escisión de sociedades, cuando se extinga la escidente, la escindida que se designe en el acuerdo de escisión presentará el aviso por dicha escidente, junto con la última declaración por las contribuciones a cargo de la propia escidente.

En otros casos se presentará el aviso de cancelación junto con la última declaración del impuesto sobre la renta a que estén obligadas.

b) Apertura de sucesión.

El representante legal de la sucesión de personas obligadas a presentar declaraciones periódicas, presentará el aviso de cancelación del registro federal de contribuyentes del autor de la sucesión, dentro del mes siguiente al día en que haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión, a la autoridad ante la cual el autor de la herencia venía presentando declaraciones periódicas.

Cuando no se esté obligado a presentar el aviso de sucesión, se presentará el de cancelación a que se refiere este artículo el cual podrá presentarse por terceros interesados.

5.5.3.5 Apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes

El artículo 24 del Reglamento del Código Fiscal señala que el aviso de apertura o cierre de establecimiento o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, deberá presentarse ante la autoridad recaudadora en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el establecimiento o local, dentro del mes siguiente al día en que se realice cualquiera de estos hechos. En este caso, considerando también lo establecido en el artículo 27 penúltimo párrafo, se considerará que los avisos extemporáneos, surtirán sus efectos en la fecha que sean presentados y que tratándose del aviso de cambio de domicilio fiscal, éste no surtirá efectos cuando en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente no se le localice o cuando dicho domicilio no exista.

5.5.3.6 Inscripción asistida o invitación al cumplimiento de la obligación de Inscripción al RFC

Otro de los medios legales que puede utilizar el Servicio de Administración tributaria para integrar el Registro Federal de Contribuyentes, es invitando a los contribuyentes a que voluntariamente proporcionen la información necesaria para tal fin.

Al respecto el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación en su fracción III establece que, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de asistencia al contribuyente, podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras; así como promover su incorporación voluntaria o actualización de datos en el registro federal de contribuyentes.

El artículo 79 del Código Fiscal en sus fracciones I y III señala que cuando los contribuyentes presenten la solicitud de inscripción o sus avisos al RFC en

forma espontánea, no tendrán repercusiones de tipo coactivo, esto quiere decir que no habrá sanciones.

5.5.4 Facultad de actualización, cambio de datos u obligaciones

La actualización a diferencia de la inscripción tiene un objetivo diferente, dado que la misma procederá cuando el contribuyente, ya cuenta con un registro o una clave y por lo tanto ya forma parte del Padrón de Contribuyentes.

5.5.4.1 Facultad de depuración o cancelación de registros

Al respecto, en el artículo 33 del Código Fiscal, último párrafo se señala que no se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten a los particulares los datos, informes y documentos necesarios para corregir o actualizar el Registro Federal de Contribuyentes.

Lo anterior, representa una facilidad por un lado para la Autoridad Fiscal, dado que le permite depurar y actualizar el Padrón de Contribuyentes, sin necesidad de agotar el procedimiento administrativo de revisión, ya sea por gabinete o visita domiciliaria, y por el otro al contribuyente, debido a que en caso de estar en alguna situación de actualización de su información, lo podrá realizar con la asistencia de la misma Autoridad.

Creo importante señalar que de conformidad con lo establecido en el artículo 72 del Código Fiscal de la Federación, los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que impliquen infracción a las disposiciones fiscales, tienen el deber de comunicarlo a la autoridad fiscal para no incurrir en responsabilidad. Sin embargo, en la misma disposición se indica que se libera de la obligación establecida en este artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

- a) Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.
- b) Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales.

Respecto a esto último, podríamos deducir que en el momento, que con motivo de sus facultades de asistencia la autoridad conozca de alguna omisión del contribuyente, está exento de señalarlo, entendiéndose que la misma no ha sido descubierta por las autoridades fiscales, con el consecuente beneficio del Contribuyente de regularizar su situación fiscal, considerando que se ha realizado en forma espontánea.

Al respecto el artículo 73 del Código Fiscal señala que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Este mismo artículo establece que se considerará que el cumplimiento no es espontáneo, entre otros, en el caso de que:

- a) La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, o
- b) La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

5.5.4.2 Cambio de datos u obligaciones

Es común que cuando se trata de personas físicas, los datos a actualizar sean debido a cambio de domicilio o de la situación respecto a la actividad que dio origen a su incorporación al RFC, aunque en algunos casos se llegue a tratar por fallecimiento del contribuyente, respecto del cual, la Autoridad no recibe noticias y se entera hasta que realiza las visitas de verificación.

En el caso de personas morales se presenta igualmente la problemática del cambio de domicilio y cambio de denominación o razón social. Otra situación que se puede presentar es el cambio de régimen o de obligaciones.

5.5.4.3 Preinscripción de contribuyentes en el RFC.

Se refiere a la generación de la clave de RFC para contribuyentes sin actividad económica, es decir, contribuyentes potenciales, por ejemplo:

- a) Amas de casa.
- b) Estudiantes que requieren el RFC para otros trámites.
- c) Cualquier ciudadano que requiera su RFC.

El objetivo es agotar la inscripción y actualización de todos los contribuyentes potenciales no importando el estimado de recaudación que se pretende obtener de los mismos, toda vez que con las herramientas tecnológicas existentes, el monitoreo de los mismos no debe implicar mayores costos.

5.6 Operación del Padrón de contribuyentes bajo la normatividad existente

El Registro Federal de Contribuyentes sirve para establecer y controlar el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Permite además, establecer el calendario del cumplimiento de obligaciones, de acuerdo con el régimen fiscal asignado.

5.6.1 De la inscripción al RFC

De conformidad con lo señalado en la Resolución Miscelánea 2007, los contribuyentes presentarán la solicitud de inscripción proporcionando los datos que se contienen en el formato electrónico RU “Formato Único de Solicitud de Inscripción y Avisos al Registro Federal de Contribuyentes”, misma que puede ser:

- a) En forma personal,
- b) En la página de Internet del SAT, o
- c) A través de fedatario público, ya sea notario o corredor público incorporados al “Sistema de Inscripción y Avisos al Registro Federal de Contribuyentes a

través de fedatario público por medios remotos”, en el caso de personas morales que se constituyan.

Asimismo, la resolución miscelánea plantea que las solicitudes y avisos al RFC de: Inscripción y cancelación por fusión de sociedades; Inscripción por escisión de sociedades e Inscripción y cancelación por escisión de sociedades, se presentarán en la modalidad de atención personalizada, mediante la forma oficial RX “Formato de avisos de liquidación, fusión, escisión y cancelación al Registro Federal de Contribuyentes”

5.6.2 De los avisos al RFC

De conformidad con lo señalado en la Resolución Miscelánea 2007, los contribuyentes presentarán, proporcionando los datos que se contienen en el formato electrónico RU “Formato Único de Solicitud de Inscripción y Avisos al Registro Federal de Contribuyentes”, los avisos de cambio de situación fiscal siguientes:

- a) En forma personal o por atención personalizada:
 - Aumento o disminución de obligaciones.
 - Suspensión de actividades.
 - Reanudación de actividades.
 - Apertura de establecimiento, sucursal, local, puesto fijo o semifijo.
 - Cierre de establecimiento, sucursal, local, puesto fijo o semifijo.
 - Cambio de denominación o razón social.
 - Cambio de domicilio fiscal.

 - b) En la página de Internet del SAT:
 - Aumento o disminución de obligaciones.
 - Suspensión de actividades.
 - Reanudación de actividades.
 - Apertura de establecimiento, sucursal, local, puesto fijo o semifijo.
 - Cierre de establecimiento, sucursal, local, puesto fijo o semifijo.
- Tratándose del aviso de suspensión de actividades, la cédula de

identificación fiscal que corresponda al contribuyente quedará sin efectos en forma automática, por lo que no será necesario acudir a las oficinas de la Autoridad Fiscal.

Asimismo, se señala que los avisos que presentarán los contribuyentes a través de la forma oficial RX "Formato de avisos de liquidación, fusión, escisión y cancelación al Registro Federal de Contribuyentes", serán los siguientes:

1. Cancelación por fusión de sociedades.
2. Apertura de sucesión.
3. Inicio de liquidación.
4. Cancelación por cesación total de operaciones.
5. Cancelación por defunción.
6. Cancelación por liquidación de la sucesión.
7. Cancelación por liquidación total del activo.
8. Cancelación por escisión de sociedades.

5.6.3 Ventajas de inscribirse al RFC

- a) Se evitan abusos o extorsiones al estar regularizado.
- b) Se tiene la posibilidad de acceder a financiamientos al acreditar su nivel de ingresos.
- c) Se puede realizar cualquier trámite en los que se requiera el RFC.
- d) Se pueden solicitar facturas o comprobantes que muestren la procedencia de las mercancías.
- e) Se pueden obtener permisos y licencias de funcionamiento para la apertura de negocios.

5.6.4 Cédula de Identificación Fiscal y Constancia de Registro Fiscal

En el párrafo 11 del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación se establece que la forma en que se dará a conocer que un contribuyente está dado de alta en el padrón será mediante la Cédula de Identificación Fiscal. Con relación a este punto el artículo 25 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que la clave se dará a conocer a quien solicite la inscripción,

mediante un documento que se denominará cédula de registro federal de contribuyentes.

Asimismo la Resolución Miscelánea 2007 menciona que la expedición o impresión de la cédula de identificación fiscal o de la constancia de registro fiscal se podrá solicitar a través de los medios y reuniendo los requisitos que para tal efecto establezca el SAT, a través de su página de Internet y que se entregará en forma inmediata una vez concluido el procedimiento ante el Registro Federal de Contribuyentes del SAT.

La misma Resolución Miscelánea antes citada, establece que la cédula de identificación fiscal o constancia de registro fiscal que emita el SAT para las personas físicas tendrá impresa la clave del RFC asignada por la misma, y en su caso, la CURP que le haya otorgado la Secretaría de Gobernación de conformidad con lo establecido por la Ley General de Población.

En el portal del SAT en la Oficina Virtual <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html> se pueden encontrar guías, simuladores y otros elementos que en la práctica facilitan la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Conclusiones del capítulo

A manera de conclusión del presente capítulo, creo importante destacar la normatividad que respecto a la relación tributaria señala la obligación tanto para el sujeto pasivo de inscribirse como para el sujeto activo de controlar y llevar un Registro Federal de Contribuyentes actualizado.

Respecto al primero, hemos observado que existen sanciones que pueden ir desde una simple multa económica hasta la pena corporal. Con relación al segundo, se observa que no obstante que se le otorgan atribuciones y facultades para realizar las actividades de inscripción, actualización y depuración del RFC, siempre estarán supeditadas a no exceder los límites de actuación establecidos por nuestra Constitución.

Especial mención merece el hecho de que la Autoridad Fiscal tiene la obligación de salvaguardar la confidencialidad de la información que obtiene de los contribuyentes.

Sin embargo, existen excepciones a esta obligación, dado que la misma Ley de Ingresos de la Federación, establece que los datos generales referidos a nombre, denominación o razón social, domicilio o domicilios, actividad preponderante y la claves de identificación de las de las personas morales y de las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática y el Servicio de Administración Tributaria, obtengan con motivo del ejercicio de sus atribuciones, podrán ser comunicados entre dichos organismos con objeto de mantener sus bases de datos actualizadas. Esta situación favorece a la actualización de las bases de datos del SAT, en el marco del Programa de Actualización del registro Federal de contribuyentes.

Asimismo, en la misma Ley de Ingresos se establece más adelante que la información así obtenida no se considerará comprendida dentro de las prohibiciones y restricciones que establece el Código Fiscal de la Federación, pero que será considerada confidencial para los efectos de la Ley de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Capítulo VI. Control de Contribuyentes en Francia, España y Chile

En el caso del campo de la Administración Tributaria ha habido avances muy importantes en el mundo, por esa razón en este capítulo estudiaremos la forma que se realiza el control de contribuyentes en Francia, España y Chile, con el objetivo de identificar formas, figuras, instituciones y prácticas, que pudieran considerarse para su implementación en México.

En los tres casos iniciamos dando un bosquejo de lo que es la estructura fiscal del país en mención, señalando sus principales Instituciones y Contribuciones, para posteriormente centrarnos en la experiencia que han vivido o están viviendo respecto al Control de Contribuyentes.

Por último menciono, algunas formas de identificación tributaria en otros países de América Latina, Estados Unidos y la Unión Europea.

6.1 Control de Contribuyentes en Francia

La Administración Tributaria Francesa, es considerada como un modelo de eficiencia y control a nivel internacional, lo anterior sin duda es producto de su solidez histórica como nación. El Estado Francés ha procurado mantener y proveer a su sociedad de un nivel de vida que le permita un desarrollo integral, es por ello que, en igual medida los ciudadanos tienen la consigna de participar observando un comportamiento intachable en cuanto a sus obligaciones tributarias; para ello las autoridades fiscales tienen implementada una administración altamente sistematizada y por tanto también el control recaudatorio de su universo de contribuyentes.

6.1.1 Gestión de la Administración Fiscal Francesa

En cuanto a la Gestión de la Administración Fiscal Francesa⁶⁹ observamos que Ad Francia ha firmado convenios fiscales con la mayoría de los países del

⁶⁹ Extractado de: "Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Francia". Instituto de Estudios Fiscales. España 2002. pp. 3-18.

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo⁷⁰. Estos convenios permiten evitar los problemas de doble imposición. La mayor parte de los asuntos fiscales son regulados por legislación interna pues no existe ninguna legislación comunitaria específica sobre los impuestos directos. Esta legislación respeta los principios fundamentales del derecho comunitario, como norma general los nacionales de un Estado miembro que residen en otro no pueden estar sujetos a un tipo de gravamen menos favorable que los nacionales del país en que viven.

La Dirección General de Impuestos, (Direction Générale des Impôts o DGI), nació en el año 1948, siendo un organismo estatal, perteneciente a la función pública francesa, encargado de misiones de orden fiscal y de misiones específicas:

a) Misiones fiscales clásicas

- Determinación de todos los impuestos y tasas.
- Velar por el respeto a la legislación fiscal.
- Recaudación de ciertos impuestos (principalmente el IVA y los derechos de registros).

b) Misiones específicas

- Mantener actualizados los planos prediales de todo el territorio nacional, lo que permite un censo general de todos los predios (construidos o no) y la evaluación de la base imponible de los impuestos patrimoniales.
- Asegurar la seguridad de las transacciones inmobiliarias.
- Administrar el Patrimonio del Estado.

El conjunto de funciones, competencias y procedimientos, relacionados con la gestión de los diferentes tributos del sistema, se caracterizan por su casuismo. Ahora bien, observando los principales tributos del sistema, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre el Valor Añadido (ISA) notamos que las obligaciones y deberes nacidos de los procedimientos de gestión a cargo de los administrados y, en

⁷⁰ El Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) entró en vigor el 1 de enero de 1994. Se aplica actualmente a los 25 países miembros de la UE, además de los países de Islandia, Liechtenstein y Noruega. Suiza, no está vinculada al EEE. El Acuerdo EEE proporciona un conjunto de leyes comunes, en cuanto a las relaciones comerciales y económicas.

menor medida, a cargo de la Administración son diferentes. Un ejemplo, es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) donde el sistema se aproxima al sistema de gestión clásico en que los particulares efectúan una declaración y la Administración efectúa la liquidación tributaria que permite el inicio del plazo de pago de la deuda tributaria.

6.1.1.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques)

El sistema de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF es un sistema basado en la declaración del contribuyente y posterior liquidación administrativa que abre el plazo de pago. **Adquieren gran importancia las retenciones como pagos a cuenta del impuesto, sin embargo, la obligación de presentar declaración comprende, también, la obligación de aportar datos y documentos por parte de los contribuyentes. La labor de liquidación de la Administración queda muy limitada y tiene un alto contenido aritmético y de registro a través del padrón (rôle) y menor contenido en cuanto a la calificación y aplicación de la legislación tributaria.**

La obtención de determinadas clases de rentas y del importe de las mismas y, también, de la existencia de signos externos de riqueza como la posesión de un domicilio que supere un determinado valor, una segunda residencia, empleados de hogar, caballos de carreras o embarcaciones o aeronaves de recreo determinan la existencia de la obligación de presentar declaración.

Un residente en Francia, está sujeto a las mismas obligaciones fiscales que los nacionales del país y deberá pagar el impuesto sobre la renta por la totalidad de los ingresos percibidos (con independencia del país del que proceda). En Francia el empresario no realiza retención del IRPP en la nómina del trabajador. El sistema se basa en una declaración de los ingresos por parte del asalariado (Unidad Fiscal) a la administración fiscal. Los ingresos a declarar son los del año precedente. La administración fiscal envía a cada

unidad familiar (pareja casada, pareja de hecho o solteros) un impreso de Déclaration de revenus (declaración de renta).

El contribuyente puede liquidar su impuesto, ya sea por cuotas mensuales o bien por pagos provisionales trimestrales que son calculados en función de los impuestos pagados el año precedente.

