

301809

106



UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO

ESCUELA DE DERECHO
con Estudios Incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México

1.ej

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA IMPOSICION DE LA MAQUINA DE COMPROBACION FISCAL.

T E S I S

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

Sergio Arriaga Camacho

Primer Revisor
Lic. Miguel Berrones Castillo

Segundo Revisor
Lic. Abelardo Arguello Ortega

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D.F.

1994



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS:

QUE HA QUERIDO Y GUIADO MIS PASOS A SER UN HOMBRE
DE BIEN Y QUE GRACIAS A SU INFINITA GRACIA TERMINE
ESTA TESIS, QUE ME AYUDARA A SER, REALIZAR Y DAR LO MEJOR
DE MI A AQUELLAS PERSONAS QUE ME NECESITAN.

A MI PEQUEÑA HIJA, CYNTHIA:

DEDICO CON TODO EL CORAZON ESTA TESIS

A AQUELLA PARTE DE MI QUE ES MI HIJA,

Y QUIERO MAS QUE MI VIDA, TE HAS

CONVERTIDO EN LA MOTIVACION MAS

GRANDE QUE TENGO Y POR TI Y LOS QUE

CREEN EN MI LOGRARE MUCHO MAS.

A MI MADRE:

TE DEDICO ESTA TESIS, POR SER EL

SIMBOLO DE HONESTIDAD, FIDELIDAD,

ABNEGACION Y QUE TENDRE JUNTO CON

EL APOYO QUE ME HAS BRINDADO A LO

LARGO DE MI VIDA PRESENTE HASTA EL

ULTIMO DE MIS DIAS.

A MI ABUELITA SOSTENES:

QUE ESTUVO PRESENTE DESDE QUE NACI Y
ME CUIDA DESDE ENTONCES Y HA SACRIFICADO
TODO POR AYUDARME A SALIR ADELANTE E
INCLUSIVE LO MAS PRECIADO, SU VIDA Y
SUEÑO. GRACIAS MAMA GRANDE.

AL PROFESOR LIC. ABELARDO ARGUELLO:
POR HABERME DIRIGIDO EL PRESENTE
TRABAJO YA QUE SIN SU COLABORACION
HUBIERA SIDO IMPOSIBLE LOGRARLO.
GRACIAS.

A MI ABUELITO:

TE RECUERDO YA QUE NO LLEGASTE
A COMPARTIR LO MUCHO QUE TU
FORJASTE EN MI, YA QUE PARA
MI SIEMPRE Y POR SIEMPRE FUISTE
MI VERDADERO PADRE QUE YO SIEMPRE
QUISE TENER, GRACIAS DONDE QUIERA
QUE TE ENCUENTRES.

A MIS HERMANOS:

QUE SEGURAMENTE SE SENTIRAN
ORGULLOSOS DE MI GRACIAS POR TODA SU
AYUDA Y COMPRESION EN ESPECIAL A MI
HERMANO OSVALDO Y VERONICA LOS CUALES
ME HAN DEMOSTRADO QUE SOY SU HERMANO
MAS QUERIDO.

A JUAN RODRIGUEZ, RAQUEL CABRERA,
EFRAIN ORTIZ, SRA. ROSALBA PEÑA
MEDINA QUE ME HAN AYUDADO EN LA
ELABORACION DE LA PRESENTE TESIS
EN ESPECIAL, CON CARIÑO Y AMOR
A MI NOVIA RAQUEL CABRERA ROMAN.

GRACIAS.

A TODOS AQUELLOS AMIGOS Y
COMPAÑEROS QUE ME APOYARON Y
CREYERON EN MI.

GRACIAS.

EN EL MUNDO FLOTAN, COMO SI FUESEN NUBES
LOS VALORES; LA BONDAD, LA JUSTICIA, LA BELLEZA,
LA SANTIDAD, CADA UNO DE NOSOTROS SEGUN SUS APTITUDES
Y SU VOCACION E IMPULSADO POR EL AFAN DE ATRAPAR
LA FELICIDAD, ENCAMINA SUS PASOS HACIA LA REALIZACION
DE ALGUNO DE ELLOS Y ASI, IMPENSADAMENTE,
ESTRUCTURA, SU PERSONALIDAD.

EL QUE HABITA AL ABRIGO DEL ALTISIMO MORARA
BAJO LA SOMERA DEL OMNIPOTENTE.
SALMO 91 MORANDO BAJO LA SOMBRA

DEL OMNIPOTENTE.
DE LA SAGRADA BIBLIA.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA IMPOSICION

DE LA MAQUINA DE COMPROBACION

FISCAL.

I N D I C E .

INTRODUCCION.

CAPITULO I.

ORIGEN Y EVOLUCION DE LA RECAUDACION FISCAL.

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS.	1
A.- ROMA	1
B.- EDAD MEDIA.	4
2.- PROBLEMATICA DE LA RECAUDACION FISCAL EN EL DERECHO CONTEMPORANEO.	9
3.- NATURALEZA JURIDICA Y FINES.	16

CAPITULO II.

LA RECAUDACION EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO.

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS	24
A.- EPOCA PREHISPANICA	25
B.- EPOCA COLONIAL	30
C.- EPOCA CONTEMPORANEA	32
a).- INDEPENDENCIA	32

b).- REVOLUCION	35
c).- POSREVOLUCION	41
2.- LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MODERNO	43
3.- PROBLEMATICA DE LA RECAUDACION DE LOS INGRESOS	
DEL ESTADO MEXICANO	44
A.- SOCIAL	44
B.- ECONOMICO	49
C.- JURIDICO-POLITICO	56

CAPITULO III.

MARCO JURIDICO DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO.

1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS . . .	64
2.- LEY DE INGRESOS.	67
3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	70
4.- LA ADMINISTRACION Y LA HACIENDA PUBLICA	82
5.- NIVELES ADMINISTRATIVOS DE RECAUDACION	89
A.- FEDERAL, LOCAL Y MUNICIPAL	89
6.- MAQUINA DE COMPROBACION FISCAL	97
A.- DEFINICIONES GENERALES	97
B.- CARACTERISTICAS	98
7.- MARCO JURIDICO DE IMPOSICION DE	
LA MAQUINA DE COMPROBACION FISCAL	104
A.- ARTICULO 29 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL	104

B.- SUJETOS DE LA RELACION FISCAL	115
a).- SUJETO ACTIVO	115
b).- SUJETO PASIVO	117

CAPITULO IV

MEDIOS DE DEFENSA E IMPUGNACION EN MATERIA FISCAL

1.- RECURSOS ADMINISTRATIVOS	122
A.- RECURSO DE REVOCACION	123
B.- RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO	
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION	125
2.- EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	132
3.- EL JUICIO DE AMPARO	133
CONCLUSIONES	145
PROPUESTAS	148
BIBLIOGRAFIA	149

INTRODUCCION.

En el desarrollo de mis actividades laborales en cierto despacho jurídico-contable y al estar en contacto constante con problemas y asuntos fiscales me encuentro con el problema de la imposición de las máquinas de comprobación fiscal como lo establece el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, por tal motivo frente a esta problemática que considero anticonstitucional decidí hacer mi trabajo de tesis.

Para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendado el Estado, este requiere de recursos económicos.

En la actualidad, tales medios provienen de una doble fuente: las cuales se obtienen de las rentas que la Hacienda Pública percibe por su patrimonio o del desarrollo de la Actividad Industrial, o bien, son recaudados de la riqueza de los gobernados en base a la potestad de Imperio del Estado, es ahí donde se encuentra la distinción fundamental entre Ingresos de Derecho Privado "Patrimoniales" e Ingresos de Derecho Público "Tributos".

Tales tributos o contribuciones son puestos por el Estado, ya que en este se deposita por parte del pueblo la facultad para legislar en materia de impuestos, siempre y cuando no contravengan dichas disposiciones con aquellas de carácter supremo que son las Constitucionales, en dicha obra se pretende demostrar que las disposiciones adoptadas por las autoridades hacendarias y que plasmaron en sus leyes respectivas, que en particular se refiere al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, estas son inconstitucionales.

A consecuencia de las inconformidades que existen entre los

contribuyentes a los cuales se les ha impuesto el uso y compra de las máquinas de comprobación fiscal y que desde mi punto de vista creo que la medida que se impone es anticonstitucional, debido a la constante represión y formas de fiscalización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y no hacen otra cosa mas que forzar al contribuyente para buscar la defraudación fiscal, ya que se establece dentro del artículo 16 párrafo tercero, fracción IV Constitucional que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sólo se le permite visitas domiciliadas para revisar los documentos y libros autorizados por la misma para verificar si se han acatado las disposiciones fiscales y no hacerse presente en todo tiempo y momento a través de las multicidades Máquinas de Comprobación Fiscal.

Si bien es cierto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifiesta en el Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que proporcionara la máquina de comprobación fiscal; y esta en vez de proporcionarla la vende y trata de disfrazar la venta con deducciones, esta medida es anticonstitucional, ya que deja al contribuyente en total estado de indefensión, por que si no compra la máquina, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tomará medidas correctivas para dichos contribuyentes que no acatan las normas impuestas.

De lo anterior, en la presente tesis se propuso realizar un trabajo que contuviera lo siguiente:

En el Capítulo Primero, se hace un estudio sobre los antecedentes históricos mas remotos e inmediatos sobre la recaudación fiscal por parte del estado en las diferentes etapas históricas en el mundo.

En el Capítulo Segundo, se trata de realizar un estudio sobre la

evolución histórica de la recaudación fiscal, en lo particular, en México y sus diferentes etapas de su desarrollo en el transcurso del tiempo, así como sus posibles legislaciones en materia impositiva.

En el Capítulo Tercero, una panorámica del marco jurídico, que rige actualmente la recaudación en México, así como la acción de imperio que tiene el Estado, que por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realiza hacia el contribuyente así como una exposición acerca de la Imposición de la Máquina de Comprobación Fiscal y no la facilidad de proveer de dicha máquina al contribuyente como lo establece el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación.

En el Capítulo Cuarto, se elabora un análisis el problema de la imposición de la Máquina de Comprobación Fiscal, así como su inconstitucionalidad, los recursos y medios adoptados por los contribuyentes que al analizar su situación promueven e incluso llegan al juicio de amparo contra dicha resolución.

Considerando, que el presente trabajo de investigación no cubra las exigencias de los académicos, no limite a ese Honorable Jurado que al evaluarlo sea benevolente, tomando en cuenta desde luego el ánimo personal de superación académica.

C A P I T U L O I .

ORIGEN Y EVOLUCION DE LA RECAUDACION FISCAL.

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

A.- ROMA.

B.- EDAD MEDIA.

2.- PROBLEMATICA DE LA RECAUDACION FISCAL EN EL DERECHO CONTEMPORANEO.

3.- NATURALEZA JURIDICA Y FINES.

CAPITULO I.

ORIGENES Y EVOLUCION DE LA RECADACION FISCAL.

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

A.- ROMA.

El análisis de la época esclavista se centrara en Roma, considerando que la actividad del Estado Romano tiene sus orígenes en la influencia Griega, debido a la inexactitud de los pliegos y libros de esta cultura se toma como primera referencia a Roma, que fue por la reunión de tres tribus según se desprende de los estudios del Maestro Eugenio Petit, (1) cuyo nombre deriva de Rómulo, constituida por latinos; ticienses, que traen el suyo de Tito Tácio, formada por latinos, y luceres de procedencia estrúscas y que por lo avanzado de su civilización dominó a las otras durante la monarquía.

Cada tribu de las fundadas esta formada por diez curias y estas por determinado número de gentes.

La actividad del romano de esta época se reducía a la agricultura y a la guerra para poder subsistir. La sociedad era dominada por la aristocracia patricia al igual que el estado. Los plebeyos no formaban parte del pueblo romano, parece que aún durante la época de las guerras

(1) PETIT, EUGENE, Derecho Romano, ed. la., Edit. Nacional, México 1971,-
Pág. 28.

públicas no habían sido asimilados. La reforma serviana incorpora a medias al plebeyo a la vida ciudadana.

La primera noticia que se tiene sobre las finanzas públicas, según el decir del Maestro Agustín Bravo González, (2) la encontramos cuando "Servio Tulio lleva a cabo una gran reforma en la vida pública de Roma; principia por dividir a la ciudad en cuatro tribus urbanas y en número indeterminado de tribus rústicas que más tarde fue de treinta y una. A continuación estableció el censo para conocer la fortuna de todos los habitantes, tanto patricios como plebeyos, para que todos contribuyeran al sostenimiento del estado, dividió para este fin en cinco clases a los habitantes. Con los más ricos formó dieciocho centurias de caballeros; con los que poseían una fortuna de cien mil ases o más, formó ochenta centurias; con los de setenta y cinco mil ases formó veinte centurias; con los de cincuenta mil otras veinte; así como con los de veinticinco mil ases veinte más; con los de fortuna de once mil ases, formó treinta centurias de zapadores y tres de músicos. El total era de ciento noventa y tres centurias. Con esta forma aseguro Servio Tulio los cuadros el ejército y obtuvo que tributaran todos aquéllos que por su capacidad económica podían hacerlo.(3)

El Maestro Alberto Malet, (4) señala que ". . . La autoridad absoluta de los emperadores y la idea que éstos tenían de sus deberes, los obligaron a vigilar la justicia y la hacienda según reglas

(2) BRAVO GONZALEZ, AGUSTIN, Compendio de Derecho Romano, ed. 1a., Edit. - Pax, México 1973, Pág. 10.

(3) IBIDEM.

(4) MALET, ALBERTO, Historia Romana, ed. 1a., Edit. Edinal, México 1956, - Pág. 142.

establecidas por hombres enteramente adictos a sus personas.

Los recursos que obtenía el Estado a través de los botines de guerra o como tributos de las provincias dominadas fueron empleados en grandes edificaciones como los teatros, los circos, los templos, las basílicas o palacios de justicia, termas, acueductos, arcos de triunfo y pórticos, en gastos del ejército y sostenimiento de los funcionarios públicos".

Comenta Malet, (5) que ". . . Las provincias ganaron mucho con el establecimiento del imperio. En vez de ser oprimidas, como antes, por los procónsules, fueron administradas regularmente, por funcionarios con sueldos fijos llamados legados que nombraba el emperador y que debían dar cuenta de su gestión".

Continúa ". . . Los gobernadores de todas las provincias ya fuesen senatoriales ya imperiales, eran funcionarios civiles que tenían sueldos fijos. El ejército entero dependía del emperador y estaba pagado por una caja especial; a las provincias ya no les correspondía esa carga". (6)

La situación de los habitantes variaba según la ciudad, las más duramente tratadas eran las estipendiarias, cuyos habitantes estaban obligados a pagar impuestos ordinarios y extraordinarios y eran la fuente principal de los ingresos del Estado.

Los Romanos son los precursores en crear una figura jurídica para la recaudación de los impuestos, en los antecedentes más precisos sobre la palabra fisco y como institución encargada de los impuestos así tenemos que Ramírez Moreno, en su tratado expresa: "fisco" significa el tesoro

(5) BRAVO GONZALEZ, AGUSTIN, Op. cit., Pág. 156.

(6) Ibidem, Pág. 157.

público o erario y proviene del latín "fiscus" que era la cestilla de mimbre en que recogían los tributos debidos a los emperadores romanos; posteriormente se hizo extensivo a todo saco, talega o bolsa destinada a dicho objeto y aún al mismo dinero en esta forma guardado. Con el tiempo sirvió para denominar al tesoro privado de los emperadores y distinguirlo del tesoro público o erario. Don Toribio Esquivel Obregón nos dice, en sus apuntes para la Historia del Derecho en México, que durante la República Romana, los impuestos que no eran para fines locales iban al "aerarium" que representaba el patrimonio del pueblo romano, tesoro público a disposición del senado; que en el imperio, al lado del "aerarium" se encontraba el "fiscus" o tesoro del príncipe o emperador, a donde iba la recaudación de las provincias imperiales y que subvenía numerosos gastos públicos. Cada tesoro contaba con sus propios recursos; como poco a poco fueron desapareciendo las provincias senatoriales el "aerarium" acabó por presentar la caja de la Ciudad de Roma. El emperador empezó a disponer caprichosamente de los fondos del tesoro público, aún cuando en un principio se estableció una distinción entre los haberes que correspondían a éste y los de su tesoro privado; pero con el tiempo dispuso con tal libertad de los mismos, que ambos tesoros quedaron finalmente confundidos. Los abusos del emperador en tal sentido, provocaron con el tiempo, una animadversión contra la palabra "fisco".

(7)

B.- EDAD MEDIA.

(7) RAMIREZ MORENO, SAMUEL, Naturaleza Jurídica y Alcance del Concepto de Crédito Fiscal, Monografía, Pág. 6162.

Según se afirma el Maestro Kosmisky (8), la Edad Media (siglos V a XV) en sus primeros tiempos se caracterizó por el predominio de la iglesia católica sobre siervos, feudales y reyes, pero para mediados de la época los monarcas afianzan su dominio, quedando el clero subir al poder político.

El feudalismo es en esencia la estructura administrativa de la recaudación impositiva: de siervos a feudales de feudales al rey.

En la Edad Media encontramos un gran número de antecedentes históricos de impuestos y aún de sistemas fiscales actuales, muchas de las contribuciones contemporáneas tuvieron su origen en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales de esta época; dentro de ella los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otra de naturaleza económica; dentro de éstas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie.

Como tipos de contribuciones que se cumplían en forma de servicios personales por los siervos, pecheros o villanos tenemos los siguientes: "Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; también tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor; así como estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios".(9) Como otros tributos en forma de servicios personales, tenemos el que consistía en que el siervo debía

(8) KOSMINSKY, E.A., Historia de la Edad Media, ed. 1a., Edit. Nacional, - Argentina 1974, Pág. 130.

(9) SANCHEZ LEON, GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, ed. 7a., Edit. Cárdenas, Editor y distribuidor, México 1986, Pág. 7.

cultivar las tierras del señor feudal dentro de ciertos días de la semana o bien almacenar las mieses del señor.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos.

Por lo que se refiere a los impuestos que se pagaban en especie, podemos anotar entre otros los que nos cita Flores Zavala "prestaciones que consistían en cargas en especie que debía pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía: gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de las vendimias, gallinas y cera. . . se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra. . ." (10). Otro impuesto en especie era el que existía para muchas iglesias, una contribución en vino.

El impuesto de la talla o pecho, era pagado en dinero o en especie por cada familia de campesinos, esta carga se debía cubrir una o varias veces al año, en la Revolución Francesa la talla sólo gravaba la propiedad inmueble y no se variaba con arreglo a la fortuna del propietario ya que cada contribuyente sabía de antemano exactamente lo que importaba la parte del impuesto que tenía que pagar si no lo pagaba el sólo o mejor dicho su tierra, era el único responsable.

El impuesto de mano muerta, era en especie y consistía en el derecho del señor de adjudicarse los bienes de la herencia de sus siervos o vasallos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados.

(10) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, ed. 7a., Edit. Porrúa, S.A., México 1965, Pág. 30.

El diezmo significaba que el siervo o contribuyente debía pagar al señor feudal la décima parte de todos los productos.

A principios del siglo XII, los reinos eran sólo de nombre, en realidad estaban desmembrados en varios dominios independientes (ducados y condados). Es cierto que duques y condes se consideraban vasallos de los reyes, pero de hecho eran soberanos absolutos en sus feudos y el rey no disponía de recurso alguno para imponerles obediencia.

Con el crecimiento de las ciudades y del comercio, en los reinos ubicados cerca de las rutas comerciales como Francia, Italia e Inglaterra, los soberanos se fortalecieron con los impuestos obtenidos por las mercaderías importadas.

Cuando los siervos o villanos comparecieron ante los tribunales en solicitud de justicia, debían pagar derechos por servicios de la impartición de justicia; también pagaban estos el impuesto de peaje, que se cobraba por transitar por determinados caminos o bien para tener derecho a pasar por algún puente. Los señores gravaban también el tránsito de las mercancías y muchas veces interceptaban un camino o un río y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que pagara.

Los impuestos establecidos por el señor feudal no sólo fueron injustos, ruinosos, exorbitantes y caprichosos, sino llegaron a ser hasta infamantes e indignos, como el derecho de toma que consistía en que el señor feudal podía obtener todo lo que necesitaba para el aprovisionamiento de su castillo pagando por ello la cantidad que el fijaba de una manera arbitraria.

Para el cobro de las contribuciones, los señores feudales lo hacían a través de intendentes que ellos designaban, dichos funcionarios tenían

una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

Alrededor del año 1500, los ciudadanos debían entregar sus impuestos a los "Kammerer" (tesoreros); naturalmente en dinero. En la Edad Media con los tributarios renuentes, se empezaba por meterlos en la torre que hacía de cárcel.

Cabe mencionar que en la Carta Magna Inglesa (1215) vino a ser el mecanismo de control del poder real, en Inglaterra, el rey se comprometió a no exigir de los barones y los caballeros pagos más gravosos de los que establecía la costumbre.

". . . Si el rey necesitaba mas recursos de los que obtenía con estas entradas sólo las podía recibir si estaba de acuerdo el Congreso General de todo el reino, es decir, el congreso de todos sus vasallos".

El Duque Simón de Montfort se sublevó contra Enrique III de Inglaterra, convocando en 1256, a un consejo no sólo de barones, arzobispos y abades, sino también a dos caballeros por cada ducado y a los ciudadanos por cada ciudad, esta asamblea fue el primer parlamento. Al incrementar su poder, consiguió establecer que el rey no percibiera, más impuestos que los que autorizara el parlamento, dividió en dos cámaras: la de los Lores y la de los Comunes.

Lo más destacado, desde el punto de vista jurídico, en este período, es que aparecen los primeros mecanismos de control para evitar el establecimiento arbitrario de tribunales por parte del Estado, pero lejos se estaba aún de crear el marco jurídico para la utilización de los mismos, por lo que los ingresos eran competencia exclusiva de los gobernantes.

2.- PROBLEMATICA DE LA RECADACION FISCAL EN EL DERECHO CONTEMPORANEO.

Considero conveniente aglutinar las épocas que convencionalmente los historiadores llaman moderna y contemporánea, por ser ambas sólo etapas del mismo sistema de producción: EL Capitalismo.

Los comentarios de este punto comprenden de esta manera, desde los descubrimientos geográficos en 1492 hasta principios del siglo XX, un lapso importantísimo para la humanidad, en el cual se dan los principales cambios revolucionarios: económicos, sociales y culturales que consolidan al capitalismo y particularmente a la burguesía en el poder.

La economía política: los sistemas republicanos federales; el proletariado y la burguesía; y el renacimiento, junto con la reforma religiosa, eran respectivamente, símbolos de los cambios en las cuatro esferas del acontecer humano.

Tan pronto como el interés público deja de ser el principal asunto de los ciudadanos, y estos prefieren contribuir con su bolsa a hacer el sacrificio de su persona, el estado se encuentra cerca de la ruina ¿Hay que ir a la guerra? Pues pagan tropas y permanecen en sus casas ¿Hay que asistir a la asamblea? Nombran diputados y permanecen también en sus casas; a fuerza de dinero y de pereza consiguen tener soldados para esclavizar a la patria y representantes para venderla. El trabajo del comercio y de las artes no es otra cosa que el ávido interés de la ganancia, la relajación y el amor por las comodidades, los cuales transforman los servicios en dinero. Se cede una parte del provecho para aumentarlo en comida. La palabra finanzas es una palabra de esclavos, es desconocida en la ciudad, en un estado verdaderamente libre los

ciudadanos lo hacen todo con sus brazos y nada con el dinero; lejos de pagar para eximirse de los deberes pagan para cumplirlos por sí mismos. Yo estoy muy distante de las ideas comun es; el feudo lo creo menos contrariado a la libertad que los impuestos".(11)

Como se aprecia para Rousseau los impuestos como simple aportación pecuniaria era incorrecto, el ciudadano deberá pagar tributo en trabajo y con dinero.

No existía por tanto un sistema de impuestos permanentes, y sólo en ocasiones de necesidades extraordinarias; el Estado hacía un llamamiento a los ciudadanos para que prestasen su concurso financiero.

Por el contrario, en la actual economía de los Estados los ingresos patrimoniales representan, proporcionalmente, una parte menor frente a los ingresos tributarios.

En el paso al siglo XIX se produce una decadencia transitoria de los estudios financieros, en razón de la influencia preponderante de Adan Smith, quien en 1776, en su obra La Riqueza de las Naciones, dedica un estudio especial a la impositiva en el que formula sus cuatro celebres principios sobre los impuestos: Asimismo, con principios de Economía Política y Tributación, en 1817 David Ricardo hizo prevalecer el aspecto económico con olvido del político, antes predominante.

Desde siempre, pero acentuación un mecanismo de reparto equitativo y proporcionado de recursos públicos entre el gobierno federal y los gobiernos de las regiones, y trátense de los estados o de los municipios.

(11) ROUSSEAU, JUAN JACOB, El Contrato Social, F.C.E.F., ed. la., Edit. -- Trillas, México 1897, Pág. 110.

