



UNIVERSIDAD
DE
SOTAVENTO A.C.



**ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE
MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**“LA VISTA DOMICILIARIA COMO FACULTADES DE COMPROBACION
DE LAS AUTORIDADES FISCALES”**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

KARINA MARTINES PACHECO

ASESOR DE TESIS:

LIC. CARLOS DE LA ROSA LOPEZ

COATZACOALCOS, VERACRUZ. JULIO 2007



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA

Esta Tesis la dedico especialmente a mi familia, por brindarme todo su amor, cariño, pero principalmente su confianza, para impulsarme a concluir este proyecto profesional, muy importante en mi vida, así como también aquellas personas especiales, que desinteresadamente me han dado su amistad y consejos, finalmente pero no menos importantes, los catedráticos que depositaron toda su experiencia, a fin de que yo lograra concluir mis estudios profesionales, con mención especial a las siguientes personas:

AGRADECIMIENTOS

A mis Padres:

A ellos les agradezco, en primer lugar la vida, porque gracias a ellos, tengo la felicidad y dicha, de poder estar en este mundo, también quisiera agradecer, su profundo amor, sus enseñanzas, su comprensión e impulso que me dieron, para que lograra cumplir todas mis metas, sobre todo por estar conmigo, en los momentos hermosos pero también tristes de mi vida.

A mis Hermanos:

A ellos les agradezco todo el cariño, consejo y apoyo incondicional, que me han dado a lo largo de toda mi vida, también su tenacidad, porque gracias a eso me dieron la confianza, para esforzarme a realizar toda clase de metas, que hoy satisfactoriamente las veo concluidas, siendo ellos pieza fundamental para lograr mis propósitos.

A mi Tía la Licenciada Leonor Villalobos Villalana

A ella quisiera agradecer, su ejemplo de constancia y dedicación al servicio de esta noble profesión, que me impulsaron a tomar, la importante decisión de elegir, esta carrera, para mi realización personal y profesional, que sin su ayuda no habría logrado concluir, así también porque me animó a continuar, con el objetivo que hoy veo terminado.

Al Contador Público Héctor Joel Carmona Vázquez

A el quisiera agradecer, la confianza que me dio al darme la primera oportunidad profesional en mi vida, que me permitieron adquirir la experiencia que a lo largo de casi dos años obtuve, al trabajar para el, que sirvieron de base para que realizara la presente tesis profesional.

A mi Asesor de Tesis el Licenciado Carlos de la Rosa López

Finalmente, a mi asesor le agradezco infinitamente, su paciencia y consejos que me dio a lo largo de mi carrera profesional, así como en el tiempo en que me ayudo, a realizar este proyecto, que sin lugar a dudas, no habría logrado realizar, sin su vasta experiencia, en dicho tema, lo único que me resta, es darle mi profundo respeto y admiración, por brindar toda su enseñanza, a favor de las nuevas generaciones.

“LA VISITA DOMICILIARIA COMO FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES”

INDICE

INTRODUCCIÓN.....

CAPITULO I

LAS CONTRIBUCIONES

1.1.- Antecedentes Históricos.....	
1.1.1.- La Antigüedad de los Impuestos y sus Primitivas Formas de Pago.....	
1.1.2.- Los Antecedentes Históricos de los Impuestos en la Edad Media.....	
1.1.3.- Antecedentes Históricos en los Impuestos en la Época Precortesiana.....	
1.1.3.1.- División de Tributos.....	
1.1.3.2.- Tributos que Debían Pagar los Propios Mexicanos.....	
1.1.4.- Antecedentes Históricos de los Impuestos en la Colonia en México.....	
1.1.4.1.- Procedimientos de Recaudación en los Pueblos de la Corona.....	
1.1.4.2.- Comisiones de Revisión en los Pueblos de la Corona.....	
1.1.4.3.- Procedimiento de Recaudación en los Pueblos de los Encomenderos.....	
1.1.4.4.- Comisiones de Revisión en los Pueblos de los Encomenderos.....	
1.1.4.5.- La Protección Legal y Gubernativa de los Indígenas con Motivo de sus Quejas en Materia Tributaria.....	
1.1.4.6.- Historia de los Impuestos.....	
1.2.- Impuestos.....	
1.2.1.- Concepto de Impuesto.....	
1.2.2.- Definición Adoptada por el Código Fiscal de la Federación.....	
1.2.3.- Características de los Impuestos.....	
1.2.4.- Elementos Esenciales del Impuesto.....	
1.2.4.1.- Concepto de la Capacidad Tributaria.....	
1.2.4.2.- Sujetos Deudores.....	
1.2.4.3.- Deudores Sustitutos.....	
1.2.5.- Tipos de Impuestos.....	
1.2.6.- Principios Doctrinales de las Contribuciones.....	
1.2.6.1.- Principios Teóricos de Adam Smith.....	
1.2.6.2.- Principios Teóricos de las Contribuciones de Adolfo Wagner.....	
1.2.6.3.- Principios Teóricos de las Contribuciones de Harold Sommers.....	
1.2.7.- Principios Constitucionales en Materia Fiscal.....	
1.2.8.- Clasificación de las Contribuciones.....	
1.2.9.- Efectos de las Contribuciones.....	
1.2.9.1.- Efectos Psicológicos.....	
1.2.9.2.- Efectos Políticos.....	
1.2.9.3.- Efectos Contables y Administrativos.....	
1.2.9.4.- Efectos Económicos.....	
1.2.9.5.- Efectos Jurídicos.....	
1.3.- Derechos.....	
1.4.- Aportaciones de Seguridad Social.....	
1.5.- Contribuciones Especiales.....	

CAPITULO II

INFRACCIONES FISCALES

2.1.- Introducción.....	
2.1.1.- Concepto de Infracción Fiscal y de Infractor Responsable.....	
2.1.2.- Caracteres de la Conducta Infractora.....	
2.2.- Los Tipos de Infracciones Fiscales.....	
2.3.- Clasificación Doctrinal de las Infracciones Fiscales.....	
2.4.- Sanciones.....	
2.5.- Clases de Sanciones.....	
2.5.1.- Reglas para la Imposición de Multas en Materia Fiscal Federal.....	
2.6.- Delitos Fiscales.....	
2.7.- Responsable de los Delitos Fiscales.....	
2.8.- Clases de Delitos Fiscales.....	
2.8.1.- Defraudación Fiscal.....	
2.8.2.- Contrabando.....	

CAPITULO III
VISITA DOMICILIARIA

3.1.- Concepto de Visita Domiciliaria.....	
3.1.1.- Objetivo de la Visita Domiciliaria.....	
3.2.- Apoyo Constitucional de las Visitas Domiciliarias.....	
3.3.- Requisitos Esenciales.....	
3.3.1.- Exista un Mandamiento.....	
3.3.2.- Conste por Escrito.....	
3.3.3.- Este Emitida por Autoridad Competente.....	
3.3.4.- Efectuarse en el Domicilio Fiscal.....	
3.3.5.- Consignar el Nombre del Visitado.....	
3.3.6.- Este Fundada y Motivada.....	
3.3.7.- Contenga Firma Autógrafa.....	
3.3.8.- Precise el Objeto.....	
3.3.9.- Señale el Periodo Sujeto a Revisión.....	
3.3.10.- Consigne los Nombres de los Visitadores.....	
3.4.- Requisitos Formales.....	
3.4.1.- Levantarse Acta Circunstanciada.....	
3.5.- Comentario al Artículo 46 Fracción I del Código Fiscal de la Federación.....	
PROPUESTA	***
CONCLUSIONES	***
BIBLIOGRAFÍA	***

INTRODUCCIÓN

Es necesario indicar que el objetivo de la presente tesis es profundizar en el estudio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, específicamente estudiaremos la visita domiciliaria, como todo tema principal debe contener características esenciales e indispensables, que no deben pasarse por alto, porque de lo contrario no se podría entender su finalidad, por tanto, debemos entonces explicar brevemente esas características definidas de la forma siguiente:

La primer característica es Las Contribuciones, contenidos en cinco grandes rubros principalmente: *Antecedentes Históricos, Impuestos, Derechos, Aportaciones de Seguridad Social y Contribuciones Especiales*, el primer rubro indica los orígenes, procedencia e historia de los impuestos, relacionada en la diferentes etapas, de la historia del hombre en el mundo, el segundo, habla todo lo relacionado a ellos, definiciones, elementos, características, sujetos, tipos, principios, clasificaciones y efectos, los tres últimos rubros, primordialmente hablan de definiciones, características, semejanzas y diferencias entre ellos mismos.

La segunda característica es Las Infracciones fiscales, a diferencia del anterior, propiamente no contiene rubros principales, sino vendrían siendo como, elementos de la misma característica, que menciono a continuación: *concepto, caracteres, tipos, clasificación doctrinal, sanciones, clases de sanciones, delitos fiscales, responsables y clases de delitos fiscales*, tal como sus nombres lo indican, son elementos relacionados a las infracciones fiscales.

Finalmente, llegamos a la tercer característica, La Visita Domiciliaria, sustancialmente se menciona los siguientes elementos: *Concepto, Objetivo, Apoyo Constitucional, Requisitos Esenciales, Requisitos Formales, Comentario al Artículo 46 fracción I del Código Fiscal, Propuesta y Conclusiones*.

CAPITULO I

LAS CONTRIBUCIONES

1.1.- Antecedentes Históricos.

Antes de conocer todo lo relacionado a las contribuciones, es necesario remontarnos al origen, historia, o dicho de otra forma; los antecedentes históricos de ellas, pero para ello es necesario, ver la evolución del hombre, en sus diferentes épocas, para conocer mejor y a profundidad, donde aparecieron por primera vez.

Podría manifestarse, que así como el hombre tiene antecedentes muy antiguos, que han sido demostrado, por los grandes arqueólogos, historiadores, antropólogos etc., también son igual de antiguas las contribuciones, de las cuales han evolucionado en tres etapas, el primero denominado *tributo*, encontrado en los orígenes de la civilización del hombre, por mencionar algunas la Egipcia Babilónica, Mesopotámica, Asiría, en el que recaudaban toda clase de bienes materiales, otra forma de pagar tributo era con prestación personal, todo esto sucedió durante largo tiempo, tal como fue evolucionando el hombre en sus diferentes épocas, fue cambiando el tributo hasta llegar a la siguiente denominada como *impuesto*, encontrándose ejemplos que bien han podido ser utilizados en época actuales, como los sistemas tributarios dentro de la época del Feudalismo en Europa así como en la Colonia en México, finalmente se llega a las *contribuciones* en la época actual, con sus constantes reformas, conforme al estado socioeconómico del país, se concluye que los impuestos tienen la misma antigüedad, que el hombre en sus diferentes etapas de evolución. Por tanto si dicha conclusión es cierta, entonces es necesario remontarnos a las etapas mas importantes de la evolución del hombre, clasificada por los grandes historiadores, como la época primitiva, la época media o feudal, la época renacentista o de ilustración, la época moderna, la época contemporánea.

Pero como estamos hablando de las contribuciones, comenzaremos con unas etapas relacionadas a dichas épocas comenzando por *la Antigüedad de los Impuestos y sus Primitivas Formas de Pago, los Antecedentes Históricos de los Impuestos en la Edad Media, Antecedentes Históricos de los Impuestos en la Época Precortesiana, Antecedentes Históricos de los Impuestos en la Colonia en México, Procedimientos de Recaudación en los Pueblos de la Corona, Comisiones de Revisión en los Pueblos de la Corona, Procedimientos de Recaudación en los Pueblos de los Encomenderos, Comisiones de Revisión en los Pueblos de los Encomenderos, La Protección Legal y Gubernativa de los Indígenas con Motivo de sus Quejas en Materia Tributaria, la Historia de los Impuestos.*

1.1.1.- La Antigüedad de los Impuestos y sus Primitivas Formas de Pago.

¡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, contiene por tal motivo, infinidad de temas relativos a los impuestos en 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 de golpes de inventiva del ingenio humano.

“Sin embargo —una materia tan antigua... es aún, por extraño que parezca, joven—, en virtud de estar en plena formación por la doctrina jurídica, la Teoría de la Obligación Tributaria”. La integración de esa Teoría, se debe, a que el Derecho Fiscal, sus instituciones y terminología, están en completa evolución.

Ya antes de que alcanzaran el peldaño inmediato a la civilización los hombres se vieron obligados a pagar tributos. Federico Engels nos dice, al ocuparse de los impuestos, que la “gens” no conoció los impuestos, ni poco ni mucho, sin embargo, expone: *“El Tributo de respeto se pagaba libre y espontáneamente a los investigados con el poder de la “gens”.*

El príncipe mas poderoso, el más grande hombre político o guerrero de la civilización, puede envidiar al menor jefe “gentil” el respeto espontáneo y universal que se le profesaba...” Aún hoy existen que, por ejemplo, en “reservados” australianos, tribus miniaturas que, prácticamente, viven como las “hordas primitivas” de la Edad de Piedra. Las más pequeñas suman escasamente veinte hombres capaces de dedicarse a la caza, que generalmente tienen que dedicarse a la caza, que generalmente tienen que entregar las presas cobradas a los ancianos de la tribu.

“Defraudaciones de Impuestos” apenas existen, ya que estas personas creen en demonios que castigan con enfermedades y muerte semejantes crímenes.

Las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, China y en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris, es decir Mesopotamia. Ya hace casi 5000 años, textos antiguos en escritura cuneiforme afirman que se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar. Casi tan antiguo es el relato sobre la primera reforma tributaria, hallado en las ruinas de la capital sumeria, Lagash. Por desgracia, de corta duración.

Una forma de tributar muy antigua es la prestación personal, que también en Europa, se conservó hasta el siglo pasado.

Aquí se paga con trabajo físico. Su Rigor lo podemos apreciar en el ejemplo tal vez más famoso, la construcción de la pirámide del rey Keops (2500 a.C.). Duró veinte años y allí bregaron continuamente unas 100, 000 personas. Para las colosales estatuas, tenían que arrastrar desde Etiopía bloques de piedra de enormes dimensiones; y de hasta 300 toneladas. También sabemos cómo se desarrollaba la “declaración normal de impuestos” sobre animales, frutos campo y semejantes, por una inscripción en una tumba de Sakkara (Aprox. 2300 a. C.).

Ante los cobradores de impuestos del faraón; y durante la “declaración”, se debían arrodillar y pedir gracia; a veces en vano. Piezas de cerámica se usaban en el antiguo Egipto como recibos de impuestos.

¡El rey bíblico Salomón necesitaba decenas de miles de trabajadores para abatir los cedros del Líbano destinados a la edificación de sus palacios y barcos. El rey Minos de Creta, la isla mediterránea en la que, en el segundo milenio a. C., floreció una gran cultura, recibía incluso tributos en forma de seres humanos. De él idearon luego los griegos la legendaria figura de Minotauro, que acechaba en el laberinto de la fortaleza del Knossos; y al que se le echaban mancebos y doncellas como alimento.

“Especial vigilancia dedicó la administración hammurabiana a la percepción de impuestos, cuyos pagos podían efectuarse en especie o en metálico.”

Por lo que respecta a los impuestos internacionales en la antigüedad, Porras y López expone: *“Los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos. El Imperio Romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma”.*

Los “parias”, consistían en los tributos que pagaban príncipes y grandes dignatarios a otros reyes y poderosos, reconociendo así su inferioridad.

Los grandes reyes babilonios y asirios, rara vez olvidaban, tras victoriosas campañas militares, levantar monumentos en los que quedaba fija en inscripciones que los vencidos debían pagar fuertes tributos y prestaciones.

Federico Lara Peinado, en sus comentarios al Código Hammurabi, dice: *“En el siglo XII a.C., cuando ya hacía cinco siglos que Hammurabi había desaparecido de la historia, un rey elamita, Shutruknakhunte, realizó una victoriosa incursión por tierras mesopotámicas (ca 1155 a.C.) aprovechando la decadencia de la dinastía cassita; y a la que no pudo hacer frente el último cassita, Zababa-shuma-iddina. Aparte del cuantioso botín y de los pesados tributos que tal rey impuso a ciudades y pueblos realizó también un brutal saqueo de obras de arte, llevándose a su capital, Susa, las que consideró de mayor interés, colocándolas allí como preciados trofeos de guerra.”* El hecho de que los que gozaban del Derecho de ciudadanía romana en el gran imperio.

Durante muchos años gozaban de la dicha de no pagar tributos, se debía a algo semejante: los pueblos subyugados, pagaban por ellos.

¡Se nombraban arrendatarios, quienes de seguro tenían que pagar anualmente grandes sumas; lo que con la ayuda del ejército se procuraban luego, era para ellos. La explotación carecía de ejemplo; y los arrendadores y recaudadores de impuestos eran tan odiados y despreciados como más tarde, en la Edad Media, lo eran los verdugos y atormentadores.

De Jesucristo se narra, como acto de amor especial al prójimo, el que hasta llegara a sentarse con ellos a la misma mesa. Augusto decretó un impuesto sobre los negocios globales del uno por ciento, llamado “centésima” del que aún hoy da fe una moneda. Vespaciano, dirigiéndose a su hijo Tito, quien le echaba en cara cobrar impuestos incluso de los urinarios públicos, le alargó una moneda de oro y le preguntó si olía.

En la antigüedad varias personalidades célebres, también tuvieron que ver con los impuestos o al menos legaron frases enjundiosas sobre ellos, incluso personas de las que menos se esperaba. Confucio, por ejemplo, fue el año 532 a. C., inspector de Hacienda del príncipe Dschau en el Estado de Lu; Lao-Tse, el otro gran oráculo de la antigua China, afirmaba que el pueblo no se puede dirigir bien, por la sencilla razón de que es oprimido por excesivas cargas.

Pero al mismo tiempo, también se dio en la antigüedad la condonación de tasas o impuestos, por lo que en la traducción y comentarios al Código Hammurabi, **Lara Peinado**, afirma: *“El conocimiento sobre la posibilidad de condonación de deudas o sisachtheia, por utilizar el término griego con que se etiqueta esa particularidad jurídica (M. Schorr), nos ha llegado por una tablilla fechada hoy en la I Dinastía Babilónica y hasta hace unos años creída de época cassita. La misma, desgraciadamente muy deteriorada, nos habla de la costumbre del perdón de las deudas concedido por los reyes babilónicos en los primeros momentos de su acceso al trono. De los nueve artículos que hubo de contener únicamente hoy pueden leerse parcialmente cuatro de ellos, aludiéndose a pagos, penas, sociedades.*

Así como a la indicada practica de la condonación o remisión de ciertas tasas o impuestos debidos al palacio o a deudas contraídas bajo la forma de préstamos gratuitos... Lo que alude a la tradicional exención de obligaciones o medidas de gracia a las clases más bajas con que los reyes babilónicos solían iniciar su mandato (“Leyes del Rey”).”

1.1.2 .- Los Antecedentes Históricos de los Impuestos en la Edad Media.

Antes que nada, sobre el sistema fiscal que imperaba en la Edad Media, debemos decir que era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante. Sin embargo, se dieron pensamientos avanzados, como el de Colbert, ministro de finanzas del “Rey-Sol”, que reconoció que el sistema fiscal debía estar tan sencillamente organizado, que todos lo pudieran entender y pocos dirigir.

No obstante lo anterior, encontramos en la Edad Media 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 la Edad Media, naturalmente con las modificaciones y variantes que les fueron imprimiendo las diversas épocas posteriores, basadas en las nuevas necesidades económicas de la sociedad y del Estado, así como en el avance técnico del Derecho Fiscal y del Derecho Financiero.

El análisis del sistema tributario de la Edad Media, nos será de utilidad para encontrar el origen histórico de diversas contribuciones que en la actualidad tienen o tuvieron vigencia.

En la Edad Media, los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: consistentes en la prestación de servicios personales y de otra naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie. Como tipos de contribuciones que cumplían en forma de servicios personales por los siervos, pecheros o villanos tenemos los siguientes:

1“Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por la costumbre, pues ya en el siglo XIII sólo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días. 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, aún cuando esta obligación también se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año. También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor de los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres en el año: en Pascua, Pentecostés y Noche Buena”.

“También como tributos en forma de servicios personales, tenemos el que consistía en que el siervo debía cultivar las tierras del señor feudal dentro de los desiertos de la semana, o bien almacenar las mieses del señor. Para estos siervos debían concurrir sólo con sus brazos o también con animales y aperos”.

“Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie”.

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

Por lo que ve a los impuestos que en la Edad Media se pagaban en especie, podemos anotar entre otros los que nos cita **Flores Zavala**: *“prestaciones que consistían en cargos en especie que debían 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 cereal, etc. Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey , carnero, puerco cabra, etc. ...*

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, o moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lugar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de “banalidades”, porque se instituyeron por medio de bando, pregón o edicto”. Otro impuesto en especie era el que existía para muchas iglesias: una contribución en vino.

Fadrique Furió Ceriol en su obra “El Consejo y Consejeros del Príncipe”; y en sus afirmaciones de los ideales de libertad del humanismo, dice: *“Que quienes manifiestan que todo es del rey; y que el rey puede hacer a su voluntad; y que el rey puede poner cuantos pechos (“impuestos”) quisiere y aún que el rey no puede errar (cosas todas que se dijeron en efecto en la España de Felipe II), son enemigos del bien público”.*

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, acerca de este gravamen, **Flores Zavala** nos dice: *“Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con un cuchillo en un pedazo de madera. Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad cobrándose también en casos extraordinarios entre los que se encontraban casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las Cruzadas...La talla o pecho se convirtió en el impuesto sobre la propiedad territorial, conservando todavía en tiempos de la Revolución Francesa, a pesar de la transformación que había sufrido, el nombre talla. A. de Tocqueville refiriéndose a la situación tributaria en la época de la Revolución Francesa dice, que en el Languedoc, la talla sólo gravaba la propiedad inmueble; y no se variaba con arreglo a la fortuna del propietario, sino que tenía por base fija y visible, un catastro cuidadosamente hecho, que se renovaba cada treinta años y en el cual las tierras estaban divididas en tres clases según su fertilidad. Cada contribuyente sabía de antemano exactamente lo que importaba la parte del impuesto que tenía que pagar. Si no lo pagaba, él solo o mejor dicho su tierra, era el único responsable.*

Si se creía lesionada en el reparto, tenía siempre derecho a exigir que se comparara su cuota con la del otro vecino de la parroquia, elegido por él mismo: esto es, dice, lo que nosotros llamamos hoy, derecho a la igualdad proporcional.... Claro que este régimen era un violento contraste con el que existía en la mayor parte de las provincias de Francia a fines del siglo XVIII, época a que se refiere el comentario de Tocqueville, pero nos revela cómo, ya entonces, la talla había dejado de ser en algunas provincias de Francia, un tributo arbitrario para convertirse en el impuesto sobre la propiedad territorial, con caracteres análogos a los que posee en la actualidad”.

El impuesto de mano muerta, puede decir que también era en especie; y que consistía en el derecho del señor de adjudicarse los bienes de la herencia de sus siervos o vasallos cuando éstos morían sin dejar hijos o intestados. Al respecto **Flores Zavala** anota que los colaterales no tenían derecho a heredar; y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar, un crecido rescate a lo que llamaba “derecho de relieve”.

El señor también tenía derecho de adjudicarse los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio.

El “diezmo” significaba que el siervo o contribuyente debía pagar al señor feudal la décima parte de todos los productos. **El Lic. Porras y López**, agrega al respecto que hacia fines de la Edad Media, este impuesto era pagado especialmente a los dignatarios de la iglesia católica. En la Rusia de Pedro el Grande existía el impuesto por la barba. Impuestos por calificativos de nobleza, que en tiempos de Felipe III en España tuvieron su época mas floreciente; y que fueron extendidos a títulos y ordenes.

Cuando los siervos o villanos comparecieron ante los tribunales en solicitud de justicia, debía pagar derechos por el servicio de la impartición de la justicia.

Con relación a este gravamen, debemos decir que nuestra Constitución General de la Republica, en su artículo 17, consagra como garantía individual la gratuidad del servicio de justicia como dice:

“...Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales”. **El Dr. Ignacio Burgoa** comenta: *“En vista de esta consagración, ninguna autoridad judicial puede cobrar a las partes remuneración alguna por el servicio que presta, lo que se traduce en la prohibición constitucional de las costas judiciales. Esta manera gratuita de prestar el servicio público jurisdiccional no siempre ha existido como garantía de las partes en juicio. Antiguamente los jueces tenían el derecho de percibir honorarios, por la función que desempeñaban, tal como en la actualidad sucede con los árbitros, lo cual propiciaba la mercantilización de la justicia, desnaturalizándola”.* Con base en la disposición constitucional que nos ocupa, consideramos que los artículos 18 fracciones III, V, VI, VIII y IX de la Ley de Ingresos del Estado de Michoacán para 1999 y 212 fracciones I, III y IV, de la Ley de Hacienda del mismo Estado, son inconstitucionales, al no declarar exentas del pago de derechos: la legalización de documentos oficiales, certificaciones y cotejo de copias de expedientes que hagan las dependencias del Supremo Tribunal de Justicia, certificaciones relacionadas con la Administración de Justicia, copias certificadas y reposición de documentos, que las partes en un proceso necesitan; porque existe la misma razón para el supuesto contemplado en el artículo 190, fracción I, de la Ley de Hacienda del Estado, cuando esta disposición declara que no causarán derechos por el servicio de comunicaciones eléctricas en el caso del artículo 23 de la Ley de Amparo.