Existe un sistema complejo y casuístico de pagos a cuenta, por parte de los propios contribuyentes. Además, existe un sistema de retenciones a cuenta del IRPF que se aplica sobre las rentas del capital mobiliario y determinadas ganancias de patrimonio pero no se aplica sobre sueldos o salarios. Se prevé en la ley la posibilidad de reducir el importe de los pagos fraccionados o de quedar exento de realizarlos, mediante comunicación con la Administración que puede ser escrita u oral. Los pagos fraccionados pueden efectuarse, también, mediante pagos mensuales que se practican de forma automática a través de domiciliación bancaria. La elección de pago de impuestos entre cuota mensual o pagos trimestrales es personal y se hace de acuerdo con la administración, excepto el primer año fiscal, que se paga de una sola vez.

La declaración debe incluir los diversos elementos necesarios para determinar el rendimiento sujeto a gravamen pero no se deben efectuar todos los cálculos que no puedan ser efectuados mediante ordenador, asimismo, declaración debe ser firmada y en el caso de no serlo será considerada nula. Esta declaración debe ser completada en algunos casos de anexos en el caso de obtención de determinados rendimientos como plusvalías, beneficios profesionales o arrendamientos.

Una vez presentada la declaración, la Administración prepara un censo (rôle) con las declaraciones presentadas y las liquidaciones resultantes. La liquidación tributaria (avis dimposition) se notifica al contribuyente considerando ingresos, deducciones y reducciones practicadas, así como el plazo de ingreso.

6.1.1.2 Impuesto sobre Sociedades (L'impôt sur les sociétés - IS)

La gestión del Impuesto sobre Sociedades se basa en el sistema de declaración liquidación por parte del sujeto pasivo y en la realización de cuatro pagos fraccionados. El saldo restante se entera en el momento de presentación de declaración - liquidación del ejercicio. En el caso de las entidades sin fines de lucro la Administración Tributaria efectúa la liquidación tributaria.

6.1.1.3 Impuesto sobre el Valor Añadido (Taxe sur la Valeur Ajoutée - TVA)

Existe la obligación de darse de alta en un censo (déclaration d'existence) en el Servicio de Impuestos competente por razón del territorio en el plazo de 15 días desde el inicio de las operaciones (se trata de un documento que guarda una estrecha analogía con la declaración censal que se presenta en el momento de inicio de las actividades empresariales y profesionales de nuestro sistema). El Instituto Nacional de Estadística (Institut National de la Statistique et des Études Économiques-INSEE) otorga un número a las empresas en el momento del registro. Asimismo, existe, la obligación de darse de baja como empresa en el plazo de 30 días a partir del cese de la actividad.

Junto a la obligación principal de ingreso de las cuotas debidas por el IVA existen varias obligaciones accesorias relacionadas con el cumplimiento de la principal:

- a) Obligación de llevar contabilidad y libros registros de cuotas de IVA soportadas. Las PYMES pueden presentar una contabilidad simplificada.
- b) Obligación de emitir facturas con el importe neto de la operación, del IVA correspondiente, así como el nombre y la dirección del cliente.
- c) Obligación de presentar la declaración-liquidación. En el régimen normal la declaración-liquidación se presenta de forma mensual o de forma trimestral dependiendo del importe anual del IVA a enterar. El importe se entera al momento de la presentación.

6.1.1.4 Otros impuestos

Los llamados “impuestos sociales”, son descontados directamente de la retribución, tienen como fin contribuir al saneamiento de la deuda de la SS, son obligatorios y están calculados a partir del salario y de un coeficiente fijado por el Gobierno:

- a) CRDS (Contribution pour le remboursement de la dette sociale) o “Reembolso de la deuda social”.
- b) CSG (Contribution Sociale Généralisée) o “Contribución social generalizada”.

Además existen otros impuestos como los territoriales a cargo de los propietarios, según la vivienda y el lugar de residencia; las tasas de vivienda, según el lugar de residencia y a cargo del ocupante de un alojamiento, ya sea propietario o inquilino; el impuesto anual de circulación, cuya cuantía depende de la potencia del vehículo y de la zona geográfica, así como el canon audiovisual también anual que grava los servicios de TV.

6.1.2 Auto tutela

El origen del Régimen Administrativo (régime administratif) por el cual los órganos de la Administración actúan con una serie de privilegios y potestades que superan el ámbito de los derechos de los administrados se encuentra muy desarrollado en el ordenamiento jurídico francés y, lógicamente, tal sistema de actuación administrativa se extiende de forma específica a la Administración fiscal.

La Administración fiscal francesa tiene potestades en cuanto a la comprobación y regularización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que incluye la solicitud de información con trascendencia tributaria tanto de los contribuyentes como de terceros, la capacidad de sancionar las conductas contrarias al ordenamiento jurídico y el empleo de la vía de apremio para recaudar los créditos tributarios, con la intervención judicial en determinadas fases del procedimiento.

En cuanto a la recaudación tributaria, la Administración tiene potestad para declarar la existencia de un crédito a su favor y requerir, por ello, el pago al contribuyente. En caso de requerir la ejecución forzosa de su crédito la Administración se puede remitir a procedimientos e instituciones propios del Derecho Común donde se precisa la intervención judicial. Tal intervención judicial es una garantía para los ciudadanos, ya que es un tercero independiente quien establecerá la adecuación de la conducta administrativa al ordenamiento jurídico.

Cabe destacar que entre las medidas destinadas a facilitar el cumplimiento forzoso de las obligaciones existe, en el Derecho Común, la posibilidad de encarcelamiento del deudor (*contrainte par corps*) siempre que sea solvente. En esta medida interviene la actuación judicial y su duración dependerá de la cuota adeudada y del retraso en el pago.

6.1.3 Inspección

Los poderes de la Inspección se basan en el Régimen Administrativo (*régime administratif*) y otorgan importantes potestades a la Administración con el objeto de controlar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de los obligados.

La amplitud de los poderes se caracteriza por su casuismo y la ausencia de un procedimiento general. El ordenamiento regula los procedimientos especiales para cada impuesto que establecen regímenes jurídicos diferenciados. El período de prescripción es de tres años, a partir del final del período que es objeto de control:

a) Información con trascendencia tributaria

Por lo que respecta a la solicitud de información con trascendencia tributaria, la misma puede adoptar diferentes fórmulas en función del régimen jurídico aplicable y de los destinatarios de la solicitud. Se puede solicitar información a terceros. La legislación enumera en forma específica quiénes son las personas o entidades que quedan obligadas a facilitar la información y, en consecuencia,

quienes no aparecen en dicha enumeración no quedan obligados a facilitar información (por ejemplo, los asalariados quedan excluidos de la obligación de suministrar información de terceros).

b) Derecho de visita y de incautación de documentos

En el procedimiento de comprobación, la Administración puede efectuar una personación en los locales o en la vivienda del contribuyente y la incautación de documentos contables, mercantiles o registrales. La aplicación de esta prerrogativa exige una autorización previa de carácter judicial que es imprescindible para el ejercicio de la misma. El ordenamiento jurídico regula el momento del día en que puede ejecutarse la visita de la Inspección y los cargos que deben ejercer en el seno de la Administración los componentes de la comisión administrativa.

c) Procedimientos de comprobación

Existen diferentes tipos de procedimientos de comprobación, tales como el control interno que se realiza desde las oficinas de la Administración y el control externo que se realiza en las instalaciones de la empresa o en la residencia del contribuyente (aunque se puede acordar, en este caso, el empleo efectivo de las oficinas administrativas).

Existe una regulación precisa del procedimiento para el desarrollo de la actuación comprobatoria, donde el inicio del procedimiento se notificará mediante correo certificado. El contribuyente debe ser informado del objeto de comprobación. Tal información incluye los tributos objeto de control, los períodos impositivos de los que se trate y el nombre del actuario y de sus superiores. En el momento del inicio de las actuaciones se debe entregar al administrado un documento en el que se enumeran los derechos y garantías del contribuyente (charte du contribuable). La no entrega del documento implica la ilegalidad del procedimiento y su posible anulación.

Por lo que respecta al plazo de duración de la comprobación existe una limitación en cuanto al mismo por lo que respecta a las pequeñas y medianas

empresas. Para el resto de empresas no se determina un plazo máximo de duración.

d) Finalización del procedimiento de comprobación

En el caso de procedimiento de comprobación externo son varias las formas posibles de finalización. Es posible la emisión de un documento en el que se declare la situación comprobada y conforme (avis d'absence de redressements).

Cuando se produzca una regularización, se debe presentar al contribuyente una propuesta de la misma que será motivada. Se abre un plazo de 30 días para formular alegatos. Si no se efectúan alegatos en el plazo de 30 días, se entiende que la propuesta de regularización ha sido aceptada tácitamente. Si se efectúan alegatos, la Administración debe dar respuesta y exponer sus conclusiones definitivas.

En el caso de desacuerdo y para evitar el recurso judicial, el contribuyente puede dirigirse al superior jerárquico del funcionario actuario para exponer sus argumentos.

6.1.4 Centros de gestión autorizados (centres de gestion agréés)

Una fórmula de gestión de las obligaciones tributarias de empresarios y profesionales, consiste en la presencia en Francia de centros de gestión autorizados (centres de gestion agréés).

a) Naturaleza

Los centros de gestión autorizados, permiten a los empresarios y profesionales una asistencia en materia de su propia gestión tributaria y facilitan a la Administración tributaria un mejor conocimiento de los beneficios exactos que tales profesionales independientes han obtenido en su actividad. La adhesión a uno de tales centros permite al suscriptor beneficiarse de ciertas ventajas fiscales.

Los centros de gestión autorizados adoptan la forma jurídica de asociación sin ánimo de lucro y son creados por iniciativa de censores-jurados de cuentas, cámaras de comercio y de industria, cámaras profesionales y organizaciones profesionales.

La contabilidad de estos centros de gestión autorizados se lleva necesariamente por un censor-jurado de cuentas y, además, reciben la asistencia técnica de un agente de la Dirección General de Impuestos.

Estas instituciones deben recibir la autorización de la Administración, acordada por el Director Regional de Impuestos. La autorización queda subordinada, en especial, a la adhesión de un número mínimo de asociados y a la conclusión de un convenio con la Administración que precise las condiciones de actuación de los agentes de esta última. La autorización puede ser revocada en el caso de que el centro no respete sus obligaciones.

b) Funciones

La prestación de un servicio de asistencia a los empresarios en la gestión contable y fiscal de su empresa, así como la centralización de los documentos contables de sus suscriptores para determinar la base imponible de forma directa, son algunas de las funciones de los centros de gestión autorizados consiste. En cuanto a la materia fiscal, los centros de gestión autorizada organizan para sus suscriptores, con el concurso de funcionarios de la Administración, reuniones informativas sobre la legislación fiscal y las modificaciones que se han producido en la misma. Otra finalidad es la elaboración de las declaraciones tributarias de sus suscriptores. La elaboración de estas declaraciones tributarias genera el nacimiento de responsabilidad por parte de tales centros en relación al control de las declaraciones que reflejan el resultado empresarial. La finalidad es, obviamente, la ayuda de la Administración en su misión de control de las empresas en relación a la gestión. El suscriptor se obliga a aportar al centro todos los elementos necesarios para el establecimiento de la contabilidad ajustada a la realidad económica. Cuando el mismo empresario elabora su contabilidad, un experto del centro de gestión autorizada revisa su contabilidad.

c) Ventajas fiscales nacidas de la adhesión a un centro de gestión autorizado

Los empresarios personas físicas pueden beneficiarse de las reducciones en sus rentas previstas para los asalariados -reducciones por obtención de rentas del trabajo personal previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas francés-, además, de que se admite la deducción de los gastos ocasionados como consecuencia de la adhesión en el centro de gestión autorizada.

6.1.5 Normas sobre interpretación y posibilidades de aplicación analógica

Como fórmulas de control de la actividad empresarial en manos de la Administración cabe destacar de forma especial la teoría del abuso de derecho (théorie de l'abus de droit) y del acto anormal de gestión (acte anormal de gestion).

a) Abuso de derecho

El abuso de derecho es una figura que agrupa dos instituciones como son la simulación y el fraude de ley.

En el ordenamiento tributario francés rige el principio según el cual en el marco de su libertad de gestión, los agentes económicos tienen derecho de reducir su carga fiscal optando por el empleo de la forma jurídica menos gravada, que queda sujeta a un gravamen menos elevado. El límite a la libertad de gestión proviene de la prohibición de utilizar la libertad para defraudar la ley.

La defraudación de la ley puede producirse cuando se realiza un acto ficticio o, que así lo parece, que disimula el verdadero alcance de un contrato o de una convención (se trataría de una figura similar a la de la simulación). La reacción del ordenamiento jurídico en estos casos consiste en considerar inoponibles a la Administración estos actos que disimulan los contratos o convenios reales.

Se aplica la fórmula del abuso de formas jurídicas como reacción en los supuestos en los que se produce un montaje fiscal realizado con el único objetivo de permitir una evasión fiscal. La jurisprudencia autoriza la sanción de

aquellos actos que "no han sido inspirados con ningún otro motivo diferente del de eludir o atenuar las cargas fiscales que el interesado hubiera debido soportar si no hubiera realizado tales actos". La carga de la prueba del carácter exclusivamente fiscal de las motivaciones de los contribuyentes recae sobre la Administración. Para ello, es frecuente la utilización de un conjunto de presunciones como las que se derivan de la proximidad de las fechas de determinadas operaciones.

Existe la posibilidad de obtener una opinión vinculante (rescrit fiscal) de la Administración sobre la existencia o no de abuso de derecho con anterioridad a la realización del contrato o negocio jurídico. El contribuyente debe dirigirse por escrito a la Administración con anterioridad a la celebración de la operación informando de todos los datos y elementos de juicio que puedan resultar de utilidad.

La Administración tiene un plazo para contestar de seis meses. Si al final de este plazo no ha contestado al particular, éste puede considerar que el negocio jurídico es correcto. Tanto la contestación como la ausencia de respuesta son vinculantes para la Administración de forma que si no ha formulado objeciones o no ha respondido en plazo, se encontrará privada de la posibilidad de proceder posteriormente, a calificar la operación como supuesto de abuso de derecho. Sin embargo, sí tendrá la posibilidad de regularizar la operación en relación a otros aspectos que no sean el del abuso de derecho.

b) La teoría del acto anormal de gestión

Los contribuyentes y, en especial, las empresas puedan adoptar las decisiones que estimen pertinentes por lo que respecta a la gestión de sus actividades económicas en defensa de sus legítimos derechos e intereses.

Por ello, las decisiones que sean adoptadas que no respondan a su propio interés, que no beneficien a su propio patrimonio, y que tengan consecuencias fiscales podrán ser consideradas como actos anormales de gestión, actos que no son los propios de una gestión adecuada de sus actividades.

Con frecuencia, se producen los actos anormales de gestión en las operaciones con personas o entidades vinculadas. Se trataría de aquellos supuestos en los que una entidad renuncia a ingresos que habrían de provenir de sus directivos, administradores o socios o cuando satisface gastos que correspondería satisfacer a otras personas o entidades.

6.1.6 La Identificación Tributaria en Francia

Cuando un ciudadano francés llega a los 16 años, edad en la que llega al fin de la escolaridad obligatoria, el Liceo (escuela) donde realizó sus estudios, que además de ser portadora de conocimientos funge como formadora cívica, le entrega y hace llenar un formato de Identificación Nacional -similar al RFC de México- el cual está conformado por una clave que identifica al individuo desde su fecha de nacimiento hasta el Departamento (región) de donde es oriundo, clave que continuamente será actualizada en lo referente al domicilio, actividades económicas y situaciones civiles en las que se vaya enmarcando dicho ciudadano a lo largo de su vida, a efecto de que el fisco francés le tenga plenamente identificado y hacerle llegar anualmente sus formatos de declaración de renta correspondientes; mecanismo similar también aplicado a la identificación de los contribuyentes personas morales. Un alto porcentaje de la población francesa conoce de sus derechos y obligaciones como ciudadano, pues nadie está supuesto a desconocer la ley, y en materia tributaria, la asistencia al contribuyente se reduce a las funciones de orientación y atención de quejas.

De esta manera, se pone de manifiesto un control altamente sistematizado de identificación de los contribuyentes, que aunado a los beneficios que trae consigo la educación de la población de un País, hace que las autoridades fiscales Francesas gocen de crédito de sus acciones ante la ciudadanía, pero también de un sentimiento de agobio ante una presión y presencia fiscal tan estrecha.

6.2 Control de Contribuyentes en España

La Administración Tributaria española, al igual que la francesa, también ha tenido grandes avances, tanto en legislación, procesos y sistemas, logrando desarrollar esquemas fiscalizadores, siempre considerando la vanguardia tecnológica, situación que se ve reflejada también en el control de su universo de contribuyentes. En España existe el control tributario (control automático, selección de contribuyentes, comprobación tributaria de contribuyentes y explotación estadística de información para la gestión), tecnología que permite una comunicación segura entre diferentes equipos electrónicos situados en distintos espacios geográficos, necesaria para el ordenamiento jurídico tributario.

6.2.1 La Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT)

La Agencia Estatal de Administración Tributaria de España es el órgano encargado de llevar a cabo el control tributario y sus acciones se encaminan a incrementar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

6.2.2 Gestión en la Agencia Tributaria.

En la administración tributaria española podemos distinguir la gestión tributaria y la inspección tributaria. Las actuaciones de “gestión” se desarrollan en las oficinas de la Administración Tributaria, utilizando procedimientos de cruces de información masivos, las actuaciones de “inspección” se desarrollan selectivamente e indistintamente, en el domicilio del contribuyente o/y en las dependencias de la Administración Tributaria, se analiza la situación del contribuyente a través del examen de libros oficiales, registros o cualesquiera otros documentos.