Este objetivo no ha sido concedido como razón numérica, abstracta y fría, como si se tratara de un reparto de dividendos entre accionistas, sino siempre ligado a la posibilidad de que los recursos públicos impulsen equilibradamente el desarrollo económico y el bienestar social, en todas las regiones que integran el territorio mexicano.

Hay quienes han señalado que el desarrollo regional, como el desarrollo mismo, sigue siendo una meta ilusoria y aparentemente inalcanzable. El crecimiento económico ha colocado a México entre los países más ricos del tercer mundo e incluso, ahora que ya no se habla del "milagro mexicano", no se deja de reconocer la aportación de más de 30 años ininterrumpidos de avances económicos con un promedio de crecimiento anual superior al 6%.

Sin embargo, aún cuando todavía no se encuentra, ha mediado una desesperada búsqueda por una solución para contrarrestar la tendencia persistente a concentrar los beneficios del crecimiento económico en unas cuantas manos ubicadas en los tradicionales centros urbanos.

David Barkin ha señalado drásticamente que la historia reciente de México es "la de un saqueo sistemático de las regiones pobres en beneficio de las ricas; que esta transferencia de recursos se ha forzado a través de mecanismos políticos, económicos y sociales para impulsar el proyecto nacional de crecimiento y que el sistema financiero y la infraestructura socioeconómica han sido planeados y construidos para facilitar la transferencia de excedentes económicos y humanos de las zonas y sectores marginales hacia las que gozan de mayor prosperidad".

No puede negarse que se ha generado un crecimiento desequilibrado, pero deben reconocerse la preocupación y los diversos intentos de

solución a través de cerca de 40 años. Desde 1947, en que a través de un programa coordinado de aprovechamiento del gran potencial hidráulico del país se crearon diversas comisiones para impulsar el desarrollo de las cuencas de los diversos ríos, hasta la actualidad en que la aportación de recursos financieros hacia las zonas marginales se considera como la piedra angular sobre la cual construir su desarrollo. Dos mecanismos básicos se han contemplado para lograr esta transferencia de recursos: la reorientación regional de la inversión privada y la distribución regional del gasto público.

El primero de ellos se encuentra sujeto a dos limitantes que lo relacionan y, en gran medida, lo subordinan al segundo. En primer término, existe el hecho de que la inversión privada sólo acude hacia las regiones en donde exista además de una dinámica económica, bien sea de producción, de insumos o bien de mercado de consumo, una infraestructura socio-económica que solamente puede ser creada a través del gasto público, mediante la construcción y constitución de sistemas de comunicación, servicios asistenciales y servicios educativos, entre otros. Por otra parte, se enfrenta con la limitante de tratarse de una inversión que actuaría dentro de un modelo económico no del todo propicio para lograr un desarrollo sectorial. Dicho en otros términos, para lograr que la redistribución geográfica y personal de recursos fuere eficaz, se requeriría no sólo la provisión de dichos recursos a las personas que carecen de ellos, sino que también sería necesaria una acción efectiva para limitar que las personas que ya están en los beneficios de estas nuevas inversiones. De otro modo, no resultaría idóneo continuar basando esperanzas para una redistribución del ingreso ya sea personal o regional

en la evolución normal y espontánea de la economía. Dicho en las palabras de Erich Wolf, mientras participen los grupos de ingresos más altos que han tenido acceso privilegiado a los mercados de capital, a los recursos educativos y a las nuevas oportunidades de inversión, el crecimiento económico dejara a los grupos de ingresos más bajos a la zaga del desarrollo nacional, más aún, en una época en donde los riesgos de la tecnología moderna reducen la capacidad para proporcionar suficiente empleo productivo.

Es aquí donde resalta y contrasta la importancia del segundo mecanismo. El gasto público tiene más amplias posibilidades de actuar sobre la generación de un desarrollo económico; en primer término, porque no depende necesariamente de la inversión privada, cuando menos a nivel regional, ya que por esencia es redistributivo, mediante la tributación, de los excedentes financieros de una zona a otra y en segundo término, porque tiene una mayor posibilidad de acoplarse a un modelo económico que no es susceptible ni conveniente de ser cambiado diametralmente.

Así, pues, para financiar dicho gasto, se presenta la importancia de contar con un sistema tributario que facilite la creación de un desarrollo regional armónico y equilibrado, considerado este una premisa susceptible de análisis. En innumerables ocasiones se ha señalado al régimen federal mexicano como un sistema que, en su origen, en su práctica y en su futuro, es incompatible con la realidad mexicana e incluso, generador de innumerables males políticos, económicos y sociales. Se refiere a que gran cantidad de argumentos se han utilizado para considerarlo como falto de genuinidad, señalándolo, en las palabras de Lanz Duret, como un fenómeno advenedizo y extraño a la realidad y al

rigor de la nación y como una obra artificial de los contribuyentes de 1824. Rabasa lo consideró como un modelo adoptado sin relación con las condiciones especiales de los latinoamericanos, resultando en buena parte teórico y sin duda deficiente. Concluye que estas seis tradicionales quedan en la superficie de las cosas y que profundas investigaciones han puesto en claro, con suficiencia, que el federalismo tuvo en México legítima cuna y que sirvió a otras necesidades perentorias y propuso soluciones que urgían en los primeros pasos de nuestra vida independiente.

El crecimiento económico y la distribución de recursos naturales establecen diferencias importantes en el plano horizontal, pero también en el vertical.

La estructura y distribución de los ingresos gubernamentales no es del todo equitativa. A los gobiernos locales, en su conjunto, les corresponde cerca del 25% de los ingresos de todo el sector gobierno; a la Federación corresponde el resto. De esta cuarta parte, los gobiernos de las entidades federativas absorben la mayor proporción, dejando a los municipios cerca del 4% de todos los ingresos gubernamentales.

Sobre esta estructura financiera y de gastos influyó la política fiscal que los gobiernos locales siguieron para fomentar la actividad económica. La generalidad de los estados sacrificaron recursos en aras de su industrialización, ofreciendo estímulos fiscales al comercio y a la industria que se estableciera en su área, de una manera descoordinada entre las diferentes potestades de gobierno, anulando de este modo, para fines de localización industrial, las ventajas de este tipo de incentivos, los cuales se concedieron sin la consideración de que las

industrias nuevas o necesarias en el ámbito regional, pueden no serlo en el ámbito nacional. Este tipo de incentivos reduce, necesariamente, los recursos que podrían destinarse a obras públicas que alentaran, también, la inversión.

Pero también es importante que el producto tributario sea proporcionado a la repartición de responsabilidades en el gasto. Es decir, primero el plan de gasto, después la repartición del producto tributario para satisfacer aquél. Si el gobierno federal continuará siendo el responsable casi absoluto de la promoción del desarrollo, limitar le recursos sería labrar el estancamiento nacional y, a la inversa, si la satisfacción de necesidades públicas se replantea y se reparte, no podría esto traducirse en realidad, sino con mecanismos adecuados para ello.

En términos llanos, donde no hay dinámica económica no se generan impuestos y ésto no es un problema legal sino un problema de esencia financiera.

Así pues, el gobierno federal capta recursos de las regiones prósperas y con ello puede compensar lo que no capta en las regiones deprimidas. Su universo geo-económico es amplio, por lo que puede compensar. Los estados tienen menos posibilidades de efectuar este mecanismo; su universo geo-económico es más reducido. Algunos de ellos encuentran posibilidad de compensación donde existen zonas prósperas y zonas deprimidas, pero otros tienen un mapa íntegro de depresión insuperable. En el nivel municipal, la polarización alcanza sus peores proporciones.

3.- NATURALEZA JURIDICA Y FINES.

La ley, es la fuente más importante en el Derecho Fiscal puesto que el procedimiento legislativo va a ser el ente materno que va a concebir y dar a luz a cualquier norma jurídica y con mayor razón a la norma fiscal.

Por su parte el extinto tratadista Martínez López (12) define el fisco como "el conjunto de organismos centralizados de la Secretaría de Hacienda, encargados de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlo y cobrarlo en su cargo, constituyen el fisco".

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al Fisco diciendo: "Fisco.- Por fisco debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie".
Semanario Judicial de la Federación. Tomo XLI, Pág. 444.

De acuerdo al contenido de esa tesis y tomando en cuenta nuestra legislación fiscal, concluimos que el Fisco es sólo una parte de la Hacienda Pública, o sea, la que se forma con la recaudación de los

(12) MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, ed. 3a., Edit. Porrúa, S.A., México 1965, Cap. II, Págs. 6, 7 y 8.

créditos fiscales a que se refiere el artículo 4o. del Código Fiscal y que son los únicos incluidos en la cuestación por mandato legal, ya que esta es la demanda, colecta o recaudación con objeto benéfico, quedando por ello contenidos en la misma, por su propia naturaleza, los créditos fiscales.

También Martínez López (13) nos hace notar que el Fisco puede estar constituido por organismos centralizados autónomos, ya que las Secretarías y Departamentos de Estado, están constituidos también por esta clase de organismos. Ampliando lo anterior el citado tratadista establece: "Que los organismos fiscales son autónomos cuando tienen facultades para dictar una resolución definitiva en la vía administrativa en los casos de competencia". El Tribunal Fiscal de la Federación agregando otra nota distintiva de los organismos fiscales autónomos los ha definido así: "Son cuerpos que aunque colocados dentro del engranaje administrativo de la Secretaría de Hacienda, gozan de autonomía en sus decisiones". Volumen 4, página 775 de la Revista del Tribunal. Como una especie de organismos centralizados fiscales autónomos, tenemos las Administraciones Fiscales Regionales, por virtud del Decreto por medio del cual se establecieron como dependencias de la Dirección General de Administración Fiscal Regional y esta a su vez dependiendo de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 20 de junio de 1973, que en su artículo sexto establece: "Las Administraciones Fiscales Regionales se establecieron en el número, lugares y con la circunscripción

(13) Ibidem, Pág. 19 y 20.

territorial que determine el Secretario de Hacienda y Crédito Público y será de su competencia:

I.- Ejercer dentro de su jurisdicción las facultades de las Direcciones dependientes de la Subsecretaría de Ingresos que expresamente se les deleguen y siguiendo los lineamientos que señalen dichas Direcciones.

II.- Las demás que legalmente les sean encomendadas.

Pero también los organismos fiscales autónomos descentralizados con personalidad jurídica propia, como es tratándose del Instituto Mexicano del Seguro Social y de acuerdo con los artículos 5o., 267, 268 y 271 de la Ley del Seguro Social vienen a constituir también el Fisco, que además como organismos descentralizados se encuentran controlados y vigilados por la Secretaría de Programación y Presupuesto de acuerdo con los artículos 3o. fracción I y 32 fracciones V, VII, XII, XVII y XVIII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y por otra parte según el artículo 267 de la Ley del Seguro Social. "El pago de las cuotas, los capitales constitutivos, tienen el carácter de fiscal". En apoyo a lo anterior, de acuerdo con el artículo 1o. de la Ley para el control por parte del Gobierno Federal, de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal, el control y vigilancia de los organismos descentralizados se realizará por el Ejecutivo Federal, a través actualmente de la Secretaría de Programación y Presupuesto. Además de acuerdo con el artículo 2o. de la última Ley citada el patrimonio de los organismos descentralizados puede constituirse con el rendimiento de un impuesto específico. De lo anterior se colige que también algunos de los organismos descentralizados vienen a constituir el Fisco, a pesar de que

están controlados por Secretarías de Estado diversas a la de Hacienda y Crédito Público.

Como principales autoridades fiscales integrantes del Fisco tenemos las que se encuentran enclavados en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que dice: "A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos: Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes".

Martínez López en su obra citada al respecto, (14) establece: "Para que nazca la acción fiscal de cobro, es indispensable que se haya fijado una obligación tributaria a cargo de persona determinada". En relación con lo anterior el artículo 6o. del Código Fiscal establece: "Artículo 6o.- 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.

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.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

(14) Ibidem, Pág. 25.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley, a más tardar el 20 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período.

II.- En el caso de retención o recaudación de contribuciones, los retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

III.- En cualquier otro caso, dentro de los quince días siguientes al momento de causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no tenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido. . ." relacionados con la anterior disposición tenemos lo previsto por los artículos 41, 42 y 145 del Código Fiscal.

No sólo las autoridades fiscales que determinan los créditos fiscales, dan las bases para su liquidación y los liquidan forman el Fisco, sino también diversas autoridades ejecutoras como la Tesorería de la Federación, las Oficinas Federales de Hacienda, sus dependencias, grupos de ejecución, etc., siendo estas autoridades las que perciben los créditos y exigen su pago cuando no es cubierto oportunamente. De acuerdo con lo anterior los organismos fiscales autónomos y las diversas

autoridades que constituyen el Fisco, aun las no enclavadas dentro de la Secretaría de Hacienda, las que realizan las funciones que son de su competencia en materia fiscal vienen a integrar el Fisco.

El Licenciado Martínez López, (15) complementa el concepto de Fisco diciendo que este es autoridad administrativa, por que ejerce las atribuciones que al Presidente de la República señala la fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal, de ejecutar las leyes tributarias. Por nuestra parte podemos decir que la anterior disposición constitucional se complementa con los artículos 26 y 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que establecen:

"Artículo 26.- Para el estudio, planeación y despacho de los negocios del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:

.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

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

I.-

II.- Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

De la disposición constitucional indicada, el autor últimamente

(15) Ibidem, Pág. 30.

citado saca por consecuencia que de acuerdo con el régimen constitucional de facultades expresas y limitadas de las autoridades, el Fisco sólo puede hacer lo que la ley le autoriza. Al respecto el autor de referencia transcribe entre las siguientes ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que sentaron jurisprudencia:

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

Semanario Judicial de la Federación. Tomo CVI-2074.- "AUTORIDADES FACULTADES DE LAS.- Nuestro sistema de facultades limitadas y expresas, ordena a las autoridades actuar dentro de las órbitas de sus atribuciones, de manera que aunque no haya precepto que prohíba a alguna autoridad hacer determinada cosa no puede llevarla a cabo, si no existe disposición legal que la faculte".

Con base en los anteriores conceptos, podemos elaborar nuestra propia noción de Fisco diciendo: "Es el conjunto de organismos administrativos, centralizados, autónomos o no, principalmente de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, y de la Contraloría General de la Federación, así como los descentralizados fiscales autónomos con personalidad jurídica propia, encargados de ejecutar las leyes fiscales y por lo mismo de determinar la existencia de créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlos y cobrarlos en su caso, a través del procedimiento administrativo de ejecución".

El autor del que nos venimos ocupando ha expresado (16): "Cuando el

(16) Ibidem, Pág. 45.

Fisco ejerce su función recaudadora y sancionadora, obra como autoridad, pero en los juicios que ocasiona la inconformidad de los causantes con las resoluciones o procedimientos de las autoridades tributarias, el Fisco queda sujeto al mismo plan de igualdad procesal que el opositor".

"Cuando el Fisco comparece defendiendo los intereses económicos que representa, no ejerce un acto de autoridad, pues intervienen como parte sujeta a la decisión del Juez". Semanario Judicial de la Federación, Tomo XCV, Página 153.

Todo lo anteriormente expuesto por Martínez López, tiene su fundamento legal en el siguiente artículo del Código Fiscal:

"Artículo 198.- Son partes en el juicio contencioso administrativo"

.

II.- Los demandados. Tendrán ese carácter:

a).- La autoridad que dictó la resolución impugnada.

.".

C A P I T U L O I I .

LA RECAUDACION EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO.

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

A.- EPOCA PREHISPANICA.

B.- EPOCA COLONIAL.

C.- EPOCA CONTEMPORANEA.

a).- INDEPENDENCIA.

b).- REVOLUCION.

c).- POSREVOLUCION.

2.- LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MODERNO.

3.- PROBLEMATICA DE LA RECAUDACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO MEXICANO.

A.- SOCIAL.

B.- ECONOMICO.

C.- JURIDICO-POLITICO.

CAPITULO II.

LA RECAUDACION EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO.

EN TANTO, QUE EL MUNDO
EXISTA. JAMAS, DEBERAN
OLVIDARSE LA GLORIA Y EL
HONOR DE MEXICO-TENOCHTITLAN
QUANHTLEHUANITZIN
CHIMALPAHIN.

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre; la historia, la economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, contienen por tal motivo, infinidad de temas relativos a los que se incluyen los tributos, como prestaciones personales y otras muchas formas de pago semejantes, es fácil de suponer que antiguamente, por lo regular, los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos, y que tuvieran una triste secuela de atrocidades; aunque también da golpes de inventiva el ingenio humano.

"Sin embargo, (17)-una materia tan antigua. . . aún, por extraño que parezca, joven-, en virtud de estar en plena formación por la doctrina jurídica, la teoría de la obligación tributaria".

(17) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Dos Temas Fiscales, Terminología y Métodos para la Determinación del Tributo, ed. 3a., Edit. Mexicana, México 1968, Pág. 11.

A.- EPOCA PREHISPANICA.

A través de la historia de la humanidad, se ha visto que el Derecho ha sido sustancial de la evolución del hombre formando parte de este. "El Derecho Fiscal".

Así en México, en las diferentes etapas de la historia las contribuciones han sido parte integral de ésta, así que en el año 1325, con la fundación de la gran Tenochtitlán y al derrotar a los tecpanecas y tomar el dominio, empezó la consolidación o fortalecimiento del pueblo Azteca surgiendo la obligación para las demás tribus, de pagar tributos con oro, plumas preciosas de quetzal, hule, cacao y demás especies.

Los primeros reyes fueron muy moderados en el imposición de tributos, pero los últimos fueron arbitrarios y muy oneroso.

El Códice Mendoza nos marca que, (18) existió una ley exageradamente cruel, en la cual se determinaba que aquella persona que no pudiera pagar el tributo, podía ser tomado como esclavo y posteriormente vendido y con la ganancia obtenida se cubriría el faltante de su pago.

Es esta razón por la que los pueblos odiaban a los Aztecas, es decir, por el sometimiento en que los tenían siendo este punto importantísimo, ya que con la unión de tribus y el apoyo de los Españoles se valieron de engaños, coacciones y tormentos, los cuales incluían martirios y crueldades nunca antes vistos, para sojuzgar en forma total a las tribus para que pagaran los tributos que se les imponían, es decir,

(18) SOUSTELLE JACQUES, La vida Cotidiana de los Aztecas en visperas de la Conquista de los Españoles, ed. 2a., Edit. Fondo de Cultura Económica, México 1992, Pág. 91.

que se paso a una época de total esclavitud.

Alonso de Zurita comenta (19), que existía una cadena tributaria en la organización política azteca, habla de unos "Señores" en los siguientes términos: ". . . Estos señores, que se ha dicho se llamaban tectecutizin, o teules en plural, no eran más que de por vida, por que los señores supremos los promovían a estas tales dignidades por hazañas hechas en la guerra o en servicio de la república o de los señores; y en pago y remuneración de ello les daban estas dignidades, comoda V.M. por vida una encomienda. . .el provecho que estos señores tenían era que les daban servicio para su casa, leña y agua, repartido por su orden y le labraban unas cementeras según era la gente y por esto eran relevados del servicio del Señor supremo y de ir a sus labranzas y no tenían más obligación que acudir a servir en guerras. . . tenían a su cargo mandar labrar las cementeras para ellos y para los mismos particulares y tenían para ellos sus ministros, y tenían asimismo cuidado de mirar y volver por la gente que era a su cargo, y defenderlos y amarrarlos; de manera que estos Señores eran y se proveían también para el beneficio del común".

(20)

Por lo anterior se deduce que el sistema de tributo se regla por dos tipos de pagos: en trabajo y por especie, estando obligado el representante del Estado Mexica a proteger a las personas que vivían en las poblaciones bajo su jurisdicción. Por otra parte, el trabajo lo mismo podía ser aplicado a la labranza que a la guerra.

(19) Citado por SOUSTELLE JACQUES, Op. cit., Pág. 120.

(20) ALONSO DE ZURITA, CFR, De Teotihuacan a los Aztecas, ed. 2a., Edit. - U.N.A.M., México 1980, Pág. 277 y ss.

Cerca de los Calpulli y con obligación de los vecinos de labrarlas, había tierras destinadas al cultivo, cuyos productos estaban exclusivamente dedicados al mantenimiento del ejército en tiempo de guerra llamabáse Milchimalli, tierras de guerra; para sufragar los gastos del culto, los teocalli tenían señaladas tierras, incluso una región era conocida con el nombre de teotlalpan, tierra de los dioses, por estar destinada a objetos religiosos.

"La conquista mexicana sujetaba a las tribus al pago del tributo y al contingente de armas, municiones y soldados para la guerra. . . tomábanse algunas tierras para que labradas en común produjeran renta a la corona y a repartir a los guerreros que más se habían distinguido".

(21)

Cuando se realizó la alianza entre las tribus o grupos humanos que vivieron en la cuenca del lago de Texcoco: México-Texcoco-Tlacopan, los esfuerzos conjuntos se dirigieron a la conquista y a la adquisición de los medios de subsistencia por medio del tributo. Como la imposición del tributo era una medida militar, la recaudación del mismo era también una rama de la milicia del gobierno, de ahí que como lo menciona Orozco y Berra: "El Jefe de hombres se hubiera convertido en el funcionario principal de los recaudadores de impuestos". (22)

Siempre que alguna tribu, con o sin lucha, se rendía, se determinaba, en el acto entre las partes la cantidad y calidad de

(21) SAHAGUN, FRAY BERNARDINO DE, Historia General de las Cosas de Nueva - España, Tomo II, ed. 1a., Edit. Porrúa, S.A., México 1956, Pág.-321.

(22) OROZCO Y BERRA, MANUEL, Historia Antigua y de la Conquista de México, Tomo II, ed. 1a., Edit. Porrúa, S.A., México 1960, Pág. 126.

artículos que se habían de pagar en concepto de tributo; en función del cumplimiento fiel de ese contrato, la vida del vencido estaba en peligro constante y para vigilarlo, así como para regular la entrega y transmisión del tributo los conquistadores destacaban funcionarios especiales entre las tribus vencidas, estos funcionarios eran denominados "recaudadores de cosechas" o calpixqui.

Cada de los tres estados enviaba a sus propios calpixqui a los pueblos que habían caído bajo su control exclusivo y en donde llegaba a ocurrir que un pueblo pagara tributo a los tres, tenían que admitir la residencia de otros tantos recaudadores. El cargo como es lógico suponer, no era el odiado recaudador de tributos, el monumento vivo de su derrota con todas sus desventuradas consecuencias.

"Las condiciones en que se pagaba el tributo eran varias: algunas tribus entregaban su tributo cada ochenta días, en tanto que otros lo pagaban anualmente. En la mayor parte de los casos tenían que ser llevada a México-Tenochtitlan por los tributarios, o al menos la entrega de sus cargos". (23)

Los calpixqui supervisaban el intercambio y comprobaban que los artículos fueran los estipulados en los convenios y una vez efectuado esto, los remitían a la capital.

"En ocasiones solemnes el calpixqui mismo llegaba a Tenochtitlán con el convoy de tributos; eran llevados al Tecpan y ahí terminaban sus obligaciones respecto del tributo. Si la recaudación requería una serie

(23) BENDELIER, ADOLF F., Sobre la Organización Social y Forma del Gobierno de los antiguos Mexicanos, ed. 1a., Edit. U.N.A.M., México - 1966, Pág. 259 y 260.

de funcionarios colocados bajo las ordenes del jefe militar, se necesitaba otro conjunto de personas para su conservación y distribución adecuada". (24)

El cihuacoatl era el funcionario responsable ante el consejo de la administración de los artículos almacenados y de la adecuada distribución de los mismos, aunque este delegaba la función en el hueicalpixtli (gran recaudador) o petiacalcatl (hombre de la casa de las arcas). El hueicalpixtli o petiatlacalcatl supervisaba la distribución del tributo, a el acudían los calulli a recoger su participación.

Aún cuando intente investigar las bases del acuerdo con las cuales se hacía la distribución, no fue posible encontrar datos al respecto, pero si se puede mencionar que la tribu recibía una parte y los calpulli la otra, además de que el petiacalcatl se hacía cargo de la parte asignada a las necesidades del gobierno.

Manuel López Gallo ratifica lo mencionado exponiendo que ". . .el imperio Azteca estaba formado por la unión de tres estados: El de México, el de Texcoco y el de Tacuba (Tlacopan). Esta triple alianza se dedicó a explotar a los pueblos sometidos. Su régimen político integrabase de instituciones religiosas y administrativas que florecían con carácter permanente. Es decir, un estado sostenido por un ejército presto a mantenerlo y a defenderlo, así como a exigir por la fuerza, los tributos de los pueblos vencidos".(25)

Así se puede sintetizar que la actividad financiera del Estado en la sociedad mexicana se integraba por un lado con los tributos que los

(24) SAHAGUN, FRAY BERNARDINO DE, Op. cit., Pág. 263.

(25) LOPEZ GALLO, MANUEL, Economía y Política en la Historia de México, ed. 1a., Edit. El Caballito, México 1974, Pág. 12.

pueblos sometidos aportaban en el trabajo o en especie y por el de los egresos al sostenimiento de los calpullis y los gastos de guerra.