El villano o siervo también pagaba el impuesto de peaje, que se cobraba por transitar por determinados caminos o bien para tener derecho a pasar por algún puente. Los derechos a pasar por algún puente. Los derechos que se pagaban por pasar los escasos puentes de entonces, se llamaba “Pontazgo”.

Con relación a este tipo de gravámenes, **Flores Zavala** nos proporcionan los siguientes datos:

“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 se pagara. Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso, por las puertas de las poblaciones, de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie; por ejemplo, en 1218, todo mercader forastero que pasara por San Owen, o por sus arrabales para ir a vender especies a Inglaterra debía al castellano una libra de pimienta; el juglar que entraba en París por la puerta de Petit Chatellet, debía cantar una canción; y los que enseñaban monos sabios debían hacer trabajar a sus animales delante del recaudador”. Aunque afortunadamente dentro de los límites del territorio mexicano, han ido desapareciendo los gravámenes de los peajes y de las alcabalas tan nocivos para nuestra economía interna y que surgieron en la Edad Media, no obstante en algunos Estados de la República, aún hay vigentes este tipo de contribuciones, de allí la permanencia en nuestra constitución federal del artículo 117, así como la vigencia de la Ley de Coordinación Fiscal, cuyas disposiciones comentaremos mas ampliamente en el capítulo relativo a la Competencia del Poder Legislativo en Materia Fiscal.

En materia internacional, los peajes y las alcabalas se han transformado en impuestos de importación o de exportación.

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 él fijaba de una manera arbitraria. Por otra parte, existía también el derecho de pernada que consistía en el derecho del señor feudal hacia la virginidad de la mujer antes de que contrajera matrimonio.

Acerca de este derecho, **Victoria Sau** haciendo uno de los señalamientos más enérgicos sobre la violencia sexual contra la mujer, dice:

“Derecho Consuetudinario (no escrito, pero que funcionó como si estuviese) por el cual el señor feudal podía apropiarse de la virginidad de la recién casada y obligarla al adulterio, siempre que esta perteneciese al estamento servil”.

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 la cargas.

Alrededor del año 1500, los ciudadanos debían entregar sus impuestos a los “Kämmerer” (tesoreros); naturalmente en dinero contante y sonante. Ya de paso, en Alemania siguen ostentando los encargados de la administración financiera municipal el título citado de aquella época.

En la Edad Media con los tributarios renuentes, se empezaba por meterlos en la torre que hacía de cárcel. Allí, había celdas frías, tenebrosas y húmedas, con ratones, ratas y... como fondo, las camas de tormento. Quien no pagaba, tenía que hacerse a la idea, por ejemplo, de pasarse el resto de sus días como galeote (forzado en las galeras). También quien se negaba a pagar el diezmo o no podía hacerlo, era recluido en la torre, la cual como ya decíamos encerraba incluso una cámara de tormentos.

1.1.3.- Antecedentes Históricos de los Impuestos en la Época Precortesiana.

En cuanto a ésta, cabe aludir a lo expresado por fray **Diego de Durán**, respecto de los grandes tributos y riquezas que se encontraban en Tenochtitlan:

La historia mexicana hace en este lugar una digresión y particular memoria de los grandes tributos y riquezas que entraban en la ciudad de México y con que servían a los que con su trabajo y sudor iban a las guerras y derramaban su sangre por el aumento de sus personas y por honra de su rey y defensa de su patria. Y hace particular memoria de los que, como principales causas del engrandecimiento de su republica y de haber sujetado tantas ciudades y

provincias y tantos géneros de gentes y naciones, como valerosos y valientes capitanes, eran (de) estos tributos reales participantes. Y nómbralos por sus nombres por la grandeza de sus hechos, como en Francia a los Doce Pares, o como en España el Cid, Bernardo del Carpio, el conde Fernán González, Diego García de Paredes u otros valientes y valerosos varones, de cuya destreza y valentía están las escrituras llenas.

A la misma manera, la historia cuenta y dice los valerosos varones que por grandeza y valentía y por los grandes y excesivos trabajos que padecieron y sufrieron en ganar y sujetar a Azcaputzalco, a Cuyuacan, la provincia de Xuchimilco, a Cuitlahuac, a Colhuacan, a Chalco; y a la provincia de Tezcuco; y a Tepeaca y a Ahuilizapan; y a Cuetaxtlan con toda su provincia, a Coaixtlahuacan y toda la provincia mixteca, la provincia de Poctla, Guaxaca, Tecuantepec, Xoconochco y Xolotla, Amaxtlay, Xochtla, Izhuatlan, Cuextlan, Tziuhcoac, Tozapan, Tochpan, Matlazincó, Toluca, Mazahuacan, Xocotitlan y Chiapan, Xiquipilco, Cuahuacan y Cillan.

Todos estos pueblos y provincias y ciudades populosas vencieron y desbarataron los valerosos varones que aquí nombraré, que son el gran Tlacaelel, Cuatlehuatl, Tlakahuepan, Tlatolzacá, Epcoahuatl, Tzompantli, Huehue Zaca, Citlalcoatl, Azcoalt, Axicyo, Cuauhtitzimiilt, Xiconoc, por cuya causa fue México engrandecido y temido y reverenciado y el nombre mexicano servido y acatado.

Y éstos empezaron y dieron principio a las guerras para ser subidos, como lo fueron; y a quien daban grandes riquezas y tributos. Conviene a saber: gran cantidad de oro, así en polvo como en joyas; gran cantidad de piedras de ámbar y de mil géneros de piedras: que aquesta gente es aficionada en gran manera; y así su principal idolatría siempre se fundó en adorar estas piedras, juntamente con las plumas, a las cuales llamaban sombra de los dioses.

Y de estas plumas tributaban gran cantidad de todo género de plumas, de todos los colores: verdes, azules, coloradas, amarillas, moradas, blancas y entreveradas. Cacao sin número; algodón, grandísima cantidad de fardos, así de lo blanco, como de lo amarillo.

Mantas, que era cosa de espanto. De ellas, de a 20 brazas; de ellas de a 10, de ellas de a cinco y a cuatro y a dos brazos, conforme a como cada provincia podía. Mantas de señores, riquísimas, de diferentes labores y hechuras, tan ricas y tan vistosas, que unas tenían grandes azafanetas, labradas de colores y plumería; otras, grandes escudos; otras tenían cabezas de sierpes, otras de leones, otras, de figuras de sol. Otras tenían pintadas calaveras, cerbatanas, ídolos: todos labrados de hilo de diversos colores y matizados de plumas de patos y ansarones de la pluma menudita y muelle, muy vistosas y curiosas.

¿Porque, aunque en esta tierra no tenían seda, en la ropa de algodón labrada y pintada hubo gran curiosidad y lindeza, pulideza y galanía. Juntamente las mantas de nequén que los chichimecas tributaban, delicadísimamente labradas y pintadas de colores, en ellas escudos con águilas doradas y con otras mil armas y divisas en ellas; y de éstas, muchas y gran cantidad.

***Pájaros vivos** tributaban estas naciones a los mexicanos, de los más preciados y de ricas plumas; unos verdes; otros, colorados: otros azules; papagayos, grandes y chicos; y de todo género de aves galanas y pintadas, águilas, buharros, gavilanes, cernícalos, cuervos, garzas, ánsares, ansarones grandes. **Animales campesinos** de todo género: de ellos, les tributaban leones tigres vivos; y gatos monteses; de todo género de animales bravos; los traían en jaulas. Pues, culebras grandes y chicas; ponzoñosas y no ponzoñosas, bravas y mansas... ¡Era cosa de ver los géneros de culebras y sabandijas que tributaban en ellas! ¡Hasta cientopiés, alacranes, alacranes, arañas, les hacían tributar, haciéndose señores de todo criado y que todo era suyo y les pertenecía!*

***Pues ¿los de la costa?** Ninguna cosa de concha cría la mar que no la traigan en tributos: veneras, caracolas, grandes y chicos; huesos curiosos de pescados, conchas de galápagos, tortugas, chicas y grandes; piedras de la mar, perlas y ámbares y berruecos; colores, de almagra, de amarillo, de verde, de azul, morado y presado; de todo género de colores, grana, alumbre, **nacazcolotl, zacatlaxcalli**, que son unas hierbas de que hacen color, aceche, brasil.*

Tributaban de otras provincias **jícaras hondas**, grandes y chicas, unas llanas otras labradas, otras doradas y pintadas de ricas y curiosas pinturas que hasta el día de hoy duran; y las hay muy curiosamente labradas. Tributaban otras jícaras grandes y llanas, que las tenían como acá tenemos las fuentes de plata, o platos grandes para sacar la comida a la mesa y para dar aguamanos. Daban también unas jícaras con sus asas, muy curiosas, como calderetas. En fin, tributaban de todo género de estas jícaras, grandes y medianas; y chicas y mas chicas, de diferentes hechuras y maneras y modos y colores.

Otros tributaban ropas de mujeres, de camisas y naguas, tan curiosas y galanas como a su modo podían hacer, llenas de anchas azafanetas, muy curiosamente labradas de diversos colores y pinturas y plumerías en los pechos, anchas armas pintadas, con hilo de colores y; a las espaldas, en otras, ponían rosas labradas; en otras, ponían rosas labradas; en otras, águilas imperiales; otras cuajadas de flores labradas, tan matizadas de plumería, que era contento verlas. Naguas riquísimas de precio y valor, tejidas curiosamente y con excelentes artificios. La cual ropa se gastaba en las señoras y mujeres de los señores y grandes.

Había **otra diferencia de ropa mujeril**, que también tributaban; y era toda blanca, la cual servía para las mujeres, mozas y viejas, que servían en los templos. Otra diferencia de ropa mujeril había, que era de nequén, con que servían las serviciales de casa y a éstas se repartía.

De otras provincias traían de tributo **esteras de diferentes maneras y pinturas**; de palmas, unas; otras, de juncos marinos; otras, de unas pajas anchas y muy relumbrantes; otras esteras, de cañas; otras, de juncos de la laguna. Juntamente tributaban asentaderos de la misma materia que las esferas, y espaldares, muy pintados y muy galanamente obrados.

De otras provincias tributaban **maíz y frijoles, chía, huautli**, chile, de diferentes especies y manera que hay de ello y se cría en esta tierra, que a ellos les sirve para diferentes modos y maneras de gisados que guisan, con lo cual los diferencian y nombran. Tributaban cantidad de pepitas de calabaza.

De otras partes, tributaban leña, **cortezas de árboles**, que es leña de señores, por la hermosa brasa que hace; y también tributaban gran cantidad de carbón ; y esto tributaban todos los pueblos que tenían montes.

Otros pueblos tributaban **piedra, cal, maderas y tablas y vigas para edificar sus casas y templos**. De otros lugares y provincias traían venados y conejos, codornices. De ellos, frescos; de ellos, en barbacoa. Tributaban topos, comadrejas, ratones grandes, que nosotros llamamos ratos, que se crían en los montes. Tributaban **langostas tostadas y hormigas**, de estas grandes que crían alas; y cigarras grandes, chicharras; y de todas las sabandijas que cría la tierra. También los que tenían lagunas tributaban de todo cuanto cría la laguna, hasta lama y moscas que andaban por encima de ella, hasta aradores de agua y gusanillos.

Pues en los pueblos que había frutas, como era en la **Tierra Caliente**, tributaban de todos cuantos géneros de fruta hay en aquellas provincias: piñas, plátanos, anonas, mameyes, de otros mil géneros de zapotes; y golosinas que en aquellas provincias se crían guayabas, peruétanos, zapontes amarillos y negros y blancos, aguacates, batatas de dos y de tres géneros.

Tributaban de estas provincias, todos los días de esta vida, grandes **cargas de rosas, hechas y aderezadas de mil diferencias de rosas**, porque las hay en esta Tierra Caliente muchas y muy olorosas, unas mejores que otras, de delicado olor. Juntamente traían de los árboles de estas rosas con sus raíces para plantar en las casas de los señores; y esto todo era tributo no más de para mostrar la grandeza y autoridad mexicana y para llamarse y ser tenidos por señores de todo lo criado, así en el agua como en la tierra.

Esto es cuando a lo que tocaba y a lo que pertenecía al vestido y comida, pero había provincias que tributaban armas de algodón, muy bien estofadas y colchadas, tan tupidas que una flecha ni una vara arrojadiza no las pasaba; rodela de varas tostadas, tan recias y tan tupidas que una espada no les hacía ninguna mella. Estas rodela, por la haz, eran muy galanas de plomerías de todos colores, en ellas pintadas de la misma pluma y de chapas de oro bruñido.

Muy galanas armas y reseñas de hechos antiguos, que aún hoy día las usan y las guardan para memoria de sus antiguallas y hechos pasados y señores.

*zTributaban **arcos grandes y gruesos**; flechas de diversos géneros y maneras. Tributaban piedras redondas, muy bien labradas para las hondas, y hondas de nequen sin número, navajas blancas y negras para espadas; pedernales para puntas de flechas y dardos.*

*En fin imagínese todo lo que se puede imaginar que en esta tierra podrá haber que tanto se tributaba a México. **Hasta panales de miel y las mismas abejas en sus colmenas; grandes cantaros de miel blanca y de esotra prieta**; resina de los árboles, tea para alumbrar; tizne para tiznarse y embijarse. Y las provincias que carecían de bastimentos, ropa y de todo lo dicho tributaban mozas, muchachas y muchachos, los cuales repartían entre si los señores; y aquellos llamaban **esclavas** y, así, casi todas las tomaban por mancebas y éstas parían y son los hijos de esclavos que algunos dicen. En sus pleitos pretensiones, cuando mas no pueden, salen y acotan con decir: “Era hijo de esclava”. Y son los que parían estas mancebas que tributaban algunos pueblos antiguamente.*

*Todos estos tributos que aquí he contado y muchas más que la historia pone así en confuso, **debajo de una generalidad que incluye y cifra todas las cosas criadas, tributaban las provincias, ciudades, villas y pueblos de la tierra al rey de México.***

*Y la causa que pone para que hubiese obligación de tributar, dice de esta manera: **tributaban las provincias todas las tierra**, pueblos, villas; y lugares, después de ser vencido y sujetados por la guerra y compelidos por ella por causa de que los valerosos mexicanos tuviesen por bien de bajar las espadas y rodelas; y cesasen de los matar, a ellos y a los viejos y viejas y niños, por redimir sus vidas y por evitar la destrucción de sus pueblos y menoscabos de sus haciendas. A esta causa se daban por siervos y vasallos de los mexicanos; y **les tributaban de todas las cosas criadas debajo del cielo**: de oro, plata, joyas, piedras plumas, armas mantas, cacao, algodón, maíz, frijoles, **huauhtli**, pepitas, chile de todo género, harina de todas semillas, petates, leña,*

asentaderos, carbón, loza de todo género, cotaras, piedras, madera, cal, caza de todo género de animales, bravos y domésticos; cueros de animales, curados y ricos; culebras grandes y chicas, bravas y mansas; pescados frescos y en barbacoa.

De todo tanta cantidad que no faltaba día de esta vida que no entrara en la ciudad de México gente forastera, con gran cantidad de todas estas cosas, así de provisión, como de riqueza, para el rey y para los grandes señores, lo cual ganaron con su sudor y trabajo y con la fuerza de su pecho y de su cabeza y brazo, sujetando todas las naciones y trayéndolas en perpetua esclavona y servidumbre. El cual ejercicio y oficio les dejó el dios Huitzilopochtli, prometiéndoles su favor y ayuda.

1.1.3.1.- División de Tributos.

Los tributos que existían entre los aztecas pueden dividirse en dos grandes grupos:

- a.** Los impuestos que se cargaban a los pueblos sometidos por los aztecas.
- b.** Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos.

Aquellos pueblos que estaban sometidos a los aztecas tenían que pagar los tributos siguientes: en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.

Alonso de Zurita expresa que al efectuarse la conquista de una provincia, los mexicanos señalaban algunas tierras en las cuales todo el común labraba y hacía sementeras conforme a lo que se daba en cada parte; y que aquello debía darse como tributo. Sin embargo, parece que ésta no es la opinión de la mayoría de los historiadores, como **Orozco y Berra**, **Chavero** y el padre **Clavijero**, pues por lo menos coexistían las dos formas:

Lo que parece más probable es que independientemente de las tierras a los principales caudillos vencedores, los cuales tenían derecho al servicio personal de los vencidos; y esto parece confirmarse cuando *Clavijero*, al hablar de la guerra entre los tepanecas y los mexicanos, expresa que el rey Itzcóatl dio a Moctezuma Ilhuicamina y a los otros que se habían señalado en la guerra

una parte de las tierras conquistadas y otras a los sacerdotes para su subsistencia.

Las épocas señaladas para el pago de los tributos variaban según la naturaleza de éstos. Generalmente se pagaban cada ochenta días, o sea cuatro meses mexicanos, o ya sólo dos veces al año o tres o cuatro veces, dividiéndose en ese último caso los 18 meses del año azteca en la siguiente forma: 5-4-4-5.

Los servicios personales consistían tanto en la obligación de labrar las tierras que señalaban los vencedores, como en llevar cargas, bastimentos y armas a cuestras y aún prestar hogar a los guerreros del pueblo al cual tributaban y contingentes para la guerra.

1.1.3.2.- Tributos que debían pagar los propios mexicanos.

Los mexicanos pagaban a sus señores naturales ***el Tributo Religioso y el Tributo en Tiempo de Guerra.***

¿Como entre los aztecas se hallaba muy arraigado el culto religioso a sus diferentes dioses, era natural que existieran también muchos ministros. Según cálculos de los historiadores **Orozco y Berra, Clavijero y Torquemada**, en la Republica existían 40 000 teocallis con un millón de ministros; para este cálculo se basaron en que solamente en el templo, mayor había 5000 ministros.

Para el sostenimiento y gastos de reparación de los templos se tenían dedicadas grandes extensiones de tierras de los dioses; y tres clases de tributos: el de las primicias de los frutos de campo, el de mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal y vestidos; y tributo de servicios, labrando los terrenos dedicados a los templos.

Tributo en Tiempo de Guerra. Los pueblos sometidos a los mexicanos tenían la obligación de seguirlos en la guerra, a cuyo efecto se les señalaba la gente con quien deberían contribuir.

El servicio de guerra consistía también en llevar las armas y equipaje a los guerreros.

A algunos pueblos se les imponía, además del tributo respectivo, la obligación de cultivar unos campos determinados para suministrar viveres al ejército real.

Sanciones. A nadie le valía razón ni excusa para exceptuarse del pago del tributo; si era pobre, debía trabajar; si estaba enfermo, se esperaba a que sanase. Los exactores perseguían a todos con la mayor crueldad y tenían facultad para vender como esclavos a los incumplidos.

A los soberanos aztecas del antiguo México no sólo se les debía entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también anualmente, cierto número de mancebos, a los que —naturalmente por motivos religiosos— se les arrancaba solemnemente el corazón. Según los Códices, el rey de Azcapotzalco pidió a los aztecas que además de las balsas sembradas de flores y frutos que llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y un pato echado sobre sus huevos de modo que al recibirlos estuvieran picando el cascarón. Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica: para su cobro empleaban a los “Calpixquis”, que llevaban como credencial una vara en la mano.

Y un abanico en la otra: se pagaban tributos normales, de tiempo de guerra y religiosos, aparte de otros que daban en diversas ceremonias. Existía el “Calpixcacalli” o Gran Casa de los Tributos.

Por lo que se atañe al pueblo azteca, **Porrás y López** nos dice: *“En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los códices pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlán”.*

Al respecto, **Gutierre Tibón** comenta: *“Los antiguos morelenses tuvieron que ser muy industriosos, porque los emperadores aztecas les exigían tributos enormes.*

Cada año debían entregar al señor de México dieciséis mil cargas de ropa (vestidos de algodón y de fibra de maguey para los capitalinos de entonces); y treinta y dos mil resmas de papel. Cada resma constaba de 20 hojas; ¡seiscientas mil hojas de papel! Cantidad asombrosa que habla en favor del desarrollo de la industria en aquellos días prehispánicos.”

El Códice Mendocino, antecedente de los varios que registran tributos y según se afirma no es prehispánico, pero que sigue claramente el estilo de escritura o semiescritura, que es el sistema azteca de esa época en la que los indígenas pagaban también sus tributos en artículos industriales. “La Matrícula de Tributos” es, junto con la segunda parte del Código Mendocino, el único registro de verdad a la manera antigua de los tributos que se cobraban en el Imperio Azteca. El contenido del Códice Mendocino es fundamentalmente de carácter económico; y por lo mismo, pertenece a un género relacionado con la administración pública, el de los “tequiámatl” lo que significa papeles o registros de tributos. No obstante lo anterior, dicho Códice, por sus anotaciones, también revela formas de vida de los pueblos mesoamericanos.

El tributo azteca en especie fue cambiado al tributo en monedas que cobraban los españoles.

Todavía mejor organizado estaba en la misma época, el Estado de los incas del Perú. Nadie en las clases populares poseía lo mínimo, lo que trabajaba con sus manos pertenecía al dios-rey, quien, a cambio, le proporcionaba lo necesario para la subsistencia con ayuda de un ejército de funcionarios.

Las cuentas se hacían mediante un sistema mnemotécnico (procedimiento que facilita y aumenta el alcance de la memoria, del griego *mnēmē*, memoria; y *teknē*, arte) denominado “quipus”, elaborado por medio de cuerdas o cordeles anudados que, según las clases de impuestos, se hallaban coloreados distintamente; y conforme a su cuantía, se anudaban de forma diversa, por lo que de acuerdo al número de sus nudos, permitía llevar la cuenta de cantidades que no excedieran el número diez mil.

Eran tan complicados, que se debía acudir a los “quipos-camayos” que pueden ser, pues, considerados como los primeros asesores fiscales.

Respecto de la cultura prehispánica inca, **Rafael Romano Delbano** afirma: *“El grupo de los sacerdotes, poseía una serie de ventajas como la exención de tributos. La producción agrícola, estaba —conjuntamente con el tributo que debía aportarse al Incanato— a cargo de la gente del pueblo. Se asignaba una parcela al hombre del pueblo purej para que la cultivara y su producción sirviera para el sustento de su familia; de tal modo que recogiendo las cosechas de varios plantíos se constituía el tributo para el Inca. Había otro sistema tributario que consistía en la entrega de la fuerza de trabajo que se denominaba mita, por la cual colaboraban en la construcción de edificios o en las tareas agrícolas en las tierras del Inca”.*

De la breve exposición histórica de los impuestos en la antigüedad, se puede apreciar que en el establecimiento de los mismos no se observaba ni el más elemental principio de justicia, sino por el contrario, su establecimiento se basa principalmente en el capricho de los soberanos llegando hasta la barbarie, en cuanto que se establecieron tributos en forma de seres humanos, con la finalidad de sacrificar sus vidas.

Por lo que respecta al pago de los impuestos en forma de prestación personal o trabajo físico, en la actualidad no existen.

Las declaraciones de impuestos en la antigüedad llegaron a ser hasta humillantes, puesto que los obligados durante las declaraciones debían inclusive arrodillarse y pedir gracia.

1.1.4.- Antecedentes Históricos de los Impuestos en la Colonia en México.

Es conveniente señalar brevemente, como lo puntualiza **Guillermo Floris Margadant S.**, que en realidad la Nueva España no era una típica “colonia” sino un reino, que tuvo un rey, coincidente con el de Castilla. Aquí era representado por un virrey, asistido por órganos locales con cierto grado de autonomía vigilada y vivía entre súbditos de la Corona.

Quienes, aunque a menudo de origen peninsular, habían desarrollado un auténtico amor a su patria ultramarina; además, generalmente no estuvieron animados por el deseo “colonizador” de enriquecerse aquí para regresar luego a la madre patria (desde luego, hubo excepciones al respecto). También la preocupación de la Corona por los intereses espirituales y materiales de los indios se destaca favorablemente del espíritu “colonial” observando en otras empresas colonizadoras, efectuadas por países occidentales en aquellos siglos.

En cuanto a la primera exacción tributaria, **José Miranda** indica:

*La versión de esta primera exacción tributaria de **Bernal Díaz**, aunque no difiere esencialmente de la de Cortés, la aclara y rectifica en algunos extremos. Escribe el autor de la **Historia verdadera**:*

“Pues como el capitán Diego de Ordaz y los demás soldados por mí ya nombrados vinieron con muestras de oro y relación que toda la tierra era rica, Cortés, con consejo del Ordaz y de otros capitanes y soldados, acordó de decir y demandar al Moctezuma que todos los caciques y pueblos de la tierra tributasen a su Majestad y aquel mesmo, como gran señor, también diese de sus tesoros. Y respondió que él enviaría por todos los pueblos a demandar oro, más que muchos de ellos no lo alcanzaban; sino joya de poca valía que había habido de sus antepasados. Y de presto despechó principales a las partes donde había minas y les mandó que diese cada pueblo tantos tejuelos de oro fino, del tamaño y gordor de otros que les solían tributar; y llevaban para muestras dos tejuelos; y de otras partes no le traían sino joyezuelas de poca valía.