El esquema de control, se basa fundamentalmente en la división de los contribuyentes por su importancia económica: Muy grandes y grandes empresas; Pequeñas empresas; Empresas normales y profesionales y

Contribuyentes con rentas controladas. Con esto se mantiene el control permanente de las empresas más importantes que son, por otra parte las que mas recaudación voluntaria generan proporcionalmente.

6.2.3 El Control Tributario

Se entiende por control tributario todas las acciones tendientes a la verificación de que los contribuyentes, han realizado las correspondientes declaraciones tributarias y en caso de haberlas hecho, si han sido correctas. Se clasifican diferentes utilidades y aplicaciones:

- a) Para el seguimiento de las distintas declaraciones que debe presentar el obligado Tributario.
- b) Para el análisis de la información.
- c) Para consultas puntuales.

6.2.4 El Registro de Contribuyentes

Con respecto a este subtema, en razón de la importancia por lo adecuado y pertinente para nuestro estudio, me permití hacer un extracto de la ponencia “El Registro de Contribuyentes: Localización” elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España.

6.2.4.1 Localización del Contribuyente

El mantenimiento de un censo de contribuyentes⁷¹ amplio, con datos completos y de calidad, constituye el presupuesto básico para aplicar adecuadamente los tributos con el modelo de gestión Español.

La localización del contribuyente es un elemento esencial para el censo y el domicilio fiscal es uno de los datos del contribuyente que debe figurar ineludiblemente en la base de datos censales, dado que la falta ese dato constituye un defecto que invalida la correcta identificación de los contribuyentes en el registro.

⁷¹ Extractado de: “El Registro de Contribuyentes: Localización”. Agencia Estatal de Administración Tributaria de España. España 2007. pp. 3-51.

La importancia de identificar el domicilio fiscal del contribuyente en el censo se deduce de los efectos que lleva asociados, la localización del contribuyente informa:

- a) De la residencia fiscal y, por tanto, del sistema fiscal aplicable. El criterio general de sujeción a las normas tributarias, determina que los tributos se aplican conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establece la ley en cada caso. En los tributos de carácter personal, se exigen conforme al criterio de residencia, es decir el elemento clave para determinar la regulación fiscal aplicable es la residencia habitual y, en los demás casos, conforme al criterio de territorialidad que resulta más adecuado con arreglo a la naturaleza del objeto gravado. La residencia determina tanto el contenido como los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria e informa a los obligados qué derechos tributarios le son aplicables y cuales son las obligaciones exigibles.

La necesidad de definir el concepto aplicable a efectos de determinar la residencia fiscal en un territorio, frente a terceros países, es importante en España, dado que alberga estados o territorios con diferentes regímenes tributarios. En España, se define el domicilio fiscal de los obligados tributarios como punto de conexión de los diferentes tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, para determinar el rendimiento en cada territorio, evitar situaciones de doble imposición o no imposición, así como para facilitar el control conjunto de los traslados ficticios de residencia, es decir, contribuyentes que declaran un cambio de residencia no veraz, buscando regulaciones fiscales más beneficiosas o un menor control (menor presión fiscal, menor plazo de prescripción, mayores subvenciones o acuerdos fiscales más beneficiosos).

- b) Del lugar físico concreto declarado y vinculante para el obligado tributario a efectos de procedimientos administrativos y del control fiscal. La noción de domicilio fiscal es complementaria a la noción de residencia. Definida la residencia fiscal, el domicilio declarado sirve para delimitar las competencias territoriales de los distintos órganos de la Administración en relación con los contribuyentes inscritos en su ámbito espacial. Determina la

oficina administrativa que le administrará los tributos y con la que se tiene que relacionar el contribuyente, sin perjuicio de que, por razón del tipo de contribuyentes o características del procedimiento concreto, la Administración pueda asignar un colectivo de contribuyente a una unidad especial con independencia de donde radique su domicilio fiscal. Sobre esta cuestión, aunque las nuevas tecnologías permiten que los contribuyentes se relacionen con la administración sin necesidad de personarse en un edificio público, siempre será necesario que el contribuyente tenga una oficina de referencia que se ocupe de la tramitación de las declaraciones, de las actuaciones de control que le concierna, del reconocimiento de los beneficios fiscales rogados que solicite el contribuyente.

- c) De la oficina tributaria de adscripción del contribuyente. El domicilio nos informa además del lugar para la práctica de notificaciones, elemento básico para que adquieran eficacia la mayoría de los actos y actuaciones que emanan de la Administración tributaria. Señala dónde se debe notificar, pudiendo existir direcciones alternativas comunicadas por el contribuyente para recibir comunicaciones.
- d) Del lugar para la práctica de notificaciones. Finalmente, el domicilio declarado a efectos fiscales despliega efectos tanto respecto de los procedimientos dirigidos a la aplicación del tributo, como de los procedimientos sancionadores o de revisión y resulta vinculante para el obligado tributario. Es un lugar donde pueden desarrollarse actuaciones inspectoras, por tanto un elemento esencial del control tributario. Para el ejercicio de las potestades y facultades de control, es necesario conocer la ubicación física y, en su caso, proceder a la entrada en domicilio para efectuar registros, comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores o demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas, o bien exigir su cumplimiento o proceder al embargo o incautación de pruebas o bienes. La coincidencia del domicilio fiscal con el domicilio constitucionalmente protegido determina que la entrada o registro requiera del consentimiento del titular o resolución judicial.

La correcta localización de los contribuyentes incrementa la eficacia de las actuaciones de control tributario y facilita las labores de asistencia e información de la Agencia tributaria en el marco de campañas como la del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (envío de borradores y/o datos fiscales) o en el envío por correo de los certificados tributarios. Asimismo, esa correcta localización se considera imprescindible para el inicio y continuación de las actuaciones de gestión recaudatoria.

6.2.4.2 Domicilio fiscal. Concepto y clases

La importancia del domicilio fiscal se refleja en las diferentes normatividad tributarias pues en todas se establece la obligación al contribuyente de comunicar a la Administración el domicilio fiscal, así como las variaciones que se puedan producir en el mismo.

El artículo 48 de la Ley General Tributaria, define el domicilio fiscal como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria y, a continuación, concreta las reglas de determinación.

El domicilio fiscal a los efectos tributarios será:

- Para las personas naturales o físicas, el de su residencia habitual. Si la persona natural o física desarrolla principalmente actividades económicas, la administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.
- Para las personas jurídicas o morales, será su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección.

Tanto para las personas naturales que desarrollan actividades económicas como para las jurídicas, establece una regla de cierre que determina que si

con las reglas anteriores no se puede determinar el lugar del domicilio fiscal prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

- Para personas no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en los ordenamientos de cada tributo. En defecto de regulación, el domicilio será el del representante salvo si opera mediante establecimiento permanente pues en este caso se le aplicarán a éste, las reglas de determinación aplicables a los residentes.

Sin embargo, la entidad no residente sin establecimiento permanente a la que no se le exija según la legislación de cada tributo que declare su domicilio fiscal o que actúe mediante representante en España deberá declarar su domicilio en el extranjero.

6.2.4.3 Información de domicilios en el registro de contribuyentes

En materia tributaria existen diversos conceptos de domicilio. Mientras que el concepto de residencia en un territorio determina el punto de conexión para aplicar una determinada legislación y como concepto jurídico a efectos tributarios, el domicilio fiscal sigue un criterio fáctico, de hecho y requiere la identificación de coordenadas geográficas que permitan describir la ubicación física del lugar declarado a efectos fiscales.

a) Información básica

El dato básico de localización en materia tributaria es el de domicilio fiscal. El censo de contribuyentes contiene los datos de domicilio fiscal asociado a cada persona identificada por la Administración tributaria, con independencia de sus obligaciones fiscales o configuración jurídica. Por lo tanto, el número de registros de domicilios fiscales coincide con el de personas dadas de alta en el censo y su consignación es un dato obligatorio para su inscripción.

El domicilio fiscal aparece en los “Datos Identificativos Básicos” de cada obligado tributario (IDEN Único) de la base de datos censales de ámbito nacional.

b) Información adicional

Además de la información sobre el domicilio fiscal se incorpora al censo la información de “otros domicilios” conocidos o declarados por el contribuyente, los generados por la propia Administración y los obtenidos a través del intercambio de información con otras bases de datos.

Así las personas y entidades con actividades económicas con motivo de la solicitud de Alta en el censo deberán declarar, además, el domicilio social (lugar designado en los estatutos sociales y que consta en los registros) si es distinto del fiscal (es decir, el domicilio de la gestión administrativa) y opcionalmente, el domicilio a efectos de notificaciones. Asociado al domicilio se consignará el número de teléfono, fax y, en su caso, la dirección de correo electrónico, dominio o dirección de Internet.

Además debe aparecer en el censo la fecha de comunicación o variación del domicilio, así como el funcionario que grabó los datos en el registro y el documento o fuente origen de la información y medio de comunicación.

Un dato complementario de localización, de gran utilidad y muy relevante para funciones de información y comprobación fiscal, es el dato de la Referencia Catastral (número de identificación único que designa Catastro a cada inmueble o local ya sea rústico o urbano) que paulatinamente se está exigiendo consignar en todas las declaraciones tributarias, asociada a los distintos domicilios e inmuebles declarados y que permite, en virtud del intercambio de información con la base de datos de la Dirección General de Catastro verificar tanto los datos cartográficos y físicos (superficie y configuración), como jurídicos, de uso (vivienda, arrendamiento, oficina, entre otros) y de valoración de los distintos inmuebles urbanos o rústicos en todo el territorio nacional. A mediano plazo será obligatorio comunicar la referencia catastral asociada a todos los inmuebles en los distintos modelos de declaración fiscal.

Como información complementaria es necesario mencionar que cada domicilio fiscal se califica con un atributo “Localizado” que se recoge en el IDEN e informa sobre la calidad de los datos del domicilio, en función principalmente del resultado de las notificaciones dirigidas al mismo, y que, una vez activado,

supone la calificación del contribuyente de riesgo con diversas consecuencias asociadas.

Asimismo, puede aparecer asociada al domicilio otra marca de riesgo especial, que lo identifica como un “nido” o “buzón de sociedades” relacionado con operadores de riesgo por presunto fraude y actúa como blindaje para detener devoluciones de IVA y la inscripción del titular del mismo en el Registro de Operadores Intracomunitarios del Censo.

c) Comunicación de domicilios y sus variaciones

Según se establece en el artículo 48.3 de la Ley General Tributaria, los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y los cambios del mismo a la Administración tributaria. La omisión de este deber constituye una infracción leve, sancionable mediante multa pecuniaria fija. Además, es requisito formal que todo cambio de domicilio debe ser comunicado a la Administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta que se presente la citada declaración tributaria.

El cumplimiento de ese deber se realiza a través de dos cauces diferenciados en función de la persona obligada. Así, las personas o entidades que figuran en el censo de empresarios, profesionales y retenedores deben comunicar a la Administración Tributaria el domicilio y sus variaciones (en el plazo de un mes a partir de que se produzca dicho cambio) exclusivamente mediante la presentación de una declaración censal aprobada por el Ministerio de Hacienda.

Mientras que para las personas físicas no consideradas fiscalmente como empresarios, profesionales o retenedores servirá cualquier declaración expresa, pudiendo comunicar el domicilio y sus variaciones a través de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta o los formatos de altas y cambios de domicilio, donde reflejarán el domicilio fiscal y otros datos adicionales.

La presentación de estas declaraciones se puede hacer en impreso o por vía telemática a través de Internet, en la página web de la Agencia Tributaria. Si se presenta en impreso se dirige a la Administración de la Agencia que corresponda en función del nuevo domicilio fiscal mediante entrega directa o por correo. Además, y sólo en el caso de personas físicas, la comunicación de cambio de domicilio se puede realizar mediante llamada telefónica al Centro de Atención Telefónica que efectúa el cambio en la base de datos previa comprobación de identidad y grabación de la conversación.

Para que la declaración censal de modificación de domicilio fiscal pueda presentarse vía telemática, es necesario disponer del certificado de firma electrónica aceptado por la Agencia Tributaria. Esta presentación telemática podrá ser efectuada por el propio declarante o por un tercero que actúe en su representación.

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 48 de la LGT prevé que cada Administración Tributaria pueda comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los sujetos pasivos en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento fijado. Así, se plantea la conveniencia de que la Agencia Tributaria comunique las rectificaciones de domicilio fiscales que lleve a efecto, sea la Agencia Tributaria, las Haciendas Forales, el resto de las Comunidades Autónomas (CCAA) o Ayuntamientos interesados, puesto que el domicilio fiscal debe ser único. Cuando la rectificación de domicilio suponga la pérdida de competencia de una Agencia Tributaria respecto de otra se prevé un procedimiento de comunicación previo de las resoluciones, y una vía para resolver los conflictos que se puedan suscitar al respecto, para garantizar la coordinación.

La Agencia Tributaria dispone además de otra información de contraste para verificar e incorporar, en su caso, en el fichero "otros domicilios" de los contribuyentes los datos de domicilios que constan en otras bases de datos o registros con los que mantiene acuerdos de colaboración e intercambio de información. (Catastro, fedatarios públicos, INE, Tesorería General de la Seguridad Social, Ayuntamientos y Comunidades Autónomas-CCAA, entre otras fuentes).

d) Mantenimiento de los datos de domicilio

La comprobación y actualización permanente del domicilio fiscal de los contribuyentes, es una de las principales tareas en la formación y mantenimiento de los censos tributarios.

El mantenimiento se realiza mediante la tramitación, verificación y grabación de las altas, bajas y modificaciones comunicadas por los propios obligados tributarios o terceros autorizados a través de las vías habilitadas, los obtenidos por la propia administración o por el intercambio de archivos e información a través de la colaboración con otras instituciones.

El mantenimiento de los datos de domicilio, se realiza por unidades especializadas existentes en toda la red de oficinas de la Agencia Tributaria. En función del cauce o medio utilizado por el contribuyente, la grabación de los datos de domicilio se realiza por las unidades en los servicios territoriales o a través de procesos masivos centralizados sobre la base de datos única a nivel nacional.

La gestión censal de los datos de domicilio se realiza mediante procesos automatizados, aplicaciones centralizadas de mantenimiento censal, que dan soporte a los distintos procedimientos y permiten dejar constancia del tipo de documento, oficina y usuario que la tramita, el origen de la información, entre otros aspectos. El seguimiento histórico de las variaciones de los datos de localización por contribuyente se incorpora en el IDEN.

Sin embargo, no siempre los obligados cumplen con las obligaciones de comunicación o los datos declarados o la situación reflejada en el censo no coincide con la realidad. Los planes de control y depuración censal de los datos de localización persiguen mantener permanentemente actualizada la información disponible, mejorar su calidad y subsanar las carencias detectadas.

6.2.4.4 Acciones de mejora de la calidad de los datos censales en relación con los domicilios

La Agencia Tributaria tiene como objetivo permanente la mejora del registro de domicilio fiscal y la explotación de otros domicilios a efectos de notificaciones. Estas actuaciones son necesarias para ofrecer un mejor servicio al contribuyente y dar respuesta adecuada a nuevas necesidades; reducir al máximo el porcentaje de notificaciones fallidas y así aumentar la eficacia en la aplicación del sistema tributario y la eficiencia al reducir el costo directo e indirecto derivado de las devoluciones de correos en la gestión diaria y en las actuaciones de control.

a) Aplicación de Mantenimiento.

Se califica a un obligado como ilocalizable si concurren los siguientes supuestos:

- Han sido infructuosas todos los intentos de notificación, en primer y segundo intento, en el domicilio fiscal comunicado por el contribuyente o su representante. No se deben tener en cuenta las notificaciones por comparecencia efectuadas mediante Boletín.
- No hay constancia de que otros domicilios del contribuyente, o existiendo, las notificaciones practicadas dirigidas a otros domicilios o destinatarios han sido igualmente fallidas.
- Los acuses de recibo de las notificaciones fallidas señalan como motivo “desconocido” ó “dirección Incorrecta”.
- No está inscrito en ningún procedimiento de notificación electrónica.

Los efectos o consecuencias que lleva aparejada la marca son:

- La activación de un filtro de comprobación obligatoria en todas las aplicaciones de control de declaraciones-liquidación.
- No emisión del certificado de estar al corriente del cumplimiento de obligaciones tributarias, e imposibilidad de atender cualquier petición del obligado tributario. Se pretende establecer que, ante cualquier contacto que pretenda tener con la Agencia tributaria, bien sea de forma presencial en nuestras oficinas, bien sea por teléfono o por Internet, se le informe de que

tiene bloqueada la prestación de todo tipo de servicios mientras no regularice su situación censal.

- Tratándose de personas jurídicas y constatado que se ha facilitado un domicilio falso o inexistente, la revocación del Número de Identificación Fiscal (NIF).
- Tratándose de sujetos pasivos de IVA inscritos en el Registro de Operadores intracomunitarios o en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos, la baja automática en tales registros.

b) Mejora de la información de domicilios.

El tratamiento de la marca ilocalizable está estrechamente vinculado al estudio de las posibilidades tanto normativas como informáticas de todos los datos de domicilio fiscal disponibles en el censo de contribuyentes. Se pretende poner a disposición de las oficinas gestoras una información más amplia y de mejor calidad sobre domicilios comunicados por los obligados tributarios, y de los adicionales al domicilio fiscal.