B.- EPOCA COLONIAL.

La Hacienda Pública en la Nueva España no fue establecida conforme a un sistema, por el contrario las rentas e impuestos que por diversos motivos cubrían los habitantes del país, para los gastos públicos y el sostenimiento del gobierno español, fueron creandose de acuerdo con los intereses y necesidades de éste último y a medida que iban surgiendo nuevas fuentes de riqueza.

Estas circunstancias determinaron que tanto la fijación como la recaudación de arbitrios y contribuciones, constituyera un proceso complicado y laborioso; además, la distribución de dichos ingresos, por la variedad de los mismos, era sumamente arbitraria.

El régimen hacendario hizo necesario un ejercicio de funcionarios y empleados, al mismo tiempo que enormes gastos provocaron con frecuencia desequilibrios financieros, cada ramo de riqueza pública, requirió una administración especial, con numerosas oficinas y funcionarios.

En el Estado existía también un gran desorden en el presupuesto de gastos, si las fuentes de ingresos eran numerosas, los gastos no eran menos.

A principio de la época colonial, todos los ingresos formaban una masa común que pertenecía al rey, que podía disfrutarlos como mejor le pareciera, posteriormente se agruparon en la siguiente forma:

"1.- Masa común, constituida por los ingresos que se destinaban a

los gastos de la administración pública y los productos de los estancos, principalmente de la pólvora, mercurio, naipes y después el tabaco.

2.- Productos que perteneciendo a la Corona tenían destinos particulares como el de la Cruzada, la media anata, etc.

3.- Ramo de ajenos, compuesto por la renta de los bienes comunales y de las obras pías que se habían encomendado a la vigilancia del gobierno".(26)

Más de la mitad de lo que se recaudaba en Nueva España, era invertido fuera, parte en las otras colonias y aproximadamente el 30% en España. La fracción que quedaba en el país se empleaba en los gastos de la administración pública interior, sostenimiento de las misiones a las que se cubría una cantidad periódica llamada sínodo y a los gastos del ejército colonial.

"El cobro de los impuestos estaba a cargo de los oficiales reales cuyos innumerables abusos y exacciones originaron quejas constantes".(27)

En la Real Hacienda había un ramo de egresos consistentes en mercedes, pensiones, limosnas y salarios, otorgados por cédula real y beneficio de individuos o instituciones que se ubican fuera del país.

Los principales ingresos en la época colonial fueron:

Quinto Real (1504)

Derecho de Amonedación (1536)

(26) CUE CANOVAS, AGUSTIN, Historia Social y Económica de México, ed. 1a., Edit. Trillas, México 1986, Pág. 105-106.

(27) Ibidem, Pág. 107.

Estanco del Mercurio (1559)
 Alcabala (1571)
 Bula de la Santa Cruzada (1574)
 Papel Sellador (1538)
 Estanco del Tabaco (1764)
 Correos (1765)
 Lotería (1770)
 Salinas (1778)
 Almojarifazgo
 Pulque (1664)
 Media Anata
 Venta de Oficios de la Administración Pública
 Estanco de Naipes (1763).

C.- EPOCA CONTEMPORANEA.

a).- INDEPENDENCIA.

"Sobre México (28) el historiador Don Vito Alessio Robles escribe, pesaba el fardo de los once años que duró la lucha de la independencia, que fueron otros tantos de devastación y de ruina para las clases productoras del país. En los veintiséis años transcurridos desde la independencia se ensayaron todas las formas de gobierno y el país fue precipitado día a día, a su destrucción y aniquilamiento por la acción

(28) Citado por CUE CANOVAS, AGUSTIN, Op. cit., Pág. 406.

combinada de los vicios heredados de la época colonial y los que se agregaron en veintiséis años de desordenes".

La Nación Mexicana fue realmente un producto de la Reforma y de la lucha contra la intervención Francesa y el Imperio de Maximiliano. Después de la guerra contra Estados Unidos, a fines de 1848, la situación del país era sumamente crítica; la carencia absoluta de ingresos obligó a disponer de los tres millones de pesos recibidos como primera exhibición de Estados Unidos, conforme el tratado de Guadalupe Hidalgo. Esta cantidad que debía haber sido destinada a cubrir sólo el déficit de las rentas ordinarias, tuvo que servir como único recurso para solucionar el grave y angustioso problema de las finanzas públicas.

Para 1851, el fondo de la indemnización estadounidense ya se había agotado y desde esta época el déficit que se presenta en la actividad financiera del Estado, sobre todo al no respetar sus egresos, se cubrirá mediante empréstitos, internos o externos.

El desequilibrio ingresos-egresos en la actividad financiera del Estado, será el principal motor para la expedición de la Ley de desamortización de bienes eclesiásticos y de corporaciones civiles, de 25 de junio de 1856, primera de las grandes Leyes de Reforma, conocida también como Ley Lerdo.

El Maestro Cue Canovas opina que ". . . Dos eran los aspectos considerados por la Ley Lerdo, según el pensamiento de su autor. El primero consistía en el propósito de hacer desaparecer uno de los errores económicos que habían contribuido a mantener estacionaria la propiedad, impidiendo el desarrollo de las artes e industrias relacionadas con ella. El segundo se refería a allanar el principal obstáculo que hasta entonces

había impedido la creación de un sistema tributario uniforme, y arreglado a los principios de la ciencia, movilizand^o la propiedad raíz, base natural de todo buen sistema de impuestos".(29)

En efecto, es lógico suponer que el erario nacional obtendría recursos por el impuesto sobre las traslaciones de dominio que en virtud de la Ley se realizarían. Estos recursos permitirían al gobierno como lo expresaba Don Miguel Lerdo . . . cubrir las necesidades preferentes de la administración pública; se formaría una base segura para el establecimiento de un sistema de impuestos que bastaran a llenar las necesidades del gobierno, y permitieran a esta abolir las gabelas que entorpecían el comercio, con perjuicio de la agricultura, de las artes y de la industria".(30)

El primer documento constitucional del país fue el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, promulgada en Apatzingan los días 22 y 24 de octubre de 1814.

"El Decreto o Constitución de Apatzingan consta de dos partes, la primera se divide en seis capítulos, la segunda en veintidós. Menciona entre otras cuestiones que el Ejecutivo se formara por tres individuos, electos por el Congreso, quienes se alternarían en la presidencia por cuatrimestres. . . ; habra intendencias de Hacienda, general y provinciales, así como Tesorerías foráneas, para la administración de fondos y rentas. . . ".(31)

(29) CUE CANOVAS, AGUSTIN, La Reforma Liberal en México, ed. 2a., Edit. - Centenario, México 1960, Pág. 31.

(30) Ibidem, Pág. 32.

(31) HERNANDEZ, OCTAVIO A., La República Federal Mexicana, Gestación y Nacimiento, Tomo II, ed. 1a., Edit. D.D.F., México 1974, Pág. 468.

La Constitución Federal de 1824, antecedente previo de la de 1857, en su Título IV, Sección Cuarta, artículo 110, establecía ya como atribución del Presidente:

"5a. Cuidar de la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.

6a. Nombrar los jefes (sic) de las oficinas generales de Hacienda. . .".(32)

Al congreso, la misma Carta Magna, en su artículo 50 lo faculta para:

"8a. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno"(33)

b).- REVOLUCION.

Como resultado del movimiento revolucionario iniciado el 20 de noviembre de 1910, Porfirio Díaz renuncia a la Presidencia el 25 de mayo de 1911, nombrándose a un Presidente Interino y convocándose a elecciones en las que resulto electo Francisco I. Madero, quien asumió el Poder Ejecutivo el 6 de noviembre del propio año de 1911.

En enero de 1912, a fin de aliviar la escasez de trigo y los

(32) GUTIERREZ DE VELASCO, MANUEL, Historia de las Constituciones Mexicanas, ed. 1a., Edit. U. DE G., México 1978, Pág. 29 y 30.

(33) Ibidem, Pág. 460.

perjuicios que resintieron las clases menesterosas, se reforma la tarifa de la ordenanza general de aduanas, reduciendo los impuestos a la importación de trigo.

En mayo se establece un gravamen a los puros nacionales y en junio se incorpora a toda la fabricación de tabacos labrados.

La Ley de Ingresos, para el ejercicio fiscal de 1912-1913 establece, por vez primera, la imposición sobre la extracción de petróleo crudo, manifestandose así el sentido reivindicador que la tributación puede tener sobre la riqueza nacional. Asimismo, la propia Ley de Ingresos reestablece la imposición sobre las bebidas alcohólicas, vinos, licores y cervezas.

A raíz de los acontecimientos de febrero de 1913 y del asesinato de Madero el 22 del propio mes, se inicia la usurpación huertista. No obstante la breve permanencia de Madero en la Presidencia, el primer régimen revolucionario mostró evidencias de lo que constituían las participaciones fiscales de la Revolución Mexicana al liberar la carga fiscal de productos básicos, recargarla en consumos superfluos y al beneficiar a la nación, en su conjunto, por vía fiscal, gravando la explotación de los recursos estratégicos del país.

El 26 de marzo, Venustiano Carranza proclama en Coahuila el Plan de Guadalupe, ofreciendo restaurar el orden constitucional. A partir de entonces, y durante 1914, existirían dos ordenes tributarios en las respectivas zonas de ocupación: el del gobierno usurpador y el del movimiento constitucionalista. El primero se caracterizaría por restaurar las inequidades del sistema de imposición porfirista, llegando incluso a gravar los productos de la matanza de ganado: mientras, el segundo

propendería, fundamentalmente, a la instauración de un régimen de contribución equitativa y, sobre todo, ordenada, llegándose hasta la expedición de un decreto de formación de un catastro nacional que permitiera "conocer exactamente la verdadera riqueza del país y puedan así distribuirse racional y equitativamente los impuestos sobre los contribuyentes".

Posteriormente, los regímenes convencionistas habían de dictar algunas medidas dignas de mención y que no pueden negar el espíritu revolucionario que las inspiró. Así, se deroga la ley del 26 de marzo de 1903, restituyéndose a los municipios sus bienes, rentas y caudales; se establecieron incipientes procedimientos de inconformidad frente a las determinaciones de las autoridades fiscales; se otorgo a los ayuntamientos una participación del 32% sobre el producto íntegro de las contribuciones directas; se suprimieron las costas judiciales en los juicios de modesta cuantía y se incorporó progresividad en la tarifa aplicable a los de cuantía superior; y se estableció la calificación de ventas por medio de peritos, cuando los comerciantes carecieran de libros de contabilidad, sentándose el precedente de lo que, los tiempos modernos conocerían como procedimientos de estimativa.

En el informe rendido al Congreso en abril de 1917, el Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, comenta la situación de la Hacienda Pública durante todo el período revolucionario, haciendo las siguientes consideraciones que se reproducen por su importancia y descriptividad:

"Al iniciarse la Revolución contra el régimen de Huerta, no pudo seguirse propiamente ningún sistema de finanzas, pues cada jefe militar independiente tenía que arbitrarse recursos de donde podía obtenerlos.

Estos recursos consistían, en la mayor parte de los casos, en requisiciones de monturas, provisiones y artículos indispensables para la campaña en los lugares que ocupaban nuestras fuerzas, y por lo que hace a atenciones que exigían desembolsos de dinero, los jefes revolucionarios no podían hacer otra cosa que tomar préstamos forzados y utilizar los recursos ganaderos de la frontera del país, donde la revolución se había iniciado, a fin de arbitrarse los fondos necesarios para compras de armas, municiones y equipo militar".(34)

Es natural que los recursos obtenidos así no bastaran para las necesidades de una campaña que se desarrollaba en la región fronteriza del país, y que requería aprovisionamiento pagando al contado y en metálico.

"Desde que quedo ya unificada la revolución por virtud del Plan de Guadalupe, considere necesario acudir al sistema de emisiones de papel moneda, las cuales, no obstante las desventajas que en lo futuro pudieran traer, presentaban sin embargo, como procedimiento revolucionario, la ventaja de ser la más justa distinción de préstamos entre los habitantes de las regiones ocupadas por los ejércitos revolucionarios, al mismo tiempo que nos permitían no estar atendidos en ningún caso a préstamos particulares, que habrían influido desfavorablemente en la marcha de la Revolución".(35)

Fuera de los fondos que se arbitraba la Revolución por medio de emisiones de papel moneda y conforme se extendía el territorio ocupado,

(34) VALDES ABASCAL, RUBEN, La Evolución Jurídica del Proceso Presupuestario al México Independiente, ed. 2a., Edit. Trillas, México -- 1989, Pág. 52.

(35) Ibidem, Pág. 63.

podía comenzarse un principio de organización hacendaria que permitía obtener algunos ingresos, que en un principio consistieron casi exclusivamente en los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en nuestro poder.

Durante el primero y segundo período del Gobierno Revolucionario, en muchos casos hubo necesidad de dejar enteramente las oficinas recaudadoras de Hacienda a disposición de los jefes militares, con el fin de que estos pudieran proveerse inmediatamente de fondos, y en la mayor parte de los casos los Comandantes Militares asumían, obligados por la necesidad, facultades hacendarias que llegaban hasta imponer contribuciones especiales; más tarde y conforme fue regularizándose el Gobierno y vencíéndose al enemigo, ha podido la Primera Jefatura ir recogiendo poco a poco todas las oficinas recaudadoras y poniéndolas bajo la dirección de la Secretaría de Hacienda.

Respecto de esta materia basta decir que siendo la Hacienda un órgano de funcionamiento diario, la Revolución tuvo necesidad de continuar usando los procedimientos hacendarios ya establecidos para no carecer de dinero, al mismo tiempo que introducir las reformas en la organización de esa Secretaría y la organización de la Secretaría de Hacienda se ha llevado a cabo sin dejar de atender diariamente a las necesidades de la campaña.

"La tendencia principal que ha guiado a la Primera Jefatura en las reformas de organización hacendaria, ha sido hacer de la Secretaría de Hacienda, un órgano independiente, librándolo de la subordinación a determinadas instituciones de crédito en que siempre se había encontrado

en las administraciones anteriores. El Gobierno Constitucionalista, aún durante las épocas mas difíciles de la campaña militar, no pudo limitarse exclusivamente a vivir del producto de sus emisiones del papel moneda, sino que procuro por todos los medios reorganizar sus ingresos, tanto los que se causaban en papel como los que se considero necesario exigir en metálico para poder hacer frente a nuestras necesidades en oro, sobre todo a la provisión de armas, municiones, provisiones y equipo, que muchas veces habia necesidad de comprar en el extranjero; el gobierno desde un principio siguió la costumbre de cobrar algunos de sus ingresos en metálico, y estos eran principalmente los que recaían sobre el comercio exterior, mientras que la mayor parte de las contribuciones de carácter interior eran pagaderas en papel moneda".(36)

En el principio de la campaña no fue posible tener otros ingresos en metálico que los que nos proporcionaban las exportaciones de ganado y metales, que se hacían por las aduanas que se encontraban en nuestro poder. Más tarde, al tomar posesión de la región petrolífera del Estado de Tamaulipas y del de Veracruz, el Gobierno tuvo ya oportunidad de recaudar un nuevo impuesto en metálico, derivandolo del petróleo; de esta manera el Gobierno Revolucionario no solamente pudo arbitrase fondos, sino que comenzo a resolver un problema que desde hacía mucho tiempo estaba pendiente, y que consistia en hacer contribuir a compañías petrolíferas que se consideraban exentas del pago del impuesto. La política del Gobierno Constitucionalista en materia de exportaciones, fue la de hacer pagar impuestos a todos los productos que se enviaban al

(37) Ibidem, Pág. 110.

extranjero con transformación alguna, en forma de materia prima, apartándose radicalmente de la política que se había seguido en el antiguo régimen, de exceptuar de impuestos las exportaciones, sin distinguir si esas exportaciones eran de productos manufacturados o de materias en bruto.

El Gobierno encontro también necesario y práctico levantar los derechos del timbre a los metales y minerales, y lo ha hecho hasta donde la natural protección a la minería se lo ha permitido; el Gobierno continuo constantemente ensanchado la tarifa de exportación, para incluir en ellas todas aquellas materias primas que se exportan sin dejar ningun provecho a la industria mexicana. En este sentido impuso por primera vez, un derecho de exportación al henequén, que durante mucho tiempo había salido libre y que en la actualidad se paga ya sin dificultad, no obstante que en un principio este impuesto estuvo a punto de causar serios trastornos en nuestro país, y de hecho fue la causa del intento de sublevación en la península de Yucatán, en febrero de 1915. Un gran número de impuestos que se habían venido pagando en el papel moneda no fue imposible desde luego convertirlos a metálico y exigir inmediatamente a los causantes su pago en esa especie sin provocar grandes trastornos.(37)

c).-- POSREVOLUCION

El Dr. Gabino Fraga considera que ". . . el sostenimiento de la

(37) Ibidem, Pág. 110.

organización y funcionamiento del estado, implica necesariamente gastos que este debe atender procurándose los recursos pecuniarios indispensables.

Esta materia y la regulación que exige, forman parte de una sección del derecho administrativo que por su importancia y por sus especiales relaciones con la economía tiende a segregarse, constituyendo el Derecho Financiero o Derecho de las Finanzas Públicas, como una rama especial y autónoma del Derecho Público".(38)

Así, en el transcurso de los 75 años de vigencia de la Constitución de 1917 se han ido creando los mecanismos que regulan esta actividad del gobierno entre otros:

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley para el Control de Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.

Ley General de Deuda Pública.

Ley de Presupuesto, contabilidad y Gasto Público (LPCGP).

Reglamento de la LPCGP.

Ley General de Bienes Nacionales.

Reglamento de la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales.

Reglamento del Registro Público de la Propiedad Federal.

Ley de Obras Públicas.

Ley sobre Adquisiciones, Arrendamientos y Alineaciones de la Administración Pública Federal.

Código Fiscal de la Federación.

(38) FRAGA, GABINO, Derecho Administrativo, ed. 1a., Edit. Porrúa, S.A., - México 1939, Pág. 377.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley de Aduanas.

Ley del Impuesto al Activo.

2.- LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.

Es la descripción de la labor que realiza el estado pudiendose decir que es:

Según Gianini (39), "Es la que lleva a cabo el estado para administrar el patrimonio, para recaudar y determinar los tributos para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas".

Joaquín V. Ortega (40) nos dice que, "La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".

El Congreso en sesión del 19 de enero de 1917, se incerto definitivamente en la "fracción IV" del artículo 31 de la nueva Constitución de 1917; en este artículo se señala como "obligación de los ciudadanos mexicanos contribuir al gasto público, ya sea de la Federación, como de los Estados o Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Con esta obligación se trata de que los ciudadanos mexicanos ayuden a fomentar las obras y servicios para beneficio de la colectividad, misión que tiene el gobierno

(39) SANCHEZ LEON, GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, Op. cit., Pág. 213.

(40) Ibidem, Pág. 219.

al recaudar las contribuciones e invertirlas en los citados gastos para así satisfacer las necesidades de la colectividad.

La Actividad Financiera va a existir en tres momentos fundamentalmente importantes:

1.- El de la obtención de ingresos: ejemplo, renta de inmueble, venta de bienes, cobro de derechos por servicios, contribuciones.

2.- La gestión o manejo de los recursos obtenidos: (administración).

3.- La realización de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, su servicio y la realización de obras para el servicio público.

3.- PROBLEMATICA DE LA RECAUDACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO MEXICANO.

A.- SOCIAL.

En años recientes, una gran parte de la actividad estatal ha respondido al propósito de aumentar el bienestar relativo de ciertos sectores de la economía, principalmente de aquéllos de bajos ingresos. Se ha basado en el hecho de que la modalidad actual en la distribución del ingreso no estaba de conformidad con lo que el consenso general considera equitativo. El sistema impositivo se ha concebido, en parte, para disminuir los altos grados de desigualdad.

El empleo de impuestos para financiar programas de gastos, lleva a cierta distribución total del ingreso con posterioridad al impuesto. Este es un factor fundamental que afecta la tasa de formación de capital, el volumen de inversión y, por lo tanto, el nivel de empleo y de la

distribución de recursos entre la producción de distintos bienes; el hecho de si dicha distribución aumenta o no el bienestar económico, nuevamente, no puede decidirse por vía analítica; el cambio parece estar de conformidad con la opinión ampliamente aceptada de que el ingreso, antes de verificarse la imposición, se haya distribuido de modo excesivamente desigual.(41)

La estructura de impuestos y gastos tiene efectos muy significativos sobre la distribución de recursos, o en otras palabras, en la composición del producto nacional. Estos efectos surgen de ciertas características diferentes del sistema de impuestos y gastos, cambios en la distribución de los recursos debidos a la intervención estatal, no se consideran, ya que no son resultado del programa de impuestos y gastos como tal.

En primer lugar, los programas de impuestos y gastos tienen ciertos efectos sobre las ofertas relativas de determinados factores, los impuestos al ingreso altamente progresivos pueden restringir la afluencia de personas a las ocupaciones mejor remuneradas y de ese modo mantener un mayor afecto en las ocupaciones menores pagadas.

Por otra parte, los gastos en servicios educativos aumentan la oferta de trabajo especializado y reducen la de los tipos sin especialización; los programas de conservación y mantenimiento pueden reducir la oferta corriente de recursos naturales pero pueden aumentar la cantidad disponible a largo plazo. Los impuestos que castigan las empresas de riesgo disminuirán el número de personas deseosas de

(41) ROMERO APIS, JOSE ELIAS, De un Pueblo tributario a un Pueblo Contribuyente, ed. 3a., Edit. Procuraduría General de la República, México 1985, Pág. 89.

emprender negocio en tales campos; estas modificaciones en las ofertas de factores afectaran los precios de ellos y, de ese modo, la producción relativa de determinadas mercancías, ya que se requirieran proporciones variadas de factores particulares para la producción de diferentes bienes.

En segundo término los efectos anticipados sobre la conducta, propios de ciertos impuestos, conducen a una traslación directa de las compras y de ese modo de la producción; el caso más típico es el que los desalienta al consumo de bienes gravados y aumentan las ventajas relativas de consumir otros bienes, el hecho de que la producción real de los otros bienes aumenta o disminuye depende, por supuesto, de las elasticidades relativas de las demandas y del empleo de los fondos por el Estado.

En tercer término, (42) el sistema de impuestos y gastos altera la relación ahorro-consumo y, de ese modo, la producción relativa de bienes de consumo y de capital (suponiendo el pleno empleo de recursos); en general la distribución del ingreso en beneficio de los grupos de bajos ingresos y la tendencia de muchas personas a absorber los impuestos de todo tipo con fondos, que de otro modo se hubiesen ahorrado, reduce inevitablemente el porcentaje de ingreso nacional ahorrado. Los impuestos a los ingresos personales de estructura progresiva, los impuestos a los ingresos de las sociedades de capital están particularmente incluidos en tales consideraciones; el efecto exacto depende de los tipos particulares de impuestos empleados, de las

(42) Ibidem, Pag. 90.

relaciones de los contribuyentes hacia ellos y de la manera como los beneficiarios del gasto público emplean el dinero.

En cuarto lugar, los efectos de los gravámenes sobre el poder de compra alteraran los módulos de gasto de los consumidores ya que es diferente la elasticidad en relación con distintas mercaderías; el consumo de mercaderías de tipo marginal aquéllas menos preferidas, se verá particularmente coartado; la distribución total de los ingresos producirá traslaciones de importancia en los tipos de consumo; la compra de artículos de lujo se reducirá, mientras la producción de artículos de primera necesidad es probable que aumente como consecuencia de los pagos de transferencia a los grupos de menores ingresos, el resultado es un traspaso de la producción de bienes adquiridos generalmente por los grupos de menores ingresos.

Además, la prestación de los servicios gubernamentales reducirá la producción de bienes que sustituyen los servicios públicos y aumentará la de aquéllos bienes complementarios de los servicios; ciertas actividades, como la educación modifican las preferencias por las distintas mercancías.

Finalmente, y lo que es más importante, el suministro de servicios públicos colectivos aumenta inevitablemente el monto total de tales servicios empleados por la sociedad y disminuye la producción total de bienes provenientes del sector privado; muchas de las actividades gubernamentales se llevan a cabo porque los servicios no se producirán o lo serían en cantidades inadecuadas por la empresa privada y la conducción de ellos por el Estado aumenta así su empleo relativo en la

economía y disminuye la producción relativa de otros bienes, mientras se mantenga el pleno empleo de recursos, la actividad pública es conducida a expensas de la producción privada, ya que una menor cantidad de unidades de factores quedan disponibles para el sector privado. La asunción por el Estado de ciertas actividades como la producción de energía eléctrica, con la producción gubernamental del servicio comparable a la que sería producida por las empresas privadas, no altera la composición del producto nacional; finalmente, la estructura de impuestos y gastos ejerce inevitablemente cierta influencia sobre el nivel de ingreso nacional ya sea en términos reales o monetarios. El nivel real del ingreso nacional depende en parte de la cantidad y calidad de recursos y técnicos disponibles y en parte de la medida en que los recursos disponibles se emplean totalmente; a su vez, el nivel de empleo se entronca con el nivel general de precios y, de esa forma, la cifra monetaria de ingreso nacional depende de la relación entre el gasto total y el producto total. El producto, y por lo tanto el empleo y el ingreso nacional, pueden permanecer sólo al nivel en el cual el gasto total, compuesto de consumo, inversión y gasto público es igual al ingreso nacional; si el gasto excede al ingreso nacional y de esa forma al producto, la mayor demanda de bienes, en relación con la producción corriente, elevará la producción y el empleo, si no se ha alcanzado la ocupación plena. Si ya se alcanzó, será el nivel de precios el que subirá; si el gasto total es menor que el ingreso del producto, las empresas no podrán vender toda su producción y el producto total, el empleo y el ingreso nacional decaerán.