Huelga decir que esta primera exacción es una contribución extraordinaria; pero no huelga en cambio llamar la atención sobre lo que ella significa: reconocimiento del deber tributario por parte del vasallo a requerimiento del superior. Aunque extraordinaria, hay que considerar forzosamente esta exacción como momento inicial o punto de arranque del tributo indígena. Declarada y reconocida la obligación de contribuir al superior político, queda el tributo establecido en la Nueva España. No hay todavía mandato ni precepto del monarca español.

Todo se ha hecho en aplicación del principio político casi tan antiguo como la Humanidad: el de que los vasallos o los súbditos tienen que pagar tributo al soberano o señor supremo. Cortés no ha hecho otra cosa que recoger este principio, ya declarado, como vimos, en el periodo insular; y ponerlo en ejecución antes de recibir instrucciones o normas de su rey.

Por lo que se refiere al destino del tributo, el conquistador de México no procede con lógica en el que dio al primeramente impuesto. Si era tribu de vasallos, debió corresponder al rey de España. Sin embargo, Cortés lo distribuyó como si fuera botín, conforme a las disposiciones dadas para el reparto de éste. Al obrar así, mostraba ya don Hernando sus designios, que aparecerán con mas claridad en el futuro inmediato: sus miras se dirigían a canalizar los tributos hacia los conquistadores; a conseguir para éstos una recompensa que los indemnizara de los gastos y sacrificios de la Conquista y los sujetara a la tierra, cuya dominación sólo ellos podían asegurar.

¿Sabía muy bien Cortés que sus designios chocarían con los del soberano español, opuesto a los repartimientos. Pero asimismo sabía bien que la necesidad de recompensar a milites y de mantenerlos como guardianes de la tierra forzaría a dicho soberano a transigir o ceder en parte. Vio venir el obligado forcejeo y; conocedor de sus buenas cartas se apresuró a ponerlas en juego, teniendo además a su favor la ventaja de poder iniciar la lid creando intereses o dando lugar a situaciones que serían presentadas después ante el soberano como “hechos consumados” fundados en la conveniencia o en la necesidad.

Al tiempo que Cortés realizaba la conquista de la Ciudad de México, impuso ya a los indios de algunos pueblos próximos a la capital azteca tributos ordinarios, de género de los que después gravarían a todos los indígenas. Chalco fue uno de los pueblos en que eso ocurrió, si damos crédito a una información hecha por fray Domingo de la Anunciación, según la cual los indios de dicha comarca recibieron de paz a los españoles; y Cortés los trató muy bien y averiguó lo que solían dar a Moctezuma; y luego “les mandó que les diesen y tributasen cuatrocientas cargas de maíz y que les ayudasen a la conquista”.

Pero la imposición de la tributación ordinaria a todos los pueblos de la Nueva España ya sometidos no la hizo Cortés hasta que sojuzgó a los mexicanos.

*Según refieren **Motolinía y Olarte**, “el marqués mandó que se juntasen en Coyoacan a todos los principales de la comarca de México y todos los demás que buenamente pudiesen”. Y así juntos les dijo: “Sabe que ya no habéis de labrarles las tierras como solíades, sino sólo habéis de servir al emperador y en su nombre a estos españoles y cada pueblo de los que son algo principales ha de ser por sí. Y así lo aceptaron los que allí se hallaron y se repartió la tierra en los españoles y cada uno se concertaba con el cacique, señor y principales del pueblo que le encomendaban qué tanto le habían de dar cada 80 días.”*

Por tanto, antes de recibir instrucciones u órdenes del emperador, Cortés repartió los indios entre los conquistadores y les concedió los tributos que en principio debían pagar aquéllos al soberano español, si bien reservó a éste ciertos pueblos que dependerían directamente de él y le acudirían con prestaciones y servicios. Realizó así dos actos en sustancia ilegales: uno, el repartimiento, por arrogarse, al hacerlo, una facultad de que carecía; otro, la concesión de tributos, por salirse abiertamente de la ley, pues hasta entonces la encomienda sólo daba derecho a exigir servicio personal y los reyes habían mantenido el principio de que el tributo de los nuevos vasallos les pertenecía... Supervivencia de tributo prehispánico

Hasta mediados del siglo XVI, el tributo prehispánico permanece, en gran parte, vivo. Los españoles lo utilizaron en un principio tal como lo hallaron y fueron acomodándolo luego a las normas europeas y al régimen económico-social que se iba formando en la Nueva España.

El sistema tributario indígena tuvo la flexibilidad necesaria para soportar los ajustes que impondría la superposición de las dos sociedades, la española y la autóctona. Dentro de él hubo los obligados traspasos: unos señores remplazaron a otros —el rey y los encomenderos a los señores universales—, la Iglesia cristiana sustituyó a la pagana... y hubo también ciertos cambios en las prestaciones para satisfacer necesidades europeas:

Cultivo de trigo, cría de seda, cuidado de ganados... E integróse en él una nueva aplicación del objeto tributario: su inversión en empresas capitalistas, en las granjerías de los españoles.

*Pero la estructura del sistema hasta que fue reemplazado por otro —por el que cabría llamar **sistema colonial del tributo indígena**— continuaría siendo la misma:*

- 1. El tributo seguiría consistiendo en prestaciones materiales —especies— y personales —servicios—. Las especies no cambiarán gran cosa: productos del campo y la naturaleza, principalmente para la alimentación y la construcción de casas; objetos industriales para diversas necesidades —prendas de vestir, calzado, loza, etc. —. Mucho se transformarían, en cambio, los servicios, por ser añadidos a los de antaño los requeridos por las empresas ganaderas y mineras de los encomenderos.*
- 2. Seguiría siendo dado por los **macehuales y terrazgueros**.*
- 3. Seguirían existiendo los plazos indígenas. De 80 días, medio año, etcétera.*
- 4. Seguiría vigente el señalamiento colectivo particular —por grupo— y el repartimiento igual dentro del grupo.*
- 5. Seguiría en pie el sistema de repartimiento y recaudación por caciques y **calpixques**.*
- 6. Seguiría registrándose en pinturas el tributo señalado y repartido.*
- 7. Seguiría siendo la sementera hecha en comunidad la forma principal de “dar” los más importantes productos del campo —maíz, trigo, etc. —; y la elaboración colectiva, la de dar algunos objetos industriales —la ropa, por ejemplo—; y la tanda o rueda, el modo de repartir toda clase de servicios.*
- 8. Seguirían sirviendo para la medida del objeto tributario muchas de las unidades indígenas: el zontle, el **xiquipil...**; y algunos de sus recipientes: el **chiquihuite**, el **caxitl** (cajete), el **tenalt** (tenate) ...*
- 9. Seguiría recogiéndose el tributo en casas especiales, etcétera ...*

Las contribuciones durante la dominación española quedan comprendidas en la forma siguiente:

1. *Impuesto sobre el comercio exterior: en esta categoría estarían incluidos los denominados **almojarifazgo, grana, añil y vainilla**, impuestos de caldos (en lo que se refiere a los aguardientes y vinos llevados de España), anclaje, armada, avería y otros derechos de mar, y estanco de lastre.*
2. *Impuestos y gravámenes en el comercio interior: alcabala, pulperías, derechos del quinto de oro y plata, derechos de vajillas, de amonedación y de ensaye; minería, señoreaje de la minería; impuestos a pulques; ramo de muralla; peaje y barcas; real desagüe de Huehuetoca; estancos; azogues, cobre, estaño, plomo, alumbre y cordobanes; gallos, naipes, nieve, pólvora, salinas, tabaco, así como impuestos de caldos (respecto al aguardiente fabricado en Parras y en algunas otras regiones del país).*
3. *Impuestos sobre la agricultura y ganadería: diezmos y licencias. Impuestos sobre sueldos y utilidades: media anata secular; y mesadas y medias anatas eclesiásticas.*
4. *Impuestos sobre actos, documentos y contratos: papel sellado.*
5. *Impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos: lotería.*
6. *Impuesto de capacitación: tributos, medio real de fabrica, medio real de hospital y medio real de ministros.*
7. ***Alejandro de Humboldt**, en su **Ensayo Político sobre el Reino de la Nueva España**, destacó que sería fácil probar que si el reino de México tuviese un gobierno sabio, si abriese sus puertas a todas las naciones amigas, si recibiese colonos chinos y malayos para poblar sus costas occidentales desde Acapulco hasta Colima, si aumentase los plantíos de algodón, café y caña de azúcar; y si estableciese un justo equilibrio entre los trabajos y de la agricultura, el beneficio de las minas.*

*Y su industria manufacturera, podría por sí solo y en pocos años dar al gobierno español una utilidad líquida doble de la que le da **hoy día** toda la América española. La tesorería de Madrid recibía del virreinato de la Nueva España de cinco a seis millones de pesos al año, del virreinato de Perú cuando más un millón, del virreinato de Buenos Aires de 600 000 a 700 000 y del virreinato de la Nueva Granada de 400 000 a 500 000.*

1A la Edad Media en Europa, correspondió la Colonia en nuestro País.

En la etapa histórica de la Colonia; y por lo mismo, durante la Conquista, la Primera Real Audiencia y el Virreinato, *la Real Hacienda, se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. Por lo anterior, en esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad en materia tributaria.*

Durante el transcurso de los 300 años, el sistema hacendario de la Colonia, fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo.

Los productos que se importaban de España eran: vino, aceite, lencería, vajillas, jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabon, etc., la exportación de la Nueva España a la metrópoli consistía principalmente en oro, plata, grano cochinilla, azúcar, cueros etc.

La Nueva España únicamente podía comerciar con la metrópoli; en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista a favor de la Península. Esta situación en sí misma grave, todavía alcanzaba un grado superlativo ante la multiplicidad de impuestos, a partir de la fundación de la Villa de la Vera-Cruz, se estableció el “quinto real” destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés.

Y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaran al extremeño en la conquista; este impuesto también recayó sobre la extracción de metales, respecto de la totalidad de la extracción, de la cual una quinta parte era para la Corona. Lo pagaban inclusive los propios conquistadores o sus descendientes.

El mismo Rey de España celoso de lo que no era de él nombró como Tesorero Real al Español Alonso de Estrada; y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como veedores, factores, contadores, ejecutores, etc.

El Impuesto de Avería que consistía en el pago que se hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4% habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

El Impuesto de Alcabalas por la contratación de ventas y permutas.

El Impuesto de Almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de la mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era en favor del almirante de Castilla.

El de Almofarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías; este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%

El Impuesto de Pesca y Buceo, por concepto de la extracción de perlas.

El Impuesto de Lotería establecido en 1679, con una tasa del 14 % sobre la venta total de la lotería.

Igualmente estuvo vigente *el impuesto de lanzas, por título de nobleza*.

Establecida en la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1573, fue implantada la *Alcabala* (pago por pasar mercancías de una intendencia o provincia a otra) y después el peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez.

Rafael Aguayo Spencer, narra cómo **Fray Alonso de la Veracruz**, logra la exención del “diezmo” para los indígenas: *“La equidad y la justicia le llevan a sustentar la tesis de la exención del nativo en el pago de los diezmos; por lo que se levanta en su contra un gran vocerío por la doctrina contraria al pago de los diezmos que expone en su **Relectio de decimis**. Como esto entrañaba una disminución de la real hacienda, el monarca mando llamar a Fray Alonso, queriendo oír de viva voz los argumentos del fraile, o más probablemente, con el fin de retenerlo en España para que no siguiera tratando la cuestión. Salió para la Península, a entrevistarse con el monarca, el cual según reza la fama, “le recibió serio, oyóle benigno y despidióle cariñosamente”. Habló el fraile con austera tranquilidad: el Papa, al conceder a los reyes castellanos preeminencia sobre las Indias, les impuso la obligación de evangelizar, corriendo la carga económica por cuenta de la Corona. Poco tiempo después, llegan a México cédulas reales que confirman la tesis de Fray Alonso.”*

1El Impuesto de Caldos, aplicado a la Fabricación de vinos, aguardientes y licores.

El impuesto de Papel Sellado por uso de la papelería oficial.

También se cobraban *impuestos extraordinarios*, como el de “muralla” (para hacer un gran muro en Veracruz).

Asimismo, se estableció *el Impuesto de Media Anata* que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servidores públicos, incluyendo al Virrey, Oidor y Gobernador.

Comentando el sistema impositivo, uno de los virreyes de la Nueva España, **el Conde de Revillagigedo** decía: *“... de la relación que acabo de hacer de los diferentes ramos que componen la Real Hacienda de atender a todos y cada uno de por sí; y evitar la complicación y confusión de manejo, el que debía llevarse con mejor orden y mayor claridad.*

Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y porque razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace más difícil las contribuciones.

Durante el desempeño del Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaban un total de 84 gravámenes.

1.1.4.1.- Procedimientos de Recaudación en los Pueblos de la Corona.

En el procedimiento de recaudación de los tributos en los pueblos de la Corona existían dos fases:

A. El Repartimiento del Tributo entre los tributarios.

Consistía en *la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente dar según cantidad, calidad y posibilidad, reemplazándose posteriormente la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían por año; entendiéndose que esos tributos fueren en pro y utilidad de los que pertenecían al pueblo, ordenando el virrey se evitaran daños y hurtos con los indígenas, que se llegaban a cometer constantemente con motivo del repartimiento y cobro. El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio.*

Como no era raro los excesos de los caciques y gobernadores en el repartimiento del tributo, motiva quejas naturales, religiosos y algunas autoridades.

B. El Cobro.

El cobro correspondía también a los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos.

A veces el virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza.

Lo recaudado por cacique y gobernadores se recogía por los corregidores.

En los pueblos donde los tributos estaban arrendados, se abandonaba a los contratistas el cuidado de recaudar las especies tributarias.

1.1.4.2.- Comisiones de Revisión en los Pueblos de la Corona.

1 Cuando los indios se consideraban perjudicados por abusos administrativos en el repartimiento que sus autoridades habían ejecutado, solían acudir directamente ante el virrey en demanda de desagravio, ante quien imponían escrito de impugnación, haciendo relación de que a causa de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados, recibían agravio porque algunos pagaban más de lo que debían conforme a la tasación.

El virrey ordenaba a una comisión que revisará la tasación hecha en el pueblo correspondiente y el repartimiento de tributos. Siempre se le daba traslado al encomendero. El medio de impugnación duraba en trámite aproximadamente año y medio.

Con motivo de la revisión, se mandaba repartir de nuevo la tasación de los tributos, igualitariamente de manera que ninguno reciba agravio.

1.1.4.3.- Procedimiento de Recaudación en los Pueblos de los Encomenderos.

En estos pueblos existió un mayordomo o administrador del encomendero: *El calpisque, que tuvo como una de sus principales misiones el cobro de los tributos.*

1.1.4.4.- Comisiones de Revisión en los Pueblos de los Encomenderos.

De la misma manera que en los pueblos de la Corona, el virrey intervino en los de Encomienda, generalmente a petición de los indios, para asegurar la distribución del tributo conforme a las normas establecidas y desagraviar a los indios, siempre se le daba traslado al que revisaran los repartimientos hechos por las autoridades indígenas.

1.1.4.5.- La Protección Legal y Gubernativa de los Indígenas con Motivo de sus Quejas en Materia Tributaria.

Los abusos en materia tributaria cometidos en perjuicio de los indígenas, propiciaban que éstos elevaran quejas a las autoridades de la Colonia, con el propósito de que éstas reparasen la injusticia haciendo desaparecer el agravio. En la Época Colonial, desde Cortés hasta la venida de Fray Juan de Zumárraga a México, nos dice **José Miranda**: *“Las quejas de los indígenas son más que nada apelaciones a la equidad de los gobernantes, porque falta el derecho positivo —los preceptos legales—en que apoyarlos. Al ocurrir la venida de Zumárraga, ya había además de una flamante legislación protectora de los indios, las Ordenanzas de Toledo de 1528”.*

Los indios, como los demás súbditos, acudían a las autoridades bien por la vía gubernativa o bien por la judicial a pedir protección, amparo o la observancia del derecho, siendo la tasación del tributo, el punto de partida de la protección, ya que sin ella, quedaba abandonado a las exigencias del encomendero o del corregidor. Las quejas de los indios, en cualquiera de las dos vías señaladas, tenían la tramitación correspondiente, siendo resueltas mediante fallo o resolución fundados en las disposiciones legales vigentes.

Por último, el historiador español, **José Miranda** comenta: *“La mayoría de las veces las autoridades superiores de la Colonia ponen en movimiento el aparato protector en respuesta a un requerimiento particular, la denuncia de un abuso o un exceso, por información o por queja. Si la información o la queja llegaban al virrey, este tenía plenas facultades para decidir sobre la procedencia de la impugnación o queja; y por lo mismo, para hacer que desapareciera el agravio por la vía gubernativa, expidiendo una orden a las autoridades o particulares que lo cometían.*

Cuando el virrey no estima oportuno emitir una orden que pueda poner fin al abuso, hace intervenir a la justicia, mandando a algún magistrado que se informe y resuelva en definitiva según derecho.

1A veces, la queja es presentada por los indios interesados ante la audiencia; y entonces sigue la vía judicial, tramitándose como asunto relacionado con las tasaciones; y cerrándose el procedimiento por lo tanto con un fallo de aquel organismo.

En algunos casos, seguramente por imputación de delitos la queja presentada por los indios reviste la forma de querrela criminal; y da lugar a un pleito de esta índole.

También hemos encontrado fallos judiciales sobre los tributos demasiados, en pleitos relativos a tasaciones, como cláusula de la sentencia general¹.

En los primeros años de la Colonia, los asuntos fiscales eran tramitados y resueltos por la Real Audiencia. Esta conocía en grado de apelación de los asuntos contenciosos resueltos en primera instancia por los alcaldes ordinarios y corregidores. Pero en el año de 1561, el Rey de España, resolvió que los asuntos fiscales serían conocidos por la Real Hacienda. Pasaron así de lo jurisdiccional a lo administrativo. En el año de 1786, se expidieron ordenanzas para el establecimiento de doce intendencias que tenían funciones muy amplias, entre otras, en aspectos de justicia y hacienda.

C. Surgimiento del Concepto de Tarifa.

Acerca de cómo surge en materia fiscal el término “tarifa”, **Rafael Escandón** en su obra nos dice: *“Cuando los moros controlaban la Península Ibérica y eran los amos y señores del Estrecho de Gibraltar, cobraban cierto impuesto a los barcos que pasaban por el estrecho; dicho impuesto se determinaba según el peso del barco que llegaba al Puerto de Tarifa. De ahí surgió esta palabra, que se refiere precisamente a la tasa de impuesto que se le impone a un vehículo o a otra cosa.”*

1.1.4.6.- Historia de los Impuestos.

Para poder comprender los *antecedentes históricos de los impuestos* es necesario retomar los conceptos elaborados por los grandes pensadores de la historia de la humanidad.

¹ Gregorio Sánchez León, Op. Cit. Pag. 25.

Pero como el tema principal de esta investigación jurídica, es materia de contribuciones, entonces hemos recopilado pensamientos de reconocidos autores, que hablan sobre los impuestos en las diferentes etapas de la historia humana que cito a continuación:

☒ En un principio, el impuesto aparecía como un don espontáneo de los contribuyentes (*donum, donativo*), después como el resultado de un ruego del soberano (*petición, precarium*), más tarde una petición de ayuda (*ayuda, contribución, Steuer*). Después de ser considerado como un sacrificio (*gabela, Abgabe*), se convirtió en un deber (*duty*), posteriormente en una obligación impuesta (*impuesto, derecho, Auflage*) y por último, en una imposición de oficio (*taxe, rate, Schatzung*). Asimismo, la Constituyente repudió el término impuesto para crear el de contribución. **SELIGMAN.**

☒ La historia del género humano, sus desplazamientos migratorios, las guerras, las estructuras e imperios políticos y comerciales, no se entenderían de omitirse el fenómeno impositivo, que no sólo tiene su historia, sino que es elemento esencial en la historia de los pueblos; y por lo tanto factor determinante de la civilización. **IGNACIO ROMEROVARGAS YTURBIDE.**

☒ El correr de los tiempos nos muestra que según sea la aristocracia, la burguesía industrial o comerciante, o el proletariado obrero quien detente el poder político, así será la forma que adopte el sistema fiscal de un país. Esto es, la política impositiva de un pueblo corresponde al grupo social que detente el poder político. **EDUARDO RESÉNDEZ MUÑOZ.**

☒ Con la caída del feudalismo, los ingresos de la propiedad de la Corona tuvieron que ser remplazados por la imposición; y conforme el alza de las instituciones jurídicas y financieras modernas empezó a reflejarse en la estructura tributaria, la complejidad del análisis de la estructura impositiva aumentó considerablemente. A su vez, el desarrollo de la democracia popular modificó lo que se consideraba el espectro adecuado de las funciones gubernamentales, sustituyendo la política presupuestaria a las barricadas como campo para la lucha de los intereses

de grupos y clases. **RICHARD A. MUSGRAVE.**

☞ El enfrentamiento entre la ciudad y el campo es el corazón eterno de la historia humana, tan lejos como se le mire, de Jericó a Atenas o a Roma, hasta las grandes metrópolis de hoy... el mundo contemporáneo se caracteriza por la victoria de la ciudad sobre el campo... La riqueza fiscal y monetaria del campo es muy escasa. Las ciudades, en cambio, asientos del comercio y de la industria, son el sitio de paso de los intercambios de mercaderías más importantes y prometen una fiscalidad abundante... Las corporaciones de artesanos, las asociaciones de comerciantes logran que los reyes les otorguen el monopolio del ejercicio de su oficio y pagan, en contrapartida, derechos que se vuelven rápidamente la fuente principal de los ingresos de los estados. La contribución del campo será indirecta: se hará todo lo que se pueda para que el precio de los productos vendidos a las ciudades sea el más bajo posible para mantener una población urbana numerosa y fácil de alimentar.

...las élites son todas urbanas, o por lo menos, la legitimidad política de todas ellas 0 proviene de las ciudades. Las rebeliones urbanas son las que desencadenan los golpes de Estado y revelaciones. Todos los gobiernos temen las sublevaciones del hambre que se manifiestan cada vez que... tratan de liberar el precio de los productos alimenticios. **DANIEL COHEN.**

☞ Los impuestos han provocado con frecuencia los grandes acontecimientos de la historia. El individuo por su egoísmo innato se siente inclinado a reaccionar contra el Estado que le aplica gravámenes. El descontento se manifiesta por la prensa, por el comicio y hasta por revueltas contra los poderes públicos.

Uno de los antecedentes más remotos conocidos es del impuesto sobre el capital que en forma progresiva (*eisfora*) fue aplicado en Atenas al correr el año 428 A.C., con motivo de la necesidad de atender los gastos de guerra contra Esparta. El impuesto era del 20%, pero en las grandes capitales llegaba a la confiscación de la fortuna de los ricos por el arbitrio de los gobiernos populares, según lo recuerda Griziotti.

La presión del gravamen aludido se acentuaba con la de otros simultáneos como la *liturgie* para costear fiestas, gastos de lujo y otros sin utilidad.

Y la *trierarchia* para armar la flota, estos gravámenes irritaron a los contribuyentes ricos; y así como en el siglo V antes citado eran celosos cumplidores de los tributos que sostenían al Estado, luego prefirieron influir en un rumbo distinto, esto es, concertar la paz con Esparta, ya que más temían a las expoliaciones y abusos sobre sus patrimonios por disposiciones o leyes emanadas de los gobiernos populares que las que les pudieran imponer sus enemigos foráneos.

Frecuentes han sido los casos de rebeldía. En Nápoles durante el año 1777 un impuesto sobre la fruta provocó la revolución contra el gobierno tiránico.

La rebelión de las colonias inglesas de Norteamérica se produjo entre 1775 y 1783 por la imposición de los derechos aduaneros y sobre el comercio del papel, del vidrio y del té, tributos que se estimaron inconstitucionales por haber sido establecidos por la metrópoli sin la aprobación previa de la colonia, como lo requería la Carta Magna en el derecho inglés.

La Revolución francesa tuvo entre sus numerosas causas la inicua ordenación tributaria fundada en la distinción entre las tres clases sociales: aristocracia, clero y burguesía, eximiéndose las dos primeras y oprimiéndose a la última con los tributos.

El levantamiento de las colonias hispano-americanas también fue promovido por reacción contra la presión tributaria ejercida por España.

Henry Laufenburger al detenerse en el estudio de la rebelión colectiva de los contribuyentes, afirma que en el curso de los siglos, la sublevación de los contribuyentes ha tenido dos causas esenciales; el abuso de poder de un estado omnipotente y la decadencia de la autoridad.

Comienza por recordar que los romanos se levantaron contra las exacciones de los funcionarios fiscales que creían que todo les estaba permitido. La insurrección de los sometidos fue posible, por el debilitamiento progresivo del imperio.

No hay Estados —dice Montesquieu—en los que haya más necesidad de tributos, que en aquellos que se debilitan, de tal suerte, que están obligados a aumentar las cargas a medida que se encuentran en inferiores condiciones para sobrellevarlas.