El proyecto de Normalización de Domicilios en curso se recogen una serie de mejoras en la configuración de ficheros y mantenimiento de datos de domicilios y exige la adaptación de las aplicaciones concernidas y la mejora de los campos informáticos, para recoger de forma correcta y completa el domicilio de un contribuyente. Este proyecto requiere de la adaptación de los modelos de comunicación censal y pretende mejorar la explotación de otros domicilios comunicados (buzones electrónicos o de correos, a efecto de notificaciones, de representantes, domicilios extranjeros..), así como, disponer de sistemas de prevalidación que rechacen los domicilios falsos o incorrectos declarados para concentrar las acciones de control en oficina sobre los ilocalizables externos o internos ficticios, entre otros ilocalizables dolosos.

La transformación de la descripción de domicilio en la Base de Datos Consolidada considera incorporar una nueva configuración a los domicilios que pasan a ser “normalizados” a través de procesos automáticos masivos (por ejemplo la descripción homogénea de vías y revisión de códigos municipales) e individuales grabados por usuarios en cada oficina.

Se tomará como referencia el tipo de datos del Instituto Nacional de Estadística (que gestiona el censo electoral) y se normalizará el “callejero” tomando como referencia el que utiliza.

c) Coordinación de actuaciones para la actualización de datos de domicilio

Adicionalmente, se están adoptando medidas especiales para intensificar el uso de las vías ya existentes para la actualización de la información censal. El objetivo es reforzar la coordinación y rentabilizar las actuaciones que realizan los distintos servicios de la Agencia tributaria. Estas medidas son:

- Configuración de los servicios ofrecidos por la Oficina Virtual de manera que se solicite al contribuyente confirmación, o rectificación en su caso, del domicilio fiscal y/o domicilio a efectos de notificaciones: así para solicitar una cita, formular una consulta, obtención de datos fiscales, presentar una declaración, solicitar información sobre el estado de una devolución, consultar deudas, formular una denuncia, solicitar un certificado, etc.;
- Mensaje en Oficina virtual que comunique al obligado tributario que tiene correo devuelto;
- Establecimiento de un protocolo de atención personalizada al contribuyente que acude a nuestras oficinas en todas las actuaciones, para la confirmación, o modificación de sus datos sobre domicilio, cualquiera que sea el área que actúe (Recaudación, Gestión, Aduanas o Inspección);
- Incorporación a todos los servicios ofrecidos por las plataformas telefónicas de la pregunta relativa al domicilio actual;
- Especial atención en las campañas de depuración censal a la depuración de domicilios.
- Apertura de un cauce formal para que cualquier funcionario que obtenga información censal relevante que no figure o que contradiga la que consta en el sistema informático la ponga en conocimiento de las unidades que se ocupan de la formación y el mantenimiento del censo.

d) Colaboración e intercambio de información con terceros

En cuanto a la colaboración para el intercambio de información censal con otras administraciones y organismos, resaltan las siguientes:

- Colaboración entre la Agencia Tributaria y Dirección General de Catastro: Solicitud de referencia catastral de domicilio fiscal y colaboración en la gestión de comunicaciones de cambio de domicilio fiscal en el curso de procesos de revisión de valores catastrales de inmuebles urbanos. La colaboración está en marcha, además recibe información periódica de fedatarios públicos a través de la colaboración que estos realizan en la gestión catastral. La calidad de la información, procedente de Notarios y Registradores permite aumentar la calidad de la información que procedente de terceros utiliza la Agencia tanto para la confección de Borradores de IRPF y de Datos Fiscales que se remiten a los contribuyentes, como para cruces de información en las actuaciones de control.
- Intercambio de información regular y telemática con la Tesorería General de la Seguridad Social que remite información de altas y bajas de empresas y trabajadores y sus datos identificativos.
- Colaboración con la Dirección General de Policía para intercambio de información de datos identificativos. Verificación de Documentos de identidad y domicilios, mediante entrega de archivos con actualizaciones trimestrales.
- Participación en el Proyecto "Servicio Telemático de comunicación de domicilio", junto con otros organismos, y que coordina el Ministerio de Administraciones Públicas (MAP). Este servicio ofrece a los ciudadanos que causan alta o cambian su domicilio en el Padrón Municipal de Habitantes la posibilidad de comunicar, voluntariamente, su domicilio a otros organismos adheridos al proyecto (AEAT, Dirección General de Tráfico, Instituto Nacional de Seguridad Social / Instituto Social de la Marina y Dirección General de la Policía).

Adicionalmente la Agencia tributaria está abriendo nuevas vías de colaboración social en la gestión tributaria y en la prevención del fraude mediante la firma de Acuerdos de Entendimiento y Convenios con representantes de sectores productivos, y asociaciones empresariales y profesionales. Entre estas medidas, hay que resaltar, en relación con el tema que se ha expuesto, el Acuerdo recientemente firmado, con la Asociación Española de Centros de

Negocios que, sobre la base de compromiso de buena conducta fiscal, establece acciones conjuntas para prevenir el fraude y la detección de incumplimientos fiscales, en especial la utilización de domicilios ficticios y el alta de empresas utilizando direcciones de centros de negocios sin que exista vinculación contractual con dichos centros.

6.2.5 La Identificación Tributaria en España

En España la Identificación se realiza a través del NIF (Número de identificación fiscal), que se basa en el DNI (Documento nacional de identidad) cuando se trata de nacionales y en el NIE (Número de identificación de extranjero) en el caso de los no nacionales; y a través del CIF (Código de identificación fiscal) para el caso de personas jurídicas, que es asignado por la Administración Tributaria a las entidades con personalidad jurídica y a aquellas entidades que, aún careciendo de ella, figuran relacionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria (LGT).

6.3 Control de Contribuyentes en Chile

La Administración Tributaria Chilena, ha tenido de los mayores avances de América Latina, tanto en legislación, procesos y sistemas, situación que al igual que en España y Francia, también vemos reflejados en el control de su universo de contribuyentes. Por tal razón, citamos la estructura y experiencias en materia de control de contribuyentes de Chile.

6.3.1 Gestión de la Administración Fiscal en Chile

En Chile, la Administración Tributaria es entregada por ley a dos instituciones públicas: el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República; y la Administración Aduanera al Servicio Nacional de Aduanas.

- a) Tesorería General de la República. La Tesorería es responsable de la cobranza de las deudas determinadas por el SII y por Aduanas.
- b) Servicio Nacional de Aduanas. Aduanas es responsable de la administración de los impuestos aduaneros
- c) Servicio de Impuestos Internos (SII). El Servicio de Impuestos Internos de Chile está encargado de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, su auditoría, fiscalización y sanción, la interpretación de las normas tributarias y ser la primera instancia judicial en las controversias tributarias, para tal efecto realiza un tratamiento expedito y descentralizado de los cruces de información y el tratamiento de colecciones de registros lógicamente relacionados.

6.3.2 Sistema Tributario Chileno

El sistema tributario chileno⁷² está estructurado por pocos impuestos de alto rendimiento. Por expreso mandato de la Constitución Política de Chile su uso o destino no está predeterminado. Los impuestos existentes se pueden clasificar en Indirectos, Directos y Otros Impuestos. En términos de recaudación, los impuestos sobre el consumo juegan un rol predominante y, entre éstos, el Impuesto sobre Ventas y Servicios (IVA) es el más importante.

Una vez entregadas las declaraciones por parte de los contribuyentes en los bancos e instituciones financieras, estas son enviadas al Servicio de Tesorerías, entidad que procede a digitalizarlas. Capturada la información, ésta es cargada en la Cuenta Única Tributaria de cada contribuyente (CUT), que registra en forma histórica los débitos y créditos de cada contribuyente, siguiendo su llave de entrada el RUT.

Recibida la información solicitada por la Administración Tributaria, esta es procesada en conjunto con la información histórica que se posee a efecto de identificar si existen observaciones. Las observaciones se dividen en tres tipos:

⁷² Extractado de: "Aspectos Generales del Sistema Tributario Chileno. Conceptos y Orientaciones". Servicio de Impuestos Internos de Chile. Chile 2006. pp. 8-44.

- a) Formales, referidas a comisiones o errores de identificación, tales como RUT erróneo, no colocar la dirección o comunidad, omitir código de actividad económica, etc.
- b) Aritméticas, referidas a errores de cálculo en la declaración u omisiones en totales y subtotales.
- c) Tributarias, referidas a usos de franquicias tributarias con rebajas a la base imponible que no corresponden y a los cruces en donde las más comunes resultan ser que los ingresos declarados no coinciden con lo informado por los retenedores, los ingresos no guardan relación con las inversiones, los pagos no coinciden con lo declarado anualmente o el contribuyente no ha concurrido a notificaciones del SII.

6.3.2.1 Impuestos Directos.

- a) Impuesto a la Renta de Primera Categoría (Artículo 20 Ley de Impuesto a la Renta)

El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas provenientes del capital obtenido, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicio, etc. Este impuesto se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad, planillas o contratos. Las empresas del Estado deben pagar adicionalmente al Impuesto de Primera Categoría, un impuesto especial del 40% sobre las utilidades generadas.

La tributación en definitiva está radicada en los propietarios, socios o accionistas de las empresas, constituyendo el impuesto de Primera Categoría que pagan estas últimas, un crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional que afecta a las personas antes indicadas.

- b) Impuesto Unico de Segunda Categoría (Artículo 42 N°1 y Artículo 43 N°1 Ley de la Renta)

El Impuesto Único de Segunda Categoría grava las rentas del trabajo dependiente, como ser sueldos, pensiones y rentas accesorias o

complementarias a las anteriores. Es un tributo que se aplica con una escala de tasas progresivas, declarándose y pagándose mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral ejercida en forma dependiente, y a partir de un monto determinado. El tributo debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el respectivo empleador, habilitado o pagador de la renta.

c) Impuesto Global Complementario (Artículo 52 Ley de la Renta)

El Impuesto Global Complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda determinado monto. Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Se aplica, cobra y paga anualmente.

d) Impuesto Adicional (Artículos 58, 60 inc. 1° y 61, Ley de Impuesto a la Renta)

El Impuesto Adicional afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile y opera en general sobre la base de retiros y distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena. Este impuesto se devenga en el año en que las rentas se retiran o distribuyen por la empresa y se remesen al exterior. Los contribuyentes afectos a este impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas sobre las rentas que retiran o distribuyen.

6.3.2.2 Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA)

El Impuesto a las Ventas y Servicios grava la venta de bienes y prestaciones de servicios que define la ley del ramo, efectuadas entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, y de servicios. Este impuesto se aplica sobre la base imponible de ventas y servicios que establece la ley respectiva. En la práctica tiene pocas exenciones, siendo la más relevante la que beneficia a las exportaciones.

El Impuesto a las Ventas y Servicios afecta al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien, asimismo, es un impuesto interno que grava las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles de propiedad constructoras construidos totalmente por ellas o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ellas y también la prestación de servicios que se efectúen o utilicen en el país. Afecta al Fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración autónoma, municipalidades y a las empresas de todos ellos o en que tengan participación, aunque otras leyes los eximan de otros impuestos.

6.3.3 La Identificación Tributaria en Chile

En Chile el número usado para la identificación tributaria es el RUT (Rol Único Tributario), que, en el caso de las personas naturales, coincide con el RUN (Rol Único Nacional).

El Rol Único Tributario (RUT) identifica a todos los contribuyentes del país. Tratándose de personas naturales, la Cédula Nacional de Identidad emitida por el Registro Civil hace las veces de éste y las identifica con un sistema de numeración que guarda relación con los utilizados para otros efectos civiles. Para entidades legales e inversionistas extranjeros, el SII es el responsable de asignarles el RUT, por lo tanto ellos tienen que ceñirse a este procedimiento. El RUT es un código numérico, con un dígito identificador, que identifica de manera única a cada contribuyente. En el caso de personas naturales este número coincide con el de la cédula de identidad, pasaporte, y cédula de conductor. Para la Administración Tributaria es un elemento que ha facilitado enormemente el tratamiento informático y la correlación con otras fuentes de información.

6.3.3.1 Obligados a obtener RUT

- a) Sociedades no residentes en Chile que efectúen inversiones en el país, cualquiera sea la forma de inversión.
- b) Las personas naturales o jurídicas no residentes ni domiciliadas en Chile que vayan a participar en sociedades como socios o accionistas.

c) Las personas no residentes ni domiciliadas en Chile que abran agencias o sucursales en el país o ejerzan actividades a través de un establecimiento permanente.

d) Personas naturales no residentes que se desempeñen como representantes, turistas, funcionarios internacionales y sus familiares en cuanto sean residentes en Chile; y otras personas no residentes, si realizan inversiones en el país, tales como la adquisición de bienes inmuebles.

Si la inversión implica el inicio o ejercicio de un negocio o actividad económica en Chile también es necesario cumplir con el procedimiento de iniciación de actividades.

6.3.3.2 Residencia o Domicilio en Chile

Una persona es residente en Chile si permanece en el país por más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.

Una persona se considera domiciliada en Chile si de sus actividades es posible presumir que desea permanecer en el país. Ello no depende necesariamente de su presencia en Chile, sino de otras circunstancias que demuestren o evidencien su ánimo de permanencia.

6.3.3.3 Obtención de Password en Internet

Los contribuyentes pueden obtener una password en Internet para sus operaciones en línea con el SII a través de su página Web en la sección: **Registro de Contribuyentes** subsección: Obtención de Clave Secreta, ingresando el RUT del contribuyente y completando la información adicional solicitada.

Los contribuyentes no residentes ni domiciliados en Chile pueden obtener esta password en las oficinas del SII correspondiente a su domicilio. Esto les permitirá operar con la oficina virtual del SII.

6.3.3.4 Iniciación de Actividades

La Iniciación de Actividades consiste en una declaración jurada por medio de la cual se informa al SII que se realizarán actividades que pueden quedar afectas al pago de impuestos, conforme a la legislación tributaria vigente.

Además de obtener el RUT, toda persona que inicie negocios o labores susceptibles de producir rentas afectas a impuestos debe presentar al SII una declaración jurada sobre dicha iniciación. Por lo tanto, en el caso de las personas no residentes ni domiciliadas en Chile procede la Iniciación de Actividades cuando la inversión se ha materializado a través de la constitución de una sociedad o un establecimiento permanente en Chile (tanto la sociedad como el establecimiento permanente están afectos al Impuesto de Primera Categoría). Los inversionistas sin domicilio ni residencia en Chile que sólo obtengan rentas de capitales mobiliarios están obligados a obtener RUT.

6.3.3.5 Trámite Simplificado

Los inversionistas sin residencia ni domicilio en Chile, pueden obtener su número de RUT a través de las instituciones que operen como Custodios. La función de custodio puede llevarse a cabo por una entidad bancaria que opera en Chile, designada por el inversionista o su mandatario, para llevar a cabo a través de un corredor de bolsa, la compra, venta y custodia de valores operados en el mercado bursátil nacional. En caso de no operar a través de Custodios, los inversionistas pueden obtener su número de RUT con los corredores de bolsa chilenos con los cuales operen.

Pueden utilizar el mecanismo simplificado de obtención de RUT las Personas sin residencia ni domicilio en Chile, ya sea que se trate de personas naturales, jurídicas u otros entes jurídicos, que inviertan en Chile con el objeto de obtener rentas provenientes de las operaciones bursátiles de compra y venta de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil.

6.3.3.6 Actualización o Modificación de Información

Los contribuyentes deben informar al Servicio las modificaciones o actualizaciones referentes a su identificación, domicilios, sucursales, giros o actividades, aumentos o disminuciones de capital, cambios de razón social, entre otras; con la finalidad de mantener actualizados ante el SII los datos relacionados con su identificación y descripción de sus actividades.

Una vez que se ha obtenido el RUT y/o se ha efectuado la Iniciación de Actividades, se pueden modificar o actualizar todos los antecedentes que se han declarado, utilizando para ello los formularios previstos para este efecto y a través de los medios habilitados por el SII.

Si se han realizado los trámites de obtención de RUT e Iniciación de Actividades y se han perdido documentos o registros tributarios o contables es necesario dar cuenta de este hecho a la oficina del SII correspondiente al domicilio del contribuyente dentro de los 10 días siguientes a la pérdida de los documentos, utilizando los formularios previstos para este efecto.

6.4 Identificación tributaria en otros países o comunidades

La forma y los procedimientos de identificación de los ciudadanos o individuos que tienen la obligación de tributar, varía en cada país o comunidad.

6.4.1 Identificación Tributaria en algunos países de América Latina

En Argentina, para propósitos fiscales, se usa un Código Único de Identificación Tributaria (CUIT) y para los trabajadores en relación de dependencia existe el Código Único de Identificación Laboral (CUIL) el cual se basa en el Documento nacional de identidad (DNI); en Colombia se llama Número de Identificación Tributaria (NIT) y en Uruguay se llama Registro Único de Contribuyentes (RUC).

6.4.2 Identificación Tributaria en Estados Unidos

En Estados Unidos, el número usado es el Social Security Number (SSN) o Número de Seguro Social. Los contribuyentes que no tienen un SSN deben usar un (Taxpayer Identification Number) TIN o Número de Identificación del Contribuyente.