Es así como la tributación, en su relación con el gasto público, se ha utilizado como instrumento de redistribución del ingreso nacional,

distribuido de manera inequitativa en los integrantes de la sociedad mexicana, se atenúen su polarización a través de la mayor captación proveniente de los sectores más favorecidos por el desarrollo y se aplica, por vía del gasto económico y social, a aquellos grupos de menor favorecimiento. Así es como se han integrado los nuevos sistemas educativos, de salud, de seguridad social, de vivienda, de fomento cultural, de apoyo a la producción agropecuaria, y de comunicaciones y transportes que han sido creadas por los gobiernos de la revolución.(43)

B.- ECONOMICO.

Dentro del régimen mixto que el pueblo mexicano ha escogido como esquema de su economía nacional, resulta imperativa la conveniencia de que el sistema de imposición no cancele ni reduzca las posibilidades de inversión productiva sino, al contrario, queda sana y equitativamente estimularia.

Con la conciencia de que un modelo inadecuado de tributación pudiese tener efectos contractivos sobre la inversión, con sus graves consecuencias, tanto para la producción como para el empleo, se ha pretendido orientar la fiscalidad hacia una medición precisa de la renta efectiva de las empresas y hacia el propiciamiento de condiciones favorables para el desarrollo económico, creando bases de estabilidad y reduciendo las presiones inflacionarias.

Existen diversos efectos que, sobre el funcionamiento de la

(43) VALDES ABASCAL, RUBEN, Op. cit., Pág. 95.

economía, pueden tener los impuestos, en cuanto el impuesto viola el principio de neutralidad económica y produce consecuencias que, en función de los objetivos sociales aceptados no se consideran deseables, sus ventajas, al basarse sobre una medida considerada la más adecuada del bienestar económico, quedarán en parte contrarrestadas; para determinar con exactitud la función del impuesto dentro de la estructura impositiva deben considerarse tanto las consecuencias económicas como los aspectos relacionados con la equidad además, las reacciones al impuesto pueden alterar el módulo de incidencia y la carga tributaria puede no quedar enteramente en quienes pagan el impuesto. Dicha tralación tiene consecuencias inevitables para la equidad.

En general, el impuesto puede afectar el funcionamiento de la economía de dos maneras. En primer lugar, puede alterar la oferta de factores de producción disponibles para las empresas mercantiles; en segundo término, puede alterar las decisiones de las empresas y de ese modo la demanda de factores; asimismo, tales efectos habrán de alterar el nivel de ingreso nacional, su composición y su distribución y no solamente son tales cambios, significativos de por sí para el bienestar económico, sino que puede alterar, además, el módulo de la distribución del impuesto mismo. (45)

Se ha pretendido que el sistema no reduzca los ingresos monetarios directos de los propietarios de factores, provenientes de su oferta de los mismos a utilizar en la producción; los efectos que esten ocasionara sobre las cantidades de factores disponibles para su empleo en el proceso

(45) Ibidem, Pág. 98.

productivo, dependen de la naturaleza y tipo de oferta de factores, si ella es perfectamente inelástica, la cantidad proporcionada no será alterada. Si la curva es de pendiente positiva, su empleo decaerá, si la curva es de pendiente negativa, es decir, si hay más unidades disponibles a bajos que a altos precios, como puede ocurrir con ciertos tipos de trabajo, el impuesto llevará a un aumento del suministro de trabajo; las características de la oferta variaran, naturalmente, de acuerdo con el tipo de factor considerado.

Si ha de gravarse a las personas sobre la base del beneficio económico neto que gozan durante el período, es necesario por lo tanto permitirles deducir de su ingreso bruto las sumas que deben gastar para la obtención de la renta, en la generalidad tales items se distinguen claramente de los gastos de consumo; al conducir una empresa, el pago de salarios, el costo de las materias primas y artículos vendidos, los costos de energía y los de transporte y el interés del dinero tomando en préstamo para su uso en la empresa, no son gastos que proporcionana por sí mismos satisfacción al propietario, pero son necesarios para la marcha del negocio y, como consecuencia para obtener de el un ingreso.

Por otra parte, es igualmente obvio que los gastos de una persona en alimentación, vestimenta, vivienda, recreo, etc., son gastos de consumo personal, ya que constituyen empleo de renta en la satisfacción de necesidades personales. Por eso no son estrictamente deducibles como gastos necesarios para la obtención de la renta; existen, no obstante, un número de conceptos de carácter intermedio que pueden considerarse ya sea como gastos de explotación o de consumo, dependiendo ello del punto de vista adoptado, o de que puedan emplearse en parte para ambos propósitos.

Algunos bienes no pueden clasificarse netamente, ya sea como bienes de consumo o como bienes de capital; muchos son susceptibles de un uso indistinto y pueden ser adquiridos por personas para usarlos en parte para ambos propósitos. Esto en verdad ocurre con las adquisiciones de los agricultores profesionales y pequeños empleados, un agricultor compra un camión para transportar su producción al mercado pero también lo emplea para hacer compras personales o para uso recreativo, un profesional usa parte de su casa como oficina, un agricultor que compra un juego de herramientas para usarlas en su tarea, puede que compre un juego mucho más caro que el que necesita en razón de su afecto a los equipos de alta calidad; un escritor realiza un viaje en parte por placer y en parte para obtener mayor material para su obra. En todos estos casos la separación de los gastos en elementos personales y de la explotación es muy difícil en gran parte debido a que una división apropiada depende de la intención, que no puede probarse o descubrirse fácilmente.

Problemas similares aparecen con aficiones que toman la forma de actividades lucrativas, un agricultor cría animales de exposición, fundamentalmente como una afición y solamente en forma accidental para obtener un rédito suplementario, los costos habrán de ser probablemente excesivos en relación con cualquier ingreso de la actividad; ¿debería deducirse esa pérdida de otro ingreso agrícola? lógicamente, no sería deducible hasta donde el verdadero objeto de la empresa sea el placer personal.

El gasto de explotación que da lugar a mayores controversias es la depreciación, no se permite a las empresas cargar los costos de equipo de capital como gastos en el año de su adquisición; en cambio, se les

La ventaja relativa del criterio del gasto se pierde en buena medida si las personas buscan en general obtener mayores ingresos de la expansión de las empresas esencialmente con el propósito de realizar gastos en consumo; más aún, la inversión puede ser tanto excesiva como inadecuada, en períodos inflacionarios los efectos limitativos de la imposición sobre la inversión son una mera alternativa en una política monetaria restrictiva; finalmente, no debe ignorarse el papel que juega el consumo en relación con los niveles de inversión; en períodos en que disminuye la inversión, un impuesto que tiene mayores efectos restrictivos sobre el consumo que sobre el ahorro puede afectar seriamente el volumen de inversión al reducir las rentas probables de bienes de consumo.

Una de las funciones de la imposición desde el punto de vista económico es la de permitir una acción preventiva contra la inflación, en especial la que resultaría del gasto público en una situación de empleo total, la base del ingreso se ha encontrado para no castigar al ingreso; el ahorro como tal no contribuye a la inflación y su cercenamiento no lleva a una reducción equivalente en el volumen deseado de inversión. El criterio del ingreso no otorga incentivo alguno a la reducción del consumo, en cambio, los impuestos basados en el gasto castigan sólo la parte del ingreso que se destina al consumo, constituyendo un incentivo para consumir menos; luego son más eficaces, por unidad monetaria de ingreso, en detener la inflación, siendo menor el monto de ingresos fiscales a recaudar para obtener un efecto antiinflacionario dado; las mayores recaudaciones necesarias con la base del ingreso aumentan el riesgo de los efectos adversos sobre los incentivos en la economía.

Este argumento es uno de los de mayor peso en favor del criterio del

gasto; aunque por supuesto sólo tiene valía en períodos de inflación, los efectos antiinflacionarios de los impuestos basados en el criterio comentado constituyen un inconveniente definido en otros períodos.

En años recientes ha surgido una duda creciente sobre la compatibilidad de los requerimientos de estabilidad general de precios y pleno empleo; el problema surge del temor de que el mantenimiento del pleno empleo, de ser efectivo, eliminaría los principales controles sobre continuos incrementos en el nivel de precios.

Aún antes de alcanzar el pleno empleo, puede existir una tendencia hacia el aumento de precios, la ocupación plena de ciertos recursos se alcanzara antes que la de otros, y de ese modo subirán los precios individuales; aún si una parte de la fuerza de trabajo se halla sin empleo, ciertas empresas ofrecerán mayores salarios para inducir a los trabajadores a cambiar de tareas; los sindicatos pueden buscar mayores salarios a pesar de que exista un sustancial desempleo. A medida que la economía se acerca al pleno empleo, estas fuerzas se vuelven progresivamente más serias.

Si el gobierno consigue evitar por completo la desocupación, tanto las empresas como los grupos laborales creerán que sus actividades tendientes a elevar precios y salarios no corren el riesgo del desempleo; es probable que los sindicatos en general intenten forzar los salarios cada vez más arriba; si los aumentos anuales exceden el incremento en la productividad, el nivel general de precios se elevará continuamente; aparte de los cambios en los salarios, las fricciones generales en la economía funcionarían en la misma dirección. Cuando cambia la demanda, los aumentos en los precios de los productos, cuya demanda ha aumentado, y de

FALTA

PAGINA

56

ingreso que se considere equitativa por el consenso general. La equidad en la distribución del ingreso, como en cualquier problema se basa en juicios de valor; y la economía puede resultar de escasa utilidad para lograr una equitativa distribución del ingreso, al intentar definir más exactamente la distribución óptima del ingreso, suele arguirse que el bienestar económico requiere tal distribución del ingreso que las satisfacciones marginales de los individuos sean iguales, dado que si así no fue toda transferencia de ingresos de un grupo a otro de personas aumentaría la satisfacción total; realmente lo dicho carece de significado debido a la imposibilidad de hacer comparaciones interpersonales de utilidad, es decir, de comparar el grado de satisfacción o goce relativo obtenido por cada individuo.

No obstante, se formulan juicios con respecto a la equidad en la distribución de la renta y, sobre la base de ellos, se valoran las características de la misma en una economía de mercado; además, en toda sociedad existe substancial consenso de opiniones sobre lo que se considera la forma óptima de distribución y aunque hay extremistas a ambos lados de la escala, las diferencias de opinión típicamente apareceran entre límites relativamente estrechos. Suele aceptarse ampliamente que la distribución real de los ingresos en una economía de mercado es excesivamente desigual y como la equidad exige un acercamiento de los extremos, deben elevarse los ingresos en lo más altos niveles. Por otra parte, existe hoy consenso general de opiniones acerca de que una total igualdad en los ingresos, o una aproximación cercana a ella, no es equitativa, ya que las personas que financieramente van por la senda del éxito, serían despojadas de la mayor parte de sus frutos. Muchos están de

acuerdo, entonces, que aquéllos que ganan más, deben tener derecho a gozar de un nivel de vida más alto que aquéllos que ganan menos, o en otras palabras, que quienes se esfuerzan deben ser compensados.

La mayor parte de la actividad gubernamental, en virtud del carácter general de sus servicios, deben financiarse a través de la imposición en lugar de hacerse mediante la venta a los usuarios. Debido a que tales servicios benefician a la sociedad considerada en su conjunto, es prácticamente imposible su división en unidades vendibles; es esta característica la que inicialmente indujo a los estados a tomarlas a su cargo, en otros casos, aunque su venta es técnicamente posible, sería considerada inequitativa. Cuando se entra en el ámbito del bienestar social, el término "venta" carece de sentido, ya que todo servicio que puede venderse, directamente no se presta.

Los principios de la imposición, es decir los criterios a emplearse en la elaboración de la estructura impositiva, han merecido atención desde los primeros estudios sobre finanzas públicas; mercantilistas y fisidócratas adelantaron doctrinas con respecto a los principios de la imposición. Adam Smith desarrollo sus famosas "regías de la imposición", ampliamente difundidas hasta estos días. Mac Culloch, Say y John Stuart Mill trataron minuciosamente el problema, tal como lo hicieron posteriormente Edgeworth, Dalton y Píguou. Las décadas recientes han visto escaso progreso en la materia y muchos estudios sobre finanzas públicas son una mera repetición de viejas doctrinas; la evolución de los principios de la imposición es producto de la aplicación de la teoría del bienestar económico y su ulterior progreso depende en gran medida de los avances en esa teoría. En la actualidad, el estado de la teoría del

bienestar económico es tal que sólo puede ayudar a perfeccionar los principios más generales de la imposición; sólo puede prestar una colaboración limitada para dar a los principios el suficiente contenido como para que constituyan eficaz guía de la política.

Los principios de la imposición en México han sido seleccionados sólo en función de las metas que se consideran como los objetivos adecuados del sistema económico; (47) el consenso de opiniones en la sociedad parece considerar tres fines como fundamentales para el bienestar económico adecuado: 1) máxima libertad de elección, compatible con el bienestar de los demás; 2) niveles óptimos de vida, en función de los recursos disponibles, el estado actual de la técnica y las preferencias de los consumidores y propietarios de factores; y, 3) una distribución de ingresos de conformidad con los patrones de equidad generalmente aceptados por la sociedad.

Sobre la base de tales objetivos, se han seguido tres principios esenciales del sistema impositivo:

1.- Máxima neutralidad económica. La estructura impositiva habrá de concebirse de tal forma que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo.

2.- Equidad. La distribución de la carga impositiva debe adecuarse a la modalidad de la distribución de los ingresos considerada óptima.

(47) SERRA ROJA, ANDRES, El Desarrollo del Derecho Administrativo en la Estructura Jurídico-Política de México, ed. 3a., Edit. Porrúa, S.A., Mexico 1984, Pág. 90.

3.- Costos mínimos de recaudación y cumplimiento, compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales. Esta regla requiere que los tributos se establezcan en forma tal que lleven los costos efectivos de recaudación a un mínimo, en función de los recursos necesarios, para recibir los impuestos y para que los contribuyentes actúen de conformidad con las leyes fiscales así como también en función de los inconvenientes directos causados a los contribuyentes por el pago del impuesto.

Es requisito que la distribución de la carga impositiva entre los individuos armonice con los patrones de equidad aceptados; la determinación de la equidad impositiva descansa en juicios de valor en relación a la modalidad de la distribución total de los ingresos considerada como aceptable; el sistema tributario más equitativo es aquel que se halla más ampliamente de conformidad con los patrones de equidad en la distribución del ingreso real que se juzgan óptimos.

El problema de la equidad ha tenido dos aspectos fundamentales; el primero es el del tratamiento adecuado de las personas en iguales circunstancias, mientras que el segundo es el trato relativo deseado de las personas en distintas circunstancias; para el primer problema la regla de "igual trato para iguales", según la cual las personas en iguales circunstancias deben soportar la misma imposición, es casi universalmente aceptada, aunque quede sin resolver el problema de definir las "circunstancias iguales". La respuesta a este segundo aspecto es mucho más compleja; la regla por la cual las personas que, en algún modo "están mejor" que otras, deben soportar mayores gravámenes, es asimismo generalmente aceptada; pero la determinación de lo que constituye el

"estar mejor" y de las justas cargas relativas sobre las personas en diferentes situaciones, no cuenta con un consenso de opiniones totalmente claro. Ambos problemas han requerido análisis cuidadosos. (48)

Existen dos formas de abordar el problema de la equidad en la imposición, que han dominado el pensamiento y la política en la materia; son alternativas distintas a la definición de "circunstancias iguales" y a la fijación de convenientes bases para la evaluación de diferencias de situaciones para la determinación del apropiado tratamiento relativo de las personas en situaciones dispares; el primer principio es el del beneficio, según el cual la equidad se interpreta como requiriendo igual tratamiento para quienes reciben iguales beneficios de la actividad estatal y que distribución de impuestos entre los individuos que reciben diferentes beneficios se haga en proporción al monto del beneficio recibido. El segundo es el de la capacidad, que exige un trato igual para todas las personas que se considera tienen la misma capacidad contributiva, de modo que la distribución relativa de impuestos entre personas en distintas situaciones se realiza de acuerdo con el grado de capacidad de pago de los impuestos, poseída por cada una de ellas.

Es precisamente el principio de la capacidad contributiva la columna sobre la que se apoya el diseño del sistema tributario mexicano; puede decirse que no existe figura impositiva que no este vinculada inmediata o mediatamente con este principio bien se trate de hechos imponibles sujetos de imposición campos de aplicación, tasas, tarifas, exenciones y tratamientos preferenciales.

(48) Ibidem, Pág. 94.

El sentido básico de la progresividad impositiva surge de la conveniencia de gravar cada "escalón", de la capacidad económica de los individuos con gravámenes ascendentes; así pues, derivado del principio de la utilidad marginal del dinero, las cantidades mínimas de subsistencia, equivalente a una incapacidad para contribuir en los gastos públicos, se encuentra fuera del alcance de la tributación; de ahí la exención del salario mínimo, en el impuesto sobre la renta; y la exención a los bienes de consumo básico, en la imposición indirecta sobre el consumo. (49)

A partir de ese nivel mínimo de subsistencia, conforme asciende la capacidad económica, crece la capacidad de contribución, porque los incrementos marginales pierden, en proporción directa, importancia en la satisfacción de necesidades prioritarias del individuo. De ahí la progresividad en el impuesto sobre la renta y las tasas diferenciales en la imposición indirecta.

Una de las justificaciones de la progresión se basa en la relación entre el ingreso total y el monto que se considera esencial para el mantenimiento de un nivel mínimo de vida; puede argumentarse que una persona carece de capacidad tributaria hasta que obtiene el ingreso suficiente que le permite vivir y por lo tanto no debiera exigirsele tributos hasta ese mínimo. Si acepta este argumento, la capacidad debiera medirse por la porción de ingreso que excede al mínimo y, desde que el exceso constituye un porcentaje mayor de altos ingresos que de bajos, se justifica una estructura impositiva progresiva en relación al ingreso. En

(49) Ibidem, Pág. 97.

otros términos, se requiere progresión porque las personas con ingresos relativamente bajos necesitan todo o la mayor parte del ingreso para llevar un nivel de vida mínimo y, cuando mayor es el ingreso con respecto a ese mínimo, mayor es el excedente y por lo tanto mayor es el porcentaje de ingreso que equitativamente puede tomarse mediante la imposición; la aceptación de este principio, no obstante, no justifica tasas progresivas sino solamente el grado de progresión que corresponde cuando una suma determinada de dinero es deducible de los ingresos de todas las personas.

La justificación más significativa de tasas progresivas, distinta de la progresión creada por la exención de un determinado monto de ingreso se basa en los patrones aceptados sobre el módulo de distribución del ingreso; el argumento más poderoso de la progresión es el hecho que consenso de opiniones de la sociedad actual la considera como necesaria a los fines de la equidad, esta aceptación general de la deseabilidad de la progresión esta basada, a su vez, sobre el punto de vista de que la modalidad de la distribución del ingreso, con anterioridad a la imposición, lleva en sí una desigualdad excesiva desde el punto de vista de los intereses sociales; la conclusión es, por lo tanto, un juicio de valor, basado en actitudes aceptadas hacia una distribución óptima de la renta; no descansa necesariamente sobre la base de comparaciones interpersonales de utilidad; esa excesiva desigualdad puede condenarse a base de la falta de equidad resultante en función de los patrones aceptados por la sociedad, como consecuencia de la desigualdad de oportunidades a que conduce, y como consecuencia de la inestabilidad social y política que la desigualdad crea.

CAPITULO III.

MARCO JURIDICO DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO.

- 1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- 2.- LEY DE INGRESOS.
- 3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- 4.- LA ADMINISTRACION Y LA HACIENDA PUBLICA.
- 5.- NIVELES ADMINISTRATIVOS DE RECAUDACION.
 - A.- FEDERAL, LOCAL Y MUNICIPAL.
- 6.- MAQUINA DE COMPROBACION FISCAL.
 - A.- DEFINICIONES GENERALES.
 - B.- CARACTERISTICAS.
- 7.- MARCO JURIDICO DE IMPOSICION DE LA MAQUINA DE COMPROBACION FISCAL.
 - A.- ARTICULO 29 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.
 - B.- SUJETOS DE LA RELACION FISCAL.
 - a).- SUJETO ACTIVO.
 - b).- SUJETO PASIVO.

CAPITULO III.

MARCO JURIDICO DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO.

1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El sistema tributario mexicano se sustenta en las disposiciones que a tal efecto, señala el orden constitucional, las normas respectivas que contiene la Constitución Política se refieren a tres cuestiones; la primera es la concerniente a la estipulación de la obligación contributiva, la vinculación pasiva frente al tributo; la segunda es la referente a la potestad tributaria del Estado, la legitimación del poder público para establecer y administrar contribuciones, la vinculación activa tributaria de la Federación, los Estados y los Municipios; la tercera se refiere a regulaciones específicas sobre algunas contribuciones, sobre limitaciones a la potestad tributaria o sobre procedimientos de creación de los tributos.

En el artículo 89 Constitucional, entre las facultades y obligaciones que explícitamente se confiere al jefe del Poder Ejecutivo no se menciona la relacionada con la actividad financiera, sin embargo, encontramos que el artículo 74 del mismo ordenamiento se expone que:

". . . Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

. . . IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como para revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hara llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario de Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, por ese carácter, las que emplearan los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

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

Si el examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Comisión Permanente del Congreso, dentro de los primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de leyes de ingresos y de los proyectos de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública, cuando medio solicitud del Ejecutivo suficientemente justifica a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiva. . .".

De lo anterior se deduce que el Estado, a través del Poder Ejecutivo ejerce sus actividades financieras, debiendo estructurar anualmente un presupuesto que contemple por un lado los ingresos de la Federación y por el otro los egresos, el cual, en los términos del artículo 74 fracción IV será presentado para su revisión y análisis a la Cámara de Diputados, quien a su vez la transfiere al órgano técnico de la misma, llamado Contaduría Mayor de Hacienda.

En México el gobierno federal tiene facultades exclusivas y concurrentes según se desprende de lo dispuesto por el artículo 73 fracciones VII y XXIX de la Constitución, de la misma forma los estados federales tienen facultades concurrentes y limitaciones positivas sobre ciertas materias específicas conforme a lo dispuesto por los artículos 40; 117, fracciones III, IV, V, VI, VII; y 118 de la misma Carta Magna.

Una de las consecuencias del sistema de gobierno en tres niveles, federal, estatal y municipal es que los tres tienen poderes tributarios. ". . . La Constitución Federal establece la distribución de tales poderes así como una concurrencia de poderes tributarios sobre las materias gravables o algunas de ellas" (50)

El artículo 73 en su fracción VII Constitucional, confiere al Congreso de la Unión facultad para ". . . imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"

El artículo 31 Constitucional dispone, en su fracción IV, que es obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera

(50) QUINTANA VALTIERRA, JESUS, Derecho Tributario Mexicano, ed. 3a., Edit. Trillas, México 1988, Pág. 76.

proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Así pues, en la fracción IV del artículo 31 se encuentran comprendidos varios elementos que regulan la vinculación contributiva en México: a) el principio de generalidad; b) el principio de destino público de la contribución; c) el principio de concurrencia tributaria; d) el principio de legalidad; y, e) los principios de proporcionalidad y equidad.

El principio de generalidad en la tributación se comprende en esta disposición, toda vez que la obligación contributiva se dispone "para los mexicanos" sin que el propio texto constitucional establezca distinciones ni excepciones.

La legitimación del poder público para imponer contribuciones, es decir, la vinculación tributaria activa del Estado, se encuentra consignada en la Constitución Mexicana en los artículo 73, por lo que hace a la Federación; 124 en relación con la fracción IV del 31, por lo que toca a los Estados; y 115, en lo referente a los Municipios.

2.- LEY DE INGRESOS.

Una vez que se ha obtenido el ingreso de la contribución de los particulares, el Poder público debe proceder a su inversión.

De la misma manera que el sostenimiento de las actividades privadas exige un cálculo de ingresos y una previsión de gastos, el desarrollo de las actividades del Estado, que constituye la mas vasta de las empresas, requiere con mayor razón tales cálculos y previsiones.

