

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN- MEXICALI



***PADRÓN DE CONTRIBUYENTES,
BASE DE CONTROL DE LA AUTORIDAD HACENDARIA
PARA EL LOGRO DE SUS OBJETIVOS DE RECAUDACIÓN***

Tesis

Que para obtener el grado de
MAESTRÍA EN CONTADURÍA

Presenta:
Mercedes Amaya Caballero

Director:
M. C. Leonel Rosiles López

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN- MEXICALI

***PADRÓN DE CONTRIBUYENTES,
BASE DE CONTROL DE LA AUTORIDAD HACENDARIA
PARA EL LOGRO DE SUS OBJETIVOS DE RECAUDACIÓN***

Tesis

Que para obtener el grado de
MAESTRÍA EN CONTADURÍA

Presenta:
Mercedes Amaya Caballero

Director
M. C. Leonel Rosiles López

Mexicali, Baja California, México

Noviembre de 2006

Í N D I C E

	Página
INTRODUCCIÓN	5
Planteamiento del problema	6
Objetivos de la investigación	8
Justificación del tema	9
Metodología	10
Definición de términos	11
CAPÍTULO I. GENERALIDADES	24
1.1 Antecedentes	25
1.2 Origen de la obligación tributaria	26
1.3 Marco legal de la hacienda pública federal	29
CAPÍTULO II. CONTRIBUCIONES Y ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	38
2.1 Contribuciones	39
2.1.1 Impuestos	39
2.1.2 Aportaciones de seguridad social	40
2.1.3 Contribuciones de mejoras	41
2.1.4 Derechos	41
2.1.5 Aprovechamientos	42
2.1.6 Productos	42
2.1.7 Crédito fiscal	42
2.2 Elementos de la obligación fiscal	43
2.2.1 Sujetos del impuesto	44
2.2.1.1 Sujeto activo	44
2.2.1.2 Sujeto pasivo	45

	Página
2.2.1.3 Sujeto responsable solidario	45
2.2.2 Objeto del gravamen	49
2.2.3 Determinación de la base	50
2.2.4 Tasa, tarifa o cuota	50
2.2.5 Forma, medio y fecha de pago	51
CAPÍTULO III. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS EN MATERIA FISCAL	
FISCAL	56
3.1 De inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes	57
3.2 De llevar contabilidad y guardarla	60
3.3 De expedir comprobantes fiscales	65
3.3.1 Comprobante fiscal	72
3.3.2 Comprobante simplificado	72
3.3.3 Comprobantes fiscales digitales	74
3.4 De utilizar formas oficiales y de proporcionar información en medios electrónicos	75
3.5 De presentar dictamen	76
CAPÍTULO IV. PROCEDIMIENTO DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES Y AVISOS DE MODIFICACIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL VIA INTERNET	
INTERNET	78
4.1 Procedimiento de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes	79
4.1.1 Persona físicas	79
4.1.2 Personas morales	82
4.1.2.1 A través de fedatario público por medios remotos	82
4.1.2.2 Administración Local de Asistencia al Contribuyente	83

4.1.2.3 Personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México	85
4.1.2.4 Personas Morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México	86
4.1.3 Administración Pública	87
4.1.4 Sindicatos	88
4.1.5 Demás figuras	89
4.1.6 Empleadores	90
4.2 Avisos de modificación de la situación fiscal vía internet	92
CAPÍTULO V. FISCALIZACIÓN	95
5.1 Factores que condicionan el cumplimiento de las obligaciones fiscales	96
5.2 Objetivos de la fiscalización	101
5.3 Sujetos a fiscalizar	104
5.4 Instrumentos para la fiscalización	104
5.5 Logros alcanzados por la autoridad fiscal	106
5.6 Estudio de campo realizado en Mexicali Baja California	118
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	122
FUENTES DE CONSULTA	127

INTRODUCCIÓN

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La acción fiscalizadora de la autoridad hacendaria se basa en gran medida en el padrón de contribuyentes, formado por los sujetos obligados a tributar inscritos en él.