6.4.3 Identificación tributaria en la Unión Europea

La importancia de la identificación tributaria en la Unión Europea, se puso de manifiesto en el seno de la Unión Europea (UE) cuando el 1 de enero de 1993 se hizo realidad un espacio único europeo carente de fronteras interiores, cumpliendo así con éxito, a uno de lo mayores retos planteados en el Acta Única Europea firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986, cual era el mandato de que a partir del 31 de diciembre de 1992 se garantizara, en el ámbito de la Unión Europea, la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

El número de identificación fiscal a efectos del IVA (NIF IVA) está compuesto, en general, por el número o código de identificación fiscal que corresponda a cada sujeto pasivo del impuesto en virtud de la legislación interna del Estado miembro de residencia, precedido de las letras de identificación de ese país que le correspondan de acuerdo con el código ISO 3166. Como ejemplo se tiene “DE” para la empresa alemana y “ES” para la empresa española.

Conclusiones del capítulo

A manera de conclusión del presente capítulo, es importante hacer notar que en Francia el control es básicamente casuístico, no obstante que existe una función específica para identificar y mantener actualizados los planos prediales de todo el territorio nacional, lo que permite un censo general de todos los predios (construidos o no) y la evaluación de la base imponible de los impuestos patrimoniales. Algo que creo importante resaltar es el nivel de control fiscal en Francia, que le permite identificar fácilmente el movimiento de las personas y los capitales de los mismos.

Asimismo, me parece importante rescatar la figura de los centros de gestión autorizados, como fórmula de gestión de las obligaciones tributarias de empresarios y profesionales, mediante la cual se puede indirectamente establecer una forma de control y educación tributaria.

En el caso de España, nos hemos dado cuenta también que el control de su universo de contribuyentes es fundamental para su control tributario, apostándole a la tecnología, sin descuidar la parte legal, donde ha establecido normas específicas tendientes a la ubicación y localización de sus habitantes, centrando su atención en los aspectos de domicilio y residencia fiscal, por la relevancia que tiene el identificar y localizar a los contribuyentes.

Por último, en el caso de Chile, observamos que no obstante que la operación de su Rol Único Tributario se asemeja en su manejo al Registro Federal de Contribuyentes de México, se observan avances en la parte tecnológica y sus reformas legales, con un enfoque de identificar a todas aquellas personas que obtengan riqueza en su territorio.

Capítulo VII. Perspectivas y Alternativas Jurídicas para la Conformación de un Registro Federal de Contribuyentes Integral y Actualizado en México

He abordado a lo largo de la presente tesis, el Sistema Tributario considerando sus Instituciones, tales como el marco legal, la Autoridad Fiscal, la obligación de contribuir y a su vez, he señalado la importancia de que exista un Registro Federal de Contribuyentes (RFC), necesario para que se pueda identificar y por ende ubicar a las personas susceptibles de contribuir, cumpliendo con esto, con la obligación constitucional de establecer y recaudar contribuciones en forma proporcional y equitativa.

Con base en el estudio realizado, estableceremos las alternativas jurídicas, tendientes a permitir un control fiscal mediante un Registro Federal de Contribuyentes confiable y actualizado, tratando antes, un programa que se está llevando a cabo, el Programa de actualización del Registro Federal de Contribuyentes (*par*).

7.1 Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes (*par*)

El Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes (PAR) se crea, con la finalidad de ampliar, depurar y actualizar la base de contribuyentes, permitiendo con ello distribuir la carga fiscal y reducir los niveles de evasión, proporcionando la orientación adecuada para determinar el tipo de régimen, así como las obligaciones a las que puedan estar sujetas las personas físicas y morales omisas, efectuando de manera voluntaria su inscripción al RFC, logrando además que se cumpla con la obligación constitucional de otorgar un trato justo y equitativo a todos los ciudadanos.

Como forma de establecer la relevancia de este programa, el Poder Legislativo en el artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2008, establece los indicadores para evaluar el desempeño el SAT en materia de eficiencia recaudatoria, refiriéndose el primero al avance en el padrón del RFC:

- I. Avance en el padrón de contribuyentes.
- II. Información estadística de avances contra la evasión y elusión.
- III. Avances contra el contrabando.
- IV. Reducción de rezagos y cuantificación de resultados en los litigios fiscales.
- V. Plan de recaudación.

7.1.1 Marco Jurídico

Corresponde al Servicio de Administración Tributaria (SAT), como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de las atribuciones que le otorga la Ley del Servicio de Administración Tributaria, llevar el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y mantenerlo actualizado.

El PAR tiene su fundamento legal los artículos 33, fracción III, y 69 del Código Fiscal de la Federación, disposiciones que le otorgan plenas facultades para implementarlo, mediante la práctica de recorridos, invitaciones, solicitudes de información, censos o cualquier otra medida que, en todo caso, encuentre su fundamento en las disposiciones previstas en el Código Fiscal citado.

7.1.2 Seguridad y confidencialidad de la información

Los datos personales de los inscritos serán estrictamente confidenciales y estarán protegidos en los sistemas del SAT, de conformidad con los Lineamientos de Protección de Datos Personales y con las diversas disposiciones fiscales y legales sobre confidencialidad y protección de datos, que se han abordado, como el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la Federación. En la norma se establece que el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI) y el SAT, podrán intercambiarse información que obtengan con motivo del ejercicio de sus atribuciones, con objeto de mantener sus bases de datos actualizadas. Esta situación favorece a la actualización de las bases de datos del SAT, en el marco del Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes, al poder ejercer las facultades que le han sido conferidas de esta forma.

7.1.3 Diagnóstico (Encuesta de cobertura y calidad)

El Registro Federal de Contribuyentes (RFC), es un sistema dinámico en razón que de manera constante los contribuyentes modifican su situación en el Padrón. Por ejemplo: cambios de domicilio, de denominación o de razón social, de actividad económica; defunciones; aumento o disminución de obligaciones; suspensión o reanudación de actividades; apertura o cierre de sucursal, establecimiento, local, puesto fijo, semifijo o almacén, entre otros. Por ello es un reto y prioridad del sistema tributario mantenerlo al día. Como parte de las acciones para obtener un diagnóstico de la situación real, desde 2001, se lleva a cabo una encuesta de cobertura y calidad del Registro Federal de Contribuyentes, misma que ha arrojado resultados como los siguientes:

- a) Un porcentaje significativo de contribuyentes no se localiza en el domicilio registrado en el RFC.
- b) Hay contribuyentes activos cuyas obligaciones no concuerdan con las señaladas en los registros del SAT.
- c) Hay contribuyentes que presentaron al SAT avisos de suspensión o de cancelación de actividades y están operando.
- d) Hay contribuyentes identificados como activos que ya no están operando.
- e) Un número significativo de contribuyentes no está inscrito en el RFC.

Podemos observar que el estudio indica la urgencia de localizar contribuyentes que no se encuentran en su domicilio registrado; que muchos tienen obligaciones registradas diferentes a las reales; que no coincide su estatus formal con el real y que falta de inscribir un gran número de contribuyentes.

7.1.4 Objetivos del programa

- a) Ampliar la base de contribuyentes en el RFC
- b) Depurar y actualizar información del RFC
- c) Ampliar la base de contribuyentes de los Padrones Estatales (REPECOS, Intermedios, Nómina)
- d) Depurar y actualizar información de los Padrones Estatales
- e) Verificar el domicilio para contribuyentes que se inscriben en el RFC
- f) Buscar la simplificación fiscal y ayudar al control fiscal

- g) Generar insumos para actos de fiscalización
- h) Eliminar razones que justifican el control de la evasión
- i) Reducir los niveles de evasión del sector informal
- j) Cumplir la obligación constitucional de otorgar un trato justo y equitativo a todos los ciudadanos y distribuir la carga fiscal
- k) Incrementar la recaudación nominal (Estatual-Federal)

7.1.5 Estrategias y metodologías del programa

En un inicio, a fines de 2004, el SAT planteó la necesidad de levantar información a nivel nacional para actualizar los registros de los contribuyentes en el RFC. Este proyecto fue identificado en la opinión pública como Censo Fiscal. Se hicieron pruebas en diferentes partes del país, las cuales confirmaron su viabilidad para depurar y aumentar el número en el padrón de contribuyentes.

Sin embargo, en 2005, ante la escasez de recursos en el Presupuesto de Egresos de la Federación, el PAR modificó sus estrategias para actualizar, depurar y ampliar el padrón de contribuyentes el RFC, entre las que destaca el fortalecimiento de la colaboración en materia fiscal, de la Federación con las Entidades Federativas, que en su momento abordamos en el capítulo 4 de la presente Tesis, con el fin de compartir iniciativas, esfuerzos y recursos.

En 2006 y 2007 se reestructuró el Programa en dos etapas:

- a) Cumplimiento Voluntario.
- b) Actualización directa.

Asimismo, se instrumentaron, a manera de pruebas piloto, tres metodologías para la actualización del RFC:

- a) A petición o denuncia.
- b) Vía correspondencia.
- c) Barridos en zonas geográficas con alta densidad de contribuyentes.

Esta situación ha permitido, establecer presencia del Programa, sin necesidad de hacer un gran despliegue de personal, situación que es muy costosa, además de que se cumplen alternadamente facultades de asistencia al contribuyente y de verificación.

7.1.6 Población objetivo del programa

Como he señalado, no obstante que en sus inicios el PAR se planteó como una cruzada nacional, hoy en día, se realiza teniendo como objetivo a los ciudadanos de las Entidades Federativas o Municipios que se adhieren al Programa mediante los Convenios de Colaboración en Materia Fiscal y los Convenios Específicos.

7.1.7 Acciones

7.1.7.1 La difusión de mensajes, a través de campañas de comunicación masiva, para promover, informar y orientar la participación de los contribuyentes

El PAR esta apoyado por una campaña de sensibilización, información y orientación en medios masivos, que permite tender un puente de comunicación con la sociedad y los contribuyentes, quienes pueden conocer sus objetivos, características, operación, desarrollo y resultados.

7.1.7.2 Cumplimiento Voluntario

En esta etapa, se convoca a los contribuyentes, para que de manera voluntaria y espontánea, se inscriban o actualicen sus datos en el RFC. Se proporciona asesoría y asistencia gratuita, confidencial y permanente tanto a contribuyentes como al público en general.

Asimismo, esta etapa conlleva una campaña con objetivos dirigidos a la sensibilización y motivación, debido a que por un lado, apoya al contribuyente para que actualice sus datos y continúe cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, por otro lado, asesora a aquellas personas que reciben un ingreso por su actividad económica para que regularicen su situación ante el SAT, considerando distintos tipos de regímenes fiscales a los que se pueden incorporar.

Es importante destacar que el SAT a través de las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente, realiza diversas acciones y

estrategias de difusión y acercamiento con la sociedad para lograr no solo una incorporación real al RFC, sino cumplir un objetivo integral, es decir, formar y capacitar al contribuyente para cumplir sus obligaciones fiscales de manera correcta y oportuna.

Las acciones del Cumplimiento Voluntario de Obligaciones Fiscales, se conciben en tres aspectos fundamentales:

a) Preventivo

Sensibilizar a los contribuyentes no inscritos en el RFC, con actividad económica y por ende susceptibles del pago de impuestos, para inscribirse en forma voluntaria al RFC y cumplir oportunamente sus obligaciones fiscales.

b) Informativo

Brindar asesoría, asistencia y orientación fiscal en forma gratuita y confidencial a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a través de diversos medios, como son talleres fiscales, conferencias, impresos, módulos de atención al contribuyente, entre otros.

c) Formativo

Formar y capacitar al contribuyente, partiendo de que conozca sus obligaciones fiscales, dependiendo del régimen fiscal en el que tribute, y en consecuencia de la forma en que puede y debe cumplirlas, evitando con esto el costo que genera el desconocimiento de la materia tributaria.

7.1.7.3 La actualización simultánea del Registro Federal de Contribuyentes y las bases de pagos de los impuestos estatales

El Programa es resultado de un esfuerzo compartido de los Gobiernos Federal, Estatal y Municipal para depurar y ampliar la base de contribuyentes. Por esta razón se considera la coordinación con otras dependencias de los tres ámbitos de Gobierno, para coadyuvar en logro de los objetivos previstos.

7.1.7.4 La concertación para la obtención de los apoyos necesarios para multiplicar la difusión del PAR y favorecer el respaldo de los diversos sectores sociales

Esta acción se realiza con el fin de conocer los problemas de los contribuyentes actuales o potenciales y estar en posibilidad de orientarlos de acuerdo a las disposiciones fiscales vigentes y de sus necesidades específicas.

Se pretende celebrar reuniones por giros específicos, es decir dentro de las cámaras que agrupan a los contribuyentes, esta situación hace sentido cuando observamos lo señalado por José Tapia⁷³ “los estudios han demostrado que la motivación de una persona o grupo a comportarse de una manera, es más fuerte si los miembros han discutido las ventajas o desventajas de un rumbo propuesto de acción.”

Es esta etapa se llevan a cabo acercamientos con líderes y representantes de contribuyentes con el propósito de programar eventos de acercamiento, talleres fiscales, envío de cartas con información fiscal eminentemente de carácter preventivo y formativo.

7.1.7.5 La selección de una población de contribuyentes de una localidad o de un sector económico.

Consiste en la promoción del cumplimiento voluntario de obligaciones fiscales en sectores económicos con altos niveles de informalidad. El proceso se basa en la identificación de dichos sectores económicos; el cruce de información de las bases de datos del SAT con la información proporcionada por terceros, y el envío de correspondencia personalizada a fin de invitar al contribuyente a regularizar su situación en el RFC. Asimismo, se hacen llamadas telefónicas para reforzar la invitación.

⁷³ Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones. Editorial Porrúa, 1ª Edición. México, 2000. p. 211.

7.1.7.6 La tramitación de actualizaciones e inscripciones directamente en los domicilios fiscales o negocios de los contribuyentes.

a) Envío de correspondencia, atención en módulos y barrido selectivo

Para aplicar esta estrategia se cruzan las bases de datos del SAT con los datos proporcionados por terceros, lo que ofrece a la institución mayor conocimiento del contribuyente en cuanto a su identificación, ubicación y situación fiscal. Esto favorece la integración de grupos diferenciados, según el caso de cada contribuyente registrado en el RFC, así como la identificación de contribuyentes no inscritos. Posteriormente, el PAR genera correspondencia personalizada para invitar a los contribuyentes a actualizar sus datos en el RFC, o en su caso inscribirse en los módulos de atención PAR que se instalan en zonas accesibles para facilitar los trámites.

Como complemento, se realizan barridos selectivos para ofrecer los servicios de asistencia en zonas de concentración de contribuyentes que no asisten a los módulos a actualizarse.

b) Barrido sistemático con atención en módulos PAR

Mediante la aplicación de la técnica censal, los promotores del Programa hacen recorridos en las localidades participantes para ofrecer los servicios de asistencia al contribuyente en los negocios, establecimientos y domicilios fiscales, con el propósito de invitar a los contribuyentes a actualizar su situación en el RFC y los registros estatales o, en su caso, se inscriban.

Los promotores ofrecen servicios de actualización respecto a correcciones de datos, inscripciones, cambios de domicilio y apertura de establecimientos. Si el promotor del PAR identifica que para concluir el trámite de actualización se requiere consultar otro tipo de información, entonces lo invita a los módulos del PAR o la

Administración Local de Servicios al Contribuyente, en donde además recibirá orientación personalizada, gratuita y confidencial.

c) Visita al domicilio o Barrido Sistemático.

De igual forma que en la acción señalada en el inciso b, mediante la aplicación de la técnica censal, los promotores del PAR hacen recorridos en las localidades participantes para ofrecer los servicios de asistencia al contribuyente en los negocios, establecimientos y domicilios fiscales, con el propósito de invitar a los contribuyentes a actualizar su situación en el RFC y en los registros estatales o, en su caso, se inscriban.

En estos casos se visita al total de viviendas que son domicilios fiscales, establecimientos y zonas de informalidad. Se realizan trámites in situ, para incorporar omisos, depurar registros caducos y regularizar datos, todo esto en operación coordinada con la Entidad Federativa y los Municipios que así lo hubieren convenido. Los promotores ofrecen servicios de actualización respecto a correcciones de datos, inscripciones, cambios de domicilio y apertura de establecimientos. Si el promotor del PAR identifica que para concluir el trámite de actualización se requiere consultar otro tipo de información, entonces lo invita a los módulos del PAR o a la Administración Local de Servicios al Contribuyente, en donde además se le otorga orientación personalizada, gratuita y confidencial.

7.1.8 Operativos

El Programa desde 2005 se ha realizado en diversas **localidades**, persiguiendo los objetivos antes señalados de facilitar la actualización de datos o la inscripción en el padrón de contribuyentes, mismas que a continuación se citan:

- a) **2005. San Luis Potosí.** Municipios de San Luis Potosí y Soledad de Graciano Sánchez.