Por lo mismo, la inversión de los fondos públicos no debe quedar al

arbitrio de la Administración, ya que si así se procediera vendrá un desorden perjudicial a la eficaz atención de los servicios que aquélla tiene encomendados. Para evitar esas consecuencias debe sujetarse a un programa de terminado que prevea todas las necesidades que reclamen satisfacción y muy claros a la disposición del artículo 126 Constitucional, según el cual "no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior"(51)

Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público. Esta ley regula las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pago de pasivos o deuda pública que realicen:

- A. El Poder Legislativo.
- B. El Poder Judicial.
- C. La Presidencia de la República.
- D. Las Secretarías de Estado y la Procuraduría General.
- E. El Departamento del Distrito Federal.
- F. Los Organismos Descentralizados.
- G. Empresas de Participación Estatal Mayoritaria (si las hubiera).
- H. Los Fideicomisos del Gobierno Federal.

Se ordena que el gasto público deberá basarse en presupuestos que se formularán con apoyo en programas que señalaran objetivos, metas y unidades responsables de ejecución.

(51) ARMIENTA, GONZALO, El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, ed. - la., Edit. Jus, México 1977, Pág. 40.

El presupuesto, a que se hace mención, es el mismo que se envía a la aprobación de la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, el Órgano a quien se facultaba para elaborar el proyecto de presupuesto era la Secretaría de Programación y Presupuesto, la cual al ser modificada la estructura de la Administración Pública Federal en enero de 1992, sus funciones las transfiere íntegramente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (52) Es conveniente destacar que todas las leyes y reglamentos que hacían referencia a la Secretaría de Programación y Presupuesto deben ser todavía reformados.

Este documento también se elabora en forma anual tanto para el Gobierno Federal como para el Departamento del Distrito Federal y presenta principalmente las erogaciones previstas para los poderes Legislativo, Judicial y Ejecutivo, incluyéndose en este último las provisiones tanto de la Administración Pública Central y Paraestatal, así como el Desarrollo Regional y participaciones a estados y municipios de impuestos federales recaudados en la zona geográfica de los mismos, y los compromisos de pago de la deuda.

El presupuesto de egresos de la Federación como del Departamento del Distrito Federal comprende tres documentos fundamentales: el decreto por el que se autoriza el Presupuesto de Egresos y los tomos generales y sectoriales en los que se detalla y especifica el mismo.

Decretos de los presupuestos de egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

Estos documentos en forma de iniciativa son presentados por el

(52) CORTINA, ALFONSO, La Obligación Tributaria y su Causa, ed. 1a., Edit. Deyca, México 1976, Pág. 76.

Presidente de la República a la H. Cámara de Diputados para su aprobación, conteniendo básicamente las erogaciones previstas, (53) clasificadas de la siguiente manera:

GOBIERNO FEDERAL

Presidencia de la República, Dependencias del ejecutivo Federal, a portaciones a seguridad social y erogaciones adicionales.

Desarrollo regional y participaciones a estados y municipios

Poder Legislativo

Poder Judicial

Reserva para recuperación de la actividad económica.

Organismos descentralizados y empresas de participación Estatal mayoritaria.

DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

Unidades Administrativas del D.D.F. erogaciones adicionales y apoyos a organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Erogaciones adicionales de organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria.

3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En el título I, capítulo único, del Código Fiscal, intitulado "Disposiciones Generales", encontramos los siguientes principios generales y fundamentales en materia fiscal:

I.- Conceptos de los sujetos pasivos y de los sujetos exentos contenidos en el artículo 10. del Código Fiscal. (54) Sólo nos resta decir

- (53) FAYA VIESCA, JACINTO, Administración Pública, ed. 1a., Edit. La Nueva Estructura, México 1979. Pág. 67.
- (54) ADAM ADAM, ALFREDO, La Fiscalización en México, ed. 1a., Edit. U.N.A.M., México 1986, Págs. 7 y 8.

que por regla general, la Federación esta exenta de impuestos, salvo cuando las leyes fiscales especiales la consideren como obligada a pagar contribuciones. También los Estados extranjeros estan exentos, pero unicamente en casos de reciprocidad. Las personas no obligadas a pagar contribuciones o exentas, no quedan liberadas de las demás obligaciones fiscales que establezcan de manera expresa las leyes tributarias especiales que las consideran exentas. Opinamos que el Código Fiscal fue omiso al no conceptuar o cuando menos referirse al sujeto activo de la relación fiscal.

II.- Definición y clasificación de las contribuciones como son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos y definiendo en forma separada aprovechamientos, los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público de los organismos descentralizados y paraestatales, como ingresos no tributarios. Por nuestra parte, consideramos que se omitio en el Código Fiscal, la figura de la Contribución Especial, la cual existe en materia federal, pero no esta definida.

III.- Concepto de credito fiscal. Artículo 4o.- "Son creditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.".

IV.- Reglas para la interpretación de la legislación fiscal.

Artículo 5o.- "Las disposiciones fiscales que establezcan carga a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretan aplicando cualquier método de interpretación jurídica. 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".

V.- Del origen, determinación y exigibilidad del crédito fiscal.

Artículo 6o.- "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.

Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, 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.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado

en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de los créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para

determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podra variarla respecto al mismo ejercicio.".

VI.- El plazo para entrar en vigor las leyes fiscales, sus reglamentos y disposiciones administrativas de carácter general. (artículo 7o. del Código Fiscal)

VII.- El territorio que comprende México para efectos fiscales. (artículo 8o. del Código Fiscal)

VIII.- Personas físicas y morales que se deben considerar como residentes en el territorio nacional. (artículo 9o. del Código Fiscal)

IX.- Los lugares que se deben reputar como domicilio fiscal. (artículo 10 del Código Fiscal)

X.- Reglas para cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales. (artículo 11 del Código Fiscal)

XI.- Plazos y forma de computarse. (artículo 12 del Código Fiscal)

XII.- Días y horas hábiles para la práctica de diligencias por parte de las autoridades fiscales, incluyendo las diligencias de visitas y del procedimiento administrativo de ejecución. Como horas hábiles se señalan las comprendidas entre las 7:30 y las 18:30 horas. (artículos 14 y 15 del Código Fiscal)

XIV.- Otra disposición de Derecho Fiscal Sustantivo, sumamente interesante, que se encuentra en el Título Segundo, Capítulo Unico, es la que se refiere a los responsables solidarios.

En la exposición de motivos del Código Fiscal, se dice: "En materia de responsabilidad solidaria se procura señalar con mayor precisión los

casos principales en que la misma se da.".(55)

Los principales supuestos de responsabilidad solidaria de la legislación fiscal federal, se contemplan en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

"Responsabilidad Solidaria. El Código Fiscal no la define y en consecuencia son aplicables las disposiciones del Código Civil sobre obligaciones -mancomunadas-. Conforme al artículo 1988 la solidaridad no se presume y, por tanto, para que exista se necesita disposición expresa que la establezca, siendo aplicable, además, el primer párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal que dice:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. . .".

El pago que hiciera cualquiera de los deudores solidarios extingue totalmente la obligación, pues el Fisco sólo tiene derecho para percibir un tanto del importe de sus créditos". (56) "Los responsables solidarios son sujetos que pagan una prestación cuya satisfacción corresponde natural y originariamente a un tercero. En este sentido puede hablarse de sujetos pasivos por adeudo propio, esto es, sujetos que están obligados al pago de una determinada prestación al fisco, por haber realizado la

(55) LOMELI CERRERO, MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo, ed. 1a., Edit. - Cárdenas, México 1978, Pág. 37.

(56) MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, ed. 3a., Edit. Porrúa, S.A., México 1987, Pág. 70.

situación jurídica o de hecho generadora del tributo".(57)

El Código Fiscal de 1938, en sus artículos 22, 27, 28 y 29, distinguía cuatro clases de responsabilidades fiscales como son: la directa, sustituta, solidaria y objetiva.

El Código Fiscal vigente, no concedió ninguna importancia a la diferenciación de las responsabilidades, lo único que interesó al legislador fue que todo mundo quedara obligado para que no se eludiera el crédito sin importar en lo más mínimo la técnica fiscal, con la cual se retrocedió en lugar de avanzar.

En efecto, nuestro Código Fiscal sólo distingue entre contribuyente o sujeto pasivo directo por una parte y los sujetos solidariamente responsables en sus artículos 1o., 2o., 6o. y 26.

El sujeto pasivo o directo son las personas que las leyes fiscales señalan como contribuyentes y que se definen como las personas físicas o morales y las unidades económicas que realizaron las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley que dan nacimiento al crédito fiscal.

Como responsabilidad objetiva indebidamente clasificada como solidaria en el Código Fiscal, tenemos la prevista en las fracciones IV y VII del artículo 26 del Código Fiscal.

La responsabilidad objetiva es la que la Ley finca a los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que las

(57) FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO, Impuesto Sobre la Renta global de las Empresas, ed. 1a., Edit. Trillas, México 1979, Pág. 97.

responsabilidad exceda del valor de la misma. (artículo 26 fracción IV del Código Fiscal)

Otros caso de responsabilidad objetiva, es el previsto en la fracción VII del artículo 26 del Código Fiscal, y es la que tienen los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

La responsabilidad objetiva consiste precisamente en que las prestaciones correspondientes, sólo podrán hacerse efectivas sobre el valor de la negociación, o sobre el valor de los bienes legados o donados.

La responsabilidad sustituta indebidamente transformada en solidaria por el nuevo Código Fiscal, la encontramos en el artículo 26 del citado ordenamiento, en sus fracciones I y II que dicen:

"I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II.- Las personas que esten obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos".

La responsabilidad sustituta la podemos definir diciendo, que consiste en el traslado a un tercero de la obligación de pagar el crédito fiscal que es a cargo del sujeto directo, mediante retención o recaudación del impuesto a este último, cuando a quien le cobra o le paga cantidades gravadas, todo lo cual con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación de pagar el crédito. Siendo ambos sujetos solidariamente responsables del pago.

El artículo 27 del Código Fiscal de 1938, definía "la sustitución del deudor principal, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal.

Sin embargo, si el deudor sustituto no cumple su prestación fiscal, el deudor primitivo queda solidariamente obligado a ella."

Ahora bien, respecto a la responsabilidad solidaria, se contiene en las fracciones del artículo 26 del Código Fiscal, que transcribimos y comentamos a continuación:

"III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión".

Por cuanto ve a responsabilidad solidaria de los sindicatos, establecida en la fracción transcrita, debemos decir que esa disposición propiciara en la práctica, que no se acepte el cargo, según la potestad que a los síndicos les confiere el artículo 38 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

Por lo que respecta a los liquidadores de sociedades, se debió tener en cuenta para fijar su responsabilidad solidaria, lo dispuesto por el artículo 235 de la Ley de Sociedades Mercantiles, que establece que sólo responderán por los actos que ejecuten excediéndose de los límites de su encargo.

"V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención estas efectuen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones".

Por cuanto ve a los representantes de personas no residentes en el

país, se debió tener en cuenta lo previsto por los artículos 1801, 2546, 2568 y 2584 del Código Civil, ya que estas disposiciones son modificadas en cierta forma por el artículo 26 fracción V del Código Fiscal, debido a que de acuerdo a la legislación civil, los representantes no actúan por si mismos, sino que obligan a sus representados.

Dos clases de responsabilidad solidaria propiamente dicha, de acuerdo a lo previsto por el artículo 1988 del Código Civil para el Distrito Federal, es la que resulta de la voluntad de las partes, por consecuencia, la que prevén las siguientes fracciones del artículo 26 del Código Fiscal.

"VIII.- Quienes manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyen depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado".

Por último, un nuevo caso de responsabilidad solidaria que apareció en el nuevo Código Fiscal de la Federación es el establecido en la fracción VI del artículo 26 del Código Fiscal que dice:

"VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado".

Responsabilidad Fiscal Subsidiaria de Servidores Públicos. La responsabilidad subsidiaria, carece de un concepto genérico en nuestra legislación, por lo que a continuación trataremos de explicarla. Este tipo de responsabilidad, se prevé en los artículos 46, de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, y 160, del Reglamento de dicha

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Ley, a cargo de servidores públicos, que por la índole de sus funciones, hayan omitido la revisión o autorizado los actos que originaron la responsabilidad directa, por causas que impliquen dolo, culpa o negligencia por parte de los mismos. El responsable subsidiario gozará respecto del directo y del solidario, del beneficio de orden, pero no del de excusión.

Esta clase de responsabilidad, esta prevista también para el Estado, respecto de la reparación del daño, por los delitos cometidos por los funcionarios y empleados, de conformidad con el artículo 32, fracción VI, del Código Penal Federal. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 1928, del Código Civil para el Distrito Federal, el Estado tiene obligación de responder de los daños causados por sus funcionarios en el ejercicio de las atribuciones que les están encomendadas. Esta responsabilidad es subsidiaria, y sólo podrá hacerse efectiva contra el Estado cuando el funcionario directamente responsable no tenga bienes o los que tenga no sean suficientes para responder del daño causado.

A su vez, la Ley de Sociedades Mercantiles, menciona frecuentemente la responsabilidad subsidiaria, por ejemplo, en sus artículos 25 y 51.

El concepto de responsabilidad subsidiaria, en materia mercantil, se encuentra en el artículo 24, de la Ley de Sociedades Mercantiles, del que comenta Joaquín R. Rodríguez (58) que es de claridad meridiana y el cual reza: "La sentencia que se pronuncie contra la sociedad condenandola al cumplimiento de obligaciones respecto de tercero, tendrán fuerza de cosa juzgada contra los socios, cuando estos hayan sido demandados

(58) RODRIGUEZ, JOAQUIN R., Derecho Mercantil, Tomo I, ed. 4a., Edit. Porrúa, S.A., México 1960, Pág. 64.

conjuntamente con la sociedad. En este caso la sentencia se ejecutara primero en los bienes de la sociedad y, sólo a falta o insuficiencia de éstos, en los bienes de los socios demandados.

Cuando la obligación de los socios se limite al pago de sus aportaciones, la ejecución de la sentencia se reducirá al monto insoluto exigible".

Del precepto transcrito, el autor citado, saca entre otras, las siguientes conclusiones:

"Primera.- la responsabilidad de los socios es principal procesalmente hablando y no subsidiaria, en cuanto cabe que la sociedad y los socios puedan ser demandados conjuntamente.

Segunda.- La responsabilidad es auténticamente subsidiaria, desde el punto de vista de ejecución de la misma, en cuanto el socio puede exigir la excusión de los bienes sociales, antes de que se proceda sobre los suyos propios".

Por lo anterior, consideramos que la responsabilidad subsidiaria de los servidores públicos, sólo se puede requerir a través del procedimiento administrativo de ejecución, después de que no se haya podido efectivizar en el patrimonio de las responsables directos por medio del indicado procedimiento, el cual se ejercita en primer término en contra de los responsables directos.

Eduardo Pallares (59) dice: "Subsidiario.- La acción, excepción, recurso o pretensión que se hace valer en segundo término, y después de

(59) PALLARES, EDUARDO, Diccionario de Derecho Procesal Civil, ed. 3a.,- Edit. Porrúa, S.A., México 1980, Pág. 662.

otras acciones, excepciones, recursos o pretensiones que no se consideran principales".

Recordemos que el funcionario responsable subsidiario, de acuerdo con el artículo 160, del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, goza respecto del directo y del solidario, del beneficio de orden pero no del de excusión. Al respecto, Rogina Villegas (60) ocupandose de la fianza dice: "Pero si se renuncia el beneficio de excusión y no el de orden, el acreedor podra demandar al fiador, sólo después de haber exigido judicialmente el pago al deudor, y este no lo hiciere".

Por tanto, el Estado no podrá exigir a través del procedimiento administrativo de ejecución, el pago del crédito al deudor subsidiario, sin antes haber agotado dicho procedimiento en contra de los responsables directos y solidarios y haberse conuido los recursos legalmente interpuestos en su caso por estos últimos.

4.- LA ADMINISTRACION Y LA HACIENDA PUEBLICA.

La división de competencia entre los órganos de la Administración da lugar a la clasificación de ellos en razón de la naturaleza de las facultades que les son atribuidas.

Desde este punto de vista los órganos de la Administración pueden

(60) ROGINA VILLEGAS RAFAEL, Compendio de Derecho Civil, Contratos, ed. 5a., Edit. Porrúa, S.A., México 1984, Pág. 342.

separarse en dos categorías; unos que tienen carácter de auxiliares.

Cuando la competencia otorgada a un órgano implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a estos sus determinaciones, es decir, cuando el referido órgano está investido de facultades de decisión y ejecución, se está frente a un órgano de autoridad.

Los órganos de la Administración que tienen el carácter de autoridad, pueden concentrar en sus facultades las de decisión y las de ejecución; pero también puede suceder que sólo tengan la facultad de decisión y que la ejecución de sus determinaciones se lleve a cabo por otro órgano diferente.

Así, por ejemplo, dentro del régimen municipal existen dos órganos que son fundamentales: el Ayuntamiento y el Presidente Municipal. El Ayuntamiento es un órgano de decisión que toma sus resoluciones en la forma establecida por la ley, pero que directamente no las ejecuta. El Presidente Municipal es un órgano de ejecución a quien está encomendado llevar a efecto las decisiones tomadas por el Ayuntamiento.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación para determinar la procedencia del juicio de amparo, ha ampliado el concepto de autoridades, considerando que dentro de él se hallan comprendidas no sólo aquellas que tienen el carácter de órganos del Estado y se encuentran facultados para decidir o ejecutar sus resoluciones, sino que, como expresa en una de sus sentencias, "el término autoridades para los efectos del amparo, comprende a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública, en virtud de circunstancias ya legales, ya de hecho, y que, por lo mismo, estén en posibilidad material de obrar como

individuos que ejercen actos públicos por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen" (Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1917-1965. Sexta Parte. Tesis 54, Pag. 115). Por sentencia de 10. de abril de 1974. El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito se precisó como criterio válido para caracterizar a las autoridades para los efectos del amparo el de que con fundamento en alguna disposición legal puedan tomar determinaciones o dictar resoluciones que puedan ser exigibles mediante el uso directo o indirecto de la fuerza pública. (Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1974. Tercera Parte, Tribunales Colegiados. Pag. 63).

Cuando las facultades atribuidas a un órgano se reducen a darle competencia para auxiliar a las autoridades y para preparar los elementos necesarios a fin de que estas puedan tomar sus resoluciones, entonces se tiene el concepto de órganos auxiliares.

Los órganos auxiliares pueden realizar de diversa manera sus atribuciones, originándose con ese motivo una clasificación de ellos.

Existen, en primer término, órganos auxiliares de preparación que son los que realizan todas las funciones necesarias de preparación técnica y material de los asuntos que los órganos de autoridad deben decidir.

En segundo lugar existen agentes que tienen el carácter de órganos consultivos, los cuales pueden ser o bien colegiados o bien unitarios. Entre los órganos de consulta pueden existir diversos grados, según la

necesidad legal de oírlos y la obligación que haya de seguir las opiniones que emitan. Así, puede suceder que las autoridades tengan una facultad discrecional para solicitar la opinión de esos órganos de consulta. En tal caso las funciones de estos son simplemente facultativas. También puede ocurrir que la ley imponga a las autoridades la obligación de oír previamente al órgano de consulta pero sin que la opinión de este obligue a la autoridad. Por último, se puede prestar el caso de que la autoridad este obligada a seguir el parecer del órgano consultivo. Propiamente, aquí se encuentra ya un órgano que no es simplemente consultivo, sino que en realidad se trata de un órgano de decisión que colabora con la autoridad para el ejercicio de sus funciones.

Al señalar los caracteres de la competencia indicamos que, por regla general, la posibilidad de realizar un acto no se encuentra íntegramente confiada a un sólo órgano, sino que como una garantía para el buen funcionamiento de la Administración, se exige la intervención de diversos órganos.

La división de la competencia se hace por lo regular siguiendo estos tres criterios: por razón de territorio, por razón de materia y por razón de grado.

La competencia territorial hace referencia a las facultades conferidas a los órganos en razón del espacio dentro del cual pueden ejercitarla.

Desde este punto de vista los órganos administrativos pueden ser órganos generales u órganos locales.

La competencia administrativa del Presidente de la República, de los

Secretarios de Estado, que se extiende a todo el territorio nacional, hace de dichos funcionarios órganos generales de la Administración.

La competencia del Jefe del Departamento del Distrito Federal y de los Agentes de la Secretaría de Estado dentro de las demarcaciones especiales en que se divide el territorio, los constituye en órganos locales.

La competencia por materia deriva de la atribución a órganos que tienen la misma competencia territorial, de funciones administrativas respecto a los distintos asuntos que son objeto de la Administración.

Así la ley Orgánica de la Administración Pública distribuye los asuntos administrativos encomendados al Ejecutivo Federal entre las diversas Secretarías.

Por último, la competencia por razón de grado tiene lugar separando los actos que respecto de un mismo asunto pueden realizarse por los órganos administrativos colocados en diversos niveles.

Por lo general, esa distribución se realiza estableciendo unas relaciones de jerarquía que implica subordinación y dependencia de unos órganos y superioridad de otros.

En estos casos, el órgano inferior y el superior conocen el mismo asunto, pero la intervención del que conoce en último lugar esta condicionada por la conclusión de funciones del que conoce en primer término, significando además que aquel guarda una relación de superioridad respecto de este último.

A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los asuntos relacionados con los ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal; intervenir en las operaciones en que se haga uso del crédito público; dirigir la política monetaria y crediticia; manejar la deuda pública de la Federación y del Distrito Federal; administrar las casas de moneda y ensaye; ejercer las atribuciones que le señalan las leyes de instituciones de crédito, seguros y fianzas, etc. (con fecha de enero de 1992, se le atribuyen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y transfieren las funciones integrales que realizaba la Secretaría de Programación y Presupuesto y se funciona así como también se encargara de los egresos de la Federación).

El concepto de Hacienda Pública nos lo marca Sergio F. de la Garza refiriéndose al fiscalista Rossy (61) como "la voz hacienda tiene su origen en el verbo latino *facere* aún cuando algunos sostienen que deriva del arabe *ckasena*, que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo de pública significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas". Acerca de la palabra Hacienda, Serra Rojas (62) afirma, que viene de la palabra latina "facienda", lo que ha de hacerse y del verbo "facere", hacer.

Por su parte, Rafael de Pina (63) nos dice que hacienda, en términos

(61) DE LA GARZA, SERGIO F., Derecho Financiero Mexicano, ed. 3a., Edit. - Trillas, México 1968, Pág. 75.

(62) SERRA ROJAS, ANDRES, Derecho Administrativo, ed. 6a., Edit. Porrúa, - S.A., Tomo II, Pág. 59.

(63) DE PINA, RAFAEL, Diccionario de Derecho, ed. 2a., Edit. Porrúa, S.A., México 1970, pág. 191.

generales significa "patrimonio", pero Hacienda Pública es el conjunto de los bienes pertenecientes al Estado y la organización oficial establecida para la administración de estos bienes.

Hacienda Pública. Las propiedades del Estado en su conjunto reciben el nombre de Hacienda Pública, concepto que comprende todos los bienes y recursos económicos de carácter público, así como las deudas y compromisos económicos a cargo del Poder Público.

Dentro de la patrimonialidad de la Hacienda se aparta lo que corresponde al Derecho Fiscal y lo que puede incluirse en el amplio campo del Derecho Financiero. Entendida jurídicamente, la relación fiscal entraña la conexión entre una pretensión recaudatoria y una prestación llamada contribución. En cambio, la Hacienda comprende la patrimonialidad y dominicalidad del Estado, elementos que pueden dar lugar a ingresos semejantes a los que perciben los particulares, aunque no representan un precio, es decir, un valor de cambio en la circulación comercial. Pero la simple productividad es insuficiente para separar lo hacendario de lo fiscal, porque en la Hacienda Pública se incluyen la moneda y el crédito, al lado de las empresas del Estado o de Economía mixta y el servicio público. En efecto, el artículo 31 fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, le da a la Secretaría de Hacienda, las siguientes atribuciones: "Dirigir la política monetaria y crediticia".

En el amplio círculo de la actividad financiera (64) se encuentran confundidas prestaciones fiscales, propiamente dichas, con operaciones

(64) BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, Derecho Procesal Fiscal, ed. 2a., Edit. Tri-
llas, México 1964, Págs. 21 y 22.

crediticias, monetarias y de comercio exterior, la intervención en la fijación de los precios y el control de las importaciones o el fomento a la industria nueva y necesaria. Las Secretarías de Energía, Minas e Industria Paraestatal, Comercio y Fomento Industrial, y de Desarrollo Urbano y Ecología, tienen como funciones hacendarias, las que señalan la fracción I del artículo 33, fracciones I, IV, VII, XX y XXIII, del artículo 34, y fracción XII del artículo 37 de la Ley Orgánica últimamente citada, y las cuales prevén respectivamente: "I.- Poseer, vigilar, conservar o administrar los bienes de propiedad originaria, los que constituyen recursos naturales no renovables, los de dominio público y los de uso común, siempre que no estén encomendados expresamente a otra dependencia: . . . I.- Formular y conducir las políticas generales de industria, comercio exterior, interior, abasto y precios del país; con excepción de los precios de bienes y servicios de la administración pública federal.

5.- NIVELES ADMINISTRATIVOS DE RECAUDACION.

A.- FEDERAL, LOCAL Y MUNICIPAL.