El autor alude a la insurrección de los galos en el siglo III: Roma logró imponerse pero los rebeldes resurgieron con más bríos en varias tentativas. Fue así, sin embargo, afirma que Roma no dejó de agravar los impuestos, procurando con ello remediar su debilidad creciente, pese a que ella se acentuaba precisamente por culpa de la presión tributaria. El fin de la lucha se produjo al invadir los bárbaros el imperio.

En Inglaterra, la misma situación de rebeldía frente a la imposición creciente dio por resultado el sometimiento de la aplicación de los gravámenes al consentimiento de los contribuyentes que eran entonces los señores. Así nace la Carta Magna, que ello tuvo por objeto, en 1215. A partir de 1689, el derecho a votar los impuestos pasó al Parlamento.

En cuanto a Francia se advierte una evolución paralela desde la lucha por los privilegios hasta la Revolución, cuyo días subsiguientes fueron marcados o jalonados por nuevas resistencias. Téngase en cuenta que la caída de Napoleón I, fue motivada, entre otras causas, por el hecho de haber implantado contribuciones no fundadas en la Ley. Después del régimen del sufragio censitario, que no confería el derecho de consentir gravámenes más allá de los obligados a satisfacerlos, llegamos al sufragio universal, instituido en el Segundo Imperio, que pasó a ser el fundamento político de la República Francesa. Mediante el sufragio universal adquieren el derecho a votar contribuciones, los representantes elegidos por el pueblo, sin distinción entre los que fueran realmente contribuyentes y los que estuvieren liberados de la carga. **MANUEL DE JUANO.**

☞ Crane Brinton, en su libro *Anatomía de la Revolución*, analizando los caracteres comunes de las revoluciones triunfantes en los estados modernos: la Revolución Inglesa de 1640; la Revolución norteamericana; la Revolución francesa y la reciente Revolución rusa, menciona el de las dificultades financieras; y dice los dos primeros Estuardos estuvieron en perfecto conflicto con sus Parlamentos, por la cuestión de los impuestos; y los años anteriores a 1640 están llenos de quejas acerca de impuestos sobre barcos, ganancias, derechos de tonelaje y otros términos

que ahora nos son extraños, agrega: todos los historiadores de hoy pueden rechazar la frase: ningún impuesto sin representación, como explicación idónea de los comienzos de la Revolución americana; pero lo cierto es que en 1770, fue una consigna capaz de inducir a nuestros padres a la acción. La reunión de los estados generales franceses, cuya convocatoria en 1789 precipitó la Revolución, fue inevitable por la mala situación financiera del gobierno. En Rusia, en 1917, el colapso financiero no se notó tanto, quizá porque el regimen zarista había producido un especie de colapso general en todos los campos de actividad gubernamental, desde la guerra hasta la administración de las aldeas; pero tres años de guerra pusieron a tal prueba a la economía rusa, que, incluso con la ayuda de los aliados, la elevación de los precios y la escasez eran en 1917 los factores mas evidentes en la atención general. Agrega más adelante: dos factores parecen saltar a la vista en estos motivos de descontento económico: el primero y menos importante, es la miseria de sus grupos en un a sociedad determinada. Cita Trotski, que dice: en realidad la mera existencia de privaciones no es causa suficiente para una insurrección; si lo fuera, las masas estarían siempre sublevadas. Es de mucha mayor importancia el que entre un grupo o grupos exista el sentimiento de que las condiciones que prevalecen, limitan o entorpecen su actividad económica. El profesor Merryman, en un estudio de seis revoluciones del siglo XVIII en Inglaterra, Francia, los Países Bajos, España, Portugal y Nápoles, descubre que todas tuvieron un origen financiero común: todas empezaron como protestas contra los impuestos. Si pues, una política impositiva equivocada, injusta, puede llevar al extremo de generar una revolución, el Poder Legislativo debe ser cuidadoso de las medidas que dicta en esta materia, para no herir el concepto social de equidad, de justicia en la tributación, pero aún cuando podría invocarse esta causa como motivo para la intervención del Poder Judicial Federal como una válvula legal de escape contra la inconformidad causada por ciertos impuestos, creemos que sería coartar la libertad de acción del Estado, que en muchas ocasiones, como hemos dicho, basa su sistema impositivo en situaciones económicas presentes o futuras, que normalmente escapan a la posibilidad de encerrarlos dentro

del rigorismo de los procedimientos judiciales para sujetarlas a una decisión de los tribunales. Por otra parte, ha sido conquista del pueblo el derecho a que los impuestos establezcan por medio del Poder Legislativo, arrebatando al Ejecutivo el privilegio de señalarlos; éste fue el origen de la Carta Magna impuesta a Juan sin Tierra en 1214; y de todas las restricciones que en la historia parlamentaria de Inglaterra se han impuesto al soberano en materia financiera. **ERNESTO FLORES ZAVALA.**

☞ Los nobles pagan impuestos con su preciosa sangre derramada en defensa del reino, nosotros los sacerdotes pagamos impuestos con nuestras plegarias para que Dios perdone nuestros pecados y ustedes el pueblo llano, pagan impuestos con dinero porque no tienen otra forma de hacerlo. **OBISPO DEL SENA, EN SU HOMILÍA EL DOMINGO ANTERIOR A LA TOMA DE LA BASTILLA.**

☞ La institución del impuesto es ciertamente una de aquellas que con mayor evidencia traen el sello de la necesidad hay que pagar los impuestos o morir, dice enérgicamente un proverbio inglés. La necesidad es su fundamento la exigencia su carácter; la coerción le sirve de sanción. **M. DE PARIEU.**

☞ Si los impuestos son necesarios, entonces desde luego son beneficiosos, pero si requieren excusas, la propia excusa implica una acusación. Porqué, pues, se engaña al hombre, porqué se engaña éste a sí mismo? **T. PAINE.**

☞ Los impuestos son el pan nuestro de cada día en materia de conversación, sin saber en conciencia cuales impuestos estamos obligados a pagar, los impuestos son parte de nuestra cultura popular; son angustia para los que pagan, diversión para quien los evade y sustento para quien los impone. **EDUARDO ANDRÉS J OHNSON OKHUYSEN.**

☞ Cuando algunos gobernadores les aconsejaron que aumentase el impuesto de las provincias. Tiberio les escribió que el deber de un buen pastor es esquilmar el rebaño, no degollarlo. **SUETONIO.**

1.2.- Impuestos.

Como se ha podido observar en el primer tema de este capítulo, a lo largo de la historia de la humanidad, los impuestos han sufrido cambios importantes, conforme a las costumbres, normas de carácter social, económica, e incluso religiosa, del tipo de gobierno que prevalecía en ese momento, por citar ejemplos, la primitiva, imperial, monárquica, feudal, colonial, etc. Todo esto conforme la época histórica de la evolución del hombre.

Ahora bien, ya conocimos la historia de los impuestos, en las diferentes épocas evolutivas del hombre, pero como todo proceso de evolución, debe llegar hasta la época actual, como tal los impuestos también llegaron a dicha etapa, convirtiéndose en el más importante ingreso recaudable, con el que ha contado los diferentes países, que con el tiempo la mayoría paso de ser monarquías, para convertirse en repúblicas o naciones independientes, tal como sucedió con nuestro país, a fin de poder solventar todos los servicios indispensables, que como sociedad contamos en la actualidad, por citar algunos ejemplos, Luz, Agua Potable, Caminos y Transportes, Seguridad Social, Educación Pública etc.

Pero para adentrarnos al estudio profundo y minucioso de los impuestos, es necesarios tomar en consideración ciertos aspectos que los conforman, empezaremos en primer lugar, por *el concepto*, que es primordialmente la idea concreta, de lo que se debe entender como impuesto, elaborado por connotados e ilustres autores históricos, *las características*, que son los que otorgan las cualidades específicas que deben contener, para ser consideradas como impuestos, *los elementos esenciales*, que indican otro de los aspectos más importantes de los impuestos, observado desde el punto de vista legal y jurídico, *los tipos de impuestos*, visto como otro aspecto esencial para su formación como impuesto, pero desde el punto de vista doctrinario, no jurídico, en virtud de tratarse de otro aspecto, del cual no se estudiara porque desviaría el tema principal que es la visita domiciliaria.

Las teorías que justifican la existencia de las contribuciones, básicamente darán una breve explicación, de las teorías formuladas por la doctrina, desde el punto de vista histórico, económico, doctrinario y jurídico, los principios que rigen a los impuestos, dando una breve explicación desde el punto de vista doctrinario, jurídico y constitucional, los efectos de los impuestos, en el que serán definidos desde el punto de vista doctrinario y jurídico, finalmente el último aspecto, no menos importante que los demás, la clasificación de los impuestos, observado únicamente desde el punto de vista doctrinario y en algunos casos jurídico.

1.2.1.- Concepto de Impuesto.

☰ El impuesto es la contribución que toda la sociedad se debe a sí misma para subvenir a todos los gastos públicos. **TURGOT.**

☰ El impuesto es la deuda común de todos los ciudadanos y el precio de las ventajas que la sociedad procura. **LA CONSTITUYENTE FRANCESA.**

☰ El impuesto es la prima de seguro pagada por las personas poseedoras para asegurarse contra los riesgos que pudieran perturbar su posesión y disfrute. **MONTESQUIEU.**

☰ La sociedad no es otra cosa que una compañía en la que cada uno pague en proporción al número de éstas que posee. **THIERS.**

☰ El impuesto a lo máximo reviste la forma de un precio político, pero, ¿cabe trasladar el concepto de precio del campo económico al campo político? Personalmente creemos que ha de considerarse el impuesto como lo que es: una contribución obligatoria de los miembros de la colectividad a las cargas públicas. **LAUFENBURGER.**

☰ El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado; y constituye además la parte que cada ciudadano —aplicando el principio de la solidaridad nacional— ha de soportar de las cargas de toda clase y origen que pesen sobre el Estado. **LEROY-BEAULIEU.**

☰ El impuesto es el precio que —en virtud del principio de solidaridad nacional— la comunidad exige del individuo para subvenir a los servicios de interés general y al pago de las demás cargas resultantes de las deudas del Estado. **CAUWÉS.**

☰ El impuesto es un instrumento de modificación de la distribución de la renta nacional en el sentido igualitario. **A. WAGNER.**

☰ El impuesto es una prestación pecuniaria, percibida de los particulares autoritariamente, a título definitivo; y sin contrapartida para la cobertura de las cargas públicas. **JESÉ.**

☰ El impuesto es el procedimiento de distribución de las cargas públicas entre los individuos de acuerdo con sus capacidades tributarias. **TROTABAS.**

☰ El impuesto es esta porción de la tierra y de la industria de un país, que se pone a la disposición del gobierno. En definitiva, esta porción es siempre pagada por el capital o el ingreso de la nación. **DAVID RICARDO.**

☰ El impuesto es una contribución exigida a los ciudadanos para cubrir las cargas de los Poderes públicos y encuadrada en el marco de una política económica y social determinada. **BAUDHUIN.**

☰ El impuesto es una prestación pecuniaria, exigida a las personas físicas o morales de derecho privado o de derecho público, de acuerdo con su capacidad tributaria, autoritariamente, a título definitivo y sin contrapartida determinada, con la finalidad de cubrir las cargas públicas del Estado y de las demás colectividades territoriales o de una intervención del poder público. **LUCIEN MEHL.**

☰ El impuesto es aquella cuota que, precisamente corresponde a la economía colectiva en virtud de la observancia de las leyes de la distribución más conveniente de la riqueza y de las condiciones necesarias para impulsar la riqueza individual. **LUIGI EINAUDI.**

☰ El impuesto no es un precio, ni siquiera un precio monopolístico. **PERROUX.**

☰ De la misma que para ciertas necesidades el cambio sólo se puede realizar entre los particulares y una persona colectiva que se llama Estado. **PROUDHON.**

1.2.2.- Definición Adoptada por el Código Fiscal de la Federación.

4Según la fracción I del artículo 2° del Código Fiscal vigente, *“impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.*

Pensamos que si este concepto se compara con la definición basada en lo que disponía el Código Fiscal del 30 de Diciembre de 1966, resultará fácil advertir que el concepto que de impuestos nos da el Código en vigor se encuentra pleométrico de deficiencias, pues olvida hacer referencia a varios elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

1. Indicar que los impuestos constituyen una prestación; y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.
2. Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.
3. Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.
4. Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.

Por si lo anterior no fuera suficiente, la definición de referencia contiene una grave

falla de técnica jurídica. En efecto, en dicha definición se dice que los impuestos deben ser pagados por las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o **DE HECHO** prevista en la Ley respectiva. Si consideramos que desde el momento en el que una situación se encuentra prevista en una norma jurídica por esa sola razón deja de ser **DE HECHO** para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo, advertiremos la escasa técnica jurídica que emplearon los autores de este precepto legal. Si a lo anterior agregamos que los impuestos como la más importante de las contribuciones, por mandato constitucional, deben encontrarse sujetos a un régimen de legalidad estricta, de tal manera que no pueda existir ningún impuesto válido sin una Ley que previamente lo establezca, forzosamente tendremos que llegar a la conclusión de que establecer en nuestro ordenamiento tributario más importante, como sin duda alguna lo es el Código Fiscal de la Federación, que una situación **DE HECHO** pueda ser generadora de la obligación de pago de impuestos, es una verdadera aberración jurídica.

Por todas estas razones pensamos que se trata de una definición particularmente defectuosa en la que el incipiente y a veces nebuloso lenguaje económico, parece haber privado sobre la lógica y rigurosa terminología de los verdaderos juristas. De ahí que concluyamos de manera terminante que esta definición es totalmente inadecuada para explicar lo que dentro del contexto jurídico constitucional del Derecho Fiscal, debe entenderse por impuestos.

Esta definición de impuestos es precaria y defectuosa, porque no da los elementos configurativos, objetivos y propios de la figura del impuesto. Además, injustificadamente el legislador utiliza una definición por negación o residual.

En tal virtud, para poder determinar cuándo estamos en presencia de un impuesto, debemos saber primeramente qué son aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, para que al estar frente a una situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de una obligación fiscal, considerar si estamos o no frente a un impuesto. La definición legal de impuesto que da el legislador, dificulta su conceptualización.

1.2.3.- Características de los Impuestos.

Las características que debe reunir todo impuesto para que se considere como tal, son los siguientes:

Son contribuciones: Puesto que lo señala el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

“Contribuir para los gastos...”. Es indiscutible que se puede contribuir con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, sólo podemos pensar en que la contribución será de carácter pecuniario, dada la naturaleza monetaria de la economía actual. Sin embargo, es posible que las contribuciones sean en especie.

Son prestaciones a cargo de las personas físicas y morales: Ya que éstas realizan las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por la ley como generadoras de obligaciones fiscales, además porque el contribuyente no recibe nada a cambio de forma inmediata; lo que llega a recibir de manera mediata, son los beneficios de los servicios públicos generales indivisibles.

“Es obligación de los mexicanos contribuir...”. De acuerdo con el principio fundamental, el Derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y sólo a ellas. Las relaciones jurídicas se generan entre las personas, no con las cosas, ya que éstas, como propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones. Así la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal. La explicación del sometimiento de los particulares se ha realizado con base en dos interpretaciones: por un lado la relativa la generalidad de la ley que se establece en el artículo primero constitucional, la cual se aceptaba para todas las personas y en todas las ramas del derecho, ya que sería absurda la sustracción de cualquier persona o materia, por ejemplo, los extranjeros. Por otro lado encontramos la explicación que se deriva de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional donde la primera establece la facultad del Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto;

y la segunda incluye las facultades implícitas para hacer efectivas las disposiciones expresamente señaladas y; si el Congreso tiene autorizado el establecimiento de contribuciones, deberá entenderse que podrían imponerse hasta donde el poder del imperio del Estado alcance.

«Deben establecerse en una ley: Esta característica deriva del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la federación, del Distrito Federal, estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan leyes; y del artículo 73 fracción VII de la propia Constitución Federal, que señala como facultad del Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto. Estos dos preceptos constitucionales ordenan que los impuestos sean establecidos en una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Congreso de la Unión (Poder Legislativo), salvo los casos de excepción del decreto-ley y decreto-delegado, con efectos jurídicos generales.

«...y equitativa que dispongan las leyes». El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones se impongan solamente por medio de una ley esta disposición identifica al principio de legalidad en materia tributaria. Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes relativas a las contribuciones se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la teoría constitucional, es la representante de la población (artículo 72). Este criterio sería plenamente válido en una estructura estatal donde la división de poderes fuera rígida, lo cual, como se ha demostrado ampliamente, es improcedente. Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general: cuando se trate de situaciones de emergencia que ponga en grave peligro la seguridad del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior (artículo 29, 49 y 131 constitucionales).

En estos casos y sólo en ellos, el Ejecutivo podrá ejercer facultades legislativas emitiendo los llamados decretos ley, que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente

⁵ Refugio de Jesús Fernández Martínez Op. Cit. Pág. 191.

⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, "Principios de Derecho Tributario", Editorial Limusa Grupo Noriega Editores, Pág. 58.

normas jurídicas generales, impersonales y abstractas. Así tenemos que solamente en los dos casos mencionados las contribuciones puedan ser impuestas por el Ejecutivo, pero sin perder de vista que el principio general ordena que se establezcan mediante una ley, formal y materialmente hablando.

Este principio, conocido como de legalidad, como ya hemos dicho al hablar de las fuentes del Derecho Fiscal y al analizar la Ley Fiscal, se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El principio de legalidad aquí establecido se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia constitución, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del Decreto-Ley y del Decreto-Delegado.

El pago del impuesto es obligatorio: Esta característica deriva del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que señala como obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; además de que la obligatoriedad es una característica esencial de toda ley. Sin embargo, tenemos que dicha obligación no nace materialmente de la ley, porque ésta establece únicamente los supuestos, que una vez realizados por los particulares generan la obligación con cargo al contribuyente, el cual no puede dejar de pagar el impuesto causado, ni la autoridad puede dejar de exigir su pago, de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas, para no incurrir en violación a la ley.

En principio la obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos

de contribuir a los gastos públicos, obligación que, al decir de Emilio Margain, deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Pero ésta es únicamente la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal, o sea que el deber de pagar proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

¿Debe ser proporcional y equitativo: Esta característica de los impuestos deriva del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto de la federación, del Distrito Federal, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Que la contribución sea *proporcional*, significa que comprenda por igual, de la misma forma a todos los individuos que se encuentren en la misma situación; que sea *equitativa*, significa que el impacto de la contribución sea el mismo para todos de acuerdo a su real capacidad contributiva.

En esencia, se busca que el impuesto cumpla con el principio de justicia, que esté lo más cerca posible de la verdadera capacidad contributiva del particular, para que se cumpla con dicho requisito. Sin embargo, de nuestra legislación fiscal federal se desprenden ejemplos que admiten las siguientes clasificaciones:

☐ Impuestos proporcionales y equitativos.- Son los que cumplen con el requisito exigido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que constituye el ideal o el objetivo del establecimiento de todo impuesto.

☐ Impuesto proporcionales pero no equitativos.- Un ejemplo de esta clase de impuesto lo constituye el impuesto que recae sobre la gasolina que establece una cuota por litro, sin tener en cuenta la capacidad contributiva del consumidor, siendo más fuerte el impacto para los de más bajos ingresos que para los de ingresos muy elevados.

☞ Impuestos no proporcionales; pero sí equitativos.- Un ejemplo de esta clase de impuestos lo constituye el tratamiento que da la Ley del Impuesto sobre la Renta a los contribuyentes menores. No es proporcional porque no comprende a todas las personas físicas que se encuentren en la misma situación, o sea que obtengan ingresos por actividades empresariales, toda vez que la ley hace abstracción de que sean únicamente personas físicas; y no sociedades mercantiles; además, porque aun siendo personas físicas, y no sociedades mercantiles; además, porque aún siendo personas físicas, lo limita a ciertas actividades y dentro de determinados requisitos y condiciones. Pero sí es equitativo porque los libera de obligaciones onerosas, como lo es el de llevar contabilidad, entre otras. En consecuencia, este impuesto a cargo del contribuyente menor no es proporcional, pero si es equitativo.

☞ Impuestos no proporcionales, ni equitativos.- Como ejemplo de esta clase de impuesto se ha señalado la exención que otorga la Ley de Impuesto sobre la Renta al ingreso que percibe anualmente por concepto de aguinaldo el servidor público o sea el burócrata empleado del gobierno. No es proporcional porque no comprende a las demás personas que perciben ingresos por concepto de aguinaldo, sean o no empleados del gobierno; ni es equitativo, porque el impacto del impuesto es diferente. El mismo ingreso, por igual concepto de aguinaldo, no es gravado a los servidores públicos y sí lo es a los demás trabajadores que no tengan tal carácter en la cantidad que exceda al límite señalado por la ley mencionada.

«El impuesto debe establecerse a favor de la administración activa: El artículo 74 fracción IV de la Constitución Federal, señala como facultad del Poder Legislativo, la de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primeramente las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo; a su vez el artículo 73 fracción VII de la propia Constitución Federal, señala como facultad del Congreso de la Unión, imponer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, el cual es ejercitado por la administración activa de la Federación.

Esta característica se desprende del texto de los artículos 31, fracción IV; 73 fracción VII y 74 fracción IV del Código Político mexicano. En efecto, hemos visto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, a los gastos públicos del Estado como organización política soberana y sólo para esos gastos, por lo tanto, se excluye a los organismos que no forman parte de la federación, Estado o Municipio, o sea, que constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos de los de la Federación. Estados y Municipio, como son los gastos de la administración delegada, que se integra con organismos descentralizados y empresas de participación estatal que son entidades con personalidad jurídica propia y por lo mismo diferente y separada de la del Estado, como ya lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Correlativamente a lo dispuesto en el mencionado artículo 31, fracción IV constitucional, los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV establecen que en la esfera federal el Congreso de la Unión discutirá y aprobará anualmente el presupuesto del estado anualmente el presupuesto del Estado Federal, presupuesto que, entonces, sólo debe contener los gastos públicos de la Federación y para cuya subvención se aprueban también las contribuciones que el propio Congreso considera necesarias.

El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos: En los términos de los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal, a que se ha hecho referencia en el punto anterior; el producto de los impuestos debe destinarse a cubrir únicamente los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación; además, por ser una obligación impuesta por el artículo 31 fracción IV de la propia Constitución, la de contribuir al gasto de la Federación.

Esta característica es consecuencia de la anteriormente mencionada. En efecto, como ya dijimos, el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba.

Por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquiera otra destinación sería violar los preceptos constitucionales a que nos hemos venido refiriendo.

1.2.4.- Elementos Esenciales del Impuesto.

«Sin sus elementos esenciales, el impuesto no tendría ninguna validez en el ámbito jurídico. Dichos elementos son: **El objeto, los sujetos, la base gravable, la tasa y su monto.**

El objeto: Entendemos por objeto de la obligación tributaria sustantiva, *aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que esta constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo (el fisco).*

Flores Zavala define al objeto del impuesto como: *“La situación que la ley le señala como hecho generador del crédito fiscal”.*

Por su parte, **Cortina Gutiérrez** señala que el objeto de la obligación: *“Es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida.*

En general, en toda obligación el objeto consiste en un dar, en un hacer o no hacer, por lo tanto, el acto o hecho que le dio origen no es el objeto de dicha obligación. Es decir, que el objeto es la prestación del tributo, mas no la circunstancia de hecho de la obligación. La prestación que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva es generalmente una cantidad en dinero o también en especie, cuando así lo determine las leyes fiscales.

Sujetos.

Sólo el Estado, en virtud de su potestad de imperio, puede ser el sujeto activo en la relación jurídica tributaria. De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la *Constitución*, *los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios, en virtud de que son los únicos entes que tienen derecho de exigir el pago de tributos.* En otras palabras, *el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder de imposición a través del proceso legislativo correspondiente.*

Por el contrario, *en la obligación tributaria el particular será siempre el sujeto pasivo. Son sujetos pasivos todos aquellos que de una forma u otra tienen la obligación de pagar una prestación a favor del fisco, de acuerdo con las leyes tributarias.*

Base.

«**Flores Zavala** entiende por base a: *la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etcétera.*

Puede decirse que *la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.*

Tasa.

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje.

Si bien decimos que la ley cuota del impuesto es de 5 centésimas por cada unidad contributiva de 100. De esta manera, el porcentaje es la unidad elemental; y 5 la cuota del impuesto.

Monto.

La cuantía o monto de la obligación tributaria es precisamente *aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible, con las deducciones autorizadas por la ley. Esto es, la cantidad líquida que el fisco tiene derecho a percibir una vez que se ha cuantificado debidamente la obligación tributaria.*

1.2.4.1.- Concepto de la Capacidad Tributaria.

«Los sistemas modernos de imposición coinciden en la idea de que todos estamos obligados a contribuir económicamente.

Para que la sociedad en que vivimos pueda satisfacer sus necesidades, cediéndole una parte equitativa y proporcional de nuestros ingresos o utilidades, una vez que hayan quedado satisfechas las necesidades propias.