- b) **2006. Zacatecas.** Municipios de Guadalupe, Fresnillo, Calera, Genaro Codina, Gral. Enrique Estrada, Gral. Pánfilo Natera, Jerez, Loreto, Luis Moya, Morelos, Noria de los Ángeles, Ojocaliente, Pánuco, Pinos, San Pedro Piedra Gorda (Cuauhtémoc), Trancoso, Vetagrande, Villa de Cos, Villa García, Villa González Ortega, Villa Hidalgo y Villanueva.
Coahuila. Municipios de Torreón, San Pedro de las Colonias, Matamoros, Francisco I. Madero y Biseca.
Durango. Capital del Estado.
- c) **2007. Estado de México.** Municipio de Valle de Bravo.
Zacatecas. Cañas de Felipe Pescador, Chalchihuites, Gral. Fco. R. Murguía, Jiménez de Teúl, Juan Aldama, Miguel Auza, Río Grande, Sain Alto, Sombrerete, Valparaíso, Apozol, Apulco, Atolinca, Benito Juárez, Huanusco, Jalpa, Juchipila, Mezquital del Oro, Momax, Monte Escobedo, Moyahua de Estrada, Nochistlán de Mejía, Susticacán, Tabasco, Tepechitlán, Tepetongo, Teul de González Ortega, Trinidad García de la Cadena, Tlatenango de Sánchez.
Puebla. Puebla, Amozoc, Cuautlancingo, Coronango, Huejotzingo, San Pedro Cholula, San Andrés Cholula, San Martín Texmelucan, San Miguel Xoxtla.
Coahuila. Municipios de Saltillo, Arteaga, General Cepeda, Parras de la Fuente, Ramos Arizpe.
Durango. Gómez Palacio y Lerdo.
Hidalgo. Pachuca de Soto, Mineral de la Reforma.
San Luis Potosí. San Luis Potosí, Ciudad Valles, Matehuala, Soledad de Graciano Sánchez, Río Verde, Tamazunchale.
Morelos. Cuernavaca y su zona conurbada.
- d) **2008.** Continúan los operativos del Programa en diversos municipios de **Coahuila, Durango, Estado de México, Hidalgo, Puebla, San Luis Potosí y Zacatecas** y se han iniciado operativos en Culiacán, **Sinaloa, Chiapas, Yucatán, Guanajuato y Nayarit.**

7.1.9 Situación actual del Padrón de Contribuyentes (Primer trimestre 2008)

Para conocer un poco más la situación actual del Padrón de Contribuyentes, hago referencia al Informe Tributario y de Gestión correspondiente al primer trimestre de 2008, publicado en el portal del SAT, mismo que en lo general atiende los indicadores establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación:

- a) Ingresos Tributarios Administrados por el SAT. Presentaron un incremento de 17.8 por ciento en términos reales respecto al mismo periodo de 2007. El Impuesto Sobre la Renta considerando el Impuesto al Activo y el Impuesto Empresarial a Tasa Única, aumentó 26.3 por ciento y el Impuesto al Valor Agregado 8.8 por ciento en términos reales.
- b) Fiscalización. Por cada peso invertido en los actos de fiscalización se recuperaron 47.8, vía cifras cobradas.
- c) Juicios. El monto por juicios favorables al SAT en primera instancia aumentó 116.2 por ciento en el primer trimestre de 2008, respecto al mismo periodo del año anterior, al pasar de 6,143.4 millones de pesos a 13,282.0 millones de pesos.
- d) Combate a la corrupción. El Índice General de la Percepción de la Corrupción en el SAT mejoró en el primer trimestre, se ubicó en 28.2 por ciento, lo que representó un avance histórico acumulado de 48.44 por ciento.
- e) Costo de la recaudación. Se invirtieron 0.0069 pesos por cada peso recaudado (menos de un centavo), mientras que en 2007 se erogaron 0.0075 pesos.
- f) Contribuyentes. Al primer trimestre de 2008 se sumaron al padrón 44 mil contribuyentes, para alcanzar un total de 22 millones 861 mil contribuyentes activos localizados; de los cuales 735 mil son personas morales, 7 millones 782 mil personas físicas y 14 millones 344 mil asalariados.

Respecto a este último indicador, cabe señalar que al mes de diciembre de 2007 el padrón de contribuyentes contaba con un total de 22 millones 817 mil contribuyentes activos localizados; de los cuales 740 mil son personas morales, 7 millones 771 mil personas físicas y 14 millones 306 mil asalariados.

Esto significa que durante el trimestre que concluyó, hubo una disminución de 5,000 personas morales y un aumento de 11,000 personas físicas y 38,000 asalariados, principalmente derivado de los procesos de depuración y actualización

Observamos que no obstante existe un esfuerzo importante por llevar a cabo el registro de contribuyentes, los movimientos en el Padrón resultado de los indicadores, parecieran ser negativos, al menos en el caso de Personas Morales, sin embargo, cabe anotar que en el caso de Personas Físicas y Asalariados, se identifican avances importantes.

7.2 Política Tributaria

Retomando lo que hemos asentado anteriormente, respecto a los fines de la Administración Tributaria, sabemos que los mismos deben estar alineados a sus objetivos de política tributaria, además adecuarse a la realidad y momento de nuestro país. Asimismo, también hemos mencionado que estos objetivos deben: a) aplicar estrictamente las leyes tributarias con un mínimo de costo, tanto para el Gobierno como para los Gobernados, y b) estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, mediante la justa, respetuosa, eficiente y eficaz realización de sus funciones y prestación de servicios a su cargo.

Mientras el Servicio de Administración Tributaria, hace esfuerzos por captar contribuyentes, por el otro lado se encuentran una serie de reformas fiscales, tendientes a establecer estímulos, en leyes anuales y permanentes, donde encontramos excepciones y exenciones, tal es el caso de las Leyes de Ingresos de la Federación y del Impuesto Sobre la Renta.

Cada vez que decimos que hay un problema de capacidad de pago, observamos que se establecen iniciativas de leyes, que lejos de ayudar hacen más complejo el problema. Al respecto el Maestro José Tapia⁷⁴ señala que “Es indudable que el peso de la carga fiscal es un elemento psicológico que influye

⁷⁴Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones. Editorial Porrúa, 1ª Edición. México, 2000. p. 217.

en la reacción de excesivo o injusto, su influencia en la distribución de la carga fiscal, denota la confianza del contribuyente en la justicia y en la equidad.”

Asimismo, párrafos adelante indica que “Al aplicar los impuestos de acuerdo al principio de uniformidad y de equidad propagado por el Economista Clásico Adam Smith, hará sentir al ciudadano una conciencia de justicia en el pago de los tributos y los pagará en forma convencida y consciente, reduciendo la evasión.”

Por lo anterior, se debe trabajar en la certeza jurídica para los contribuyentes debido a que en muchos casos se inscriben en forma espontánea el Registro de Contribuyentes y cumplen sus obligaciones, pero debido a reformas fiscales, posteriormente se les modifica el régimen fiscal, lo que les provoca caer, en muchos casos, en incumplimientos involuntarios.

Otro aspecto que se debe considerar es que una de las causas de la informalidad son las elevadas contribuciones laborales, de seguridad social y pensiones, siendo los más afectados la pequeña y mediana empresa. Esta situación incide directamente para que estas personas no tengan la menor intención de inscribirse al RFC. Por tal motivo, se debe conseguir una menor carga fiscal y una simplificación administrativa en trámites para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Hago referencia a España, Francia y Chile, países que han modificado sus sistemas tributarios para hacerlos competitivos, lo que ha implicado: simplificación, pocos impuestos con alto potencial recaudatorio debido a su base amplia; sistemas de recaudación y administración mucho menos onerosos, tanto para los contribuyentes como para el fisco; y contribuciones equitativas y justas que no inhiben sino que fomentan la formación de capital y la inversión.

Creo que es necesario efectuar un análisis profundo a la legislación fiscal con el propósito de encontrar una armonía entre la necesidad del Estado y la sobrevivencia financiera del particular. Esto hace necesaria una reforma fiscal integral que tenga como principal objetivo el regular armónica y equitativamente las relaciones tributarias, con simplificación y beneficios a la sociedad que contribuye.

Sin embargo, también cabe hacer referencia a que en este contexto, el pasado año de 2007, se han promulgado dos Leyes Tributarias, mismas que por tener un gran peso en la interpretación de la Política Tributaria de la actual administración y señalar aspectos que hemos abordado a lo largo de la presente Tesis, me permito abundar en cuanto a los principios que les dieron origen.

a) Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. En el diagnóstico elaborado en la iniciativa de la Ley, se establece que el diseño impositivo actual obedece en gran medida a la tendencia de legislar en forma casuística cerrando espacios a las nuevas oportunidades de elusión y evasión fiscales, lo que a su vez redundaba en un excesivo formalismo jurídico, que abre nuevos espacios para que unos cuantos contribuyentes se beneficien, en tanto que el resto —a causa de dicha complejidad jurídica— encuentra cada vez más gravoso el costo asociado al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y se fomenta una cultura de incumplimiento fiscal que alienta la informalidad; todo ello, exacerba lo que algunos especialistas han calificado como de “ilusión fiscal o tributaria”, misma que consiste en que, para el contribuyente promedio, existe la percepción de que paga contribuciones mayores a las que efectivamente aporta o que en justicia le correspondería y que recibe servicios públicos deficientes que no corresponden con el monto de sus contribuciones al Fisco.

Asimismo, se señala que la evasión y la elusión fiscales, así como la existencia de amplios sectores de la actividad económica en condiciones de informalidad inciden de manera decisiva en el nivel de la recaudación tributaria. A su vez, la complejidad del sistema tributario es causa y efecto de los fenómenos mencionados; de hecho, se trata de un círculo vicioso, en el que, por un lado, las autoridades buscan cerrar espacios para combatirlos estableciendo cada vez más reglas y controles y, por otra parte, la misma complejidad del marco tributario estimula el avance de la informalidad e incentiva a nuevas prácticas de elusión e incluso de evasión. Así mismo, las excepciones y los tratamientos preferenciales que contiene el esquema fiscal, además de erosionar las bases gravables, generan mayor espacio para estas prácticas.

Con base en las consideraciones planteadas en el diagnóstico, se propuso y aceptó el Impuesto Empresarial a Tasa Única, mismo que de conformidad con lo señalado en la propia iniciativa de Ley, considera los principios fundamentales siguientes:

- La simplificación de las contribuciones, que reduce los costos administrativos del sistema fiscal y promueve el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.
- La flexibilidad del sistema impositivo, que le permite tener la capacidad de ajustarse rápida y adecuadamente a cambios en las condiciones económicas.
- La transparencia, pues se pretende que el sistema fiscal sea de fácil y rápida identificación respecto a las obligaciones fiscales, reduciendo los costos asociados a su cumplimiento y control, tanto para los contribuyentes como para las autoridades.
- La equidad y proporcionalidad del sistema tributario, que establezca un trato fiscal semejante para contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas y que tenga la virtud de gravar más a quien tenga mayor capacidad contributiva.
- La competitividad, pues es importante que la política tributaria promueva este aspecto en nuestro país. La integración de la economía mexicana a los mercados financieros y a los mercados de bienes y servicios globales es cada vez más intensa, lo que hace conveniente establecer tasas impositivas comparables a las que prevalecen en los países que compiten con el nuestro en el mercado de capitales y en los mercados de exportación de bienes. Los instrumentos tributarios que se prefieren en este contexto de competitividad global son aquéllos que no castiguen, sino que promuevan la inversión, el empleo y no distorsionen el costo del capital.

He señalado la importancia de establecer impuestos o contribuciones basadas en estudios que engloben los diversos aspectos sociales, políticos y económicos, con el fin de evitar provocar daños o distorsiones en la materia fiscal, que lejos de ayudar a solucionar los problemas, ahonden las

brechas existentes, entre los que contribuimos y los que deliberadamente evaden el pago de sus contribuciones. En mi particular opinión, este es un paso importante, sin embargo debemos estar atentos de la forma en que evolucione la recaudación de este impuesto.

- b) Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. En la exposición de motivos de la Ley se establece que algunas personas, tanto físicas como morales, inscritas o no ante el Registro Federal de Contribuyentes, obtienen ingresos que no declaran al fisco y por los que deberían pagar impuestos, o bien, se encuentran registradas pero declaran encontrarse en suspensión de actividades, no obstante que las continúan realizando sin pagar impuestos.

Por tal razón se establece que los objetivos de esta Ley se circunscriben a gravar aquellos ingresos que no están sustentados en una actividad inscrita ante el Registro Federal de Contribuyentes y a ampliar la base de contribuyentes para lograr una mayor equidad en la obligación de contribuir al gasto público, ya que aquellos contribuyentes que tributen en el impuesto sobre la renta, podrán acreditar el monto pagado en el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y las personas que no estén dadas de alta en el Registro Federal de Contribuyentes pagarán el referido impuesto por los ingresos obtenidos no declarados y que sean depositados en efectivo en sus cuentas abiertas en el sistema financiero.

En la iniciativa de la Ley, se establece que la finalidad extrafiscal de este impuesto se enmarca en la facultad que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido al legislador para establecer contribuciones que, aunado al propósito recaudatorio, tengan el de servir de instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desincentivar.

La Ley establece, entre otras medidas, un impuesto que gravará los depósitos en efectivo que excedan de \$25,000 mensuales y será acreditable contra el ISR, IETU e IVA, así como diversas medidas que permitirán fiscalizar a quienes hoy no estén inscritos en el padrón de contribuyentes.

Como he mencionado, este tipo de instrumentos de política tributaria, son muy valiosos en el contexto de automatización actual, donde se ha avanzado en el control por medio de sistemas informáticos, sin embargo en una apreciación personal, la emisión de esta Ley me genera tres reflexiones, en cuanto a las personas que son de difícil ubicación, captación, inscripción y actualización:

- Una vez que se haya cobrado el Impuesto, ¿Se registrarán como contribuyentes las Personas Físicas o Morales que hayan sido afectas a la incidencia del tributo?
- Se contempla un mecanismo para captar a estos contribuyentes, situación en especial delicada, dado que si están generando flujos de efectivo evidentes ¿Cómo se puede determinar que al estar generando riqueza, no están evadiendo el pago de las contribuciones?
- ¿Se permitirá que continúen estando fuera del esquema contributivo legal omitiendo el cumplimiento de sus obligaciones?

Por tal razón, no obstante el avance que representan estas Leyes, considero que hacen falta realizar reformas a la legislación fiscal, ya no para incrementar o disminuir contribuciones, sino para que se facilite la inscripción de estos contribuyentes, considerando la información que recaben las instituciones de crédito, en su función de coadyuvantes de la Administración Tributaria, tal como lo señala la misma Ley al denominarlas Recaudadoras de la contribución en comento.

7.3 Aplicación de los principios constitucionales de las Contribuciones

A través del presente estudio nos hemos percatado de que la figura de la contribución es un medio de sostenimiento del Estado y por ende de la sociedad. Asimismo, hemos conocido que en México la Constitución le concede la potestad al Estado para establecer las contribuciones en beneficio y atendiendo las necesidades de la sociedad. Por ser de interés público, la obligación jurídica de contribuir dentro de la Relación Tributaria, trae aparejada consecuencias de coactividad y coercitividad por parte del Servicio de Administración Tributaria en caso de incumplimiento.

Por lo tanto, el establecimiento equitativo y proporcional de las contribuciones debe fijarse de acuerdo con la capacidad económica y necesidades del particular, con estricto apego a los principios de la justicia tributaria establecidos en nuestra Constitución y las Leyes Tributarias.

Se debe continuar la construcción de un sistema que otorgue seguridad jurídica, mediante el respeto de los principios constitucionales de las contribuciones legalidad, generalidad, finalidad, proporcionalidad y equidad, acompañado de un marco normativo sencillo y comprensible.

Se deben incluir en el padrón de Contribuyentes a todos los ciudadanos, atendiendo el señalamiento de que deben contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales de forma obligatoria, a fin de ejercer un control que permita lograr la proporcionalidad y equidad señalada en la Constitución. Esto conlleva el establecer un marco jurídico donde cualquier persona, me refiero a mexicanos y extranjeros, sean sujetos de las Contribuciones, en la medida de que se benefician de la riqueza de nuestro País.

En algunos casos, la Potestad Tributaria, se desvía en su finalidad, debido a que las obligaciones denominadas accesorias, superan la obligación principal del pago de las contribuciones. Por esta razón, también se debe cuidar, que las normas relacionadas con las funciones de apoyo de la Administración Tributaria, cumplan con los principios constitucionales de las contribuciones.

7.4 Sanciones

Se debe establecer un sistema de sanciones para aquellos contribuyentes que no actualizan correcta y permanentemente la información de su RFC, por ejemplo mediante cierres temporales de sus establecimientos, inhabilitación temporal de la impresión de comprobantes de pago o cierre definitivo en caso de reincidencia.

Al respecto, cabe señalar lo que establece el Maestro José Tapia⁷⁵ “el mexicano se atiene a su suerte de no ser fiscalizado, llevándolo a planear la evasión; en este sentido el castigo ligado con la baja percepción de que se va a ser castigado, aunado a que los casos penales han sido pocos, eso sí algunos muy publicitados y generalmente se refieren a ejercicios muy anteriores (salvando prescripciones y caducidades) al hecho sancionado” ... “de nada sirve una óptima fiscalización, si la percepción del contribuyente de que va a ser sancionado es muy baja”.