En nuestra Constitución no existe delimitación de los campos impositivos a que puedan tener acceso las entidades con capacidad para cobrar impuestos (artículo 31, fracción IV de la Constitución) que evite la lógica consecuencia de la doble imposición sobre una misma fuente.

La no delimitación de los campos impositivos se justifica por la deliberada intención del constituyente de otorgar a la Federación la

posibilidad de imponer sin limitación alguna las contribuciones que le sean necesarias para cubrir su presupuesto tal como lo establece la fracción VII del artículo 73 Constitucional.

Casos en los que la Federación tiene competencia exclusiva para imponer contribuciones:

Los señalados por la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional que dice:

El Congreso tiene facultad:

Para establecer contribuciones:

10. Sobre comercio exterior. (Al respecto también se refiere el artículo 131, al decir que es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen y exporten, y facultad del Ejecutivo legislar sobre esta materia).

20. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.

30. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

40. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguardiente y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Los señalados por las fracciones III, IV, V, VI y VII del artículo 117 Constitucional, que dice: Los Estados no pueden en ningún caso:

III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V.- Prohibir, ni gravar directa, ni indirectamente la salida de el, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectue por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija la documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Cabe señalar que la Federación tiene facultad exclusiva para establecer contribuciones sobre fuentes prohibidas por la norma suprema a las entidades federativas.

Con respecto a las fracciones IV, V, VI y VII del referido artículo, debemos recordar que no obstante no existir disposición alguna que autorice a la Federación a establecer impuestos alcabalatorios, y que el artículo 124 señale que las facultades no expresamente concedidas por la Constitución a la Federación se entienden reservadas a los Estados, se ha derivado de la fracción VII del artículo 73 Constitucional que la

Federación tiene competencia ilimitada para el establecimiento de contribuciones.

Los señalados por la fracción X del artículo 73 Constitucional, ya que, en efecto, faculta exclusivamente a la Federación para establecer contribuciones, al decir que es competencia del Congreso de la Unión legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de crédito y energía eléctrica.

Las entidades federativas pueden gravar coincidentemente las materias que no son exclusiva de la Federación, o aquellas que no estén prohibidas a los Estados por la Constitución Federal.

"Los artículos constitucionales que sirven de base a la Federación y a las entidades federativas en cuanto a la coincidencia fiscal, salvo las prohibiciones expresas, son el 73 fracción VII y el 124 respectivamente. El primero autoriza a la Federación para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y el último faculta a las entidades federativas para legislar sobre todas aquellas materias que la Constitución no le conceda expresamente al orden central". (65)

Además de las percepciones que se originan en sus respectivas leyes de ingresos, los Estados reciben algunas participaciones económicas por diversos impuestos exclusivos de la Federación; tal es el caso de lo

(65) GIL VALDIVIA, GERARDO, El Estado Federal y la Distribución de las Competencias Fiscales en México, ed. 2a., Edit. Trillas, México - 1978, Pág. 120.

señalado por el último párrafo, fracción XXIX del artículo 73, que expresa esa participación del rendimiento de contribuciones especiales, en la proporción que las leyes secundarias determinen.

Existen impuestos que los Estados sólo pueden establecer con el consentimiento del Congreso de la Unión, como es el caso de lo señalado por la fracción I del artículo 118 Constitucional, que expresa que las entidades federativas no pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer los derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Los ingresos fundamentales del municipio son:

Los contenidos en las respectivas leyes de ingresos.

Las participaciones por concepto de contribuciones especiales (fracción XXIX del artículo 73 Constitucional), precisadas normalmente en las respectivas leyes secundarias federales, o en disposiciones legislativas de las legislaturas locales y;

Las participaciones de contribuciones estatales, que precisan las legislaturas locales.

Los Estados de la República, (66) en ejercicio de su soberanía, podran solicitar adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en cuyo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará con ellos, un convenio de coordinación fiscal que les dará derecho a participar en un Fondo General de Participaciones formado con el 13.0% de la recaudación federal total que se incrementará con el por ciento que

(66) HAROLD, M. SOMERS, Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, Cuarta Reimpresión de la ed. 1a., Edit. Cárdenas, Pág. 57.

represente en dicho ingreso de la Federación la recaudación de gravámenes locales o municipales que las entidades convengan en derogar o dejar en suspenso. (Se adiciona con el 0.5% del que participaran las Entidades Federativas que se coordinen en materia de derechos)

Dicho fondo sera distribuido entre los Estados conforme a las bases establecidas en la Ley de Coordinación Fiscal y que se desarrollen en los citados convenios, a cambio de esta participación, los Estados no impondran gravámenes o los mantendran en suspenso, sobre las materias establecidas en las leyes federales relativas a impuestos participables, modalidad que no se hace extensiva en relación a otros impuestos en los cuales no ha existido participación a los Estados.

El acto de adhesión por convenio al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tiene importancia relevante para los Estados, ya que deja en suspenso, mientras dura el convenio, algunos de los impuestos establecidos por su legislatura o impone abstención al propio Estado, por todo lo cual el convenio se rodea de formalidades especiales, debiendo ser aprobado según lo dispongan las normas locales, por la legislatura de cada entidad.

El Congreso de la Unión es también el poder legislativo local del Distrito Federal, con base en ello, la Ley de Coordinación Fiscal establece que el propio Distrito, sin que medie convenio, quede adherido al Sistema Nacional Fiscal.

Los Estados de la República, si así lo prefieren pueden no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en cuyo caso, podrán

establecer libremente los impuestos que estimen convenientes, salvo los señalados en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, en relación con los cuales seguirán recibiendo las participaciones señaladas en las leyes federales. (67)

Las participaciones tradicionales en impuestos federales y aún el funcionamiento del Fondo General de Participaciones, tienen como consecuencia que las entidades que generan mayores volúmenes de impuestos federales, son las que también reciben las mayores proporciones por concepto de participación, ello es natural y debido; pero produce el inconveniente de que los Estados de menor desarrollo económico relativo, no obtengan de la distribución de participaciones, recursos que los auxilien para acelerar su desarrollo social y económico.

A través de un largo diálogo entre los Estados y la Federación, (68) se ha encontrado un camino para aliviar situaciones como la descrita a través de la creación en forma permanente, de un Fondo Financiero Complementario de Participaciones que se distribuya entre los Estados en proporción inversa a las participaciones que reciban del Fondo General y al gasto corriente en materia educativa que realice la Federación en cada una de las entidades. En esta forma y tomando en cuenta además, la población de cada Estado, puede hacerse llegar recursos adicionales a las entidades menos favorecidas con el funcionamiento normal de participaciones.

(67) ARTICULO 73 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

(68) LERDO DE TEJEDA, FRANCISCO, Ensayo de Derecho Tributario, ed. 2a., - Edit. Cárdenas, México 1975, Pág. 47.

Como el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, (69) que se basará en las leyes y se desarrollará en convenios que celebren los Estados y la Federación, implica que los Estados no graven las fuentes en relación con las cuales reciben participaciones, es conveniente, si se busca preservar dicho sistema y facilitar su desenvolvimiento futuro, que se establezcan procedimientos para resolver los problemas que pudieran presentarse y mantener las relaciones entre la Federación y las Entidades en un plano constante de entendimiento.

El Estado que se considere afectado por decisiones de la Federación, podrá acudir en juicio de nulidad ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con base en lo dispuesto por el artículo 105 de nuestra Constitución Política. Para ello se esta en la Ley de Coordinación Fiscal el procedimiento correspondiente en la convicción de que con ella se da vida a nuestras instituciones constitucionales.

La coordinación de los sistemas fiscales de la Federación, Estados y Municipios no se inicia ni termina con la Ley de Coordinación Fiscal.(70) Con ella sólo se esta cubriendo una etapa más de un proceso iniciado años atrás y que habrá de seguir un largo camino en el futuro, la coordinación fiscal es un proceso dinámico que requiere organismos propios que lo hagan posible, lo vigilen y lo promuevan. Para ello, la Ley de Coordinación Fiscal crea y organiza, como órganos de coordinación a la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, a la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales y al Instituto para el Desarrollo Técnico de las

(69) Ibidem, Pág. 63.

(70) DE LA GARZA, SERGIO F., Derecho Financiero Mexicano, ed. 3a., Edit. - Jus, México 1979, Pág. 80.

Haciendas Publicas, con ello no se esta inventando nuevos instrumentos; solo se esta dando vida institucional a mecanismos que el desarrollo de las relaciones entre los Estados y la Federación han ido haciendo convenientes, ellos han sido los creadores y promotores de los adelantos logrados en los últimos años en materia de coordinación fiscal.

6.- MAQUINA DE COMPROBACION FISCAL.

Los contribuyentes con local fijo tendrán obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando las proporcione la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedir los comprobantes respectivos; tenerlas en operación y cuidar que cumplan con el propósito para el que fueron proporcionadas. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados por la Ley.

A.- DEFINICIONES GENERALES.

MAQUINA.

Conjunto de elementos destinados a recibir y transformar energía. Agregado de diversas partes ordenadas entre si y dirigidas a la formación de un todo. Traza, proyecto de pura imaginación. Intervención de lo maravilloso o sobrenatural en cualquier fábula poética.

Electromagnética. La eléctrica que se basa en las leyes de inducción.

Simple. Cada una de las siguientes: palanca, polea, cuña, tornillo, rueda, prensa hidráulica y mecanismo de dirección. (71)

Conjunto de instrumentos combinados que reciben una cierta energía definida para transformarla y restituirla en forma mas apropiada o para producir efectos determinados. Es aquella que efectua cualquier trabajo habitualmente manual. (72)

COMPROBACION.

Verificar, confirmar una cosa cotejandola con otra o repitiendo las demostraciones que la prueban y acreditan como cierta. (73)

Acción de comprobar. Que prueba o demuestra una cosa; comprobar con testigos las afirmaciones de una persona. Cotejar, confirmar una cosa.

(74)

B.- CARACTERISTICAS.

El no expedir los comprobantes con requisitos formales ocasionara multa de cinco veces el importe total que debio consignarse en el documento, en caso de reincidir, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento por un plazo de tres a quince días tomando

(71) DICCIONARIO ENCICLOPEDICO ILUSTRADO OCEANO UNO. Mexico 1992.

(72) DICCIONARIO LAROUSSE ILUSTRADO, Mexico 1992.

(73) IBIDEM.

(74) IBIDEM.

en consideracion los agravantes que puedan motivar la falta. (75)

Consideramos que estas medidas son excesivas, toda vez que la autoridad tendra la facultad discrecional de revisar las operaciones de un día, una semana o hasta un año, multando sobre el valor de los comprobantes que nada tiene que ver con la conducta infractora.

Hace pocos años se implemento la obligación de utilizar las máquinas de control fiscal y en 1992 se desarrollo una campaña masiva para que los establecimientos que atendieran al público en general, las utilizaran.

Estas máquinas seran proporcionadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Tickes que impriman deberán entregarse a los consumidores.

DISPOSICIONES DEL CODIGO FISCAL.

Cuando se cuente con un establecimiento fijo se deberán utilizar estas máquinas, teniendolas en operación y cuidar que se cumpla con el propósito para el que fueron proporcionadas. No se releva a estos contribuyentes de la obligación de expedir los comprobantes formales cuando el cliente los solicite.(76)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, llevará el control de los contribuyentes que tengan en operación estas máquinas, independientemente de la obligación de presentar avisos y conservar la documentación.

(75) BARRI GONZALEZ, HECTOR, El Fiscal, Revista, ed. 1a., Edit. Centro de Estudios Fiscales y Administrativos A.C., año 4, México 1992, número 43, Pág. 38.

(76) Ibidem, Pág. 42.

PUBLICO EN GENERAL.

Es toda aquella persona física o moral que solicita a otra física o moral un producto o la satisfacción de un servicio que resulta al fin una contraprestación entre ambas personas.

El Código considera que una operación se realiza con el público en general, cuando el comprobante expedido no reúne los requisitos fiscales establecidos.

Para efectos del impuesto al valor agregado se considera que una operación se realiza con el público en general cuando quien la preste se dedique a actividades comerciales, y no traslade expresamente y por separado el impuesto.

Por lo que se refiere a mayoristas, medio mayoristas o envasadores cabe considerar que no operan con público en general y tendrán que expedir comprobantes formales, por cada operación realizada.

Por otro lado se pueden considerar comprobantes simplificados los tickets de máquina registradora que no contienen todos los requisitos que hemos señalado así como el comprobante que contenga únicamente los siguientes requisitos: nombre, domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes del contribuyente que los expida, el número de folio, lugar y fecha de expedición y el importe total de la operación en número y letra. (77)

La obligación de expedir comprobantes fiscales por operaciones celebradas con público en general, se genera a partir de aquellas que

(77) Ibidem, Pág. 50.

rebasen un monto de N\$15.00.

Disposiciones Relacionadas con el uso de las Máquinas:

En el Reglamento del Código Fiscal se establecen las siguientes reglas:

Obligaciones de contribuyentes con máquinas de comprobación fiscal.

Características de las máquinas.

Requisitos para fabricantes e importadores de máquinas.

Obligaciones y suspensión del registro de los fabricantes e importadores.

Procedimiento para la suspensión.

Sello fiscal de las máquinas registradoras.

Libro de control de las máquinas.

Reparación de las máquinas.

Pérdida y substitución de máquina.

A esta excesiva reglamentación se adicionaron, mediante resolución miscelánea las siguientes reglas:

Elementos de seguridad de las máquinas.

Aprobación del dispositivo de seguridad.

Aclaraciones sobre el logotipo fiscal.

Sello fiscal de las máquinas.

Listado de los fabricantes autorizados.

Permanencia de las máquinas adquiridas hasta el 31 de diciembre de 1991 cuando se utilice equipo de punto de venta y presentación de avisos.

En decreto del 25 de marzo de 1992, en el Diario Oficial se eximió del pago del derecho para utilizar la máquina a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior y activos utilizados, no excedieran de 77 y 15 veces el salario mínimo, respectivamente. Si cualquiera de los límites es rebasado, se pagaran derechos en el ejercicio que suceda.

EFFECTOS DE LOS COMPROBANTES SIMPLIFICADOS.

Salvo por lo que se menciona en el siguiente punto, estos comprobantes no permiten la deducción de la partida, ni el acreditamiento de los impuestos.

Si no se cuenta con máquina de control fiscal los contribuyentes podrán imprimir sus comprobantes libremente, sin necesidad de acudir a un impresor autorizado.

DEDUCCION DE LOS COMPROBANTES DE LAS MAQUINAS.

En la resolución miscelánea (78) se incluyó una regla que permite la deducción de dichos comprobantes aún cuando no se haya trasladado en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado, siempre que el pago se efectúe con cheque nominativo para abono en cuenta y se anote al reverso el número del comprobante, además que las adquisiciones no

(78) GALAZ GOMEZ, MORFIN, CHAVERO, YAMAZAKI, Actualización Fiscal, ed. la. Edit. Deloitte Touche, México 1993, Pág. 30.

excedan de quinientos nuevos pesos por operación y que en su conjunto no excedan de N\$40,000 o del 1% de los ingresos del que efectúa la deducción, lo que sea menor.

Por otra parte, los comprobantes de gasolina por los consumos de autos utilitarios y otros vehículos podrán seguirse deduciendo con tal que se lleven las bitácoras que establece la resolución miscelánea.

En el Reglamento del Código se establece adicionalmente las obligaciones que los contribuyentes deben obtener registros de auditoría de los datos de la máquina, debiéndose formular facturas globales diarias con base en los resúmenes, separando el impuesto al valor agregado y estar firmados por el auditor interno.

Otro de tantos requisitos sobre las máquinas registradoras de comprobación fiscal, consiste en tener en lugar visible una leyenda indicando que se utilizan máquinas registradoras y que esto facilite al público solicitar el comprobante de su compra.

MAQUINAS REGISTRADORAS CONVENCIONALES.

Los contribuyentes que cuenten con máquinas registradoras convencionales o con equipo de venta, adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1991, podrán seguir las utilizando si presentaron aviso a más tardar el 16 de noviembre de 1992, y hayan proporcionado la identificación de cada máquina y el año en que se concluye su vida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta. También se requiere que el equipo sea activo fijo y que se este utilizando para el registro de las operaciones. Mediante la presentación del aviso quedarán sin efectos los requerimientos anteriores

y posteriores para utilizar las máquinas de control fiscal.

Al concluir la vida útil fiscal, los contribuyentes están obligados a adquirir las máquinas registradoras de verificación fiscal, así como cuando adquieran nuevos equipos por causa de obsolescencia o por apertura de nuevos locales.

El plazo de reposición del equipo será de cuatro años, si se trata de equipo electrónico y de diez años para máquinas mecánicas.

Consideramos que esta regla se aparta de las disposiciones del Código Fiscal y adicionalmente debiera prever la sustitución de equipo punto de venta por otro de la misma naturaleza o bien la sustitución de máquinas registradoras por equipo punto de venta.

7.- MARCO JURIDICO DE IMPOSICION DE LA MAQUINA DE COMPROBACION FISCAL.

A.- ARTICULO 29 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.

"Tregua Fiscal", así describió un diario nacional la información que dio el Presidente de la República de que para el próximo año no existirá Miscelánea Fiscal, término práctico con el que desde hace muchos años se ha calificado el conjunto de reformas a los ordenamientos tributarios, técnicamente denominados "Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales". (79)

La expresión utilizada, de carácter esencialmente bélico parte del

(79) MENA GONZALEZ, JOSE RENATO, Análisis Fiscal Hoy, ed. 1a., Edit. Fiscales Fe, S.A. DE C.V., México 1993, número 44, Pág. 19.

reconocimiento implícito de un enfrentamiento entre el Fisco y los contribuyentes que, desafortunadamente, en buena medida, una realidad, que no temo en calificar como un mal nacional, puesto que la adecuada comprensión de las contribuciones debiera llevar a la convicción de que el sujeto activo (el Fisco) y el pasivo (el contribuyente) de la relación tributaria deben coadyuvar a que se consigan los objetivos que con ellas deben alcanzarse. De ahí que sea interesante el suceso al que se alude puesto que también es factible que sea un signo de avance en la conciencia tributaria de México.

Todos los hombres sabemos por experiencia que ante los hechos tenemos diversas tendencias que podrían explicarse sintéticamente en la lucha del bien y del mal, el egoísmo participa en forma determinante y previsiblemente, en la fuerza que primero hace acto de presencia y de un modo mas intenso. Ante la noticia a la que aludo en estos comentarios es obvio que todos aquellos que, individualmente o asociados, obtenían ingresos anuales publicando leyes, organizando cursos, editando libros, realizando seminarios y conferencias, etc., verán con antipatia la determinación, será preciso que reflexionen con serenidad y sentido comunitario para convencerse que es una iniciativa positiva y que aún podrá ser el signo al que hacemos referencia, ¿Porque se ha presentado tradicionalmente el paquete de reformas fiscales?. (80)

Evidentemente sería muy simplista responder que el único motivo es molestar al Presidente; políticamente, especialmente cuando se aproxima una sucesión presidencial, todo funcionario público de elevado nivel

(80) Ibidem, Pág. 25.

desea que su imagen mejore y ello no ocurre cuando molesta a los integrantes del pueblo.

Seguramente que hay una razón técnica básica, a saber, establecer el sustento legal que permita obtener la recaudación necesaria para hacer frente a lo presupuestado. Además será necesario evitar que se sigan aprovechando resquicios de las leyes anteriores que impidieron la recaudación prevista y este fenómeno originado en los gobernados, y desde luego, en los asesores fiscales, lo mismo pudo obedecer a una recta conciencia fiscal que a una deformada. Esta última es la que manipula de manera tal los preceptos que impide que alcancen sus objetivos, provocando en los administradores reacciones desproporcionadas en las que pagan justos por pecadores. ¡Cuantos ejemplos podrían darse de exenciones, semigravaciones, deducciones autorizadas que se justificaban plenamente y que desaparecieron por abusos cometidos por algunos contribuyentes!.

Uno de los fines que se han perseguido con las reformas legales en materia (A1) ha sido ampliar la base de los contribuyentes, lo que indiscutiblemente es un principio válido de justicia tributaria pues de ese modo no hay una minoría que debe soportar las cargas fiscales. Un mayor número de gobernados pagara menos y se obtendrá más. Es precisamente uno de los aspectos que hace inmoral la defraudación fiscal. Quienes incurrir en ella llegan incluso a enorgullecerse de su habilidad para conseguirlo sin darse cuenta o pretendiendo no darse que con su comportamiento a quienes afectan es a otros gobernados que tendrán que

(A1) Ibidem, Pág. 28.

soportar el peso de lo que ellos no aportaron.

Por otra parte es de sentido común y los especialistas seguramente lo explicarían con amplitud, que toda persona física y moral, al planear sus negocios o actividades requieren certeza o por lo menos un alto grado de probabilidades respecto de todos los fenómenos que con ellas se relacionan y uno muy importante es el relativo a los tributos que tendrán que cubrirse.

Dar permanencia a las leyes que los rijan contribuye determinantemente a conseguirlo. En cambio su modificación constante lo obstaculiza y es, además, elemento presuntivo, de improvisación y precipitación. También la miscelánea fiscal ha influido negativamente en la administración de justicia al motivar juicios de amparo y de lo contencioso administrativo, en especial cuando las reformas introducidas son confusas o propician su cuestionamiento a la luz de la constitución.

Por ello, el anuncio de que no habrá "Miscelánea Fiscal" para el próximo año 1994 es saludable y así debemos reconocerlo, por honestidad intelectual, quienes siempre hemos manifestado nuestro desacuerdo con reformas abundantes, improvisadas y constantes a nuestro régimen jurídico tributario. ¡Ojalá que no sea una tregua fiscal sino un primer paso en el desarrollo de la recta conciencia fiscal de los Mexicanos, Gobernantes y Gobernados!.

Fue en el año de 1986 cuando apareció por primera ocasión en nuestra legislación fiscal el nombre de Máquina registradora de comprobación fiscal.(82)

(82) Ibidem, Pág. 31.

Nadie las conocía, ni siquiera los mismos vendedores de artículos electrónicos. Contadores Públicos, especialistas fiscales, empresarios, profesionales y demás contribuyentes, nos preguntábamos como eran dicha máquinas y que hacían además de preguntarnos el valor que iban a tener en el mercado.

Otros, siempre dudaron sobre la efectividad práctica de la medida jurídica adoptada por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y ponían en tela de juicio que una máquina registradora pudiera servir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que realizaran ventas o prestación de servicios con el público en general.

Por último, un número no muy pequeño de contribuyentes siempre sostuvieron que la medida era inconstitucional y que los resultados iban a ser de rechazo total por parte del público.

No obstante lo anterior la norma jurídica fue letra muerta, toda vez que durante seis años a ningún contribuyente se le proporciono la máquina registradora de comprobación fiscal.

Desde que nació la obligación comentada, contenida en los dos últimos párrafos del artículo 29 del Código Tributario, hasta la fecha, no se ha modificado su contenido, el cual es el siguiente:

"Artículo 29.- Los contribuyentes con local fijo tendrán obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal cuando se las proporcione la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; expedir los comprobantes respectivos, tenerlas en operación y cuidar que cumplan con el propósito para el que fueron proporcionadas; cuando el

adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberá expedir dichos comprobantes, además de los señalados en este párrafo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevara el registro de los contribuyentes a quienes proporcione máquinas registradoras de comprobación fiscal y estos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el reglamento de este Código."

Por otro lado, el último párrafo del artículo 28 del mismo cuerpo jurídico, estableció que las máquinas registradoras de comprobación fiscal formaban parte de la contabilidad de los contribuyentes.

"Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estan obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

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

Por otro lado, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, adiciono a partir del 16 de julio de 1988, los artículos 29-A, 29-B, 29-C, 29-D, 29-E, 29-F, 29-G, 29-H, 29-I, 29-J y 29-K, los cuales reglamentaron en exceso las obligaciones, características y manejo de las

máquinas, así como los requisitos para los fabricantes y distribuidores.

Con la reglamentación de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, los contribuyentes nos percatamos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no había abandonado su propósito de utilizarlas para controlar las operaciones que se efectuaban con el público en general, ya que los artículos introducidos al Reglamento amarraban así en forma perfecta la utilización de las mismas. (83)

Sólo que, para que un contribuyente estuviera obligado a usar la máquina registradora de comprobación fiscal, se tenían que dar todos y cada uno de los requisitos que a continuación se señalan:

Que el contribuyente tuviera local fijo.

Que sus operaciones fueran con el público en general.

Que las máquinas fueran proporcionadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este orden de ideas, es hasta el año de 1992, cuando la autoridad hacendaria requiere a un gran número de contribuyentes para que adquieran las máquinas mencionadas, pero no las proporciona, motivo por el cual no se dan los supuestos por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, para el efecto de que existe obligación de usarlas.

Así la Secretaría de Hacienda y Crédito Público requirió a los contribuyentes y aún lo sigue haciendo en algunos lugares del país, sin tener facultades jurídicas para ello, toda vez que, la única posibilidad

(83) BARRI GONZALEZ, HECTOR, Op. cit., Pág. 39.

para cumplir con los supuestos del artículo 29 del Código Tributario, es que la autoridad proporcione dichas máquinas.