No ha sido posible y quizás nunca llegue a serlo, fijar las necesidades individuales, limitándolas a una satisfacción lícita y lograr así una cooperación suficiente para que la colectividad tenga lo que ha de menester; pero existen medios para que el Estado conozca los recursos de los hombres y partiendo de esa base pueda fijarles su contribución para que la comunidad satisfaga sus necesidades.

La contribución más justa que puede exigir el Estado a los habitantes del territorio nacional, para cubrir los gastos públicos, es el impuesto sobre la Renta. Su justicia radica en su equidad y proporción, que son las características de las contribuciones, requeridas por el inciso I del artículo 31 de la Constitución Federal, pues recae en el excedente de recursos satisfechas las necesidades individuales, esto es, su pago no implica un sacrificio y el gravamen se impone en relación con la situación económica de los contribuyentes.

1.2.4.2.- Sujetos o Deudores del Impuesto.

El artículo 20 del Código Fiscal, dice: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, esta obligado de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal". Como se ve, el Código no considera con esa calidad a personas que hagan el entero sin deber legal de ello. Tal es el caso del traslado, incidencia o repercusión de los impuestos en que terceros liberan al sujeto de su obligación de pagar, sin que por ello adquieran ningún derecho para con el Fisco, al que no pueden hacer reclamación alguna, ni aún en el caso de que hubieran pagado indebidamente o con exceso.

La Ley de Ingresos de la Federación correspondiente al año de 1965 agregó como causa de la negativa de devolución de un impuesto indebidamente pagado, que haya sido repercutido

o trasladado por el deudor a terceros.

Los sujetos o deudores directos de los impuestos, son las personas que las leyes tributarias señalan como causantes. No sólo están obligados a enterar la prestación fiscal, sino que deben cumplir todas las formalidades que las leyes imponen, para la vigilancia fiscal, la determinación de la existencia del crédito y su liquidación.

El código menciona como casos especiales de sujeto directo, a los herederos, considerándolos en el artículo 22 como “deudores con responsabilidad directa y adeudo propio” por el impuesto que corresponda a la porción que heredan .

El artículo 29 del mismo Código, en su inciso II, establece la “responsabilidad objetiva para el pago de los créditos fiscales” de los que adquieran negociaciones créditos o concesiones que sean fuentes de ingresos gravados, por las prestaciones que hayan quedado insolutas.

Esas personas tienen carácter de sujeto deudor directo y su obligación deriva de que el artículo 31 del Código Fiscal establece que los créditos se generan cuando se realiza la situación de hecho o jurídica prevista en la ley, independientemente de su liquidación y pago. En consecuencia el adquirente de un bien o derecho fuente de un impuesto está obligado para con el Fisco por todos los impuestos nacidos antes de la compra y que no hayan prescrito. En el caso realmente existe un contrato de traspaso en que el adquirente se hace cargo de todas las obligaciones del enajenante, aún las pendientes de liquidar.

1.2.4.3.- Deudores Sustitutos.

El artículo 27 del Código Fiscal establece que: Serán sujetos del crédito fiscal, en 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”. Esa disposición no define con claridad el fenómeno de sustitución del deudor fiscal. *La sustitución consiste en el traslado a otra persona de algunas obligaciones que la ley impone al sujeto directo.*

con objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación de contribuir.

El sustituto no obra en representación convencional del deudor fiscal, no es mandatario conforme a la ley civil. Esa representación proviene de la ley y en virtud de ella el sustituto está obligado a presentar las declaraciones correspondientes y comparecer ante las autoridades para la liquidación de la prestación. El sustituto es responsable sin intervención del deudor, de cumplir esas formalidades.

El sustituto asimismo debe retener y enterar el impuesto que corresponda al deudor con las sanciones señaladas para el caso de incumplimiento sin intervención del sujeto directo. Sin embargo, este y el sustituto responden solidariamente del importe del crédito, conforme a los artículos 26 y 27 del Código.

En correlación a los deberes que la ley impone a los sustitutos, estos tienen ante las autoridades fiscales la representación del sujeto, en todo lo que concierne a la liquidación del crédito.

1.2.5.- Tipos de Impuesto.

Directos e Indirectos.

Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión lo que con toda facilidad mueve a confusión; sin embargo, es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. No existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos y a los indirectos, de ahí la imprecisión que hemos mencionado, por lo que comentaremos los criterios de distinción que se han elaborado.

El criterio de la incidencia señala que son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas.

Son impuestos indirectos los que sí se pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

El criterio administrativo o del padrón señala que son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes; y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.

El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se hace evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o del patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

Tradicionalmente los impuestos se dividen en: directos e indirectos, pero hasta el presente no hay coincidencia en cuanto al criterio atributivo de esas categorías.

Fundándose en las teorías fisiocráticas, los autores antiguos basaban la distinción en la posibilidad de traslación del gravamen, considerando directo el soportado definitivamente por el contribuyente de iure e indirecto al que se trasladaba sobre otra persona.

Sin embargo, los estudios modernos han puesto de manifiesto lo incierto de las reglas de incidencia en algunos impuestos, como sería el de los intereses pagaderos a sociedades mercantiles; considerados antes como intransferibles, son en verdad trasladados hacia terceros, por ejemplo, el IVA sobre intereses.

7 Raúl Rodríguez Lobato UNAM, Op. Cit. Pág. 67.

8 Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit. Pág. 86.

Otra teoría hacer radicar la clasificación en el sistema de determinación y cobro adoptado por la legislación de cada país, considerando *directo* al impuesto que afecta cosas o situaciones permanentes y que se hace efectivo mediante nóminas o padrones —predial, renta, tenencia de automóviles—, e *indirecto* al que se vincula con actos o situaciones accidentales (adquisición de inmuebles, sucesiones).

Una tercera concepción atribuye el carácter de *directos* a los impuestos, según éstos efecten manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva tales como renta o patrimonio.

De acuerdo con este criterio, son *indirectos* aquellos tributos que no toman como base de imposición a la riqueza del contribuyente, sino a manifestaciones tales como consumos o transferencia de propiedad.

Reales y Personales.

Los impuestos *reales* son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desatienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de la riqueza; en cambio, los impuestos *personales* son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado, por tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.

«Son *reales*: “Aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva”. El impuesto *personal*: “En principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia”.

Objetivos y Subjetivos.

‡Objetivos: “Existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario, o mejor aún, los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible” .

‡Subjetivos: “Por contraposición, son aquellos que sí designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria, los que por consecuencia se llaman tributos subjetivos”.

Específicos y Ad Valorem.

‡El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

Generales y Especiales.

‡En esta clasificación encontramos dos criterios para distinguir cuáles son los impuestos generales y cuales los impuestos especiales.

Uno de los criterios señala que el impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser la misma naturaleza; en cambio, el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada. El otro de los criterios señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica. El primero se le llama también impuesto sintético y al segundo, impuesto analítico.

Con Fines Fiscales y Con Fines Extrafiscales.

‡Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlo ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera.

7 Raúl Rodríguez Lobato UNAM, Op. Cit. Pág. 69.

8 Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit. Pág. 87.

En México es criticable el establecimiento de impuestos con fines exclusivamente extrafiscales, pues como ya hemos dicho una de las características esenciales del impuesto, derivada de la Constitución Política del país, es que se decreten para satisfacer el Presupuesto de Egresos, es decir, la Constitución no prevé ni autoriza el establecimiento de impuestos con fines diferentes de la satisfacción del Presupuesto de Egresos.

Alcabalatorios.

Los impuestos *alcabalatorios* son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive dentro de una misma entidad.

Las principales formas de impuestos *alcabalatorios* son los siguientes: Impuestos *al tránsito*, que gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinadas a una tercera. Impuestos *de circulación*, son los que gravan la simple circulación de la mercancía en una misma entidad. Impuestos *de extracción*, que gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero. Impuestos *de introducción*, que gravan la entrada de mercancías a una entidad proveniente de otra o del extranjero. Impuestos *diferenciales*, son los que gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o a los que permanecen en el interior para su consumo.

1.2.6.- Principios Doctrinales de las Contribuciones.

«Son muchos tratadistas que han establecido determinados principios de carácter teórico o doctrinal, que según su concepción o justificación debe tener en mente el legislador cuando pretenda crear o modificar una disposición fiscal. El Estado en el ejercicio del *Jus imperium* que le es propio, establece los conceptos por los cuales debemos pagar contribuciones; sin embargo, para que esta obligación no sea injusta o arbitraria, debe sujetarse lo más posible a estos principios de carácter teórico, formulados por los investigadores de las finanzas públicas, quienes son economistas.

Los tratadistas han enfocado dichos principios hacia los impuestos, por ser éstos la fuente más importante de los ingresos del Estado moderno, los cuales constituyen una clase o forma de contribución.

Se vera primero los principios teóricos de **Adam Smith**, que se han considerado como clásicos o fundamentales; y después los principios teóricos que han señalado otros autores, como Adolfo Wagner y Harold M. Sommers, que son complementarios de los de Adam Smith.

1.2.6.1.- Principios Teóricos de Adam Smith.

«**Adam Smith**, en el libro V de su obra *De la riqueza de las naciones*, desarrolla en forma clara cuatro principios, de los cuales debe supeditarse toda norma jurídica fiscal, a efecto de que ésta cree un orden jurídico justo, que fomente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creadora, que son la causa de la riqueza y no desalienten la actividad humana.

Dicha obra fue escrita por este economista inglés, desde hace más de dos siglos y continúa influyendo actualmente de manera decisiva en las legislaciones fiscales de todos los países del mundo con economías de mercados o capitalistas. Los principios considerados como fundamentales son el de justicia, el de certidumbre, el de comodidad y el de economía.

El principio de justicia.

«Considera que los habitantes de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades es decir, en proporción a los ingresos que gozan o perciben bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de la imposición.

Lo fundamental de este principio es que las contribuciones deben ser justas y equitativas. Para que se logre su contenido, debe desarrollarse a través de dos reglas que son: *generalidad y uniformidad*.

La generalidad significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal. O sea, que si la ley grava el ingreso por el producto del trabajo, deben pagar dicho impuesto todas aquellas personas que obtenga un ingreso como producto de su trabajo, sin exclusión alguna, para que el impuesto reúna el requisito de generalidad.

La uniformidad significa que todas las personas son iguales frente a la contribución, el impacto de la contribución igual para todos los que se encuentren en la misma situación; en otras palabras, el pago del gravamen debe de ser lo más cercano posible a la capacidad contributiva del particular; y por ésta debemos considerar, al menos por lo que se refiere al ingreso por producto del trabajo, el excedente de lo que la ley señala como mínimo de subsistencia.

El principio de certidumbre.

Según este principio las contribuciones deben poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Al efecto señala **Adam Smith**, que la contribución que cada individuo está obligado a pagar debe ser fija y no arbitraria. La fecha de pago, la forma debe realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para las demás personas.

La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a las contribuciones, una cuestión de tan extrema importancia que es; y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad.

La doctrina fiscal considera que este principio se cumple, si se respetan las siguientes reglas:

 Los contribuyentes deben tener todos los medios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares que les afecten, o sea que los ordenamientos fiscales tengan bastante publicidad.

☞ Las leyes sobre contribuciones deben ser redactadas claramente de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.

☞ Debe precisarse si se trata de una contribución federal, del Distrito Federal, estatal o municipal.

☞ Se debe preferir el sistema de cuotas al de derrama, por ser menos incierto.

☞ El legislador debe ser imparcial en el establecimiento de la contribución.

☞ Se debe evitar lo más que se pueda el contacto de la administración con el contribuyente para eliminar actos de corrupción.

☞ Las declaraciones que se tengan que formular, para el pago de las contribuciones, deben ser claras y sencillas, de manera que todo contribuyente las pueda entender y llenar con los datos que se requieran.

Para satisfacer este principio se requiere que el legislador precise con claridad el objeto, la base, la tasa, o tarifa, las infracciones, sanciones, el momento de causación, la época y la forma de pago, para que por otros medios no se lleguen a alterar dichos elementos en perjuicio del contribuyente, y no se produzca incertidumbre en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El principio de comodidad.

«Consiste en que toda contribución debe recaudarse en la época y la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. La observancia de este principio por el legislador, trae como consecuencia un cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, principalmente la de pago, evitando la evasión fiscal.

El principio de economía.

«Este principio establece que toda contribución debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se gasta en su administración, control y recaudación.

Señala como causas que convierten en antieconómica una contribución a las siguientes:

 El empleo de un gran número de funcionarios, cuyos sueldos pueden absorber la mayor parte del producto de la contribución, constituyendo dichos sueldos una especie del impuesto adicional con cargo al contribuyente.

 Las contribuciones no deben ser tan elevadas, para que no desanimen la inversión y producción individual.

 Las multas y otras penas, en que incurren voluntaria o involuntariamente los contribuyentes, cuando son excesivas o confiscatorias, arruinan a los particulares, desalentando el empleo productivo de sus capitales.

 Las frecuentes visitas y fiscalizaciones que hacen los visitadores fiscales, ocasionan molestias, vejaciones, operaciones, incomodidades innecesarias la mayor parte de las veces a los contribuyentes, las cuales lejos de favorecer la recaudación la obstaculizan.

1.2.6.2.- Principios Teóricos de las Contribuciones de Adolfo Wagner.

«Los principios teóricos de las contribuciones que expresa el tratadista Adolfo Wagner, no varían sustancialmente de los expresados por Adam Smith, sino que los vienen a complementar o ampliar, desde otros puntos de vista y efectos, tomando en cuenta las nuevas formas de administración que ha impuesto la época moderna y las necesidades actuales.

Estos principios no deben ser considerados como absolutos, sino relativos, según el tiempo y el lugar; no deben estimarse aisladamente, sino en conjunto, debiendo ajustarse lo mas posible a cada contribución que se establezca.

Los principios de Adolfo Wagner; los agrupa en tres categorías, según los puntos de vista que los determinen, a saber:

 Principios de política financiera.

♥ Suficiencia de la imposición.

♥ Elasticidad de la imposición.

 Principio de economía pública.

- ♥ Elección de buenas fuentes de contribución.
- ♥ Elección de las contribuciones tomando en cuenta sus efectos.

 Principio de administración fiscal, o de lógica en materia de imposición.

- ♥ Reducción de los gastos de recaudación.

Principios de política financiera.

«Estos principios están enfocados al establecimiento de las contribuciones, las cuales deben ser de acuerdo con las necesidades publicas y cubrir éstas con el producto de las contribuciones.

El principio de suficiencia de la imposición. Consiste en que las contribuciones deben cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías, o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles.

El principio de elasticidad de la imposición. También llamado de movilidad, consiste en que las contribuciones deban ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir una o varias clases de contribuciones que con un simple cambio de tarifas o tasas, sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis los recursos económicos necesarios para hacerle frente a dicha situación.

Principios de economía pública.

«Estos principios deben tener en cuenta la elección de buenas fuentes de las contribuciones y la elección de éstas en cuanto a sus efectos.

Elección de buenas fuentes de las contribuciones. Es decir, resolver la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares o de la población, distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.

Elección de las clases de contribuciones. Teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de contribuciones.

Sobre aquellos que en realidad las pagan; y examen general de lo que se ha llamado repercusión de las contribuciones.

Principios de administración fiscal.

La recaudación del costo de la administración fiscal. En sus diferentes manifestaciones, es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de las condiciones de vida de la población del Estado, de la economía y de las clases de contribuciones establecidas.

1.2.6.3.- Principios Teóricos de las Contribuciones de Harold Sommers.

Los principios teóricos de las contribuciones que establece el tratadista de las finanzas públicas Harold M. Sommers, al igual que Adolfo Wagner, no varían sustancialmente de los expresados por Adam Smith, sino que vienen a complementar, ampliar o subdividir, tomando en cuenta las nuevas formas de administración, de imposición y de control, que ha impuesto la época actual.

Los principios teóricos que considera este tratadista son:

- ☺ El principio de la capacidad de pago.
- ☺ El principio de beneficio.
- ☺ El principio del crédito por el ingreso ganado.
- ☺ El principio de la ocupación plena.
- ☺ El principio de la conveniencia.

Principio de la capacidad de pago.

La finalidad del principio de la capacidad de pago es la de gravar más con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza, puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente.

La estructura de esta clase de contribuciones por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso de la riqueza.

Principio del beneficio.

Este principio del beneficio sólo puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de una contribución se destina a financiar un servicio concreto y determinado para el contribuyente.

Principio del crédito por el ingreso ganado.

La idea principal de este principio es de que se grava menos el ingreso como producto del trabajo que cualquier otra clase de ingreso, en el cual no intervenga directamente el trabajo personal, como lo es el caso de los ingresos por concepto del arrendamiento, intereses, regalías y dividendos.

Principio de la ocupación plena.

Este principio estima que las contribuciones puedan estar formuladas con el objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago. Las contribuciones que se establezcan con el fin de fomentar y promover la producción y el empleo caen dentro de esta categoría.

Principio de la conveniencia.

Este principio se refiere a los casos en que las contribuciones se establecen con el objeto de gravar lo más posible, con la menor dificultad. Estima que esta política es simplemente de conveniencia y tiene como finalidad que el contribuyente no se de cuenta del impacto de la contribución, incorporándose en el precio del producto o servicio prestado.

1.2.7.- Principios Constitucionales en Materia Fiscal.

Tomando en cuenta la importancia que este tema reviste para la integración e interpretación de todo nuestro Derecho Fiscal, consideramos que del contenido de la transcrita fracción IV del artículo 31 Constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes Principios, cuyo estudio va a constituir el objeto del presente capítulo:

⁴ Adolfo Arriola Vizcaino, Op. Cit. Pág. 247.

⁵ Refugio de Jesús Fernández Martínez, Op. Cit. Pág. 62.

- I. Principio de generalidad;
- II. Principio de obligatoriedad;
- III. Principio de vinculación con el gasto público
- IV. Principios de proporcionalidad y equidad
- V. Principio de legalidad.

I. Principio de generalidad.

«Estimamos que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, solo estan obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

Comentando esta máxima, **Flores Zavala** indica que: “El principio de Generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado; y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones”.

II. Principio de obligatoriedad.

«El Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación publica, de cuyo incumplimiento puede derivarse severas consecuencias para los particulares.

La constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

III. **Principio de vinculación con el gasto público.**

«Nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga uso indebido de sus aportaciones.

En esencia, este tercer Principio Constitucional establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población la que tiene derecho —y por supuesto, el gobierno la obligación correlativa— de conocer detalladamente en que forma se manejan sus contribuciones. De lo contrario la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocada al margen de la Constitución.

IV. **Principio de proporcionalidad y equidad.**

✱ *Proporcionalidad.*

«De acuerdo con la definición de **Serra Rojas**, “proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”.

Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

El principio de proporcionalidad se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

⌚ La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.

⌚ Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.

⚖ Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibradas todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

✳ *Equidad.*

«**Margain Manautou** estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”».

La equidad podemos definirla como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas.

✳ *Diferencias entre el Principio de Proporcionalidad y Equidad.*

1. Mientras el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes existentes en una nación , el de Equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

2. El Principio de Proporcionalidad esta vinculado con la economía general del País, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.

3. La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto que el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.

4. La Proporcionalidad persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.

V. Principio de legalidad.

a. «La autoridad hacendaria no puede llevar cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b. Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

1.2.8.- Clasificación de las Contribuciones.

«Las contribuciones han sido clasificadas por la doctrina desde diversos puntos de vista que son:

 Atendiendo a la forma de pago de las contribuciones, éstas pueden ser:

- ◆ En dinero; y
- ◆ En especie.

 Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al estado a establecer las contribuciones, éstas pueden ser:

- ◆ Ordinarias; y
- ◆ Extraordinarias.

 Atendiendo al periodo en que se causan las contribuciones, éstas pueden ser:

- ◆ Instantáneas; y
- ◆ Periódicas.

 Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones, éstas pueden ser:

- ◆ Fijas;
- ◆ Proporcionales; y

⁴ Adolfo Arrijo Vizcaino, Op. Cit. Pág. 267.

⁵ Refugio de Jesús Fernández Martínez, Op. Cit. Pág. 167.

- ◆ Progresivas

📖 Atendiendo a la clasificación moderna de las contribuciones, éstas pueden ser:

- ◆ Sobre bienes y servicios; y
- ◆ Sobre ingresos y la riqueza.

Atendiendo a la forma de pago de las contribuciones.

Las contribuciones se pagan con dinero porque el objeto del establecimiento de las contribuciones es el de proporcionarle recursos económicos al Estado para sufragar los gastos públicos.

Por excepción se pagan las contribuciones en especie o sea en bienes y servicios a favor del Estado.

Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a establecer las contribuciones.

Las contribuciones ordinarias, son las que se establecen periódicamente en la ley de ingresos de cada ejercicio fiscal.

Las contribuciones extraordinarias, se establecen como casos de excepción, para hacer frente a crisis económicas que afecten la vida del país en un momento determinado.

Atendiendo al periodo en que se causan las contribuciones.

Son instantáneas las contribuciones cuando deben pagarse en el momento en que se realiza el hecho generador de la obligación contributiva o tributaria. Esta clase de contribuciones pugnan con el principio teórico de comodidad.

Son periódicas las contribuciones, cuando tienen un plazo establecido en la ley fiscal respectiva para su cumplimiento.

Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones.

Son fijas las contribuciones que no sufren alteración cuando se modifica la base.

Son proporcionales las contribuciones que mantienen una constante relación entre la base y la cuantía determinada.

Son progresivas las contribuciones, cuando la relación de la cuantía de la contribución con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

Atendiendo a la clasificación moderna de las contribuciones.

Las contribuciones sobre bienes y servicios, están encaminadas a gravar los bienes y mercancías que se expanden al público, así como los servicios que se le presten. Es una contribución al consumo.

Las contribuciones sobre los ingresos y la riqueza, son las que inciden progresivamente sobre los rendimientos, o sobre el patrimonio de los individuos y empresas.

1.2.9.- Efectos de las Contribuciones.

1.2.9.1.- Efectos Psicológicos.

El legislador, al establecer o derogar las contribuciones, debe tener en cuenta los efectos psicológicos que pueden producir en los contribuyentes, ya sean éstos positivos o negativos.

1.2.9.2.- Efectos Políticos.

El establecimiento de un sistema fiscal en todo el Estado moderno, debe tomar en cuenta los efectos de carácter político.

1.2.9.3.- Efectos Contables o Administrativos.

El contribuyente obligado a llevar la contabilidad, se ve en la necesidad de realizar una serie de modificaciones en su sistema contable o administrativo, para estar en aptitud de dar

debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

1.2.9.4.- Efectos Económicos.

La ciencia de las finanzas públicas se ha ocupado del estudio y análisis de los efectos económicos que producen las contribuciones establecidas en un país determinado, así como las modificaciones o derogaciones de las mismas, los cuales en la mayoría de los casos, no se pueden prever en todas sus consecuencias.

Los principales efectos económicos que producen las contribuciones, determinados por los investigadores de las finanzas públicas, son:

- ☛ La repercusión.
- ☛ La difusión.
- ☛ La utilización del desgravamiento.
- ☛ La absorción.
- ☛ La capitalización y amortización.
- ☛ La remoción o abstención.

La Repercusión de las Contribuciones.

Es un fenómeno económico que consiste en pasar la carga de la contribución a terceras personas.

Este fenómeno se desarrolla en tres etapas que son:

- ★ La percusión.
- ★ La traslación.
- ★ La incidencia.

La percusión. Se define como la caída de la contribución sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarla. La que la ley designa como sujeto obligado a pagar la contribución.

La traslación. Consiste en transmitir el importe de la contribución respectiva a terceras personas.

Puede ser porque así lo autorice expresamente la ley correspondiente o porque el sujeto pasivo por cualquier medio lo efectúe.

La incidencia. Se presenta cuando la contribución cesa de pasar a otra persona y esta última es la que realmente la paga. Es el sujeto incidido, porque es el que ve afectado su patrimonio por el importe de la contribución pagada.

La Difusión.

Es fenómeno se presenta en la persona incidida, la que realmente pagó la contribución al sufrir una disminución en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad pagada como contribución.

La Utilización del Desgravamiento.

Este fenómeno se presenta cuando al derogarse las contribuciones o disminuirse las tasas o tarifas, se rompe el equilibrio económico y por consecuencia, los contribuyentes incididos ven incrementados sus ingresos o capital y por consecuencia su capacidad de compra.

La Absorción.

Consiste en la no traslación de la carga de la contribución a terceras personas.

Este fenómeno se presenta cuando el contribuyente, obligado legalmente al pago de la contribución, opta por absorber su importe, sacrificando sus utilidades.

Capitalización y Amortización.

Estos dos fenómenos de los efectos económicos de las contribuciones, se presentan en forma conjunta:

La capitalización se presenta cuando se establece o aumenta el importe de una contribución. La amortización se presenta cuando disminuye el importe de la contribución respectiva por el transcurso del tiempo.

La Remoción o Abstención.

Se presenta cuando la contribución establecida hace incontable la actividad gravada.

Y el contribuyente opta por trasladarse a otra región donde no se grave o se grave con tasas menores.

La abstención se presenta cuando el contribuyente que no desee pagar determinado impuesto, opta por no realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva.

1.2.9.5.- Efectos Jurídicos.