Bajo el esquema de sanciones actual, existen infracciones y la tipificación delitos en materia fiscal, sin embargo como ejemplo, podemos observar que en el Código Fiscal de la Federación se señala que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante sus oficinas, procediendo a imponer la multa que corresponda y requiriendo la presentación del documento omitido en un plazo de quince días en el primer requerimiento y seis días para los subsecuentes. Si no se atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente. Posteriormente señala, que en ningún caso se formularán más de tres requerimientos por una misma omisión y una vez que se hayan agotado los requerimientos se podrán embargar en forma precautoria los bienes o la negociación. El SAT debe dar conocimiento de los hechos citados en el párrafo anterior a la autoridad competente, para que proceda en contra del contribuyente por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente (Art. 41 CFF). En relación con lo anteriormente expuesto, el Código Penal Federal establece que quien sin causa legítima, desobedeciere un mandato legítimo de la autoridad, se le aplicarán de quince a doscientas jornadas de trabajo en favor de la comunidad. (Art. 178 CPF).

De lo anterior, podemos establecer que además de ser muy tardado el procedimiento para llegar a sancionar realmente al infractor o delincuente fiscal, la misma situación conlleva un alto costo para la autoridad, con

⁷⁵ Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones. Editorial Porrúa, México, 2000. pp. 201.

beneficios mínimos o nulos, en algunos casos, dado la movilidad de los mismos y la dificultad para hacer efectivas las sanciones. Esto conlleva a que la presunción del delito de defraudación fiscal por la falta de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, o en su caso omisiones relacionadas, sea de difícil implementación, debido al alto costo y casi nulo beneficio para la autoridad fiscal.

Se debe dar mayor peso a los requerimientos de la autoridad fiscal y en caso de que no sean atendidos, señalar “desacato” directo y no pasar el procedimiento normal de previos requerimientos. Cabe señalar que lo anterior debe realizarse atendiendo y protegiendo estrictamente las Garantías Individuales de los infractores, sin supeditar la inaplicación de las sanciones, cuando así procedan, en detrimento del Erario Público. Con esto establezco, que no debe ser una puerta para realizar procedimientos que dejen indefensos a los contribuyentes, porque como ya también lo he mencionado, actualmente en diversas situaciones, es muy difícil lograr la aplicación lisa y llana de la Ley.

Es aquí donde se establece la disyuntiva ubicada en el costo beneficio de identificar y ubicar a contribuyentes con ingresos mínimos que en su caso, no llegan a cumplir los límites inferiores, de valores o actos o actividades gravados o que por su movilidad son difíciles de ubicar una vez que se les ha determinado algún crédito, esto es, si se logra concluir el procedimiento fiscal respectivo.

Finalmente, respecto a este punto, considero que con respeto a las Garantías Individuales en materia tributaria y en razón de la utilidad pública de la recaudación de las contribuciones, es necesario establecer normas más rígidas, que castiguen a las personas físicas y morales obligadas, cuando no se inscriban y cuando hagan caso omiso a las autoridades fiscales,

7.5 La relación de la Administración Tributaria con los contribuyentes y los incentivos para la aceptación de las contribuciones

Ha habido en últimos años avances importantes para dar a conocer a los obligados las razones y mecanismos de las contribuciones, como consecuencia del establecimiento de una Unidad Administrativa dentro del Servicio de Administración Tributaria, como es la Administración General de Servicios al Contribuyente, que tiene como finalidad acercar al contribuyente a la Autoridad Fiscal y a contribuir de forma voluntaria y espontánea, trabajando en programas como Civismo Fiscal, Cumplimiento Voluntario, Lotería Fiscal, Modernización de los procedimientos de asesoría y recepción de contribuciones, entre otros.

En contra de los castigos o sanciones, considero que sería interesante, viable y novedoso, vislumbrar programas que establezcan u otorguen automáticamente recompensas a los sanos comportamientos de los contribuyentes. En este sentido se debe legislar para hacer más práctica, sencilla, justa y equitativa la tributación y la autoridad fiscal debe ser más expedita en sus procedimientos y resoluciones, estar más cerca del contribuyente, y dar un buen trato y atención, para evitar la predisposición del contribuyente a la amenaza, a la sanción o al también llamado “terrorismo fiscal”.

Finalmente, se tiene la percepción que cuando algo se nos impone en forma directa, sin explicaciones y sin vislumbrar beneficios recíprocos, no obstante que tengamos la obligación, vamos a ser renuentes a aportar. Por el contrario, cuando conocemos que en el fin que se persigue con nuestra aportación, llevamos un beneficio implícito, tendemos más fácilmente a aportar.

Creo que en México, además debemos sancionar la corrupción y ambición de la Autoridad Fiscal, que en muchos casos, con su conducta, desmotivan y confunden al contribuyente, al grado de considerar el cumplimiento de sus deberes, como una obligación y no como un deber ciudadano.

7.6 Combate a la evasión y elusión fiscales

En el supuesto de evasión fiscal caerían aquellas personas que, por desconocimiento no cumplen con sus obligaciones frente al fisco. No obstante que sabemos que el desconocimiento de la ley no exime de su cumplimiento, sabemos que existen personas que bajo esta situación pudieran estar ubicadas en la hipótesis de Delito Fiscal y por lo tanto se les puede considerar como Defraudadores Fiscales.

No obstante lo anterior, también sabemos que incumplen personas que tienen pleno conocimiento de la norma. Al respecto, Jean Claudé Martínez, citado por José Tapia⁷⁶ se refiere a dos causas principales de la evasión: “el remitirse a la sinceridad del contribuyente para conocer la materia gravable, es incitar al fraude y esperar su revelación por un control, cuyos límites conoce al contribuyente, es generar una seguridad para el defraudador; esa es la psicología del contribuyente que hay que cambiar, con convencimiento y con cultura.”

Distinguir el problema de la evasión fiscal o la baja recaudación, que aquejan a nuestro sistema, no sirve de mucho, y presentar una solución en la que se abarque tanto gobierno como sociedad, es una tarea compleja pero no imposible, ya que en ambas partes existen problemas culturales y estructurales.

Al respecto el artículo 29 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, establece la atribución del SAT para realizar estudios sobre la Evasión Fiscal.

“Artículo 29.- Con el propósito de conocer con mayor detalle los niveles de evasión fiscal en el país, el Servicio de Administración Tributaria deberá publicar anualmente estudios sobre la evasión fiscal. En dichos estudios deberán participar al menos dos instituciones académicas de prestigio en el país. Sus resultados deberán darse a conocer a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras del Congreso de la Unión, a más tardar 35 días después de terminado el ejercicio.”

⁷⁶ Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones. Editorial Porrúa, México, 2000. p. 211.

Se entiende que estos estudios tratan de identificar las causas y proyectar soluciones integrales a este problema.

El SAT ha presentado varios informes, basados en tales estudios, derivado de los cuales, podemos establecer que la evasión y la elusión fiscales se observan en el ámbito formal y en el ámbito informal:

a) Sector Formal

En cuanto a las operaciones formales se pretende fortalecer los procedimientos de auditoria y comprobación para facilitar a la autoridad combatir la evasión y elusión, y al mismo tiempo otorgar mayor seguridad jurídica al contribuyente.

b) Sector Informal

Es importante destacar que el abatimiento del sector informal de la economía no es un fenómeno de resolución inmediata; asisten diversos elementos que inciden en su complejidad, tanto de orden social como de naturaleza económica. El fenómeno de la informalidad impacta a la economía nacional en más de un sentido, ya que además de manifestarse con la proliferación de núcleos de la población que no contribuyen con el gasto público, esto a la vez propicia que el comercio, la industria y en general las empresas legalmente establecidas se vean en clara desventaja e, incluso, provoquen el cierre de fuentes de trabajo, independientemente de factores colaterales como violaciones en los derechos y garantías de los consumidores, delincuencia e inseguridad en la vía pública y hasta congestiónamiento viales.

Estos grupos son cada vez más numerosos y representan una enorme movilidad social, que debe ser contenida mediante un principio de control administrativo y fiscal, que fomente la coordinación entre pequeños comerciantes y gobierno.

En cuanto a las operaciones informales, en materia fiscal en la presente administración se están llevando a cabo programas con el fin de:

- Decomisar mercancía a los grandes distribuidores de contrabando.

- Combatir el contrabando técnico, aquél que aprovecha las ventajas de los importadores legales.
- Actuar contra comerciantes de mercancía pirata y de contrabando.

Otras acciones que se observa han sido implementadas, son el establecimiento de los Impuestos Empresarial a Tasa Única y el de Depósitos en Efectivo, tema abordado anteriormente.

Estos cambios que se están dando tanto en el SAT como en las disposiciones tributarias, conllevan el objetivo de la plena localización de los contribuyentes evasores o de aquellos que acostumbran mediante alguna interpretación minimizar la carga impositiva.

7.7 Civismo Fiscal y Cultura Tributaria

De la educación y cultura tributaria depende especialmente que las generaciones futuras comprendan la importancia de registrarse como contribuyentes, y así poder aportar a un estado que demuestre eficiencia y honestidad en el manejo de sus impuestos, tasas y contribuciones, debido a que históricamente el ejemplo ha sido negativo.

a) Civismo Fiscal

Se requiere de que cada individuo identifique su responsabilidad individual y social en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y las de sus familiares, vecinos, amigos, etc. Para ello, debe reconocerse que el camino es nada fácil y largo. Los resultados se verán en el largo plazo, pero éste es el momento de comenzar, por lo que la implementación de programas con este fin en las instituciones, debe iniciar desde los primeros años como parte de la formación cívica del ciudadano que reconozca su deber de participar en los gastos públicos.

La Secretaría de Hacienda, a través del Servicio de Administración Tributaria, ha impulsado diversos mecanismos de colaboración con la Secretaría de Educación Pública, convencida de que la formación de ciudadanos estaría trunca si no contempla la formación de contribuyentes cumplidos que serán, también, ciudadanos informados y exigentes ante las diversas instancias públicas. Se trata de fortalecer la educación cívica y ética, para desterrar una cultura de irresponsabilidad y apatía hacia los asuntos públicos o de irrespeto hacia las instituciones que hacen imposible la democracia.

Dada la falta de solidaridad del mexicano en el pago de los impuestos y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se debe tener como objetivo que el educando, gradualmente, adquiera una sólida conciencia sobre la importancia del pago oportuno y voluntario de las contribuciones.

Respecto a este tema el Maestro José Tapia⁷⁷ señala que “el principal problema que enfrenta la sociedad es la falta de conciencia en cuanto a la importancia de cumplir con la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público, es por ello que se consideró desarrollar un proyecto dirigido a los contribuyentes potenciales, quienes por estar en proceso de formación adquieran fácilmente valores y actitudes positivas hacia el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.”

El problema, que habría que reconocer aquí es que muchas veces creemos que una persona que contribuye, necesariamente, tiene educación fiscal, siendo que muchas veces lo hacen en forma empírica y desconociendo sus derechos y obligaciones, siendo finalmente, presas fáciles de “coyotes y vívales” que no enteran los recursos al fisco, y que los defraudan haciéndoles creer que están cumpliendo. No digo que esto sea una constante pero es una situación que se presenta comúnmente, por el desconocimiento de los aspectos básicos de la materia fiscal.

⁷⁷ Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones. Editorial Porrúa, México, 2000. p. 211.

b) Cultura Tributaria

La cultura se desarrolla acumulando conocimientos y experiencias que tenemos en el ambiente familiar, escolar y laboral. Estos, forman actitudes y valores que moldean nuestra forma de razonar, de sentir y de actuar.

Se requiere una cultura contributiva que parta de un conocimiento adecuado de nuestros derechos y obligaciones en materia fiscal. Que transforme a la sociedad contributiva, a actuar por convicción, no por temor a ser reprendido. Se debe impulsar una conducta colectiva encaminada a la contribución a la sociedad, vía el pago de los impuestos.

Si se empata el desarrollo de una sana cultura contributiva con la evolución a un sistema tributario justo y competitivo y se complementa con una eficiente y eficaz administración tributaria exenta de cleptocracia⁷⁸ fiscal y delincuentes de cuello blanco, los mexicanos tendremos mayores recursos para acelerar el desarrollo social y mejorar así el bienestar común.

De acuerdo con lo anterior, la intención para los próximos años debe ser lograr una cultura contributiva, en que se manifieste una mayor comprensión de los beneficios que se obtienen del pago de impuestos y una rendición de cuentas proactiva y totalmente transparente por parte del Gobierno.

Los objetivos anteriores redundarán en beneficios a la recaudación con un aumento de contribuyentes que cumplan voluntariamente con sus obligaciones, una Administración Pública honesta y responsable y la disminución de corrupción e impunidad.

c) Tutores fiscales

Se observa que en el actual Programa de Actualización del RFC, se considera una figura de tutores fiscales de asociaciones, organizaciones e instituciones

⁷⁸ Forma de pensamiento mexicano que ha derivado tanto en personas que roban para satisfacer sus necesidades básicas, como los que satisfacen las no tan básicas, enfocada básicamente a la burocracia.

educativas en materia de inscripciones, actualización de datos cumplimiento de obligaciones fiscales futuras.

En este punto, considero un área de oportunidad el enfocar la capacitación de los tutores fiscales, hacia aquellos aspectos derivados de la realidad que se observa en el campo, diferente a la que se puede identificar desde el escritorio.

Asimismo, se podría transitar hacia la figura de los centros de gestión autorizados, existente en Francia, los cuales permiten a los empresarios y profesionales una asistencia en materia de su propia gestión tributaria y facilitan a la Administración Tributaria un mejor conocimiento de los beneficios que las personas obtienen en su actividad, con lo cual se logra un mayor control. Estos Centros adoptan la forma jurídica de asociación sin ánimo de lucro y son creados por iniciativa de cámaras de comercio y de industria, cámaras profesionales y organizaciones profesionales, teniendo la asistencia técnica de agentes de la Dirección General de Impuestos, ente homólogo al SAT en el caso de México. En el SAT, existe gente con la función de orientar a los contribuyentes al pago de sus impuestos.

La solución del problema fiscal en México debe ser ubicada a largo plazo. Es necesario incluir en los programas educativos en todos los niveles escolares, las bases para que los educandos poco a poco vayan comprendiendo la gran importancia que para el país entero representa la aportación de las contribuciones de cada miembro de la sociedad, de acuerdo a sus capacidades, para cubrir los gastos públicos del País.

7.8 Coordinación y comunicación entre los niveles de gobierno

Como se ha visto durante el desarrollo de la presente Tesis, el fortalecimiento de las Haciendas Federal, Estatal y Municipal, es un factor muy importante para el ámbito federal y opera en beneficio de los tres niveles de gobierno, debido principalmente a que la diversidad regional impacta debido a los aspectos económicos, sociales, culturales, religiosos y políticos, situación que

en algún momento menciona el Investigador en Historia de México Joaquín Maniau⁷⁹.

Por lo tanto, se debe continuar con la coordinación de la Federación con las Entidades Federativas y el Distrito Federal, apoyándose en los Convenios de Colaboración Fiscal que existen con la autoridad Federal, dado que en algunos momentos ha habido distanciamiento entre los actores señalados; se debe facilitar el acceso al padrón y a cualquier otra información en la que contenga altas y movimientos al Registro Federal de Contribuyentes a un nivel superior de consulta, a efectos de que puedan conocer el número de contribuyentes, el tipo de contribuyente, su forma de tributación, sus obligaciones fiscales y los datos generales, pero a su vez deben retroalimentarlo y realizar también su depuración y actualización coordinada, bajo los principios de responsabilidad, compromiso y confidencialidad.

Considero viable la propuesta de la Primera Convención Nacional Hacendaria⁸⁰, sobre la integración de un padrón único de contribuyentes, unificando el padrón estatal con el federal, a fin de que se evite al contribuyente la duplicidad de avisos al registro, así como evite a las autoridades la discrepancia de los padrones y simplifique la relación autoridad contribuyente. En el proceso de lograr el Padrón único y su funcionamiento, se podría considerar el incorporar a los Convenios de Colaboración Administrativa con la Federación la obligación de compartir periódicamente la información de los Padrones, referente a Altas de contribuyentes, Cambio de domicilio fiscal, Aumento y disminución de obligaciones y Bajas y Suspensión de Actividades.

Asimismo, retomo la propuesta de las mesas de trabajo de la Convención Nacional Hacendaria, sobre la instalación de módulos estatales dentro de las oficinas de la Administración Local de Servicios al Contribuyente del SAT, con el objeto de que a su vez los contribuyentes puedan inscribirse y presentar avisos de cambios en su situación fiscal paralelamente en el padrón federal y

⁷⁹ Maniau, Joaquín. Compendio de la Historia de la Real Hacienda de la Nueva España. Universidad Nacional Autónoma de México. México, D.F. 1995. p. 18.

⁸⁰ Primera Convención Nacional Hacendaria. Declaratoria a la Nación y Acuerdos. 17 de agosto de 2004. pp. 5-89.

en el padrón estatal, en tanto no opere un padrón único e integrado que sirva y funcione para los tres niveles de gobierno.

Se propone la coordinación de la Federación, con las Entidades Federativas y Municipios, para que por medio de convenios, se planee y ejecute realizar el servicio social de estudiantes en la ampliación del Registro Federal de Contribuyentes.

7.9 La tecnología informática y los sistemas de información

Se propone una mayor aplicación de tecnologías de información que faciliten los procedimientos del RFC. La tecnología puede ayudar a establecer un esquema integral que permita la ubicación del domicilio de los contribuyentes a su respectivo espacio geográfico en el que llevan a cabo sus actividades económicas, en otras palabras, identificar elementos geográficos, metodológicos y de información misma, que permitan identificar puntual y precisamente a todos y cada uno de los contribuyentes inscritos y no inscritos.