Enunciar la base legal que establece la obligación de presentar el aviso de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y detallar el proceso administrativo necesario para llevar a cabo dicho registro es de gran importancia debido a que dicha institución debe disponer de archivos de identificación de contribuyentes que le faciliten la tarea de constatar y verificar que los sujetos pasivos están cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

La autoridad fiscal no pretende revisar la totalidad de los sujetos pasivos, su función fiscalizadora es realizada mediante la aplicación de ciertos criterios de selección basada en el padrón de contribuyentes del SAT; es por ello que la primer tarea de la administración hacendaria es actualizar la información contenida en sus registros a fin de que el universo de contribuyentes identificados coincida con el de los contribuyentes en su conjunto.

Una vez identificados quienes son los sujetos pasivos, la autoridad hacendaria se encarga de vigilar y asegurar el cumplimiento de sus obligaciones con el fin de reducir al máximo la evasión, provocando en el sujeto contribuyente el cumplimiento voluntario de sus deberes.

Asimismo al detectar la posible evasión procede a la determinación y liquidación de contribuciones omitidas para finalmente cobrar y recaudar ingresos; pues si el aporte de tributos dependiera de los gobernados nada podría asegurar al Estado Mexicano la provisión de recursos suficientes para encarar el gasto público.

Por lo anteriormente descrito, el objetivo de esta investigación es analizar la finalidad que pretende alcanzar la autoridad fiscal con el registro de los sujetos pasivos en el padrón de contribuyentes del SAT. Para lograrlo se iniciará realizando una investigación bibliográfica que servirá para sustentar con base en leyes, códigos y reglamentos la obligación de los sujetos pasivos de formar parte del padrón de contribuyentes. Además se mostrará cuál es el proceso administrativo de solicitud de inscripción en el RFC.

También se mostrarán los índices de logros obtenidos por la autoridad hacendaria en los últimos años para establecer parámetros de medida de éxito de la función fiscalizadora y determinar con base en criterios la calidad y bondades de tal función.

Aunado a lo anterior se realizará un trabajo de campo con el objeto de constatar que en la comunidad de Mexicali Baja California existe aún un gran número de pequeños y medianos empresarios que realizan actividades económicas y no están registrados en el padrón de contribuyentes. Los resultados arrojados por la citada investigación de campo servirán de base para comprobar mediante cálculos aritméticos que con la incorporación al padrón fiscal de los empresarios activos no registrados la autoridad hacendaria podrá obtener una mayor recaudación que le permita al Estado encarar el gasto público.

Finalmente se propondrán algunas acciones legales a la autoridad hacendaria, encaminadas a incorporar al padrón de contribuyentes a esos pequeños y medianos empresarios que teniendo ya la obligación de inscribirse no lo han hecho.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1. Explicar los objetivos que pretende la autoridad fiscal con el registro de los sujetos pasivos en el padrón de contribuyentes del SAT, sustentando la base legal que establece la obligación de presentar el aviso de inscripción en el RFC del SAT.
2. Detallar el proceso administrativo de solicitud de inscripción en el RFC del SAT y de presentación de avisos de modificación de situación fiscal vía internet.
3. Comparar los logros obtenidos en los últimos años por la autoridad hacendaria mediante la fiscalización de los sujetos pasivos.
4. Comprobar a través de una investigación de campo, que un gran número de pequeños y medianos empresarios en Mexicali Baja California realizan actividades económicas y no están registrados en el padrón de contribuyentes.
5. Realizar cálculos a través de los cuales se pueda comprobar que mediante la incorporación al padrón de contribuyentes de los empresarios activos no registrados, la autoridad hacendaria podrá obtener una mayor recaudación que le permita al Estado encarar el gasto público de una manera más eficiente y proponer a la autoridad hacendaria acciones legales encaminadas a incorporar al padrón de contribuyentes a los pequeños y medianos empresarios que teniendo ya la obligación de inscribirse no lo han hecho.

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El Estado Mexicano necesita allegarse de recursos que la permitan sufragar el gasto público, una de las vías que utiliza para cumplir con su cometido es la recaudación de contribuciones. De acuerdo con lo estipulado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) es obligación de todos los mexicanos contribuir para el gasto público en la forma proporcional y equitativa que dicten las leyes.

La misma CPEUM faculta al Estado para hacer cumplir esa obligación, por tal motivo es de gran importancia conocer al detalle el proceso de solicitud de inscripción en el RFC del SAT y de presentación de avisos de modificación fiscal; instrumentos sumamente útiles para detectar a aquellos contribuyentes que no están cumpliendo correctamente con la obligación de contribuir con el gasto público.