Los efectos jurídicos que presentan las contribuciones, surgen cuando éstas no se pagan o se incumplen por las demás obligaciones fiscales establecidas por las leyes respectivas.

Los efectos señalados por la doctrina fiscal son:

La elusión.

Se presenta cuando el contribuyente evita el pago de las contribuciones que le corresponden, aprovechando las lagunas o errores de la ley. Se le llama también por algunos autores evasión legal y no es sancionable por la ley.

La evasión.

Consiste en sustraerse al pago de las contribuciones ilegalmente, o sea violando la ley.

«Consiste en el aprovechamiento de las deficiencias en la estructuración de la norma tributaria, para alcanzar el fin económico sin realizar el hecho generador.

1.3.- Los Derechos.

«El artículo 2º fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, define a los derechos como *“las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.*»

⁵ Idem. Pág.185.

⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit. Pág. 78.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

«Nos encontramos ante una definición francamente criticable, en la que el lenguaje de los economistas parece haber privado sobre el de los juristas. En efecto, en nuestra opinión, esta definición adolece de las siguientes deficiencias de técnica jurídica.

A. En primer lugar olvida expresar el elemento esencial que toda definición de derechos debe poseer: el que se trata de contraprestaciones que generan una relación de tipo bilateral entre el Fisco y los contribuyentes, que precisamente se caracteriza por el otorgamiento de prestaciones recíprocas. Sin incluir esta característica fundamental es imposible definir correctamente a los derechos y mucho menos diferenciarlos de los impuestos.

B. En segundo lugar el Código Fiscal incurre, a nuestro juicio, en una lamentable confusión al mezclar a los derechos propiamente dichos con los ingresos que el Estado obtienen por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación. Tal y como lo hemos venido señalando a lo largo de este capítulo, los derechos son una típica contribución porque derivan de la relación jurídico tributaria. Por ende resulta inadmisibles que se les confunda con ingresos financieros del Estado, como son los que provienen de la explotación de los recursos patrimoniales de la nación.

Por consiguiente estimamos que esta definición, así aparezca incluida en el Código de la materia, resulta por completo inapropiada para explicar el significado del tributo que nos encontramos analizando.

«La doctrina define a los derechos *“como las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible.*

Nuestra legislación fiscal ha ampliado dicho concepto; y conceptúa como derechos los ingresos que percibe el estado, por permitir el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, considerando como tales los derivados de la explotación forestal y minera.

⁴ Adolfo Arrijo Vizcaino, Op. Cit. Pág. 350.

⁵ Refugio de Jesús Fernández Martínez, Op. Cit. Pág. 198.

Características de los Derechos.

«Esta figura jurídica de carácter contributivo denominada derechos tiene las siguientes características:

☞ Quien realiza el supuesto, la persona física o moral que solicita el uso aprovechamiento del bien o el servicio, tiene la obligación de pagar el importe del derecho correspondiente conforme a la Ley Federal de Derechos.

☞ La obligación de pagar esta contribución debe estar establecida en una ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

☞ El hecho generador de la obligación contributiva, deriva de la prestación de un servicio público particular, de carácter administrativo, o por el uso de aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

☞ El servicio debe ser prestado por la administración activa del Estado, por organismos descentralizados u órganos desconcentrados.

☞ El precio que cubre por el servicio recibido o por el uso de aprovechamiento de un bien del dominio público, debe guardar proporción con su costo, su mantenimiento o vigilancia. O sea debe ser proporcional o equitativo en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

☞ ¹⁰Son prestaciones normalmente en dinero, que deben cubrirse antes o después, según sea el caso de que la administración pública haya prestado el servicio público solicitado, o autorizado el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

☞ La Ley Federal de Derechos y el Art.20 del CFF prevén que los derechos se cubran en dinero, sea en efectivo, cheques personales, giros postales, telegráficos o bancarios; y sólo excepcionalmente pueden cubrirse con especie, ya que así lo decide la Administración Fiscal; que se adjudiquen bienes secuestrados con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

Semejanzas y Diferencias entre los Impuestos y los Derechos.

Las semejanzas entre los impuestos y los derechos son:

- ⌘ Ambos son contribuciones.
- ⌘ Ambos deben estar establecidos en una ley.
- ⌘ Ambos deben ser proporcionales y equitativos.
- ⌘ Ambos son obligatorios.

Las diferencias entre impuestos y derechos:

⌘ Los impuestos se utilizan para cubrir servicios públicos generales indivisibles; los derechos para cubrir servicios públicos particulares.

⌘ Los impuestos pueden ser por cuota fija, proporcional o progresiva; los derechos son proporcionales a la extensión del servicio prestado y excepcionalmente a cuota fija.

⌘ Los impuestos se aplican también a satisfacer otros servicios particulares, o los gastos derivados del uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la nación, los derechos únicamente para cubrir los servicios públicos particulares.

⌘ Los impuestos se causan debido a que el sujeto pasivo, al llevar a cabo sus actividades económicas, se coloca dentro de la hipótesis o supuesto normativo establecido en la ley impositiva, el cobro de los derechos se origina en un acto de voluntad de dicho sujeto pasivo que solicita de la Administración Pública la prestación de un servicio que lo beneficia de manera directa y específica.

⌘ El producto o rendimiento de los impuestos se destina a sufragar el costo de servicios públicos generales indivisibles, el producto o rendimiento de los derechos debe estar destinado a cubrir el costo de los servicios públicos particulares divisibles.

⌘ El impuesto deriva fundamentalmente de un acto de Soberanía del Estado, los Derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular, que solicita del Estado la prestación de un servicio público que lo va beneficiar de manera directa y específica

4 Adolfo Arrijo Vizcaíno, Op. Cit. Pág. 355.

5 Idem. Pág. 202.

1.4.- Aportaciones de Seguridad Oficial.

«Las aportaciones de seguridad social han sido definidas por la doctrina, “como las exacciones establecidas en la ley a favor de ciertos entes públicos, para asegurar su financiamiento económico en forma automática”.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º fracción II, las define como “Las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hacen mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social”.

En los términos de lo dispuesto por el artículo 2º de la Ley del Seguro Social:

“La Seguridad Social tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado”.

El artículo 3º del citado ordenamiento, señala que:

“La realización de la seguridad social está a cargo de las entidades o dependencias públicas, federales o locales y de organismos descentralizados, conforme a lo dispuesto por esta ley y demás ordenamientos legales sobre la materia.

«Tenemos otras figuras señaladas otras figuras señaladas en la Ley de Ingresos de la Federación, las cuales se catalogan también como tributos.

Nos referimos a las aportaciones para el INFONAVIT y las cuotas para el Seguro Social, conocidas como aportaciones de seguridad social.

«Estas contribuciones generalmente se refieren a cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización , jubilación, derechos a la vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales y apoyos para capacitación, entre otros.

Las denominaciones de aportaciones, cuotas o contribuciones, más que jurídicas son económicas, ya que sólo se refieren a un contenido económico pero nos informan de su estructura y mucho menos sobre los elementos jurídicos que las conforman. Según parece, estos nombres se utilizan sólo para caracterizar alguna diferencia nominal respecto de los demás tributos.

11Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de individuos que son sustituidos por el Estado, en el cumplimiento de su obligaciones fijadas por la Constitución en materia de seguridad social. Contribuciones como las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) son sustituidas (si el Estado no sustituyera al patrón en estas obligaciones sería el patrón quién debería otorgar a sus empleados dichas prestaciones) de las obligaciones marcadas por la Constitución, que quedan a cargo del patrón.

Características de las Aportaciones de Seguridad Social.

De las definiciones legales antes citadas, se tiene que las aportaciones de seguridad social prestan las siguientes características:

- ✎ Son contribuciones, puesto que así se les considera por ley.
- ✎ Deben estar establecidas en una ley.
- ✎ Derivan esencialmente de las relaciones de trabajo entre patrones y trabajadores y; excepcionalmente, cuando se permite su incorporación voluntaria a los particulares, a los organismos encargados de la realización de la seguridad social.

6 Idem. Pág. 62.

11 Mariano Latapi Ramírez, "Introducción al Estudio de las Contribuciones", AMIF A.C. , Editorial Mcgraw – Hill, Pág. 73

5 Idem. Pág. 219.

✎ 5Son a cargo de personas físicas o morales o morales, que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a cargo de las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

✎ Las aportaciones de seguridad social, son consideradas contribuciones, únicamente para hacer más fácil su cobro.

✎ 10No se incluye su producto en el presupuesto del Estado.

✎ En condiciones normales, la recaudación no está a cargo de los Organismos Fiscales del Estado, sino que la autoridad encargada de administrar estas aportaciones cuenta con los elementos propios para su recaudación y exigibilidad.

✎ El importe de lo recaudado no ingresa a la Tesorería del Estado, sino directamente al Patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos.

12La posición del legislador mexicano ha significado un gran avance al ubicar las prestaciones patrimoniales que deben soportar los patrones y los beneficiarios directos de la seguridad social en el ámbito de los tributos, lo que significa la sumisión en bloque de tales prestaciones al régimen jurídico reservado a aquellos.

Por tanto las aportaciones de seguridad social deberán responder de las exigencias, entre otros, de los siguientes principios:

- ★ De reserva material de ley.
- ★ De proporcionalidad y equidad.
- ★ De generalidad.

La diferencia de fondo entre esta categoría tributaria y el resto de los tributos habrá que localizarla en la peculiar configuración del hecho generador de la obligación de pago a título de aportación de seguridad social.

Tal hecho se configura de la siguiente manera:

5 Idem. Pág. 219.

10 Francisco Ponce Castillo, Op. Cit. Pág. 33.

12 Antonio Jiménez González, "Lecciones de Derecho Tributario", Editorial ECAFSA, Pág. 141.

Elemento Objetivo o Material: Soportar obligaciones en materia de seguridad social y ser sujeto substituidos por el Estado en su cumplimiento o bien ser beneficiario directo de los servicios de seguridad social.

Elemento Subjetivo: Tiene la calidad jurídica de contribuyente a título de aportación de seguridad social toda persona que tenga la condición jurídica de sujeto substituido o de beneficiario en el cuadro del inciso anterior.

De lo anterior se desprende que no existe punto de confusión entre esta figura y el impuesto por ejemplo, ya que en éste el elemento objetivo de su hecho generador esta constituido por un hecho que por sobre todo es revelador, a juicio del legislador, de capacidad contributiva por lo que en su definición se reflejan condiciones personales de su realizador, sin que en su actualización tenga alguna intervención el Estado.

1.5.- Contribuciones Especiales.

La tercera figura jurídica tributaria es *la contribución especial*, gravamen de reciente creación, en relación con los otros dos tributos; y que aunque algunas legislaciones locales de nuestro país la habian reconocido y regulado desde hace algún tiempo, aunque fuera solamente en alguna de sus especies, la legislación fiscal federal lo ha hecho sólo a partir de 1986 y también únicamente en una de sus especies.

En las diversas legislaciones y estudios jurídicos encontramos a esta figura tributaria bajo alguna de las siguientes denominaciones: *impuesto especial, tributo especial, contribución especial, contribución de mejoras, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de cooperación* o, simplemente, *contribución*. De las anteriores la que consideramos más adecuada es la de *contribución especial*.

La legislación fiscal federal ha reconocido y regulado este tipo de tributo a partir de 1986, aunque no de manera general, sino solamente en una de sus especies.

Y en el artículo 2º, fracción III nos da la siguiente definición:

“Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

La característica distintiva de este tributo es que constituye *el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.*

Atendiendo a sus características, **Margáin** define a la contribución especial *“Como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.*

A su vez, **De la Garza** nos dice que la contribución especial *“Es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada generalmente económica”.*

Para **Guiliani Fonrouge** *“Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.*

¶Para **Pugliese** *“En los impuestos y contribuciones especiales la obligación tributaria encuentra su causa en una utilidad o ventaja particular que proviene de la actividad del órgano público y que va a favor de un grupo determinado de ciudadanos, en lugar de un solo ciudadano, como es el caso en el derecho, aún cuando no sea posible establecer la proporción entre el tributo y la ventaja obtenida por cada ciudadano”.*

Para **Aguirre Pangburn** *“La justificación de los tributos especiales podrá encontrarse en el principio de enriquecimiento sin causa legítima provocado por una función pública administrativa*

7 Idem. Pág. 84.

8 Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit. Pág. 90.

que reporta un beneficio especial para el contribuyente y por un gasto determinado que realiza el Estado”.

Características de la Contribución Especial.

Dentro de las características de la contribución especial, que ha señalado la doctrina y de la legislación de nuestro país, se tienen las siguientes:

☛ Es una contribución, puesto que así la considera la legislación fiscal.

☛ Debe estar establecida en una ley, formal y materialmente legislativa, es decir, expedida por el Congreso de la Unión , con efectos jurídicos generales.

☛ Su pago es obligatorio, en los términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

☛ Es una figura de carácter contributivo o tributario, en virtud de que el Estado la impone obligatoriamente a los particulares, surgiendo la relación fisco-contribuyente.

☛ El pago que se realiza por concepto de la contribución especial, es en función del beneficio específico que determinadas personas han obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general.

☛ *¿El cobro debe fundarse en la ley.* Nuevamente nos encontramos frente al principio de legalidad, al cual ya hemos hecho alusión en las figuras tributarias precedentes, es decir, que la contribución especial deberá ser decretada por el Congreso de la Unión a través de una ley para satisfacer el Presupuesto de Egresos.

☛ *El pago es obligatorio.* Existe la obligación general en materia tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, pero la obligación concreta de pagar la contribución especial deriva de la adecuación del particular a la hipótesis normativa y esto sucede en el momento en que el Estado concluye y pone en servicio la obra ejecutada o presta servicio, según sea el caso, pues hasta entonces estará en condiciones de conocer el costo total de una u otro y, en consecuencia, de hacer la derrama respectiva.

Diferencias entre Contribuciones Especiales e Impuestos.

«Existen importantes diferencias entre los impuestos y las contribuciones especiales o de mejoras, toda vez que de no ser así, no integrarían dos tipos distintos de tributos. En nuestro concepto, puede resumirse de la siguiente manera:

✂ Mientras que para ser causante de un impuesto basta con realizar el correspondiente supuesto normativo o hecho generador del tributo, para serlo de una contribución especial o de mejoras es requisito previo e indispensable poseer el carácter de propietario de un bien inmueble ubicado dentro del “radio de beneficio” de una obra de urbanización.

✂ Mientras el importe en cantidad líquida, de los impuestos debe fijarse en proporción al ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por el causante, el de las contribuciones especiales o de mejoras se establecen en función del costo de trabajos de urbanización presupuestado y ejecutado por el Estado.

Diferencia entre Contribuciones Especiales y Derechos.

«Pensamos que es dable encontrar marcadas diferencias entre estas dos clases de tributos, las que permiten resaltar la indudable autonomía, las características propias, de que están revestidas las contribuciones especiales o de mejoras. Veamos pues en qué consisten:

•• El cobro de los derechos proviene de un acto de voluntad del sujeto pasivo que ocurre por decisión propia ante la autoridad administrativa, espontáneamente y por así convenir a sus intereses, a solicitar la prestación de un servicio. En cambio, en el caso de las contribuciones especiales o de mejoras es el Estado el que unilateralmente, y sin estar legalmente obligado a tomar en cuenta la voluntad o los intereses del sujeto pasivo, decide y ejecuta obras y servicios que dan origen al tributo.

•• Los derechos constituyen, por esencia una contraprestación, las contribuciones especiales o de mejoras son, también por esencia, una prestación. Resultan dos figuras opuestas en cuanto a la naturaleza de la obligación a satisfacer por el causante.

CAPITULO II

INFRACCIONES FISCALES

2.1.- Introducción.

Tal como se analizo anteriormente, el objetivo del primer capitulo era profundizar en el primer elemento esencial, de nuestro tema principal que es *la visita domiciliaria*, en virtud de que no se puede hablar de *una facultad de comprobación*, sin que exista una obligación fiscal por parte de los contribuyentes, misma que se le denomina *contribuciones*, por lo cual se entro al estudio de sus orígenes en los antecedentes históricos, así como las diferentes etapas por las que evoluciono, pero también nos adentramos al análisis profundo de lo que constituye uno de sus principales tipos *los impuestos*, misma que analizamos su definición doctrinaria, así como legal, sus características, elementos, tipos, clasificaciones, principios, teorías relacionadas a ellas, efectos, finalmente los que por orden de jerarquía complementan los tipos de contribuciones denominados como *derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones especiales o de mejoras*. Pero como todo tema, debe seguir un orden lógico, para continuar por la misma línea, debemos adentrarnos al segundo elemento esencial, de nuestro tema principal, toda vez que, no se puede hablar de obligaciones fiscales o contribuciones, sin que exista un correctivo legalmente establecido, que penalice aquella persona (física o moral) su incumplimiento, denominado *infracciones fiscales*, misma que analizaremos brevemente en este segundo capitulo, en sus diferentes conceptos, elementos, clases características principales, todo esto con la finalidad, de que se entienda las razones por las que se crearon las facultades de comprobación, nuestro tema principal objeto de la presente tesis.

Por lo mencionaremos los puntos principales que tocara este capitulo: *concepto de infracción fiscal e infractor responsable, caracteres de la conducta infractora, tipos de infracciones fiscales, sanciones, clases de sanciones, delitos fiscales, responsable de los delitos fiscales, clases de delitos, defraudación fiscal, contrabando*.

2.1.1.- Concepto de Infracción Fiscal y de Infractor Responsable.

«Se entiende por **Infracción** todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que las disposiciones fiscales ordenan o efectuar lo que las mismas prohíben.

Infractor responsable: De conformidad con el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, son infractores o responsables en la comisión de las infracciones previstas por las disposiciones fiscales, las personas que realicen los supuestos que se consideran como tales, así como los que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que los hagan fuera de los plazos establecidos.

2.1.2.- Caracteres de la Conducta Infractora.

«Los caracteres de la conducta infractora que ha determinado la doctrina fiscal, para que se considere como tal, son *la conducta, la antijuridicidad, la culpabilidad y la punibilidad.*

★ La conducta. Es la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que espera, deja sin modificar ese mundo externo cuyo cambio se espera.

La conducta se integra por los siguientes elementos:

★ La manifestación de la voluntad. Que es la voluntad externa del hombre, esto es, que mientras no exteriorice su resolución de cometer un ilícito fiscal, no puede ser castigado. Puede consistir en la *acción o en la omisión.*

★ El resultado. Es el cambio en el mundo exterior causado por la manifestación de la voluntad, o por la no mutación de ese mundo exterior por la acción esperada que no se ejecuta.

★ El nexo causal. Entre la conducta y el resultado, que debe existir para que una conducta infractora se le pueda imputar a alguien.

★ La antijuridicidad. Significa que la conducta manifestada es contraria a lo que establecen las disposiciones fiscales, la contradicción entre la conducta y el derecho.

5 Refugio de Jesús Fernández Martínez, Op. Cit. Pág. 331.
5 Idem. Pág. 332.

★ La tipicidad. Consiste en que la conducta infractora encuadre exactamente con el supuesto previsto por la norma fiscal como infracción a la ley fiscal.

★ La culpabilidad. Es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible o sancionable, a la que le liga un nexo psicológico motivado, que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible.

★ La punibilidad. Significa que exista una pena o sanción prevista por la ley correspondiente a la conducta infractora.

2.2.- Los Tipos de Infracciones Fiscales.

«Al ser una infracción una conducta que realiza lo que la ley prohíbe, u omite lo que ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación, y como éstas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer, o tolerar, las agruparemos en infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

La comisión de infracciones por violación de obligaciones tributarias sustantivas se verifica en el momento en que el sujeto incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, cuyo objeto consiste en dar o realizar el pago de las contribuciones y sus accesorios.

Nuestro Código Fiscal de la Federación regula este tipo de infracciones en sus artículos 76 y 78; y las podemos clasificar de la siguiente forma:

Ⓜ Infracciones descubiertas por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, en cuyo caso el monto de las sanciones será un porcentaje de las contribuciones omitidas, dependiendo de que el pago de dichas contribuciones se realice antes o después del cierre del acta final, o de la determinación del crédito.

13Artículo 76. *“Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el*

ejercicio de sus facultades, se aplicara una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

Cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Si el infractor paga las contribuciones con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará la multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente”.

Ⓢ *«Conforme al artículo 77 del Código Fiscal, estas sanciones se podrán incrementar en diversos porcentajes en caso de reincidencia, de infracciones continuadas, de utilización indebida de documentos o de la contabilidad, y cuando se trate de contribuciones retenidas o recaudadas pero no enteradas.*

La disminución de la multa procede si se pagan las contribuciones omitidas en caso de autocorrecciones, o se devuelve el monto del beneficio indebidamente obtenido, con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la sanción.

13Artículo 77. *“En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentaran conforme a las siguientes reglas:*

I. De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75 de este Código.

II. De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

III. De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere este artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere este artículo, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente”.

Ⓜ 6Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos en declaraciones, en cuyo caso la multa será del 20 al 25% de las cantidades omitidas (artículo 78).

13Artículo 78. *“Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. en caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa”.*

Ⓜ 6En los casos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 presentan una relación casuística, entre cuyas conductas ilícitas encontramos:

1. Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: falta o extemporaneidad de inscripción y avisos, señalar domicilio fiscal diferente al que corresponda, omisión de cita de la clave, o hacerlo erróneamente, o utilizarla de manera indebida. Cuando la inscripción del contribuyente sea obligación de otra persona, como en el caso de patrones, se excluye de responsabilidad al contribuyente.

2. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; no asentar o asentar datos incorrectos en actas de asamblea o en escrituras públicas.

13Artículo 79. *“Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes*

las siguientes:

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se este obligado a ello extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socios o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva”.

3. No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También se incluye su presentación incompleta o con errores, y los diversos casos de pago extemporáneo de declaraciones, salvo cuando se realice en forma espontánea.

4. No cumplir con las diversas obligaciones de proporcionar informaciones a las autoridades fiscales.

13Artículo 81. *“Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:*

I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimientos de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presente con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos.

Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

V. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario de conformidad con el artículo 118 fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla fuera del plazo establecido para ello.

VII. No presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de

6 Idem. Pág. 177.

13 José Pérez Chávez, Eladio Campero Guerrero, Raymundo Fol Olguín, Op. Cit. Pág. 866.

conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, sexto párrafo de este Código”.

5. Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: no llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.
6. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.
7. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en otros medios, sin cumplir con los requisitos legales.
8. No dictaminar estados financieros en los casos de obligación.
9. No expedir o acompañar la documentación que acredite la estancia legal de mercancía extranjera.

13 artículo 83. *“Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:*

I. No llevar contabilidad.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan , o expedirlos sin requisitos fiscales.

VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio Nacional”.

⑥ En especial, en el artículo 84-A del Código Fiscal se hace un señalamiento de infracciones en que pueden incurrir las instituciones de crédito, como no anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta; pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión “para abono en cuenta”; procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones; no proporcionar información; o asentar incorrectamente datos fiscales; no hacer correctamente las transferencias a la Tesorería de la Federación, para las que se establecen diversas sanciones económicas.

13Artículo 84-A. *“Son infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito en relación a las obligaciones a que se refiere el artículo 32-B de este Código, las siguientes:*

I. No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.

II. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión “para abono en cuenta”.

III. Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.

IV. No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito.

V. Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que sustituya, del cuentahabiente.

VI. No transferir a la tesorería de la federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II de este Código.

VII. No expedir los estados de cuenta a que se refiere el artículo 32-B de este Código”.

Ⓜ 13 También se hace el señalamiento de las infracciones de los usuarios de servicios bancarios y de instituciones de crédito, como la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar sus datos, o hacerlo en forma incorrecta o falsa.

13Artículo 84-C. *“Son infracciones de los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo 30-A de este Código, la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que le soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos”.*

Ⓜ 14 Por otra parte, el artículo 85 regula infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, que se traducen en incumplimiento a las obligaciones cuyo objeto es un no hacer o tolerar como: oponerse a la práctica de visitas domiciliarias, no proporcionar documentos que sean requeridos, no conservar la documentación que se deje en depósito, o declarar falsamente que cumple con requisitos como haber presentado avisos, decir que cumplió con los requerimientos, etc.

13Artículo 85. *“Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:*

I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

II. No conservar la contabilidad o parte de ella. Así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.

V. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A de este Código”.

Ⓜ En el artículo 87 se establecen las infracciones que pueden cometer los funcionarios o empleados públicos consistentes en no exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios que sea debido, o recibirlo en forma distinta a la prevista por las normas fiscales; asentar hechos o datos falsos, requerir prestaciones no previstas en leyes, o hacer uso personal o indebido de la información confidencial.

13Artículo 87. *“Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones.*

I. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos.

III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aún cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.

IV. Divulgar hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código”.

V. Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales”.

Ⓜ Por lo que se refiere a las infracciones a cargo de terceros, de acuerdo con el artículo 89 se producen por asesorar, aconsejar o colaborar en la omisión de contribuciones, o alteración de documentos o datos, o por ser cómplice de cualquier otra manera.

13Artículo 89. *“Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:*

I. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la

alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales”.