De un simple análisis a los diccionarios de la lengua Castellana, proporcionar es sinónimo de:

Suministrar.

Dotar.

Proveer, y;

Dar.

Por lo tanto, al no dar la Secretaría precitada las máquinas señaladas, el contribuyente no se encuentra obligado a usarlas y menos aún a comprarlas, ya que en la mayoría de las veces, no cuentan con dinero para tal fin y menos aun en el caso de que hubieren adquirido recientemente otras máquinas o cajas registradoras, sin ser de comprobación fiscal.(84)

Analizando lo anterior, un gran número de comerciantes y prestadores de servicios, interpusieron demanda de amparo en contra de los requerimientos que recibieron de las distintas administraciones fiscales federales, en razón a que se violaba flagrantemente la garantía de legalidad consagrada por los artículos 14 y 16 Constitucionales, al no existir motivos y fundamentos jurídicos procedentes, al mismo tiempo que solicitaron la suspensión del acto reclamado, es decir, la suspensión para no adquirir las máquinas registradoras de comprobación fiscal, en

(84) Ibidem, Pág. 45.

tanto no fueran resueltos los juicios de amparo.

Al respecto, el Poder Judicial Federal, por conducto del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emitió la Jurisprudencia en favor de los contribuyentes, para quedar como sigue:

"SUSPENSION, ES PROCEDENTE CONCEDERLA EN CONTRA DE LA ORDEN PARA POSEER Y UTILIZAR LA CAJA REGISTRADORA DE COMPROBACION FISCAL (APLICACION DE LOS ARTICULOS 29 QUINTO PARRAFO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 29-A AL 29-K, DE SU REGLAMENTO).- La concesión de la medida cautelar resulta procedente en contra de la orden para poseer y utilizar la máquina registradora de comprobación fiscal, de conformidad con las fracciones II y III del artículo 124 de la Ley de Amparo, por que con tal medida no se causa perjuicio al interés social y si en cambio se le ocasionan daños y perjuicios de difícil reparación al quejoso. En efecto, contrariamente a lo señalado por las autoridades responsables, la medida cautelar concedida por el Juez de Distrito, de ninguna manera obstaculiza la debida recaudación de los impuestos correspondientes y aún menos la deja en imposibilidad de cumplir con sus funciones, toda vez que para el único efecto que se concedió la suspensión definitiva fue para que no se obligara al quejoso a poseer y utilizar la máquina registradora de comprobación fiscal, a que alude el quinto párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el cual fue creado y adicionado por el artículo primero de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial

de la Federación el día treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y seis, en dicho quinto párrafo se advierte que sólo están obligados a utilizar dichas máquinas registradoras de comprobación fiscal, aquellas personas que teniendo un local fijo ya les haya proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esa máquina, la cual con su nombre lo indica, es sólo de comprobación fiscal, debiendo entenderse que aquellas personas con local fijo que aún no les ha proporcionado dicha máquina la Secretaría mencionada, deberán continuar registrando el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, de manera mecanizada o electrónica, para llevar un control de sus ingresos y por consiguiente, de las contribuciones que les corresponda entrar. El razonamiento anterior queda más claro si atendemos a los artículos 29-I, 29-J y 29-K, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, regulan la disposición en comento, previniéndose en ellos que, en caso de descompostura de imposible reparación o pérdida de la máquina registradora de comprobación fiscal, el contribuyente, además de dar aviso y demás circunstancias relativas "procederan a hacer los registros correspondientes en forma manual, mecanizada o electrónica". Por lo que se deduce que la incorporación de máquinas registradoras llamadas de comprobación fiscal sólo tienen como finalidad el facilitar el ejercicio de comprobación fiscal, llevando quizás un control más estricto de las

actividades económicas de contribuyentes que cuentan con un local fijo, pero de ninguna manera, de su utilización o no, va a depender la debida recaudación de los impuestos y mucho menos el cumplimiento o incumplimiento de las facultades de comprobación que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por ende, es de concluirse que la no utilización de dicha máquina por el quejoso mientras se decida el juicio de amparo en lo principal, no obstaculiza la debida recaudación del impuesto, ni deja en imposibilidad de cumplir sus funciones a las autoridades hacendarias, por lo que no se causa, el perjuicio al interés social que alega la recurrente. Además, los daños y perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución del acto son de difícil reparación, toda vez que, de no concederse la suspensión de los actos reclamados, el quejoso se vería obligado a poseer y utilizar la máquina registradora de comprobación fiscal, registrando en ella el valor de todos los actos o actividades que realice con el público en general en lugar de utilizar el sistema de registro o control que acostumbra llevar, sea este manual, mecánico o electrónico, y en el supuesto de que se le concediera el amparo solicitado, tendría que regresar a utilizar dicho sistema, encontrándose con un vicio o laguna en la información registrada de la manera que ahora lo hace, como consecuencia del tiempo que utilizará la máquina mencionada para registrar sus operaciones, lo cual podría ocasionar un descontrol en el registro de sus actividades que incluso llegará a repercutir en la certeza de

los ingresos percibidos por ende, de los impuestos que debe pagar. De ahí que resulte procedente la suspensión en contra del referido acto." (85)

B.- SUJETOS DE LA RELACION FISCAL.

a).- SUJETO ACTIVO.

Son sujetos activos de la relación jurídica fiscal: los fiscos federal, estatal y municipal; en cuanto posibles titulares del crédito fiscal.

Es necesario resaltar que el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal como son los poderes legislativos (federal y locales), porque la misma se traduce en la facultad impositiva o capacidad de establecer impuestos, en virtud de que la titularidad de la soberanía fiscal, sólo puede recaer en el Poder Legislativo tanto federal como local y por lo que respecta a los municipios, las legislaturas de los Estados establecen las contribuciones municipales, de lo que se desprende que el municipio no es titular del Poder Fiscal, pero por el contrario, si puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo. (86)

En la exposición de motivos del Código Fiscal, se reconoce a la Federación como sujeto activo de la relación tributaria cuando se dijo:

(85) Citada por BARRI GONZALEZ, HECTOR, Op. cit., Pág. 52.

(86) AGUILAR Y CABALLERO, ROBERTO, Elementos de Legislación Fiscal, ed. - 1a., Edit. Porrúa, S.A., México 1972, Pág. 66.

". . . Tratándose de la Federación se señala que solamente estará obligada a pagar contribuciones cuando las leyes fiscales especiales lo dispongan expresamente, tomando en cuenta que esta constituye el sujeto activo de la relación tributaria. . .".

Ahora bien, dentro del concepto que dimos de fisco, tenemos que también esta integrado por organismos descentralizados fiscales autónomos (Seguro Social e INFONAVIT), que integran la administración pública paraestatal (federal, estatal y municipal), los cuales modernamente vienen a ser también sujetos activos individualizados del crédito fiscal, lo que en relación a los organismos especificados, encuentra su fundamento en lo dispuesto por los artículos 10., 30 fracción I y 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con los artículos 50. y 268 de la Ley del Seguro Social, 2 y 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.(87)

FISCO FEDERAL

FISCO ESTATAL

FISCO MUNICIPAL

FISCO DEL DISTRITO FEDERAL

SUJETOS ACTIVOS DEL CREDITO

ORGANISMOS FISCALES AUTONOMOS

DESCENTRALIZADOS DE LA ADMINISTRACION
PUBLICA PARAESTATAL(federales, estatales,
municipales y del Distrito Federal).

(87) Ibidem, Pág. 69.

b).- SUJETO PASIVO.

Al sujeto pasivo de la relación fiscal, se le ha denominado también: deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, directo deudor, verdadero deudor, causante, contribuyente, etc., tantas denominaciones derivan de la falta de distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los demás sujetos, personas o funcionarios que pueden resultar responsables de una obligación fiscal, bien porque no le haya dado cumplimiento el sujeto pasivo o porque la ley le atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito. (88)

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1o. describe al sujeto pasivo en los siguientes términos: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. . . La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. . . Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta extensión las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados. . .".

Aún cuando sí bien es cierto que la nueva política tributaria tiende a hacer fiscalmente responsable al Estado, también es cierto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, sólo se refiere a los ciudadanos como posibles obligados a contribuir. En consecuencia, el Estado sólo puede ser gravado, cuando forma personas morales de derecho

(88) ARMIENTA, GONZALO, El Derecho Tributario, ed. 2a., Edit. Porrúa, S.A. México 1977, Pág. 35.

privado, concurriendo con los particulares para realizar actividades que corresponden a la iniciativa privada, o bien, cuando constituye empresas de participación estatal, en las que los individuos pueden ser accionistas.(89)

También se ha considerado como sujeto pasivo a las unidades económicas que definimos como unión de personas que reúnan sus capitales y esfuerzos de trabajo para la obtención de resultados económicos.

Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas o a las empresas; en efecto, el artículo 3o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone: "Para los efectos de la Ley, se entiende por empresa la persona física o moral, o la unidad económica, que realiza actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, en los términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta". (actualmente corresponde al artículo 107 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta). (90)

Las leyes fiscales especiales, van añadiendo atributos o características del sujeto pasivo, así tenemos que el artículo 10. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, otorga a los extranjeros la calidad de sujeto pasivo. En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto a las disposiciones generales se dijo: ". . .Se establece quienes son las personas físicas y morales que se encuentran sujetas al pago de este impuesto, considerando al respecto que las personas físicas o morales residentes en el país son contribuyentes en

(89) Ibidem, Pág. 36.

(90) RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, ed. 7a., Edit. Harla, México-1983, Pág. 56.

relación con todos sus ingresos sin importar la ubicación de la fuente de riqueza de donde proceden. Son también contribuyentes los residentes en el extranjero respecto de los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional". (91)

El artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considera a las sucesiones como sujetos del impuesto atendiendo al rubro de su capítulo I.

Por último, tenemos como sujetos pasivos para efectos del Impuesto sobre la Renta, a los contratos de asociación en participación y a los fideicomisos, al respecto dispone la ley que nos ocupa: Artículo 8o.- Cuando dos o mas contribuyentes celebren un contrato de asociación en participación, el asociante será quien cumpla por sí y por cuenta de los asociados las obligaciones señaladas en esta ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. . .Para tales efectos este presentará una declaración por sus propias actividades y otra por las de la asociación en participación. . .Artículo 9o.- Cuando a través de un fideicomiso se realicen actividades empresariales, la fiduciaria determinará en los términos del Título II, de esta Ley, la utilidad fiscal ajustada o la pérdida fiscal de dichas actividades y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en este Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. . .Para tales efectos, la fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos. . . ". (92)

(91) PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO, Naturaleza del Impuesto sobre la Renta, ed.- 2a., Edit. Porrúa, S.A., México 1976, Pág. 77.

(92) NIÑO, JOSE ANTONIO, La Interpretación de las Leyes, ed. 1a., Edit. Porrúa, S.A., México 1978, Pág. 49.

Es necesario aclarar que son diferentes tanto el objeto de obligación fiscal, como el objeto del impuesto. El objeto de la obligación fiscal puede ser igual al objeto de la obligación civil como es: de dar, hacer y no hacer.

Hay autores que limitan el objeto de la obligación fiscal a dar, otros con mas acierto lo amplian a dar, hacer y no hacer. Consideramos más acertada ésta última tendencia, por que el objeto de la obligación fiscal es muy complejo y versátil.

En cambio, el objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo; porque mientras no se ubica en el supuesto de la ley, la obligación no nace, más sin embargo, el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma jurídica, de ahí la independencia de ambos objetos y su necesaria distinción y separación. No nace la obligación fiscal por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal.(93)

Ahora bien, se da la relación fiscal entre los sujetos activo, pasivo, así como también el objeto de la obligación y el objeto del impuesto en cuanto a la hipótesis planteada por el legislador en cuanto al uso de la máquina de comprobación fiscal, aclarando nuevamente de que si el sujeto activo (gobierno, Secretaría de Hacienda y Crédito Público)

(93) Ibidem, Pág. 57.

proporcionan las máquinas de comprobación fiscal al sujeto pasivo o contribuyente, no podrá darse el hecho generador del impuesto que es la pretensión fundamental del Estado.

CAPITULO IV.

MEIOS DE DEFENSA E IMPUGNACION EN MATERIA FISCAL.

1.- RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

A.- RECURSO DE REVOCACION.

B.- RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

2.- EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

3.- EL JUICIO DE AMPARO.

CAPITULO IV.

MEDIOS DE DEFENSA E IMPUGNACION EN MATERIA FISCAL.

Resulta claro que uno de los medios de control más efectivos con que cuenta la administración pública es el recurso administrativo, el cual se puede clasificar como un medio de control a posteriori.(94)

En efecto, se trata de un medio de control a posteriori, ya que este se interpone precisamente para verificar los datos que ha emitido la autoridad.

La aseveración anterior no tiene un carácter absoluto, pues no obstante que el recurso se interponga despues de la emisión del acto, es indudable que influye, en su proceso de creación, en tanto que la autoridad sabe, de antemano, que sus actos estaran sujetos a una fiscalización ulterior, lo cual la inducirá a ser más obsecuente con el cumplimiento del principio de legalidad.

Los recursos administrativos previstos en el Capítulo I, del Título V, del Código Fiscal, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 116 del indicado ordenamiento, sólo se pueden interponer contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal y son los siguientes:

I.- El de Revocación.

II.- El de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

(94) ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO, Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, ed. 1a., Edit. Porrúa, S.A., México 1991, Pag.-69.

III.- El de Nulidad de Notificaciones.

Respecto a la naturaleza del acto impugnabile, a través de los anteriores medios de defensa, en la exposición de motivos del Código Fiscal se Explica: ". . . en el recurso de revocación será impugnabile el acto administrativo de carácter adjetivo y por último en el de nulidad de notificación efectuada en contravención a las disposiciones legales. . .".

A.- RECURSO DE REVOCACION.

Es aquel recurso administrativo que procede contra resoluciones definitivas y aspectos determinados en la Ley.(95)

El artículo 117 del Código Fiscal, hace procedente el recurso de revocación en contra de las resoluciones definitivas que:

I.- Se determinen contribuciones o accesorios.

II.- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

III.- Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Deberá intentar la misma vía elegida si

(95) Ibidem, Pág. 133.

pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente del otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.(96)

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo (artículo 125 del Código Fiscal).

Por último, tratándose de multas impuestas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con motivo de infracciones al régimen de control de cambios, existe la obligación de agotar previamente el recurso de revocación, en contra de las resoluciones administrativas que imponen esas sanciones, antes de acudir al juicio contencioso administrativo.(97)

En efecto, al final de la fracción II del artículo 19 de la Ley Orgánica del Banco de México, se dispone: "En contra de las resoluciones administrativas que impongan multas, procederá el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, en cuya interposición, sustanciación y resolución serán aplicables todas sus disposiciones. Este recurso deberá agotarse previamente a la interposición de cualquier otro medio de defensa legal".

Contra las resoluciones definitivas en el citado recurso, procederá el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

(96) *Ibidem*, Pág. 135.

(97) *Ibidem*, Pág. 142.

B.- RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Todo recurso constituye un medio de defensa con que cuenta el gobernado frente a la autoridad, ya sea administrativa o jurisdiccional.

Hector Jorge Escola (98), señala que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, es una actividad de control correctivo que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto de esta naturaleza.

En efecto, como lo requiere este autor, el recurso administrativo tiene como finalidad fundamental, corregir los actos de la autoridad administrativa.

En la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación, se manifiesta que este recurso tiene por objeto impugnar un acto administrativo de carácter adjetivo.

El recurso que nos ocupa, es procedente contra los actos que señala el artículo 118 del Código Fiscal y que son los siguientes:

I.- Exijan el pago de créditos fiscales de seguridad social, cuando se alegue que estos se han extinguido. Consideramos en contra de la exposición de motivos del Código Fiscal, que en esta causal de procedencia del recurso, no se trata de una cuestión de carácter adjetivo, sino esencialmente de naturaleza sustantiva, como son las causas de extinción del crédito, consistentes en pago, prescripción, condonación, etc.

(98) ESCOLA HECTOR, JORGE, Recursos Administrativos, ed. 1a., Edit. Porrúa, S.A., México 1975, Pág. 217.

II.- Cuando se exija un cobro en exceso del crédito fiscal, siendo imputable el excedente a la oficina ejecutora, y por lo mismo, se alegue que el monto real del crédito es inferior al exigido. Aquí también encontramos una causal de procedencia del recurso de carácter sustantivo, porque versa sobre el monto del crédito.

III.- Cuando el cobro se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal. Como estos conceptos son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas de acuerdo al último párrafo del artículo segundo del Código Fiscal, opinamos que la causal de procedencia del recurso que nos ocupa, es también de carácter sustantivo y no adjetiva como indebidamente generaliza la exposición de motivos del Código Fiscal.

IV.- Los que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la Ley. Se trata pues, de violaciones procedimentales a la ley en perjuicio de los contribuyentes, o en otras palabras, que la secuela del procedimiento no se ha ajustado a la ley.

Cuando el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se interponga porque este no se ajusto a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo de que se trate de actos de imposible reparación material, en cuyo caso el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo. (99)

(99) GONZALEZ PEREZ, JESUS, Citado por ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO, Op.-- cit., Pág. 35.

Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hara valer contra la resolucíon que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta. (artículo 127 del Código Fiscal)

V.- Afecten el interés jurídico de un tercero, porque este afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, debido a que en el procedimiento de ejecución, no tenga el carácter de sujeto pasivo del crédito o contribuyente, ni de responsable solidario del mismo.

No se podrá hacer valer el recurso que nos ocupa tratándose de actos consumados, esto es, en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. (artículos 118 fracción III y 218 del Código Fiscal).(100)

De conformidad con el artículo 158 del Código Fiscal, el tercero a quien se pretende embargar, tiene un medio de defensa previo al recurso, cuando ese precepto dispone: "Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundandose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberá allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si un juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenara al ejecutor que

continúe con la diligencia y de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en los términos de este Código".

VI.- Afecten el interés jurídico de un tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, siempre y cuando no se trate de actos consumados irremediamente, o sean antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal, como lo previene el artículo 128 del Código Fiscal.

La causal de procedencia que nos ocupa, se da en los casos en que se alega preferencia de adeudos frente a los fiscales, como son los casos previstos en los artículos 149 del Código Fiscal y 269 de la Ley del Seguro Social.

En el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, no podrá impugnarse la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal. (artículo 126 del Código Fiscal de la Federación) Lo anterior, debido a que cuando se impugna la determinación de créditos se debe hacer mediante el recurso adecuado como lo es el recurso de inconformidad, ya que de hacer procedente aquel, existirían dos recursos contra el mismo acto. (101)

Los recursos de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, en cuanto al problema expuesto en el tema de la presente tesis, son improcedentes:

(101) NAVA NEGRETE, ALFONSO, Recursos Administrativos en Justicia Administrativa, ed.2a., Edit. Trillas, México 1979, Pág. 42.

Primero.- Como lo establece el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

I.- Que no afecten el interes jurídico del recurrente.

II.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias.

III.- Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

IV.- Que se hayan consentido, entendiendose por consentimiento el de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V.- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algun recurso o medio de defensa diferente.

VI.- En caso de que no se amplie el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este Código.

VII.- Si son revocados los actos por la autoridad".

Segundo.- Tales recursos no se pueden interponer en contra de aquéllos actos que se aleguen por parte del contribuyente y que considere Inconstitucionales.(102) De acuerdo con el criterio flexible y equitativo del tercer párrafo de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, si contra el primer acto de aplicación de la ley combatida procede algun recurso o medio de defensa legal, por virtud del cual pueda

(102) *Ibidem*, Pág. 49.

ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar, desde luego, la ley a través del juicio de amparo. Sin embargo, si el interesado opta por el recurso o medio de defensa legal es procedente, opera el principio de definitividad que rige en el juicio de amparo, quedando obligado el interesado a recorrer, previamente a la interposición de la acción constitucional todas las jurisdicciones y competencias, así tenemos que es optativa la decisión del quejoso optar por el amparo o por los recursos, pero, estos recursos no se pueden oponer en contra de la Inconstitucionalidad o violación de garantías individuales, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece en sus jurisprudencias lo siguiente:

"RECURSO PREVISTO EN LA LEY IMPUGNADA. ES OPTATIVO AGOTARLO. INTERPRETACION JUDICIAL Y REFORMAS A LA LEY DE AMPARO.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, reiteradamente ha establecido que no existe obligación de agotar los recursos ordinarios establecidos en la ley del acto, cuando se reclama la inconstitucionalidad de una ley, ya que sería contrario a los principios de derecho, obligar al quejoso a que se someta a las disposiciones de la ley, cuya obligatoriedad impugna por conceptual, contraria al texto de la Constitución. (103) La interpretación judicial contenido en la tesis transcrita, incuestionablemente determina el verdadero significado y alcance jurídico de la ley, en relación con los principios generales de derecho, constituyen una verdadera labor de

(103) JURISPRUDENCIA 96, Página 214, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, de 1917 a 1954 y Jurisprudencia 1, Página 15. Primera Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917-1965.

hermenéutica jurídica, lo que se corrobora por la circunstancia de que el legislador realizó la reforma atingente por Decreto de tres de enero de mil novecientos sesenta y ocho, publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta de abril del mismo año, al adicionar con un párrafo tercero la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, a fin de establecer que, si contra el primer acto de aplicación de la ley combatida procede algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, ". . . será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la ley en juicio de amparo".

Amparo en revisión 8331/84. May Can, S.A., 24 de junio de 1986. Unanimidad de 20 votos de los señores Ministros: López Contreras, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Gúitrón, Castañón León, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagorhoa Lozano, Moreno Flores, Ortiz Santos, Schmill Ordoñez, Díaz Romero, Olivera Toro y presidente Del Río Rodríguez. Ponente: Fernández Castellanos Tena. Secretario: Alfredo Villeda Ayala.

Precedente:

Amparo en revisión 2523/51. González y Compañía, S. en N.C. y Coagraviados. 30 de agosto de 1977. Unanimidad de votos de los señores Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Langle Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramírez, Rocha Cordero, Rebolledo Inárritu,

Palacios Vargas, Serrano Robles, González Martínez, Zalmoren de Tamayo, Sánchez Vargas, Del Río Rodríguez, Calleja García, Mondragón Guerra y Presidente Tellez Cruces. Ponente: Ernesto Aguilar Alvarez. Secretario: Humberto Román Palacios.".(104)

2.- EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Es otro medio legal de defensa del cual dispone el contribuyente, contra resoluciones o procedimiento de las autoridades administrativas, cuando considere que ha sido lesionado en sus derechos.(105)

Este recurso se debe interponer ante el Tribunal Fiscal de la Federación entre otros casos, por actos que:

Dicten las autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

Nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, y que sea percibido indebidamente por el Estado.

Impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

Causen un agravio en materia fiscal, distinto a los mencionados anteriormente.

Los señalados de acuerdo con la ley, como competencia del Tribunal.

No sean materia de un recurso o juicio pendiente de solución, por

(104) INFORME 1986. Primera Parte, Pleno, Pág. 720.

(105) DIAZ PELUFFO, ZOLA, El Recurso Contencioso Administrativo, ed. 2a.,- Edit. Librería amalia, Montevideo 1960, Pág. 90.

parte de una autoridad administrativa o del propio tribunal.

No pueden impugnarse mediante algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.

3.- EL JUICIO DE AMPARO

El juicio de amparo es guardian del derecho y de la Constitución. La finalidad del juicio de garantías es precisamente esa: hacer respetar los Imperativos Constitucionales en beneficio del gobernado, sobre todas las leyes secundarias y demas leyes.

AMPARO DIRECTO.

El amparo directo en materia fiscal, como en otras ramas del derecho, también opera tanto el amparo indirecto como el directo, siendo este último, el más usual en la práctica forense mexicana respecto de la materia tributaria.(106)

Del Amparo Directo o uninstancial, conocen tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como los Tribunales Colegiados de Circuito, de acuerdo a su competencia, con motivo de la impugnación de las sentencias dictadas por las Salas Regionales del Tribunal Fiscal, o bien, de las pronunciadas por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, según el caso.

(106) GARZA, SERVANDO J., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, ed. 1a., Edit. Cultura, México 1949, Pág. 7.

PROCEDENCIA LEGAL DEL AMPARO DIRECTO EN MATERIA FISCAL.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 158 de la Ley de Amparo sólo será procedente el juicio de amparo directo en contra de sentencias definitivas dictadas por tribunales administrativos, por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, dándose esas violaciones, entre otros casos, cuando sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan personas, acciones, excepciones o cosas que no haya sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negativa expresa.

Según la última disposición citada, el juicio de garantías directo, también procede contra sentencias definitivas dictadas por tribunales administrativos, por violaciones a las leyes del procedimiento, cometidas durante la secuela del mismo, siempre que afecten a las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo.

El amparo directo como se fundamenta y relacionándolo con el tema de la tesis, es improcedente ya que la vía concreta es la vía del amparo indirecto por alegarse como inconstitucional la implantación de las máquinas de comprobación fiscal y siendo esta la vía legítima para impugnar dicha ley de carácter federal.

AMPARO INDIRECTO.