Evidentemente resultaría muy complicado para la autoridad fiscal revisar al universo total de sujetos pasivos, por esta razón solamente selecciona a una parte de los obligados mediante ciertos criterios previamente establecidos, lo que permite por una parte elegir en la mejor forma posible al contribuyente a fiscalizar y por otra que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes, es decir, lograr un cambio de conducta sobre los sujetos obligados que garantice el cumplimiento de sus deberes fiscales.

Igualmente importante es cuantificar la eficacia que ha tenido la aludida acción fiscalizadora de la autoridad hacendaría y los costos en los que ha incurrido para llevar a cabo su labor y evaluar los logros obtenidos, de acuerdo con las cifras emitidas por ella misma, y así determinar el éxito y calidad de su función; por que al verificar que se han cumplido las metas establecidas y se han logrado los objetivos deseados serán justificables para el Estado todos y cada uno de los mecanismos de control que el fisco federal aplique a los sujetos obligados.

Mexicali Baja California es una de las entidades de la República Mexicana que más contribuciones aporta al Estado. Sin embargo, resulta importante estudiar en forma particular nuestro entorno con el objeto de obtener los datos necesarios para comprobar a la autoridad fiscal que requiere de realizar algunas reformas a sus medidas de fiscalización para lograr mayor eficiencia en materia de recaudación.

METODOLOGÍA

Este trabajo de investigación se realizará en un primer momento mediante la utilización de diverso material bibliográfico como son publicaciones doctrinarias relacionadas con el tema de estudio, leyes, códigos y reglamentos fiscales, así como la búsqueda en la red de internet; ésto permitirá obtener los antecedentes del tema y describir un marco conceptual en el que se definan los diferentes conceptos manejados en el desarrollo del contenido, así como enunciar la base legal con la cual se soportará la información a tratarse.

En un segundo momento se describirán los trámites necesarios para el proceso de registro de los sujetos obligados en el padrón de contribuyentes mediante la solicitud de inscripción al RFC del SAT, además se dará a conocer el lugar donde deberá realizarse este registro.

Además se presentarán los resultados alcanzados por la autoridad hacendaría en los últimos años y se hará un comparativo de los logros alcanzados y de los costos incurridos para llevar a cabo su tarea, cuantificando así la eficacia de la acción fiscalizadora para evaluar su desempeño.

Asimismo, mediante un estudio de campo, aplicado en la ciudad de Mexicali Baja California, se comprobará que existe un gran número de pequeños y

medianos empresarios que estando activos aun no se han inscrito en el padrón de contribuyentes del SAT.

Finalmente, con los datos obtenidos en la citada investigación de campo se realizarán cálculos a través de los cuales se compruebe que mediante la incorporación al padrón de contribuyentes de los empresarios activos no registrados, la autoridad hacendaria podrá obtener una mayor recaudación que le permitirá al Estado encarar el gasto público más eficientemente.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

A

Accesorios

Ingresos que recibe el Gobierno Federal por parte de los contribuyentes por no cumplir con sus obligaciones fiscales, por ejemplo los recargos y las multas.

Acta

Documento en que constan hechos, decisiones y acuerdos efectuados en una reunión.

Acta administrativa

Es el documento que describe los sucesos ocurridos durante una diligencia realizada por las autoridades fiscales.

Acta constitutiva

Documento notarial en que se registra la formación de una sociedad o agrupación. Entre otros datos, el acta contiene las bases, fines y quiénes son sus integrantes.

Actividades

Son las actividades de compra, venta y alquiler de todo tipo de bienes, así como la prestación de servicios remunerados.

Actividades empresariales

Es el desarrollo de actividades en áreas económicas como industriales, comerciales, agrícolas, silvícolas, mineras y servicios.

Actividades industriales

Son las actividades como la extracción, conservación o transformación de materias primas, elaboración y acabado de productos.

Acuse, Acuse de

Es el documento que sirve para comprobar que un trámite ha sido recibido por el SAT.

Arrendamiento

Es la actividad por la cual una persona permite el uso o goce temporal de un bien a otra, a cambio de cierta cantidad.

Asesor Fiscal

Profesional que asesora y aconseja en temas tributarios y que le ayuda a cumplir con sus obligaciones con el SAT de manera confidencial y gratuita.