Ⓜ De acuerdo con el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, las multas son independientes del pago de las contribuciones y demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales; y deberán ser actualizadas desde el mes en que debió hacerse el pago; y hasta que el mismo se realice.

13Artículo 70. *“La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código”.*

Ⓜ Conforme al artículo 75, al calificar la infracción, la autoridad tomará en cuenta las siguientes agravantes:

- 1.** Reincidencia, cuando se sancione la segunda o posteriores veces a una persona por la comisión de una infracción.
- 2.** Usar documentos, ya sean falsos, que contengan operaciones inexistentes, o sin derecho a ellos.
- 3.** Utilizar dos o mas sistemas de contabilidad de contenido distinto, o libros sociales con contenido diferente.
- 4.** Destruir la contabilidad o microfilmear documentos sin cumplir con los requisitos fiscales.
- 5.** Hacer mal uso de la información confidencial.
- 6.** Omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas.

7. Cometer una infracción en forma continuada.

¹³**Artículo 75.** *“Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:*

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

F) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio autorizado, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g) Divulgar, hacer uso personal indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución.

¹³Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, de este Código.

2.3.- Clasificación Doctrinal de las Infracciones Fiscales.

Las infracciones han sido clasificadas por la doctrina, desde diversos puntos de vista y así tenemos las siguientes:

◇ Tomando en cuenta la manifestación de la voluntad, las infracciones pueden ser:

Las infracciones de omisión: Son aquellas que originan la violación de la norma fiscal, por dejar de hacer lo que ordena o hacer lo que prohíbe, sin el ánimo de evadir contribuciones, denominadas también contravenciones. Por ejemplo, no dar aviso de cambio de domicilio oportunamente.

Las infracciones de comisión. Son aquellas que cometen con pleno conocimiento, o deliberado propósito de evadir el cumplimiento de las prestaciones fiscales, se le causa perjuicio al fisco.

◇ Tomando en cuenta el momento de su cometimiento, las infracciones pueden ser:

Infracciones instantáneas. Son aquellas que se realizan o se agotan en el momento en que se cometen.

Infracciones continuas. Son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten, hasta que el contribuyente deja de ejecutar los actos violatorios de las disposiciones fiscales, o sea que se realizan día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos.

Infracciones continuadas. Son aquellas que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que su cometimiento es en forma escalonada, espaciada o discontinua, o sea intervalos; se comete la infracción, se deja de hacerlo, menos prolongadas.

◇ Tomando en cuenta las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:

Infracciones simples. Son aquellas con un solo acto u omisión en particular, se viola una sola disposición fiscal.

Infracciones complejas. Son aquellas que con un acto u omisión se infringen diversas disposiciones fiscales; y a cada infracción le corresponde una sanción.

◇ Tomando en cuenta sus consecuencias, las infracciones pueden ser:

Infracciones leves. Son aquellas que no traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales.

◇ Tomando en cuenta la naturaleza de las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:

Infracciones administrativas fiscales. Son las que califica y sanciona la autoridad hacendaria o fiscal, por la violación de disposiciones de carácter fiscal.

Infracciones administrativas no fiscales. Son las que califica y sanciona cualquier autoridad administrativa que no sea hacendaria o fiscal, por la violación de disposiciones administrativas de naturaleza no fiscal.

Infracciones judiciales. Son las que califica y sanciona la autoridad judicial.

2.4.- Sanciones.

«**La sanción** es la consecuencia inmediata de la violación de la norma jurídica, o sea, es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumplan con el mandato legal.

La finalidad de las sanciones fiscales.

Evitar prácticas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo a su vez de carácter preventivo y a la vez represivo.

Se persiguen esencialmente los siguientes objetivos:

△ Sancionar directamente al contribuyente que incumple con sus obligaciones fiscales.

△ Sirve como un instrumento de poder de coacción o coerción que la ley le otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

△ Tiende a disciplinar al infractor.

Constituyen amenazas con las que se pretende disuadir al contribuyente de que cometa las infracciones; y aplicarse son penas con las que se castiga al infractor y se persigue escarmentarle para evitar que reincida; y como ejemplaridad para los que no han cometido infracciones a las disposiciones fiscales.

2.5.- Clases de Sanciones.

Las sanciones se clasifican en dos clases, a saber:

✘ **Tomando en cuenta la autoridad que la impone**

Las sanciones pueden ser:

◇ Sanciones administrativas, son las que impone cualquier autoridad administrativa no fiscal, con motivo de la violación a disposiciones administrativas no fiscales, como lo son la que impone la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

◇ Sanciones administrativas fiscales, son las que imponen las autoridades fiscales, con motivo de la violación a disposiciones fiscales.

◇ Sanciones judiciales, son las que impone la autoridad judicial, en el ámbito de su competencia (Poder Judicial de la Federación).

✘ **Desde el punto de vista de su naturaleza**

Las sanciones pueden ser:

◇ Principales, son las que existen por sí mismas.

Las sanciones principales se dividen a su vez, en:

✘ Pecuniarias, son las que tienen un contenido económico o sea afectan al patrimonio

del contribuyente, como la multa.

✖ *Privativas de la libertad, son las penas corporales, como la prisión.*

Las sanciones pecuniarias se subdividen a su vez en:

1. *Multas.*
2. *Recargos*
3. *Gastos de ejecución.*
4. *Indemnización del 20 por ciento por el impago de cheques.*
5. *La confiscación de bienes.*

◇ *Accesorias, son las que existen como consecuencia de la infracción principal.*

Las sanciones accesorias se subdividen a su vez en:

- ⊕ *El decomiso de objetos y mercancía.*
- ⊕ *La inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones.*
- ⊕ *La suspensión de empleos.*
- ⊕ *La intervención permanente.*
- ⊕ *La clausura.*

2.5.1.- Reglas para la Imposición de Multas en Materia Fiscal Federal.

«Las multas son sanciones pecuniarias impuestas por la autoridad por violación a las disposiciones fiscales, tenga o no como consecuencia la evasión de créditos fiscales.

En nuestra legislación fiscal federal, existen dos clases de multas:

↗ **Multas Fijas, o sea de cantidad determinada.**

↗ **Multas Variables, o sea que oscilan entre un mínimo y un máximo, según la gravedad de la infracción.**

La imposición de las multas fiscales, deben sujetarse a las siguientes reglas:

A. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará

independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra e responsabilidad penal.

B. Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que imponga.

C. El monto de las multas establecidas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior aquel por el cual se efectúa la actualización.

D. Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago que el mismo se efectúe.

E. Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad.

F. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

G. Cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

H. Cuando el importe de la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20 por ciento de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución.

2.6.- Delitos Fiscales.

¶Por **delito** debemos entender todo acto u omisión que sancionan las leyes penales, en este caso las disposiciones del Código Fiscal de la Federación que determinen que conductas de los contribuyentes constituyen un delito de carácter fiscal. Se aclara que en materia fiscal es la naturaleza de la sanción, ya sea pecuniaria o corporal, la que determina cuando estamos frente a una infracción o un delito fiscal, o frente ambos.

Los elementos constitutivos de todo delito, son dos:

⊕ *El elemento subjetivo o interno, o sea la acción psicológica o idea para la exteriorización de la conducta humana*.

⊕ *El elemento objetivo, se constituye por actos u omisiones que integran la conducta el sujeto pasivo del delito responsables*.

2.7.- Responsables de los Delitos Fiscales.

¶De conformidad con **el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación son responsables de los delitos fiscales, quienes:**

- ⊕ *Concierten la realización del delito.*
- ⊕ *Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.*
- ⊕ *Cometan conjuntamente el delito.*
- ⊕ *Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.*
- ⊕ *Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.*
- ⊕ *Ayuden dolosamente a otro para su comisión.*
- ⊕ *Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.*

¹³**Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después, de la ejecución del delito:**

⊕ *Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a*

sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otros a los mismos fines.

☞ Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años. **(artículo 96)**

¹³Si fuere **un funcionario o empleado público comete el delito** o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a seis años de prisión. **(artículo 97)**

La tentativa de los delitos previstos en este Código es **punible**, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, sin la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado. Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito. **(artículo 98)**

En el caso de **delito continuado**, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad. **(artículo 99)**

2.8.- Clases de Delitos Fiscales.

Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.

☠ Quien omita solicitar su inscripción o de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

☠ Quien rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.

☠ Quien use más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

☠ Quien desocupe el local donde tengan su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyente, después de la notificación o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

☠ Quien se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Delitos cometidos por el depositario o interventor designados por las autoridades fiscales.

El depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, o que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Delitos de alteración dolosa o destrucción de los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impedir que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Quien dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

2.8.1.- Defraudación Fiscal.

¹¹**El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación** establece:

*“Comete delito de defraudación quien **(sujeto)** con uso de engaños o aprovechamiento de errores **(acción)** omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido **(beneficio imputable al sujeto)** con perjuicio del fisco federal” **(en perjuicio de los intereses del fisco).***

Los cuatro elementos objetivos del delito son:

- ✻ *El sujeto responsable.*
- ✻ *La conducta.*
- ✻ *El resultado.*
- ✻ *El perjuicio a costa del fisco federal.*

¹¹**El sujeto responsable.**

Puede ser el sujeto principal actuante y/o el sujeto solidario, en materia del derecho penal inevitablemente debe existir el dolo por parte del sujeto actuante o solidario, dado que no podría caber la figura de la defraudación fiscal como un delito imprudencial pues es condición negable el beneficio económico del sujeto actuante, según lo descrito en el artículo 108 del CFF.

La conducta.

Quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido.

De aquí se desprenden dos condiciones:

a) El engaño. Consiste en hacer creer a la autoridad que la conducta que realizamos es lícita, cuando en realidad no la es.

b) El aprovechamiento del error. Consiste en que el contribuyente tome ventaja de algún error cometido por la autoridad, en este caso la SHCP.

El resultado.

¹¹La obtención de un beneficio indebido. Para que el delito se califique deberá partir del engaño (dolo) o el aprovechamiento y necesariamente por efecto de éstos deberá lograrse un beneficio indebido a costa del fisco federal.

¿Qué tipo de beneficios indebidos se pueden lograr?

- ☐ Omisión total o parcial en el pago de impuesto.
- ☐ Gozar de estímulos fiscales liquidados, sin tener derecho a ellos

El perjuicio del fisco federal.

Debe entenderse como el perjuicio en los ingresos netos del gobierno, la obligación que parte del artículo 31 constitucional relativa a que los mexicanos deben contribuir para solventar el gasto público.

¹³***Penas.***

“El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.*
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.*
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.*

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión”. Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento”.

¹³***Delitos calificados.***

“El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos.*

¹¹ Idem. Pág. 180.

¹³ José Pérez Chávez, Eladio Campero Guerrero, Raymundo Fol Olguín, Op. Cit. Pág. 897.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

¹³ Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

El procedimiento penal está sujeto a requisitos especiales de procedencia según el delito de que se trate.

Estos requisitos consisten en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación:

1. Formule querrela en los casos de:

- a) Asimilación al contrabando.
- b) Defraudación Fiscal
- c) Asimilación a la defraudación fiscal.
- d) Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.
- e) Delitos por incumplimiento de obligaciones formales.
- f) Disposición de bienes por depositarios o interventores.
- g) Visitas o embargos sin mandamiento escrito.

4Querrela.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, para proceder penalmente por el delito de defraudación tributaria es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la correspondiente querrela. Con arreglo al penúltimo párrafo del propio precepto normativo en la querrela o durante la tramitación del proceso respectivo pero en todo caso antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, dicha Secretaría deberá, cuando sea posible, cuantificar los daños y perjuicios sufridos por el Fisco Federal, a fin de que el juzgador esté en condiciones de determinar la sanción corporal que proceda.

El requisito de formulación de la querrela significa que el delito de defraudación fiscal sólo puede perseguirse a petición expresa de la parte agraviada, es decir, de la autoridad hacendaria competente.

No obstante pensamos que el criterio seguido en este punto por el Código Fiscal es el correcto dada las circunstancias.

2.8.2.- Contrabando.

¹¹**El artículo 102** dice que **“comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de el mercancías:”**

⁴ Adolfo Arrijoja Vizcaíno, Op. Cit. Pág. 481.
⁶ Idem. Pág. 176.
¹¹ Mariano Latapi Ramírez, Op. Cit. Pág. 183.

“I. ¹³Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida”.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello. No se formulará declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracción II del artículo 92 de este Código, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del artículo 103 de este Código, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales y de comercio exterior”.

¹¹Este delito es relativo a la importación o exportación ilegal de mercancías del territorio nacional ya sea que:

a) Se omita el pago total o parcial de contribuciones relativas a la exportación o importación de bienes (impuesto *ad valorem*).

b) Se omita el pago total o parcial de cuotas compensatorias, sanción que impone la Secretaría de Comercio por violar las reglas del comercio exterior (vender a precios *dumping*).

c) Exportar o importar mercancías sin el permiso de la Secretaría de Comercio, cuando éste sea obligatorio.

d) Cuando se trate de importación o exportación de mercancías prohibidas por las leyes mexicanas (como podrían ser lo estupefacientes no utilizados para medicamentos).

¹¹ Idem. Pág. 183.

¹³ José Pérez Chávez, Eladio Campero Guerrero, Raymundo Fol Olguín, Op. Cit. Pág. 888.

e) «Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

☞ «Emita declaratoria de que el fisco federal sufrió o pudo sufrir perjuicio en los delitos de:

a) Contrabando.

b) Robo o destrucción de mercancías en dominio fiscal.

¹³**Penal para el contrabando.**

“El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$750,000.00.

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$500,000.00, respectivamente o en su caso, la suma de ambas excede de \$750,000.00.

III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión”.

IV. De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX y XX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

⁵ Refugio de Jesús Fernández Martínez, Op. Cit. Pág. 350

⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit. Pág. 176.

¹³ Idem. Pág. 892.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

¹³Delito de Contrabando Calificado.

“El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Usando documentos falsos.

V. Por tres o más personas.

Las calificativas a que se refieren las fracciones III, IV y V de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105 de este Código. Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

“La acción penal en materia de delitos fiscales prescribe en tres años, contados a partir del día en que la SHCP tenga conocimiento de la infracción. Si la SHCP no tiene conocimiento, el plazo será de cinco años computados a partir de la fecha en que se cometió el delito.

CAPITULO III

VISITA DOMICILIARIA

3.1.- Concepto de la Visita Domiciliaria.

¹⁴**Visita Domiciliaria:** Derecho Constitucional.- Atribución de las autoridades administrativas ejercitables a efecto de comprobar la situación legal de los administrados respecto del cumplimiento de ordenamiento administrativos o fiscales.

Derecho Fiscal.- Procedimiento regulado por el CFF que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio fiscal del contribuyente, responsables solidarios y/o terceros, en ejercicio

¹¹ Idem. Pág. 185

¹³ Idem. Pág. 896.

de la CFF les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados; y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3.1.1.- Objetivo de la Visita Domiciliaria.

¹⁴**Objetivo:** Que las autoridades, mediante la revisión de documentos, bienes y mercancías del visitado, pueden percatarse de la situación jurídica del visitado en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

3.2.- Apoyo Constitucional de las Visitas Domiciliarias.

¹⁵Haremos un examen del artículo 16 constitucional en sus párrafos primero, octavo y undécimo relacionados, estos dos últimos, con las visitas domiciliarias y el primero con requisitos que deben satisfacer los actos de molestia como son las órdenes d visita que se expiden.

Dichos párrafos nos dicen:

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

[...]

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

[...]

¹⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Op. Cit. Pág. 876.

¹⁵ Emilio Margáin Manautou, "Las Facultades de Comprobación Fiscal", Editorial Porrúa, Pág. 15.

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

¹⁵ Obsérvese que este último párrafo sólo hace alusión a las siguientes visitas domiciliarias:

a) Para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, que son los que la doctrina del derecho administrativo llama reglamentos autónomos, y

b) Para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

De lo anterior se repara que el undécimo párrafo no hace alusión a las visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han acatado las disposiciones de las leyes administrativas y laborales y estos ordenamientos no pueden equipararse a los reglamentos autónomos del derecho administrativo, en virtud de que la jerarquía jurídica de aquellas es superior a las de estos últimos, ya que están expedidas por el Poder Legislativo y los reglamentos por el Poder Ejecutivo. No hay respaldo constitucional para estas visitas y; no obstante, ello jamás se ha invocado.

De lo transcrito se desprende que las ordenes de visita domiciliaria deben satisfacer dos clases de requisitos constitucionales:

- a) Esenciales.
- b) Formales.

La ausencia de los primeros producen la nulidad relativa o para efectos de la reposición de la(s) formalidad(es) omitida(s).

La falta de los primeros no suspende la caducidad de las facultades de la autoridad administrativa para determinar créditos fiscales y la falta de los segundos suspende la caducidad

15 Emilio Margáin Manautou, Op. Cit. Pág. 15.

de las facultades hasta el momento en que se incurre en la irregularidad.

La carencia de los primeros no impide que la autoridad emita o repita su acto si aún está en tiempo para ello; la carencia de los segundos sólo exige la reposición de la formalidad omitida.

Puede verificarse, a través de una visita domiciliaria, el correcto pago de las cuotas del seguro social y las aportaciones del INFONAVIT, en virtud de que la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores, aún cuando son ordenamientos administrativos, remiten a lo dispuesto en esta materia al Código Fiscal de la Federación.

3.3.- Requisitos Esenciales.

15Tanto nuestra doctrina como nuestros tribunales aluden a estos requisitos como formales y no esenciales como los considero.

De la lectura de estos requisitos, se irá determinando por el lector si está en el error o no.

Dichos requisitos son:

- ⌘ *Exista un mandamiento.*
- ⌘ *Conste por escrito.*

- ✕ *Esté emitida por autoridad competente.*
- ✕ *Efectuarse en el domicilio fiscal.*
- ✕ *Consignar el nombre del visitado.*
- ✕ *Esté fundada y motivada.*
- ✕ *Contenga firma autógrafa.*
- ✕ *Precise el objeto.*
- ✕ *Señale el periodo sujeto a revisión.*
- ✕ *Consigne los nombres de los visitantes.*

3.3.1.- Exista un Mandamiento.

¹⁵Por mandamiento debe entenderse una orden, un mandato u acto de molestia, relacionada con la visita a desahogarse. *Sin la entrega de la orden, el visitado puede negar el acceso a los visitantes o bien admitirlos, pero toda su labor está viciada.*

3.3.2.- Conste por Escrito.

En otras palabras que el mandamiento verbal no es suficiente para que el o los visitantes que se ostenten como auditores o inspectores, con credenciales u oficios o constancias de identificación de determinada dependencia, se les permita el acceso a las instalaciones de una empresa o actividad.

Esto es mas frecuente que se observe en visitas de inspección en materia administrativa.

Que conste por escrito significa *que el visitado o su representante legal reciban un documento que contenga la orden de visita.*

El distinguido amparista **Ignacio Burgoa Orihuela** sostiene, sobre este requisito, en su libro **Garantías Individuales**, lo siguiente:

“Las visitas domiciliarias a que alude el último párrafo del artículo 16 constitucional y que equivalen a las inspecciones que puede practicar toda autoridad administrativa para constar en cada caso concreto la observancia de los reglamentos gubernativos o de los ordenamientos de carácter fiscal, no sólo no deben de estar precedidas por orden judicial, sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito.

En efecto, éste implica una garantía formal en los términos de dicho precepto de nuestra Constitución que condiciona, según lo hemos afirmado, todo acto de molestia, o sea, toda afectación o perturbación que experimente un gobernado en los diversos bienes jurídicos que integren su esfera particular (persona, domicilio, papeles, familia y posesiones).

¹⁵ Idem. Pág. 17.

¹⁵Ahora bien, la simple inspección o visita domiciliaria no produce tal fenómeno puesto que su objetivo únicamente consisten establecer si se cumplen o no las leyes tributarias o los reglamentos gubernativos, sin que por ello y por si mismas causen agravio o perjuicio alguno al gobernado cuyo negocio sea visitado o inspeccionado.

Por tanto, no siendo las consabidas inspecciones o visitas actos de molestia, no deben supeditarse a la expresada garantía formal, en cuya virtud, sin previo mandamiento escrito pueden practicarse”.

¹⁶Pero, aunque no se señalara explícitamente tal formalidad en la segunda parte del numeral constitucional en examen, la verdad es que constituyendo la visita domiciliaria un positivo acto de molestia para el particular, porque tendrá que soportar la injerencia de extraños que sin lugar a dudas perturban su derecho o disfrutar en paz el ámbito de intimidad, tendría que aplicarse necesariamente la primera parte del propio precepto que exige, para que se cause acto de molestia al gobernado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, la existencia de un mandamiento escrito para evitar la arbitrariedad en el ejercicio de las atribuciones de la autoridad, es decir, cuando ésta ordena la practica de una visita domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, debe exteriorizar su voluntad precisamente en un documento escrito, como una formalidad necesaria para dar determinadas seguridades jurídicas al particular.

3.3.3.- Esté Emitida por Autoridad Competente.

¹⁵Por autoridad competente se entiende que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que esta ejerciendo.

Si la facultad o facultades se la otorga una ley, entonces el reglamento de ejecución no puede ampliarla (s), porque estaria excediéndose de lo que ella señala e introduciendo la incertidumbre o inseguridad en perjuicio de los gobernados.

La Constitución de delega en el Poder Legislativo; este delega en el poder Ejecutivo;

¹⁵ Idem. Pág. 18.

¹⁶ Rodolfo Castes Sosa, Gladisela Oyala Vallejo, "Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal", Editorial Temis, Pág. 114. Este delega en los Secretarios de Estado y Jefes de Departamento Administrativo y, por último, éstos delegan sus facultades en otros funcionarios, inclusive las que el Ejecutivo asignó a determinados titulares de unidades administrativas.

¹⁵Es por ello que quien emite un acto de molestia debe citar en él los ordenamientos y preceptos que le confieren las facultades que esta ejerciendo, con el fin de que el afectado pueda cerciorarse de que la competencia que se atribuye la autoridad en efecto la tiene conferida.

Por autoridad ésta debe de ser administrativa y no judicial como lo han sostenido los penalistas en los juicios de consignación por defraudación fiscal, al alegar que el mandamiento de visita domiciliaria debe ser expedido, al igual que la orden de cateo, por una autoridad judicial, lo cual es erróneo ya que la practica de visitas domiciliarias para efectos fiscales sólo debe sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, olvidando que el concepto de autoridad varía según se desahogue una orden de cateo o una orden administrativa, pues no es un requisito de formalidad, sino requisito esencial.

La orden de visita debe consignar el o los preceptos del ordenamiento en que se apoya la autoridad administrativa para expedirla, con el objeto de que el visitado pueda, primero, determinar si la unidad administrativa tiene asignada la atribución —realizar visitas domiciliarias—y; segundo, que quien firma o gira la orden de visita está autorizado para ello.

El primer y undécimo párrafos del artículo 16 constitucional exige que todo acto de molestia como lo es una orden de visita, esté emitido por autoridad competente, sujetándose la visita a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

¹⁶La autoridad que emita la orden de visita estampando su firma, tenga competencia para dictarla, es decir, que entre el conjunto de facultades que legítimamente pueda realizar se encuentre aquella que la autoriza a producir actos de molestias a los particulares consistente en la intromisión estatal en la privacidad individual para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

¹⁵ Emilio Margáin Manautou, Op. Cit. Pág. 22.

¹⁶ Rodolfo Cartas Sosa, Graciela Ayala Vallejo, Op. Cit. Pág. 15.

3.3.4.- Efectuarse en el Domicilio Fiscal.

¹⁵Salvo en tratándose de las visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las visitas domiciliarias deberán iniciarse en el domicilio fiscal, como lo señala el artículo 44, fracción I del Código Fiscal de la Federación, aun cuando se haya autorizado llevar la contabilidad en otro domicilio.

Levantada el acta de inicio de la visita en el domicilio fiscal, puede entonces trasladarse los visitadores al lugar en donde se lleva la contabilidad del visitado.

El citado artículo 44, en su fracción I parece indicar que la visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden y esto es correcto cuando el visitado tiene señalado como domicilio fiscal donde se encuentra la matriz pudiendo los visitadores no sólo desarrollar su labor en ese lugar sino también en las sucursales o agencias que tenga el contribuyente y ello deberá indicarlo la orden de visita o bien expedirse órdenes adicionales señalando los demás lugares en donde se localicen los establecimientos que dependen de la matriz.

El problema que puede dar lugar a que se vicie la visita es cuando en el mismo establecimiento, con locales que se distinguen en su nomenclatura con letras, la visita se inicie en uno que es el domicilio fiscal de otra persona moral cuyos directivos son los mismos de la persona

moral a quien va dirigida la orden pero que se localiza en otro local y los visitantes no se percatan del error en que han incurrido.

Conforme al artículo 10, fracción II, inciso a) del Código Fiscal de la Federación, se considera el domicilio fiscal de la persona moral, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio. Iniciar una visita en un domicilio que no es el fiscal origina que todo lo que se actúe por los visitantes a partir del acta de inicio resulte ilegal.

¹⁵La orden de visita, para cumplir con un requisito esencial de los cateos, debe indicar con toda precisión el lugar en que ha de desarrollarse y a cuyo ámbito debe circunscribirse la diligencia.