Al respecto, nos podemos dar cuenta que ya existen avances para que la base de datos del RFC, contemple el manejo de los datos estadísticos en el espacio o territorio nacional, es decir, que contenga sistemas de información geográfica, que permitan ubicar al contribuyente en áreas geo-estadísticas básicas, similares a las utilizadas para el levantamiento del censo de población (INEGI).

Pienso que uno de los principales problemas, es no contar con una gran base de datos que integre la información de los entes Federales, Estados y Municipios, que ejercen la Administración Tributaria en el país y de los organismos de control existentes, incluyendo Bolsa Mexicana de Valores, Instituciones de Crédito, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Notarios, Catastro, Registros Vehiculares, Aduanas, así como de otros entes, que tienen información como son las Secretarías de Estado e Institutos, entre otros.

Como ejemplo de los beneficios que se podrían obtener, refiero la utilización de los padrones del Registro Público de la Propiedad y Comercio y del Registro Civil, como herramienta para identificar contribuyentes que tienen actividades y movimientos en su patrimonio, sin encontrarse registrados en el RFC.

Otro ejemplo, lo tenemos en la coadyuvancia que ha existido entre el SAT y la Secretaría de Gobernación para dotar de la Clave Única de Registro de Población (CURP), a aquéllos contribuyentes personas físicas contemplados en la base de datos del RFC. Asimismo, se ha tomado en cuenta la Clave Única de Registro de Población como una liga hacia otros sistemas, partiendo del principio de que en el proceso del Registro de los Contribuyentes, no se puede tener acceso al total de personas.

Por tal motivo, se deben realizar las reformas legales pertinentes que permitan a la Administración Tributaria obtener información de los entes señalados, con lo cual se puedan reconocer y ubicar a aquellos individuos o sociedades que no están registrados en el RFC, debiendo estarlo o que estando tienen varias homonimias, dificultando su identificación y ubicación.

7.10 La reingeniería de procesos y la simplificación de procedimientos

Siempre será necesario cambiar o mejorar en forma continua, conseguir un proceso más rápido y efectivo de registro, ya que actualmente si bien el trámite de registro, actualización, suspensión o cierre, es relativamente ágil, si tiene algunos aspectos burocráticos que pueden molestar a quienes voluntariamente quieren regularizar o actualizar su situación, situación que se puede convertir en pretexto para omitir su obligación. Esta situación está cambiando con la modernización de la Administración Tributaria, al retomar una nueva filosofía de administración: imitando más las prácticas del sector privado, en cuanto a sistemas de calidad y estructuras planas, sin olvidar su interés público; sin embargo aun se pueden identificar problemas, tales como incongruencias existentes en la base de datos de contribuyentes, dificultad para el contribuyente en sus trámites fiscales y asistencia deficiente de los asesores fiscales.

Conclusiones del capítulo

A manera de conclusión, cabe destacar del estudio realizado, que se han relatado las perspectivas en el contexto actual, tendientes a permitir el control fiscal mediante un Registro Federal de Contribuyentes confiable y actualizado, y se han establecido alternativas jurídicas para el cobro equitativo de las contribuciones, enfocadas principalmente al PAR; a la política tributaria; la aplicación de los principios constitucionales de las contribuciones; las sanciones en caso de incumplimiento; la relación de la Administración Tributaria con los contribuyentes y los incentivos para la aceptación de las contribuciones; el combate a la evasión y elusión fiscales; el civismo fiscal y cultura tributaria; la coordinación y comunicación entre los niveles de gobierno y finalmente se han señalado dos aspectos, que indirectamente tienen relación con las propuestas jurídicas, estos son: la tecnología informática y los sistemas de información y la reingeniería de procesos y la simplificación de procedimientos.

En cuanto al Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes (PAR) hemos señalado que responde a la demanda social y de los actores económicos del país para actualizar y ampliar la base de contribuyentes, permitiendo con ello distribuir la carga fiscal y reducir los niveles de evasión, cumpliendo así con la obligación constitucional de otorgar un trato justo y equitativo a todos los ciudadanos. El programa se está llevando a cabo mediante un esquema de fortalecimiento de los acuerdos de colaboración en materia fiscal con las entidades federativas para lograr que el sistema tributario sea más eficiente, simple y equitativo.

Con el PAR, se pretende que quienes aún no se han registrado, así como quienes ya se encuentran inscritos en el RFC y requieren notificar algún cambio en su situación fiscal, puedan hacerlo de manera fácil y rápida, mediante un proceso de información donde se les informan sus obligaciones fiscales a efecto de que puedan cumplirlas en función del régimen económico fiscal que les corresponda.

En razón de los diversos factores y aspectos que, como he señalado, afectan e inciden en la conformación del Registro Federal de Contribuyentes, como base para cumplir los principios constitucionales de legalidad, generalidad, finalidad, proporcionalidad y equidad, se han abordado las perspectivas o alternativas por rubros, estableciendo las propuestas respecto a cada aspecto.

Es importante hacer notar que en el desarrollo del contenido de este documento, se ha abordado el Sistema Tributario Mexicano considerando en específico su Legislación y sus Autoridades y, a su vez, se ha mencionado la importancia de un Registro Federal de Contribuyentes, necesario para que la Autoridad Fiscal pueda identificar y por ende ubicar a las personas que son susceptibles de contribuir, a efecto de ejercer un control fiscal adecuado y cumplir con la obligación constitucional de establecer y recaudar contribuciones en forma proporcional y equitativa.

Con la conclusión de este capítulo he llegado también al término del presente estudio, motivo por el cual procedo a establecer las conclusiones finales.

Conclusiones Finales

Creo que es un error ver el control de las contribuciones como un acto aislado que sólo corresponde a las Autoridades Tributarias y eso lo podemos ver al observar que el Registro Federal de Contribuyentes solo lo circunscribimos como un elemento de control para la recaudación, debemos establecer que aunque es un elemento importante, en el momento en que se identifique a los contribuyentes como tales, también tenemos elementos para definir a quienes corresponde la riqueza de la Nación.

Es importante señalar la desconfianza de los ciudadanos en el destino final de sus impuestos o contribuciones. Los que contribuimos en ocasiones no identificamos como se distribuyen esos recursos. El Gobierno Federal, debe hacer público el ciclo de obtención, administración o guarda y aplicación de los recursos provenientes de las contribuciones. No obstante que actualmente existe la Ley Federal de Transparencia, se debe difundir aún más, para modificar la percepción negativa de la recaudación de impuestos, logrando a su vez, la transparencia no solo del uso de los recursos que hemos mencionado, sino también del mismo Padrón de Contribuyentes.

El contar con un Registro Federal de Contribuyentes, actualizado y confiable da como consecuencia una Administración Tributaria más integrada y con los instrumentos adecuados para actuar eficientemente, para ambos sujetos de la relación tributaria. Esto es, en todo momento, se tendría acceso al historial y se podría localizar en el lugar donde se encuentre, mecanismos que dificultarían la evasión, mejorando con ello la imagen del fisco ante toda la sociedad.

La complejidad del Registro Federal de Contribuyentes radica en el volumen de información que se procesa y en la necesidad de mantenerlo actualizado, incorporando su historial fiscal. La eficacia del mismo depende, en última instancia, del grado en que la información se apegue a la realidad cambiante.

Con el programa PAR, el SAT pretende cumplir con la primera parte del trabajo, que es mantenerlo actualizado y con proyectos como el de la Solución Integral del SAT, el RFC debe evolucionar hasta dar respuesta a todas las interrogantes del historial fiscal de todo contribuyente, debiendo conocer no solo su nivel de cumplimiento, sino de todo aquello en lo que tenga relación con

el fisco, como consultas, autorizaciones, compensaciones, devoluciones, pagos en parcialidades, etcétera, con lo cual no sólo se le controlará mejor, sino también se le prestará un servicio adecuado.

Por otra parte, las reformas fiscales deben hacer más sencillo el trámite de contribuir, porque aún para personas relacionadas profesionalmente con la materia tributaria, se torna complicado entender el fondo y espíritu de las Leyes Fiscales, lo cual implica una serie de interpretaciones, susceptibles de una aplicación injusta e inequitativa para los contribuyentes. Esto sucede también con la emisión de Reglas Generales, que finalmente en algunos casos hacen aún más difícil la interpretación de las mismas Leyes.

En el caso de personas que ejercen el comercio informal, se ha iniciado el establecimiento de controles por medios indirectos, como es el caso de las nuevas Leyes del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto Empresarial a Tasa Única, situación que debe fortalecerse, debido a la importancia de disminuir los costos de captación de contribuyentes no registrados, obteniendo a su vez un incremento en la recaudación.

En cuanto a la Educación Tributaria o Civismo Fiscal, se ha iniciado un gran proyecto en la educación básica y media, y se está implementando en las Universidades, existiendo ya un curso para el nivel profesional, denominado "Formación e Información Tributaria", sin embargo, se debe garantizar la continuidad de estos programas.

Una de las transformaciones que debe tener el país, para afrontar y solucionar sus necesidades; es aplicar firmemente la ley; evidenciando constantemente las áreas de evasión y refinar la aplicación de las políticas para combatirlas; asimismo, se requieren reformas fiscales integrales, voluntad política para aplicarlas, procurando siempre hacer y formar conciencia del objetivo de la reforma a la ley y de la importancia de su cumplimiento.

Es por ello que el éxito del largo camino que falta por recorrer, para alcanzar los objetivos y niveles aceptables en sus procesos de gestión, en gran medida estará condicionado por el avance equilibrado que se logre en la modernización del sistema tributario, la legislación tributaria y el ejercicio eficiente de las facultades de la Administración.

Bibliografía

Obras

1. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, 16ª Edición. México 2002.
2. Autores Varios. Crónica Gráfica de los Impuestos en México SIGLOS XVI –XX. SHCP 1ª Edición. México 2002.
3. Beltrame, Pierre. Introducción a la fiscalidad en Francia. Editorial Atelier, 1ª Edición. Barcelona 2004.
4. Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, 3ª Edición. México 1999.
5. Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Oxford, 4ª Edición. México 2000.
6. Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. Editorial Oxford, 3ª Edición. México 2008.
7. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. Finanzas Nacionales y Finanzas Estatales. Mecanismos de Conciliación. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 1ª Edición. México 1992.
8. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. Derecho Financiero. Mc Graw-Hill. México 1997.
9. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. El Régimen Financiero del Estado en las Constituciones Latinoamericanas. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 1ª Edición. México 1973.
10. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, 19ª Edición. México 2001.
11. Díaz González, Luis Raúl. Diccionario jurídico para contadores y administradores. Editorial Gasca Sicco, 3ª Edición. México 2004.
12. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa-Noriega, 4ª Edición. México 2004.
13. Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa, 4ª Edición. México 1998.

14. Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGraw-Hill, 1ª Edición. México 1998.
15. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, 23ª Edición. México 1981.
16. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, 41ª Edición. México 2001.
17. Kelsen, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. Traducción Eduardo García Máynez. UNAM, 3ª reimpresión. México 1983.
18. Hallavis Pelayo, Manuel. Fisco, Federalismo y Globalización en México, Editorial Tax Editores Unidos 1ª Edición. México 2003.
19. Jiménez González, Antonio. Lecciones de derecho tributario. Editorial Thomson, 9ª Edición. México 2004.
20. Leyes fundamentales de México 1808-1999. Editorial Porrúa, 22ª Edición. México 1999.
21. Latapí Ramírez, Mariano. Introducción al Estudio de las Contribuciones. Ediciones Fiscales ISEF 1ª Edición. México 1998.
22. Latapí Ramírez, Mariano. La Realidad de los Impuestos en México, 30 años de perversión fiscal. Editorial SICAC 1ª Edición. México 1998.
23. López López, Jose Isaura. Diccionario contable, administrativo y fiscal. Editorial Cengage Learning, 1ª Edición. México 2008.
24. Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial McGraw Hill, 2ª Edición. México 2000.
25. Maniau, Joaquín. Compendio de la Historia de la Real Hacienda de la Nueva España. Universidad Nacional Autónoma de México, 1ª Edición. México 1995.
26. Margáin Manautou, Emilio. Nociones de Política Fiscal. Editorial Porrúa, 1ª Edición. México 1994.
27. Margáin Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, 15ª Edición. México 1994.
28. Martínez Morales, Rafael I. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Comentada). Editorial Oxford, 4ª Edición. México 2000.

29. Miranda, José. El tributo indígena en la nueva España durante el Siglo XVI. El Colegio de México SEP, 1ª Edición. México 1952.
30. Mohar Betancourt, Luz María. El tributo Mexicano en el siglo XVI: Análisis de dos fuentes pictográficas. Centro de Investigaciones y Estudios Superiores de Antropología Social SEP 2ª Edición. México 1987.
31. Moto Salazar, Efraín. Elementos de Derecho. Editorial Porrúa 46ª Edición. México 2001.
32. Osornio Corres, Francisco Javier. Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM 1ª Edición. México 1992.
33. Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio 5ª Edición. México 2000.
34. Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas 1ª Edición. México 1997.
35. Reyes Mora, Oswaldo G. Estudio de las Opciones Legales Fiscales. Editorial TAXX editores. México 1999.
36. Ríos Elizondo, Roberto. El Presupuesto de Egresos. Estudios de Derecho Público Contemporáneo. Universidad Nacional Autónoma de México / Fondo de Cultura Económica. México 1972.
37. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Oxford, 2ª Edición. México 2002.
38. de Rojas, José Luis. A cada uno lo suyo. El tributo indígena en la Nueva España en el siglo XVI. El Colegio de Michoacán, 1ª Edición. Zamora, Michoacán 1993.
39. Ruiz Dueñas, Jorge. La Constitución Mexicana: Rectoría del Estado y Economía Mixta. Editorial Porrúa. México 1983.
40. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano Tomos I y II. Cárdenas Editor 12ª Edición. México 2000.
41. Serna de la Garza, José María. Las Convenciones Nacionales Fiscales y el Federalismo en México. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM 1ª Edición. México 2004.

42. Serra Rojas, Andrés. Derecho administrativo, Tomo. I. Editorial Porrúa, 10ª edición. México 1981. p. 277.
43. Sierra. Carlos J. y Martínez Vera, Rogelio. Historia de la Tesorería de la Federación. SHCP 1ª Edición. México 1972.
44. Smith, Adam. La Riqueza de la Naciones. Editorial Cruz O. México 1978.
45. Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal causas, efectos y soluciones. Editorial Porrúa, 1ª Edición. México 2000.
46. Yáñez Ruiz, Manuel. El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. T. I. Talleres de Impresión de Estampillas y Valores SHCP. México 1958.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal

Ley de Ingresos de la Federación

Ley de Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto al Activo

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos

Ley del Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos

Ley Aduanera

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Código Fiscal de la Federación

Publicaciones

1. _____. El Derecho en México. Una visión de conjunto. T. II. Derecho Fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1991.
2. _____. Formación e Información Tributaria. Servicio de Administración Tributaria 2ª Edición. México 2007.
3. Guarisco, Claudia. Las Reformas Borbónicas y la participación política popular en el México Colonial. El Colegio Mexiquense, A.C. México 2005.
4. Gutiérrez Lousa, Manuel. Tendencias de la Política Tributaria en la Unión Europea. Información Comercial Española ICE Boletín 835 Marzo-Abril 2007. España 2007.
5. _____. Historia de las Contribuciones en México. Servicio de Administración Tributaria SHCP. México 2002.
6. Jáuregui Luis. Vino viejo y odres nuevos. La Historia Fiscal en México. Historia Mexicana. El Colegio de México A.C. – UAEM. México 2003.
7. Román Iglesias González. Planes políticos, proclamas, manifiestos y otros documentos de la Independencia al México moderno, 1812-1940. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México 1998.
8. Sánchez Bringas, Enrique. La Rectoría Económica del Estado. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. UNAM. México 1987.
9. _____. Suministro recíproco de información entre Federación y Entidades Federativas. Boletín Tributario Año 17, No. 151, mayo-junio 2006. INDETEC. México 2006.
10. Tovillas Morán, José María. Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Francia. Instituto de Estudios Fiscales. España 2002.

Documentos

1. Aspectos Generales del Sistema Tributario Chileno. Conceptos y Orientaciones. Servicio de Impuestos Internos de Chile. Chile 2006.
2. Declaratoria a la Nación y Acuerdos de los trabajos de la Primera Convención Nacional Hacendaria. Convención Nacional Hacendaria. México 2004.

3. Informe Tributario y de Gestión 2008 Primer Trimestre. Servicio de Administración Tributaria SHCP. México 2008.
4. La Nueva Hacienda Pública. Compromiso compartido. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 2002.
5. Ponencia Depuración e Incremento del RFC. Servicio de Administración Tributaria SHCP. México 1997.
6. Ponencia El Registro de Contribuyentes: Localización. Agencia Estatal de Administración Tributaria de España. España 2007. pp. 3-51.
7. Vivir y Trabajar en Francia. Servicio Público de Empleo Estatal (INEM) – Red de Europea de Empleo. España 2007.

Referencias Internet

<http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

<http://www.finances.gouv.fr/>

<http://www.aeat.es/index.html>

<http://www.sii.cl/>

<http://nuevahacienda.fox.presidencia.gob.mx/index.html>

<http://www.conago.org.mx/reuniones/documentos/DeclaratoriaNacion/declaratoria.pdf>