Asociación

Contrato en el que varios individuos acuerdan en reunirse de manera permanente para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley.

Asociación en participación

Es un contrato mediante el cual dos o más personas físicas o morales acuerdan la realización de actividades económicas, este contrato es tratado en materia de obligaciones fiscales como si se tratara de una persona moral.

Auditor

Es el funcionario autorizado por el SAT para revisar y emitir una opinión fiscal sobre los estados financieros de un contribuyente.

Auditoría

Es el examen objetivo y sistemático de las operaciones financieras y administrativas de un contribuyente.

Autenticación (autenticación)

Procedimiento o proceso mediante el cual se acredita la identidad del usuario para usar un sistema que opera bajo un esquema de seguridad.

Autoridad fiscal

Representante del poder público facultado para recaudar impuestos, llevar un control de los contribuyentes, o imponer las sanciones previstas por el CFF, interpretar disposiciones de la ley, entre otras funciones.

B

Base fija

Es el lugar físico donde las personas desarrollan los servicios personales independientes.

Bien

Todo aquello que puede ser objeto de apropiación, empleado para satisfacer alguna necesidad. Cosas o derechos susceptibles de producir beneficios de carácter patrimonial, ejemplo: casas, automóviles, computadoras, y demás.

Bien inmueble

Son los terrenos y las construcciones adheridas al suelo.

C

Caducidad

Es cuando se extinguen o terminan las facultades de las autoridades fiscales para determinar los impuestos que no fueron pagados y sus accesorios.

Cadena de la dependencia

Este dato es exclusivo de la dependencia que va a dar el servicio; es opcional, alfanumérico y de 1 a 14 posiciones.

Cadena original

Código que contiene la información de la transacción y la fecha de presentación del mismo.

Cédula de Identificación Fiscal (CIF)

Es el documento que expide la autoridad fiscal a las personas, en el que consta el nombre y su clave del RFC.

Certificado Digital

Todo mensaje de datos u otro registro que confirme el vínculo entre el firmante y los datos para la creación de la firma electrónica avanzada.

Clave única de registro de población (CURP)

Es una clave personal e irrepetible formada por números y letras y que sirve para registrar e identificar en forma individual a cada una de las personas físicas en el territorio nacional, así como también a las nacionales que residen en el extranjero.

Código Fiscal de la Federación (CFF)

Ordenamiento jurídico federal que establece los conceptos y procedimientos para la obtención de ingresos fiscales.

Competencia

Es la facultad que le da la ley a la autoridad de para realizar determinados actos.

Comprobantes fiscales

Documento que comprueba una operación mercantil o el pago de un servicio.

Comprobante fiscal digital

Es un documento digital que se emite como comprobante de las operaciones que realice un contribuyente.

Concesión

Es un acto mediante el cual el Estado otorga a un particular (cumpliendo ciertos requisitos), el derecho de realizar alguna actividad económica que en principio no se permite realizar a los particulares.

Condonar

Perdonar una deuda o parte de ella a favor del deudor.

Contribuciones

Es el ingreso fiscal que recibe la Federación por parte de las personas físicas y personas morales, aportando de esta forma el gasto público.

Contribuyente

Toda persona obligada al pago de contribuciones.

D

Denominación social

Es el “nombre” de una persona moral.

Dependencia

Comprende a las Secretarías de Estado, incluyendo a sus respectivos órganos administrativos desconcentrados; la Procuraduría General de la República; los tribunales administrativos; las unidades administrativas de la Presidencia de la República y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.

Disolución

Acto mediante el cual una persona moral desaparece.

Documento digital

Es todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Domicilio Fiscal

Es el lugar fijado por el contribuyente dentro del territorio nacional para efectos tributarios.

E

Empresa

Persona física o moral que busca obtener alguna ganancia al comprometer capital y trabajo en el desarrollo de una actividad.

Enajenación

Transmisión de propiedad de un bien o derecho a otra persona o personas.

Entidad

Son órganos administrativos desconcentrados, jerárquicamente subordinados a las dependencias.

Escrito libre

Es el medio en que los particulares pueden dirigirse a la autoridad fiscal en los casos en que no exista un formato oficial vigente para ello.

Establecimiento permanente

Es el lugar de negocios en el que se desarrollan parcial o totalmente actividades empresariales.