¹⁵ Idem. Pág. 26.

¹⁶ Idem. Pág. 48

3.3.5.- Consignar el Nombre del Visitado.

¹⁵Al decir **el artículo 16 constitucional** que “Nadie puede ser molestado...” significa que debe de precisarse el nombre a quien va dirigido el acto de molestia, lo cual recogen los artículos 38 fracción V y 43, fracción III del Código Fiscal de la Federación al establecer, respectivamente, que los actos administrativos que se deban notificar, como lo es una orden de visita, deberán ostentar el nombre de la persona a quien vaya dirigido y el domicilio de éste.

Las consecuencias de que una orden de visita no vaya dirigida por la autoridad competente a nombre del visitado, da origen a una sentencia de nulidad lisa y llana.

¹⁶Al igual que para los cateos, las ordenes de visita domiciliaria requieren de la especificación de la persona o personas que deben soportar, en su domicilio, la presencia de los agentes de la autoridad encargados de practicar la diligencia, ya se trate de averiguar el cumplimiento de las obligaciones fiscales propias o a cargo de terceros también determinados.

Así, si se dicta una orden de visita en relación con determinada persona y respecto de cierto lugar, si dicha persona no habita u ocupa el sitio de que se trate, será indispensable la emisión de una nueva orden en la que se especifique el nombre del actual habitante u ocupante del

lugar para que la visita se pueda llevar a cabo, pudiendo este último válidamente oponerse a la realización de la diligencia mientras la orden se encuentre dirigida a otro.

Debe haber, una coincidencia exacta entre el destinatario de la orden y el lugar a visitar, expresándose ambos datos en tal forma que no admita dudas respecto de quien o quienes se ordena la pesquisa y en que lugar debe desarrollarse ésta. Solo referida a una persona determinada se configura jurídicamente la visita domiciliaria, se da siempre respecto de alijen y en relación con un lugar debiendo ser ambos sujeto y localidad, específicamente determinados.

La autoridad a fin de dar certeza al particular debe individualizar el acto señalando datos más específicos que permitan concluir que efectivamente la visita o revisión se dirige a esa persona, para que de esa manera el particular tenga la certeza de que es el sujeto de la revisión.

¹⁵ Emilio Margáin Manautou, Op. Cit. Pág. 28.

¹⁶ Rodolfo Cartas Sosa, Graciela Ayala Vallejo, Op. Cit. Pág. 51.

¹⁷ Administración Local de Auditoría Fiscal de Coahuila de Zaragoza, Veracruz, "Manual de Actos de Fiscalización de las Autoridades", Ediciones SAT, Pág. 23.

3.3.6.- Esté Fundada y Motivada.

15 Toda orden de visita, como acto de molestia que es, debe estar fundada y motivada, lo cual significa que ella debe contener no sólo los preceptos que apoyan su expedición sino también las razones o motivos que tenga la autoridad administrativa para dirigirla a determinada persona, física o moral, a efecto de que ésta esté en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que de lo contrario, como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia, se infieren molestias infundadas e inmotivadas y; consecuentemente, se viola la garantía que establece el artículo 16 constitucional.

Se considera que el acto de molestia, concretizado en la orden de visita, debe de consignar el porqué de el, las razones que orillan a su emisión, no debiendo ser un machote para todas las personas o empresas que se regulan por la misma ley o reglamento autónomo.

Pero cuando se utiliza el mismo formato para motivar la orden de visita domiciliaria sin importar el giro o actividad del contribuyente o su importancia económica, se considera que no hay suficiente motivación. La doctrina mexicana y nuestros tribunales coinciden en que para dar cumplimiento a lo que dispone el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad que se notifique

a un particular debe encontrarse adecuadamente fundado y motivado, entendiéndose por fundar citar en el mismo los preceptos legales en que se apoya la autoridad para su emisión, y por motivar, expresar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que se tomo en consideración en el cuerpo de la propia resolución, siendo imprescindible que exista perfecta adecuación entre los motivos expresados y los fundamentos utilizados; en consecuencia, para que una orden de visita reúna estas formalidades, elevadas al rango de garantía individual, basta con que en ellas se invoque en el cuerpo mismo los preceptos legales aplicables que sirvieron de apoyo a la actuación de la autoridad y; por otro lado, que exprese el motivo de la misma.

17La fundamentación, debe entenderse como la obligación de la autoridad de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso.

15 Emilio Margáin Manautou, Op. Cit. Pág. 31.

17 Administración Local de Auditoría Fiscal de Coatzacoalcos, Veracruz, Op. Cit. Pág. 19.

17La motivación, la obligación de además, señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que la autoridad haya tenido en consideración para la emisión del acto de molestia debiendo; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos expresados por la autoridad y las normas aplicables y señaladas como fundamento del acto, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Sin embargo, la confusión surge en la manera en que la autoridad hacendaria debe cumplir el requisito de la motivación en una orden de visita, ya que la fundamentación evidentemente, se satisface con la cita de los preceptos que la facultan para la realización del acto (competencia territorial, material etc.), así como los que establecen la hipótesis del acto de molestia que se pretende practicar, pero en caso de la motivación solo ha sido la interpretación jurisprudencial del Poder Judicial Federal, la que ha podido definir las bases para considerar debida o indebidamente fundada una orden de visita.

3.3.7.- Contenga firma autógrafa.

¹⁵Es raro encontrar una orden de visita que no contenga firma autógrafa de la autoridad que la expidió; ya que de contener un facsímil como firma no se satisface el requisito previsto en los artículos 16 constitucional y 38, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

¹⁷Es casi de todos sabido que la manifestación de la voluntad de una persona por excelencia se da o se comprueba con el asentamiento de la firma autógrafa de esa persona por lo que la utilización de sellos o firmas facsimilares de ninguna manera pueden dar certeza de que efectivamente el funcionario cuyo nombre aparece en una orden de visita domiciliaria, fue quien efectivamente manifestó su voluntad de ordenar dicho acto de molestia.

3.3.8.- Precise el Objeto.

¹⁵Si el octavo párrafo del artículo 16 de la constitución federal claramente señala que la

¹⁵ Idem. Pág. 35.

¹⁷ Idem. Pág. 23.

Orden de cateo debe de precisar su objeto: el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, así también la orden de visita debe de indicar su objeto, qué contribuciones serán revisadas o que obligaciones, de manera particular, deben de ser verificadas para comprobar si se han acatado ciertas disposiciones fiscales; requisito éste que recoge el artículo 38, fracción V del CFF, al indicar:

“V. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto y propósito de que se trate.”

¹⁷Una de las maneras en que la autoridad fiscal cumple con el requisito de la motivación, se da cuando expresa en la orden las contribuciones materia de la revisión, es decir cuando señala el nombre de los impuestos que pretende verificar, pero además es evidente que el particular tiene que ser sujeto contribuyente de dichas obligaciones, sin que pueda considerarse como legal, el que la autoridad fiscal al momento de llenar la orden de visita, realice un listado genérico de una serie de contribuciones entre las cuales se encuentran algunas a las que el particular no es sujeto.

Ahora bien, en apariencia ya no son muy frecuentes las ordenes de visita domiciliaria que presentan un listado de todas las contribuciones establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación, sin embargo es frecuente observar ordenes de visita en las que se ordena revisar el Impuesto Activo, o el Impuesto General de Exportación a contribuyentes que no se encuentran sujetos a dichos impuestos, lo que constituye una imprecisión en el objeto de la orden y consecuentemente la ausencia de motivación de la misma.

¹⁶El siguiente requisito constitucional de los cateos aplicable a la práctica de las visitas domiciliarias estriba en que la orden que al efecto se emita se exprese el objeto u objetos que se buscan, que en nuestra materia equivale, de acuerdo con la Dra. Lomelí Cerezo, a que en la orden “se precise el objeto o fin de la diligencia”.

Esta garantía responde también a la necesidad de evitar el ejercicio abusivo de las facultades fiscalizadoras de la autoridad, limitando la inspección domiciliarias a la verificación del

¹⁵ Emilio Margáin Manautou, Op. Cit. Pág. 36.

¹⁶ Rodolfo Cartas Sosa, Graciela Ayala Vallejo, Op. Cit. Pág. 67.

¹⁷ Administración Local de Auditoría Fiscal de Coatzacoalcos, Veracruz, Op. Cit. Pág. 20.

¹⁶cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, sin que sea válida la emisión de órdenes de visita para comprobar el acatamiento a las disposiciones fiscales de manera genérica, indiscriminada.

3.3.9.- Señale el Periodo Sujeto a Revisión.

¹⁵La orden de visita debe precisar el periodo a revisarse: el periodo máximo para contribuyentes que no presenten sus estados financieros dictaminados para efectos fiscales, comprende los últimos cinco ejercicios declarados. Tratándose de contribuyentes que presentan dictamen, según el contribuyente, serán los últimos cinco ejercicios declarados.

Las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, tratándose de contribuyentes cuyos estados financieros se hubieran dictaminado por contador público autorizado, deberán iniciar sus facultades revisando en primer término el dictamen correspondiente al último ejercicio que debió haber presentado.

¹⁷Además de la obligación a cargo de la autoridad de señalar los impuestos materia de la revisión, esta deberá asentar el periodo de tiempo que pretende revisar, por dicha contribución, es decir el ejercicio fiscal sujeto a revisión, para con ello dar la certeza jurídica al visitado de cuales son los documentos a proporcionar a los revisores y con ello sujetar la actuación de estos últimos determinado a la revisión.

3.3.10.- Consigne los Nombres de los Visitadores.

¹⁵La orden debe dar a conocer el nombre de la persona o personas que deban desahogar la orden de visita, las cuales podrían ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente —la sustitución o aumento de los visitadores se deberá notificar al visitado,— levantándose el acta mediante la cual deberán identificarse plenamente.

Esto es frecuente que se presente durante el desahogo de una visita domiciliaria, sobre

¹⁵ Idem. Pág. 40.
¹⁶ Idem. Pág. 67.
¹⁷ Idem. Pág. 21.

todo cuando ella tiene una duración mayor a la prevista, o bien por reubicación del personal designado inicialmente, o bien por renuncia de alguno de los visitadores.

¹⁷Debido a que la visita es una de las multireferidas excepciones a la inviolabilidad del domicilio, es evidente que el particular debe tener la certeza de que la persona o personas que entraran al mismo y que efectuaran la revisión fiscal, efectivamente pertenecen a la SHCP, además de que la misma fueron facultadas por el funcionario competente para la realización de dicho acto, ya que solo ellas podrán tener intervención en el desarrollo de la visita, sin que ello sea obstáculo para que la autoridad designe nuevos visitadores, siempre y cuando dicha sustitución o aumento sea notificado de manera legal al visitado y se haga constar en el acta.

3.4.- Requisitos Formales.

¹⁵Los formales son los prescritos para los cateos y remite a ellos la parte final del undécimo párrafo del artículo 16:

 *Levantarse acta circunstanciada.*

3.4.1.- Levantarse Acta Circunstanciada.

¹⁵Al iniciarse el desahogo de una orden de cateo toda la labor que se realice por el designado para llevarla a cabo, se debe concretizar en un acta que describa dicha labor desde su inicio hasta su conclusión.

Pero en la visita domiciliaria en materia administrativa generalmente se desarrolla en un día y en ocasiones puede llevar más tiempo, pero una visita en materia fiscal puede llevarse mas de un año.

Al concluirse el desahogo de la visita domiciliaria debe de llevarse un acta circunstanciada, entendiéndose por acta que ésta contenga una relación por escrito de lo sucedido o acontecido; y por circunstanciada que se redacte con toda exactitud, precisión, sin omitir nada de o

¹⁵ Idem. Pág. 49

¹⁷ Idem. Pág. 24.

¹⁵que se observó durante el desarrollo de ella.

¹⁶En efecto, cuando el precepto constitucional prescribe que de la visita domiciliaria se levante acta circunstanciada, indudablemente obliga a que los hechos ocurridos bajo los sentidos de los visitantes, al constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, aparezcan representados por medio de una narración escrita, con el propósito de dejar preconstruida la prueba sobre la situación fiscal del visitado respecto del objeto específico de la diligencia. Se trata, como dice **Carnelutti**, de “la composición de un objeto (documento) apto para despertar en quien lo perciba la idea que viene determinada por la percepción del hecho representado”.

El acta de visita domiciliaria, como documento que inscribe la diligencia, debe empezar a extenderse, desde el momento en que ésta se inicia con la entrega de la orden correspondiente, describiendo hechos que están sucediendo, ni siquiera que acaban de suceder. Sólo así se garantiza el control sobre la actuación inspectiva, ya que de lo contrario se otorgaría un poder omnímodo a los

visitadores para atribuir a los visitados lo que su desatada imaginación les dictara, bastando con afirmar que tal o cual suceso aconteció en su presencia.

Podemos concluir que tanto por la esencia misma del documento, como garantizar con mayor rigor particular contra las declaraciones arbitrarias que pudieran incorporarse al relato se hace necesario que el acta se levante en presente indicativo, que sea siempre una descripción que acompañe a las acciones que se van realizando y a los hechos que se van observando; en suma, que la relación de estas acciones y hechos sea sincrónica y contemporánea con ellos, no sucesiva.

Una vez notificada la orden de visita domiciliaria, la autoridad, procederá al levantamiento de la llamada “acta parcial de inicio” misma que si bien no es definida como tal en ninguna parte de la legislación fiscal, recibe dicho nombre por ser la primer acta parcial que se levantará durante el transcurso de la visita domiciliaria, dada la obligación tanto constitucional como legal que recae en la autoridad por disposición del artículo 16 constitucional y 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

15 Emilio Margáin Manautou, Op. Cit. Pág. 55.

16 Rodolfo Cartas Sosa, Graciela Ayala Vallejo, Op. Cit. Pág. 75.

17 Administración Local de Auditoría Fiscal de Coahuila de Zaragoza, Op. Cit. Pág. 25.

3.5.- Comentario al Artículo 46 Fracción I.

Finalmente después de un minucioso análisis, de lo se entiende como: **Contribuciones, Infracciones Fiscales y la Visita Domiciliaria**, llegamos al punto medular de la presente investigación jurídica denominada **Tesis Profesional**, en virtud de que nos adentramos en un tema, que a simple vista, pareciera simple y sin mayor complicación, pero que al encontrarse inmersos dentro de ella, resulta verdaderamente complejo, tratar de dar una interpretación totalmente objetiva, sobre un artículo, que por principio es uno de los mas importantes, dentro del catalogo de artículos, que hablan de las facultades de comprobación, que el Código Fiscal de la Federación, otorga a las autoridades estrictamente fiscales, estamos hablando del **artículo 46 fracción I**.

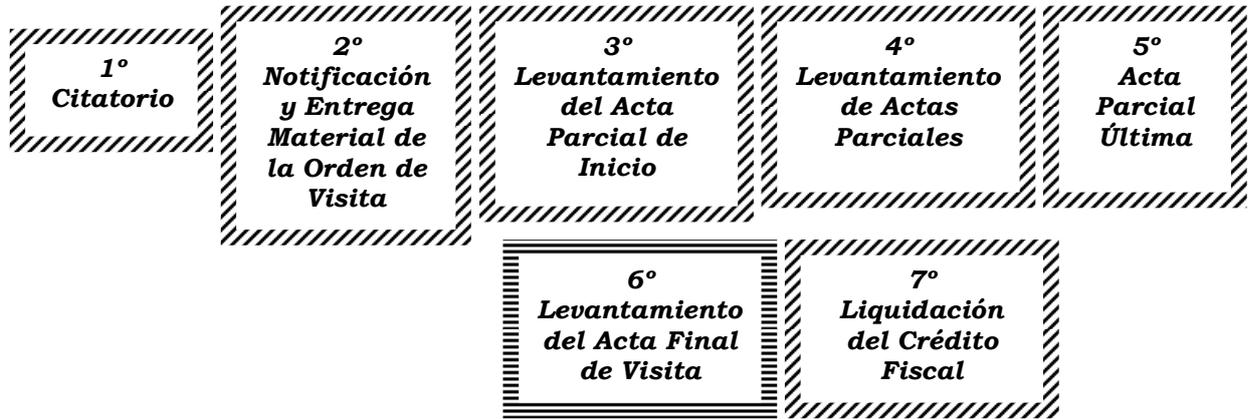
Se considera de tal relevancia, dicho artículo, toda vez que, después del artículo 42, —facultades de comprobación fiscal— indica primordialmente **las reglas** estrictas a las que se

deben apegar para la realización **de la visita domiciliaria**, pero para que se tenga, una mejor explicación de mis palabras, transcribo literalmente el artículo a continuación:

Artículo 46 Fracción I CFF: *“La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:*

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado”. [...]

Como se puede notar el presente artículo, señala esencialmente, *que en todas las visitas domiciliarias, que efectúe las autoridades fiscales, deberá levantar acta en el que se haga constancia, de forma circunstanciada los hechos y omisiones que se encuentren*, lo que se debe entender, que de esa manera, se cumple cabalmente los requisitos de legalidad, debido a que, en dichas actas se pone en manifiesto, toda la investigación realizada por los visitadores, que dicho de otra forma, siguiendo lineamientos estrictamente apegados, de la garantía de legalidad, contenida en el artículo 16 constitucional, se le brinda la certeza jurídica al visitado, ya que de no hacerlo la autoridad fiscal, estaría cometiendo una flagrante violación, a dicha garantía en perjuicio de la persona a quien se le realiza la visita domiciliaria. Ahora bien, hay que destacar, que efectivamente se cumple con los requisitos de legalidad, pero como toda ley, —realizada propiamente por economistas y no por juristas—, existen pequeñas lagunas, que de algún modo u otro afectan directamente, a las personas a las que van encaminadas; y el citado código así, como el mencionado artículo no son la excepción, para clarificar mejor mis ideas, mostrare un esquema práctico de lo que es una visita domiciliaria, desde su inicio hasta su conclusión, a continuación:



La intención de mostrar dicho esquema, es dejar en manifiesto en que etapa de la visita domiciliar, existe la laguna que contiene dicho artículo, pues bien, *en la sexta etapa de la visita domiciliar, se muestra el resultado de todos los hechos y omisiones encontradas por los visitantes, a la persona a quien se le desarrolla la visita, pero contrario a esto, no le especifican ni aclaran su situación fiscal al visitado en dicha etapa, sino hasta que no se llega a la última, por lo cual, existe contradicciones en dicho artículo, debido a que, primero pretende otorgar certeza jurídica al visitado, con el levantamiento de dichas actas, pero contrario a esto, no le deja en manifiesto su situación fiscal en el momento oportuno, con ello dejándolo sin defensa alguna.*

PROPUESTA

La finalidad de esta propuesta, es manifestar que si bien el **artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación**, tuvo un buen acierto al indicar como regla principal, el que se cumpliera los requisitos, contenidos en el artículo 16 constitucional, dentro de la visita domiciliaria, pero al mismo tiempo tuvo un desacierto, en cuanto a los alcances o efectos, que debiera tener dicho artículo. Por tanto, me permito respetuosamente **sugerir**, algunas posibles **adhesiones y cambios al momento de realizar la determinación del crédito fiscal**, que beneficie a toda persona, que se le esta ejecutando una visita domiciliaria, a fin de que se le otorgue una verdadera certeza jurídica, mismos que cito a continuación:

1. *Que se indique al final de la fracción del citado artículo, que se hará del conocimiento del contribuyente visitado, el resultado de los hechos u omisiones, encontrados por los visitadores, pero simultáneamente se le dará a conocer su real situación fiscal, previo a la resolución en el se le determine el crédito fiscal respectivo.*

2. *Que al momento de concluir el acta, en el que desglosa todos los hechos y omisiones encontradas, por los propios visitadores ejecutantes de la visita domiciliaria, le digan al visitado, su real situación fiscal, que en otras palabras significa, que le digan las cantidades totales de las omisiones del impuesto correspondiente, así también, que le mencionen los puntos estratégicos, en los que encontraron las omisiones del impuesto que hayan revisado, Ej. ISR Perdidas fiscales declaradas \$1,301,309.00, deducciones declaradas en exceso \$426,201.01, perdida fiscal determinada \$875,107.99, perdida fiscal mayor a la real \$426,201.01, todo con total apego a lo que indica el nuevo párrafo al final de la fracción.*

3. *En caso de que el contribuyente visitado, realizare el pago de alguna de las omisiones, detectadas por los visitadores, previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, que se tome en consideración dicho pago, no se tenga manifestado dentro del resumen de liquidación del crédito, sino simplemente lo que no se encuentre pagado.*

CONCLUSIONES

1. La Visita Domiciliaria, es sin duda alguna, la principal facultad de comprobación, con las que cuentan las autoridades administrativas y fiscales, para corroborar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, en virtud de que, son la excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio, permitiendo la intromisión de cualquier autoridad que tenga competencia, por lo cual al tener la aprobación de la propia constitución, sería casi imposible a cualquier persona, que tenga el deber, de rendir cuentas a las autoridades fiscales, negarse a la intromisión a su domicilio, con ello permitiendo a la autoridad, tener campo abierto, para que determinen lo que a su intereses sea mas conveniente.

2. La Visita Domiciliaria, encuentra su origen, en las determinaciones contenidas en el artículo 16 constitucional, referente a las ordenes de cateo hechas exclusivamente por autoridades judiciales, siendo esto la base que utilizaron los legisladores, para elaborar el artículo 42 fracción tercera del Código Fiscal, misma que contiene su soporte legal, para llevar a cabo dicha diligencia, en el momento que considere oportuno, las autoridades fiscales, en perjuicio de cualquier persona, que tenga el carácter de contribuyente.

3. Es necesario hacer modificaciones sustanciales, al artículo 46 del Código Fiscal, debido a la importancia que tiene, por contener las reglas de la visita domiciliaria, específicamente la fracción I, ya que dentro de ella, se encuentra el punto medular de la visita, nos referimos, al levantamiento de actas circunstanciadas, en el que se redactan los hechos y omisiones encontradas por los visitadores, pero que al momento de darlas a conocer al contribuyente, no le aclaran su real situación fiscal, por tanto, para que se le pueda otorgar esa garantía al contribuyente, tendría que estipularse como regla de la visita dentro de la citada fracción.

También se debe hacer otra regla de la visita domiciliaria, al pago que realice el contribuyente, por la omisiones encontradas, antes de la resolución determinante del crédito fiscal, deba ser considerada dentro de la misma, solo se soliciten las cantidades no pagadas.

BIBLIOGRAFIA

1. Adolfo Arrijoa Vizcaíno, "Derecho Fiscal", Colección de Textos Universitarios, Editorial Themis.
2. Alfonso Pérez Becerril, "**Política e Impuestos (Pensamientos)**", Editorial Porrúa.
3. Antonio Jiménez González, "**Lecciones de Derecho Tributario**", Editorial ECAFSA.
4. Emilio Margáin Manautou, "**Facultades de Comprobación Fiscal**", Editorial Porrúa.
5. Emilio Margáin Manautou, "**Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**", Editorial Porrúa.
6. Francisco Ponce Castillo, "**Derecho Fiscal**", Editorial Banca y Comercio.
7. Gregorio Sánchez León, "**Derecho Fiscal Mexicano**", Filiberto Cárdenas Uribe Editor y Distribuidor.
8. Hugo Carrasco Iriarte UNAM, "**Derecho Fiscal Constitucional**", Editorial Oxford University Press.
9. Jesús Quintana Valtierra, Jorge Rojas Yáñez, "**Derecho Tributario Mexicano**", Editorial Trillas.
10. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, "**Principios de Derecho Tributario**", Editorial Limusa, Grupo Noriega Editores.
11. Mariano Latapí Ramírez, "**Introducción al Estudio de las Contribuciones**", Academia Mexicana de Investigación Fiscal A.C., Editorial Mcgraw-Hill.
12. Martín López, "**Derecho Fiscal Mexicano**", Editorial ECASA.
13. Omar Curiel Villaseñor, "**Principios Tributarios Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal expuesta en forma didáctica**", Ediciones Fiscales ISEF
14. Raúl Rodríguez Lobato UNAM, "**Derecho Fiscal**", Editorial Oxford University Press.
15. Refugio de Jesús Fernández Martínez, "**Derecho Fiscal**", Editorial Mcgraw-Hill.
16. Rodolfo Cartas Sosa, Graciela Ayala Vallejo, "**Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal**", Editorial Themis.

Enciclopedias

1. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, **“Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano”**, Editorial Porrúa.
2. Rafael de Pina, Rafael de Pina Vara, **“Diccionario de Derecho”**, Editorial Porrúa.
3. María Laura Valletta, **“Diccionario Jurídico”**, Ediciones Valletta.

Legisgrafía

1. José Pérez Chávez, Eladio Campero Guerrero, Raymundo Fol Olguín, **“Practiagenda Tributaria 2007”** correlacionada artículo por artículo, Tax Editores Unidos.
2. **“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”**, Colección Jurídica Esfinge, Grupo Editorial Esfinge

Revistas

1. Administración Local de Auditoría Fiscal de Coahuila de Zaragoza, Veracruz, **“Manual de Actos de Fiscalización de las Autoridades”**, Ediciones SAT.