El juicio de amparo indirecto en materia fiscal; nos ocupamos en segundo lugar del estudio de este tipo de amparo, porque es más común el

amparo directo en materia tributaria federal, ya que en esta materia es excepcional el amparo indirecto, tomando en cuenta que es necesario agotar primeramente los recursos administrativos, y secundariamente, el juicio contencioso administrativo en materia fiscal federal, y por último, el juicio de amparo directo, ya sea ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante Tribunales Colegiados de Circuito. Por consecuencia, no es muy usual el amparo indirecto en materia tributaria del orden federal.(107)

Respecto a la materia tributaria de las diferentes entidades federativas del país, ocurre lo mismo, cuando su legislación procesal se asemeja a la federal en cuanto a medios de impugnación, y por tanto, existen tribunales administrativos. Pero en caso de que no los tengan sólo opera el amparo indirecto.

PROCEDENCIA CONSTITUCIONAL Y LEGAL DEL AMPARO INDIRECTO EN MATERIA FISCAL.

A).- EL AMPARO INDIRECTO ES PROCEDENTE CONTRA LEYES FEDERALES Y ESTATALES AUTOAPLICATIVAS.- Esta causal de procedencia esta prevista en los artículos 103 y 107, fracción VII de la Constitución Federal y artículos 10. y 114 fracciones I y VI de la Ley de Amparo, que permiten interponer el amparo ante jueces de distrito contra leyes fiscales autoaplicativas, teniendo ese carácter la mayor de las leyes en materia tributaria, y que por su sola vigencia causan perjuicios al quejoso, por violación de garantías individuales, sean esos

ordenamientos de carácter federal o local; por leyes federales autoaplicativas que restrinjan la soberanía de los Estados en perjuicio de los contribuyentes; por leyes estatales autoaplicativas que invadan la esfera de la autoridad federal en perjuicio de un contribuyente.(109)

En este supuesto de procedencia del amparo, se trata del único caso de jurisdicción exclusiva en materia fiscal que tiene el Poder Judicial Federal, excluyendo totalmente a tribunales administrativos tanto federales como estatales con jurisdicción fiscal.

El término para interponer amparo indirecto en contra de leyes autoaplicativas es de 30 días, a partir de la vigencia de la ley, según lo dispone el artículo 22, fracción I de la Ley de Amparo.

B).- PROCEDENCIA DEL AMPARO INDIRECTO CONTRA LEYES TRIBUTARIAS HETEROAPLICATIVAS.- Es menos frecuente el amparo contra leyes heteroaplicativas, como son las que requieren de un acto concreto de aplicación posterior a su vigencia, ya que casi todas las leyes tributarias son autoaplicativas por su propia naturaleza.(110)

Este supuesto es aplicable al tema de tesis en comento, debido a que lo establecido en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, con

(109) MEDINA, JR. IGNACIO, Teoría de la Jurisprudencia de México, ed. 1a., Edit. Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia, Julio - Diciembre, México 1940, Pág. 66.

(110) Ibidem, Pág. 67.

respecto a la Imposición del uso de la máquina de comprobación fiscal, se introdujo en el año de 1986, siendo esta heteroaplicativa debido a que esta vigente pero al momento de su aplicación se interpone el juicio de garantías. (artículo 73 fracción XII)

"RECURSOS ORDINARIOS Y AMPARO, VIOLACIONES DIRECTAS DE LA CONSTITUCION. La tesis que sostiene que cuando se reclama sustancialmente la violación directa de preceptos constitucionales y no la violación de leyes ordinarias, y sólo indirectamente la de la garantía de legalidad consagrada, en los artículos 14 y 16 Constitucionales, el particular afectado puede optar por acudir directamente al juicio de garantías, sin necesidad de agotar los recursos o medios ordinarios de defensa, no es una tesis que haga nugatoria la existencia de tales recursos y medios de defensa, pues estos serán utilizables y será necesario agotarlos cuando se trate de impugnar sustancialmente violaciones a las leyes ordinarias. Por lo demás, no queda al arbitrio del afectado el referirse maliciosamente a violaciones de preceptos constitucionales para evitar los recursos ordinarios, pues para que la impugnación prospere es menester que se demuestre ante el juzgador de amparo la violación directa de un precepto constitucional, y si las autoridades no han incurrido en tal violación, el amparo no podrá ser concedido. Si las autoridades hubiesen incurrido en violación de preceptos ordinarios que sólo indirectamente violan la garantía de legalidad mencionada, así tendrá que

plantearse el concepto de impugnación, lo que definirá la necesidad de acudir a los recursos ordinarios. Además, si los recursos ordinarios están destinados a proteger la legalidad, y el juicio de amparo a tutelar la constitucionalidad, no se ve que daño se haga a las autoridades cuando para la defensa directa de sus garantías violadas (excepto la de legalidad, como se dijo), se permite al particular optar por acudir desde luego al juicio de amparo; ni se ve que ventaja legal pudiera implicar para las autoridades obligar siempre al afectado, aunque lo estime contrario a sus intereses constitucionales, a agotar los recursos y medios ordinarios de defensa antes de plantear al juez de amparo las violaciones directas a la Constitución, cuyo conocimiento corresponde propia y específicamente a ese juez de amparo. Por último, la posible malicia con que las cuestiones sean planteadas, deberá ser estudiada y decidida, en todo caso, por el juez de amparo, partiendo del principio de que la buena fe se presume, y de que quien alega la mala fe de su contrario está obligado a demostrarla". Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo en revisión RA-631/74. Billy John Insurgentes, S.A.. 14 de enero de 1975. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Secretaria: Yolanda Bastida Cárdenas. (111)

(111) BOLETIN. AÑO II, enero, 1975, número 13. Tribunales Colegiados de Circuito, Pág. 103.

SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE EN EL AMPARO EN MATERIA FISCAL.

La suplencia de la queja deficiente como deber impuesto al juzgador de amparo, comprende en algunos casos a la materia fiscal y se establece en los artículos 76 y 79 de la Ley de Amparo.(112)

En efecto, el artículo 76 Bis de la Ley citada, determina la responsabilidad de la suplencia de la queja deficiente, incluyendo a la materia tributaria, en las fracciones que transcribiremos a continuación:

"Artículo 76 Bis.- Las autoridades que conozcan del juicio de amparo deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda, así como la de los agravios formulados en los recursos que esta Ley establece, conforme a lo siguiente:

I.- En cualquier materia, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia".

En esta fracción, quedan comprendidas lógicamente las leyes fiscales declaradas inconstitucionales.

"V.- En favor de los menores de edad o incapaces".

En la parte anterior, se comprende también a los menores de edad o incapaces que tengan la calidad de contribuyentes por cualquier motivo, y por consecuencia, debe suplirse la queja deficiente en favor de los mismos tratados de amparos fiscales.

"VI.- En otras materias, cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso o del particular recurrente una violación manifiesta de la

(112) SANCHEZ LEON, GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, ed. 7a., Edit. Cárdenas, Mexico 1986, Pág. 81.

ley que lo haya dejado sin defensa".

En el fragmento transcrito, queda también comprendida la materia tributaria, pero hubiera sido más acertado el texto de la fracción, si en lugar de la expresión, "en otras materias", se hubiera utilizado la locución, "en cualquier materia" y por lo mismo, formando parte de la fracción I, del artículo que nos ocupa, aún cuando se le agregara un segundo párrafo.

Por último, el artículo 79 de la Ley de Amparo, nos presenta un caso más de suplencia de la queja deficiente y que abarca la materia fiscal cuando dispone: "Artículo 79.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito y los Jueces de Distrito, deberán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, y podrán examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda".

Consideramos que el deber de la suplencia de la queja deficiente, deberá también instituirse en el juicio contencioso administrativo, tomando en cuenta que el Tribunal Fiscal igualmente es un tribunal de derecho.

A continuación se transcriben los amparos indirectos interpuestos por contribuyentes que consideraron inconstitucional la aplicación del párrafo quinto del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación que promovieron ante el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

AMPARO 313/92.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 14 de abril de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretario: Jesús García Vilchis.

AMPARO 323/92.- Administración Fiscal Federal del Centro del Distrito Federal.- 24 de abril de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Fernando Lanz Cárdenas.- Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

AMPARO 363/92.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 11 de mayo de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente.- Carlos Alfredo Soto Villaseñor.- Secretaria: Atzimba Martínez Nolasco.

AMPARO 373/92.- Administrador Fiscal Federal del Centro del Distrito Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 12 de mayo de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.(113)

Siguiendo esta secuencia, no dudamos que para este momento el Poder Judicial de la Federación haya resuelto algunos amparos en cuanto al fondo de la cuestión y otorgado el amparo y la protección de la Justicia Federal, sólo que al día de hoy no ha sido publicada ninguna tesis al respecto en la Gaceta del Semanario Judicial.

No obstante lo expuesto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (114) parece que sí conoce el resultado de los juicios de amparo por ser parte en ellos, y pretende corregir algunos puntos débiles de sus requerimientos y no dar pauta para que por sus futuros requerimientos se

(113) Ibidem, Pág. 40 y 41.

(114) Ibidem, Pág. 42 y 43.

promuevan otras demandas de amparo.

En efecto, el día veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y dos, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la vigésima primera resolución que reforma y adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de mil novecientos noventa y dos, en la que se señaló:

Que es conveniente permitir a los contribuyentes que deben utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal, continúen utilizando las máquinas registradoras que actualmente tienen, hasta que las mismas estén totalmente depreciadas.

Motivo por el cual, se adicionan los puntos 40-A, 40-B y 40-C que señalan lo siguiente: "40-A.- Para los efectos de lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que cuenten con máquinas registradoras convencionales o con equipo punto de venta, adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1991, no estarán obligados a utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

I.- Que presenten el aviso a que se refiere la regla 40-C de esta resolución, a más tardar el día 16 de noviembre de 1992, ante la Administración Fiscal Federal correspondiente a su domicilio fiscal.

a).- La identificación de cada máquina o equipo y el lugar en donde se utiliza.

b).- La identificación de cada máquina o equipo y el año en que concluye el plazo normal para su deducción para los efectos del impuesto sobre la renta.

II.- Que las máquinas o equipos estén registrados como activo en su

contabilidad y se encuentren deduciendo su inversión para los efectos del impuesto sobre la renta.

III.- Que las máquinas o el equipo se estén utilizando para el registro de las operaciones del contribuyente.

Los contribuyentes que hubieran efectuado la deducción de las máquinas o del equipo de que se trata, así como aquéllos que deben pagar el impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado, consideraran para los efectos de esta regla y la siguiente, el período normal de deducción que establece la ley de la materia.

Los requerimientos que se hubieran efectuado por las autoridades competentes para la adquisición de maquinas registradoras de comprobación fiscal y los que se notifiquen una vez que haya transcurrido el plazo para la presentación del aviso a que se refiere esta regla, quedaran sin efectos cuando se exhiba copia del aviso ante la autoridad que efectue el requerimiento.

40-B.- Los contribuyentes que se acojan a lo dispuesto por la regla que antecede y presenten el aviso respectivo, estaran obligados a adquirir las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando requieran nuevas máquinas, ya sea por obsolescencia o con motivo de la apertura de locales, así como cuando haya transcurrido el plazo normal de deducción establecida por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para los efectos de esta regla y de la anterior se considerara como plazo normal de deducción cuatro años, tratándose de equipo electrónico, de conformidad con el inciso a) de la fracción VII del artículo 44 de la

Ley del Impuesto sobre la Renta y diez años, en el caso de las máquinas mecánicas de acuerdo con la fracción III de dicho artículo.

40-C.- Los contribuyentes deberán presentar el aviso establecido en la fracción I de la regla 40-A de esta resolución, cuando las máquinas registradoras convencionales o el equipo punto de venta con que cuenten se encuentren en los supuestos establecidos en la regla antes citada. Dicho aviso se presentara en la forma oficial que se acompaña a esta resolución".(115)

En base a todos los recursos que opone el contribuyente y en este orden de ideas no debemos olvidar que en tanto no se suministren al contribuyente, no se tiene la obligación de usarlas, motivo por el cual pienso que para 1994, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación será reformado para dar facultad a la autoridad a requerir y que se compren por el propio contribuyente una vez que se hayan dedicado las inversiones de las máquinas registradoras que hubieren adquirido con anterioridad.

CONCLUSIONES

PRIMERA.-- La recaudación en el mundo fue evolucionando, hasta tener un aspecto importante, significado esencial, para el desarrollo de los pueblos más importantes, ya que estos forjaban su desarrollo e inclusive se subsidiaban los gastos y sueldos de los mismos funcionarios que prestaban un servicio al pueblo, originando al mismo tiempo la necesidad de regular y plasmarlo en las principales leyes para que hicieran obligatorias las contribuciones del pueblo para con el estado.

SEGUNDA.-- Entre las diferentes conclusiones que exponen son que durante las etapas anteriores a la llegada de los españoles, se llevaba una recaudación minuciosa, de acuerdo a la actividad y cargo dentro de la sociedad que desempeñaba una persona, que hablaríamos en este caso de la etapa Prehispánica. Posteriormente durante las épocas venideras sobre todo en la época Colonial no se le dio un aspecto importante al impuesto en las colonias, pero España si se le dio importancia sobre estas, pasando así los antecedentes a la época de la Independencia, ya que durante esta época el gobierno no recibió dinero por concepto de impuesto alguno, dado que no se definía el tipo de gobierno y su reconocimiento en la República.

No es hasta la etapa de la Revolución y Posrevolución que se vuelven a tener noticias de la recaudación, ya que para solventar los gastos de las guerrillas y sus consecuencias, se impusieron contribuciones hasta a veces absurdas con tal de obtener medios económicos para reestructurar el

gobierno junto con los empréstitos enviados por los países amigos sobre todo Estados Unidos de Norte América.

TERCERA.- Tal parece que la imposición de la Máquina de Comprobación Fiscal, deriva de que los contribuyentes incumplidos tengan que cargar con mayores costos, los que si lo son.

Dadas las resoluciones judiciales en contra de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal parece que esta haya dado un paso hacia atrás, al contrario, ha dado un paso hacia adelante, buscando con ello corregir los puntos jurídicos débiles para exigir en el futuro con mayor consistencia el uso de la Máquina de Comprobación Fiscal.

No sólo el Estado por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trata de fiscalizar al contribuyente con local fijo y obligarlo a usar la Máquina de Comprobación Fiscal, también al contribuyente que tiene la necesidad de pedir un servicio y que al pagar dicho servicio y consumo del mismo es necesario que el contribuyente para que haga deducible sus gastos, presente un recibo expedido por cajas de comprobación fiscal.

CUARTA.- Considerando que el Juicio de Amparo protege al contribuyente en su acto reclamado de inconstitucionalidad de la aplicación del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, esto es solamente por lo estipulado en el texto del mismo, dando cabida a que si el ejecutivo por influencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza una propuesta de reforma buscando que se adecúe el

referido artículo para que así también corriera la misma suerte el Reglamento del Código Fiscal en sus artículos relacionados con los mismos, ya que si esto ocurriera dejaría sin efecto el acto reclamado, en el Juicio de Garantías en contra de dicha resolución.

PROPUESTAS.

1.- Que se derogue el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, así como aquellos artículos que establecen el uso y manejo de la Máquina de Comprobación Fiscal plasmados en el Reglamento de dicha Ley Fiscal, estas disposiciones en mi particular punto de vista, son gastos y cargas innecesarias por lograr un determinado método para la mejor recaudación fiscal, no logrando su objetivo y orillando así al contribuyente a incurrir en el delito de defraudación fiscal.

2.- Que el uso de la Máquina de Comprobación Fiscal sea consensual y que tenga como único efecto el uso de manejo interno para lograr un mejor registro para el contribuyente en su contabilidad para así formular el pago de su impuesto y los retenidos.

3.- Que se establezca en el Código Fiscal de la Federación, en artículo expreso, el uso consensual por parte de los contribuyentes y que su tenencia y falta de uso no constituya un delito equiparable al de defraudación fiscal.

BIBLIOGRAFIA:

- 1.- ADAM ADAM, ALFREDO.
LA FISCALIZACION EN MEXICO.
Edit. U.N.A.M., México 1986.
- 2.- ALONSO DE ZURITA,
DE TEOTIHUACAN A LOS AZTECAS.
Edit. U.N.A.M., México 1980.
- 3.- ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO.
EL DERECHO TRIBUTARIO.
Edit. Porrúa, S.A., México 1977.
- 4.- ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO.
TRATADO TEORICO PRACTICO DE LOS
RECURSOS ADMINISTRATIVOS.
Edit. Porrúa, S.A., México 1991.
- 5.- ARRIETA, GONZALO.
EL PROCESO TRIBUTARIO EN EL DERECHO MEXICANO.
Edit. Jus, México 1977.
- 6.- AGUILAR Y CABALLERO, ROBERTO.
ELEMENTOS DE LEGISLACION FISCAL.
Edit. Porrúa, S.A., Mexico 1972.
- 7.- BARRI GONZALEZ, HECTOR.
EL FISCAL.
Edit. Centro de Estudios Fiscales y Administrativos.
México 1992.
- 8.- BENDELIER, ADOLF.
SOBRE LA ORGANIZACION SOCIAL
Y FORMA DE GOBIERNO DE LOS
ANTIGUOS MEXICANOS.
Edit. U.N.A.M., México 1966.
- 9.- BRAVO GONZALEZ, AGUSTIN.
COMPENDIO DE DERECHO ROMANO.
Edit. Pax, México 1973.
- 10.- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO.
DERECHO PROCESAL FISCAL.
Edit. Trillas, México 1964.

- 11.- CORTINA, ALFONSO.
LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SU CAUSA.
Edit. Dayca, México 1976.
- 12.- CUE CANOVAS, AGUSTIN.
HISTORIA SOCIAL Y ECONOMICA DE MEXICO.
Edit. Trillas, México 1986.
- 13.- CUE CANOVAS, AGUSTIN.
LA REFORMA LIBERAL EN MEXICO.
Edit. Centenario, México 1950.
- 14.- DE LA GARZA, SERGIO F.
DERECHO FINANCIERO MEXICANO.
Edit. Trillas, México 1968 y 1979.
- 15.- DE PINA, RAFAEL.
DICCIONARIO DE DERECHO.
DICCIONARIO DE DERECHO.
Edit. Porrúa, S.A., México 1970.
- 16.- DIAZ PELUFFO, ZOLA.
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.
Edit. Librería Amalia.
Montevideo 1960.
- 17.- DICCIONARIO ENCICLOPEDICO ILUSTRADO.
OCEANO UNO.
México 1992.
- 18.- DICCIONARIO LAROUSE ILUSTRADO.
México 1992.
- 19.- ESCOLA, HECTOR JORGE.
RECURSOS ADMINISTRATIVOS.
Edit. Porrúa, México 1975.
- 20.- FAYA VIESCA, JACINTO.
ADMINISTRACION PUBLICA.
Edit. La Nueva Estructura, México 1979.
- 21.- FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO.
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GLOBAL DE EMPRESAS.
Edit. Trillas, México 1979.
- 22.- FLORES ZAVALA, ERNESTO.
ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.
Edit. Porrúa, S.A., México 1965.

- 22.- FRAGA, GABINO.
DERECHO ADMINISTRATIVO.
Edit. Porrúa, S.A., México 1939.
- 23.- GALAZ GOMEZ, MORFIN.
CHAVERO, YAMAZAKI.
ACTUALIZACION FISCAL.
Edit. Deloitte, México 1993.
- 24.- GARZA, SERVANDO J.
LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL
DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.
Edit. Cultura, México 1949.
- 25.- GIL VALDIVIA, GERARDO.
EL ESTADO FEDERAL Y LA DISTRIBUCION
DE LAS COMPETENCIAS FISCALES EN MEXICO.
Edit. Trillas, México 1978.
- 26.- GUTIERREZ DE VELAZCO, MANUEL.
HISTORIA DE LAS CONSTITUCIONES MEXICANAS.
Edit. U. de G., México 1978.
- 27.- HAROLD, M. SOMERS.
FINANZAS PUBLICAS E INGRESO NACIONAL.
Edit. Cárdenas, México 1981.
- 28.- HERNANDEZ, OCTAVIO A.
LA REPUBLICA FEDERAL MEXICANA,
GESTACION Y NACIMIENTO.
Tomo II, Edit. D. D. F., México 1974.
- 29.- KOSMINSKY, E. A.,
HISTORIA DE LA EDAD MEDIA.
Edit. Nacional, Argentina 1974.
- 30.- LERDO DE TEJADA, FRANCISCO.
ENSAYO DE DERECHO TRIBUTARIO.
Edit. Cárdenas, México 1975.
- 31.- LOMELI CERRO, MARGARITA.
DERECHO FISCAL REPRESIVO.
Edit. Cárdenas, México 1978.
- 32.- LOPEZ GALLO, MANUEL.
ECONOMIA Y POLITICA EN LA HISTORIA DE MEXICO.
Edit. Caballito, México 1974.

- 33.- MALET, ALBERTO.
HISTORIA ROMANA.
Edit. Edinal, México 1956.
- 34.- MARGAIN MANDOUTOU, EMILIO.
DOS TEMAS FISCALES, TERMINOLOGIA Y
METODOS PARA LA DETERMINACION DEL TRIBUTO.
Edit. Mexicana, México 1968.
- 35.- MARTINEZ LOPEZ, LUIS.
DERECHO FISCAL MEXICANO.
Edit. Porrúa, S.A., México 1965 y 1987.
- 36.- MEDINA, JR. IGNACIO.
TEORIA DE LA JURISPRUDENCIA DE MEXICO.
Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia,
julio-diciembre, México 1940.
- 37.- MENA GONZALEZ, JOSE RENO.
ANALISIS FISCAL HOY.
Edit. Fiscales Fe, México 1993.
- 38.- NAVA NEGRETE, ALONSO.
RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN
JUSTICIA ADMINISTRATIVA.
Edit. Trillas, México 1979.
- 39.- NIÑO, JOSE ANTONIO.
LA INTERPRETACION DE LAS LEYES.
Edit. Porrúa, S.A., México 1968.
- 40.- OROZCO Y BERRA, MANUEL.
HISTORIA ANTIGUA Y DE
LA CONQUISTA DE MEXICO.
Edit. Porrúa, S.A., México 1960.
- 41.- PALLARES, EDUARDO.
DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL CIVIL.
Edit. Porrúa, S.A., México 1980.
- 42.- PETIT, EUGENE.
DERECHO ROMANO.
Edit. Nacional, México 1971.
- 43.- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO.
NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
Edit. Porrúa, S.A., México 1976.
- 44.- QUINTANA VALTIERRA, JESUS.
DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.
Edit. Trillas, México 1988.

- 45.- RAMIREZ MORENO, SAMUEL.
NATURALEZA JURIDICA Y ALCANZA DEL CONCEPTO
DE CREDITO FISCAL.
Monografía.
Edit. Porrúa, S.A., México 1978.
- 46.- RODRIGUEZ, JOAQUIN R.
DERECHO MERCANTIL.
TOMO I.
Edit. Porrúa, S.A., México 1960.
- 47.- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL.
DERECHO FISCAL.
Edit. Harla, México 1983.
- 48.- ROGINA VILLEGAS, RAFAEL.
COMPENDIO DE DERECHO CIVIL.
CONTRATOS.
Edit. Porrúa, S.A., México 1984.
- 49.- ROMERO APIS, JOSE ELIAS.
DE UN PUEBLO TRIBUTARIO A UN PUEBLO
CONTRIBUYENTE.
Edit. P.G.R., México 1985.
- 50.- ROUSSEAU, JUAN JACOB.
EL CONTRATO SOCIAL.
Edit. Trillas, México 1987.
- 51.- SAHAGUN, FRAY BERNARDINO.
LA HISTORIA GENERAL DE LAS COSAS
DE LA NUEVA ESPAÑA.
TOMO II.
Edit. Porrúa, S.A., México 1956.
- 52.- SANCHEZ LEON, GREGORIO.
DERECHO FISCAL MEXICANO.
Edit. Cárdenas, México 1986.
- 53.- SERRA ROJAS, ANDRES.
EL DESARROLLO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO,
EN LA ESTRUCTURA JURIDICO-POLITICA DE MEXICO.
Edit. Porrúa, S.A., México 1984.
- 54.- SERRA ROJAS, ANDRES.
DERECHO ADMINISTRATIVO.
TOMO II.
Edit. Porrúa, S.A., México 1980.

- 55.- SOUTELLE, JACQUES.
LA VIDA COTIDIANA DE LOS AZTECAS EN
VISPERAS DE LA CONQUISTA DE LOS ES-
PAÑOLES.
Edit. Fondo de Cultura Económica, México 1992.
- 56.- VALDES ABASCAL, RUBEN.
LA EVOLUCION JURIDICA DEL PROCESO PRESUPUESTARIO
AL MEXICO INDEPENDIENTE.
Edit. Trillas, México 1989.
- 57.- VILLA GORDOA LOZANO, JOSE MANUEL.
NATURALEZA JURIDICA DEL DEPARTAMENTO
DEL DISTRITO FEDERAL.
Edit. México, México 1985.