F

Factura

Documento con todos los requisitos fiscales que expide un contribuyente, en el que consta el tipo de mercancía o servicios de una operación comercial y el importe cobrado por ellos.

Factura electrónica

Es un comprobante fiscal digital que reúne requisitos fiscales, emitido por contribuyentes con certificado de firma electrónica avanzada vigente y que lleven su contabilidad en sistemas electrónicos.

Fedatario

Persona que da fe.

Fehaciente

Testimonio que es eficaz para la demostración de la existencia de un hecho o acto.

Fe Pública

Calidad de certeza atribuida al contenido de los documentos notariales.

Firma electrónica avanzada

Es un conjunto de datos asociados a un mensaje que permite asegurar la *identidad* del firmante y la *integridad* (no modificación posterior) del mismo.

H

Honorarios

Son todos los ingresos que obtiene una persona profesional, artista o intelectual, que presta sus servicios en forma independiente, sin estar subordinado a un patrón.

I

Ingresos

Son todos aquellos recursos que obtienen los individuos, sociedades o gobiernos por el uso de riqueza, trabajo humano, o cualquier otro motivo que incremente su patrimonio.

Ingreso esporádico

Es el ingreso que se percibe de forma ocasional.

Ingresos acumulables

Es todo ingreso que perciban las personas físicas y morales que califica para determinar el pago del impuesto sobre la renta.

Ingresos exentos

Son aquellos ingresos por que el contribuyente no está obligado al pago de impuesto.

J

Jurisdicción

Territorio en que una autoridad ejerce sus facultades.

L

Libros contables

Sirven para registrar y controlar las operaciones mercantiles de un contribuyente.

Liquidación

Pago que realiza el patrón a su trabajador con motivo de su separación o despido.

Liquidación de sociedades

Es el proceso mediante el cual se disuelve una persona moral (deja de existir).

M

Mensaje de datos

La información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.

Multa

Es la sanción al incumplimiento de las disposiciones fiscales.

N

Naturalización

Procedimiento legal mediante el cual una persona física adquiere una nueva nacionalidad.

Notificación

Es el acto administrativo por el cual se da a conocer formalmente al contribuyente una situación o hecho relacionado con la obligación tributaria.

O

Obligación

Es el deber de los contribuyentes de cumplir con el pago de impuestos, la presentación de las declaraciones, llevar libros de contabilidad, entre otros.

P

Pago

Es la forma común de extinción de la obligación tributaria.

Pagos provisionales

Pagos hechos como anticipo del impuesto que resulte al final del ejercicio a cargo del contribuyente.

Patrón

Es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

Persona física

Aquella que presta sus servicios de manera dependiente o independiente o bien, desarrolla alguna actividad empresarial.

Persona moral

Conjunto de personas físicas, agrupadas con un fin lícito.

Personas morales no contribuyentes

Personas morales exentas de pagar el impuesto sobre la renta.

Prescripción

Se define como el tiempo en que la autoridad fiscal puede requerir a un contribuyente para presentar algún aviso, crédito fiscal o en su caso investigar un delito en materia fiscal. Transcurrido ese tiempo, se extingue la obligación del contribuyente.

Procedimientos de auditoría

Es el método a seguir por el auditor tributario, que consiste en el conjunto de técnicas que se aplican para examinar una o más partidas contables de un contribuyente.

Producto Interno Bruto (PIB)

Es el valor total de los bienes y servicios producidos en un país durante un período determinado.

Protocolizado

Es el acto en el que un notario integra en su protocolo uno o más documentos celebrados regularmente entre particulares, ejemplo de esto son las actas constitutivas de las personas morales, o los contratos de mandato (poderes).

Prueba

Demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho.

R

Ratificación

Confirmar o reiterar la validez.

Razón social

Es la forma con que se denominan algunas personas morales, equivale al nombre de las personas físicas.

Reanudación de actividades

Es cuando el contribuyente vuelve a estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas, es decir, vuelve a estar "activo" en el RFC.

Recargo

Es el pago que se hace al fisco federal por no pagar oportunamente.

Recaudación fiscal

Se puede entender de dos maneras:

1. Proceso por el cual la autoridad fiscal cobra las contribuciones a los contribuyentes.
2. Monto total percibido por la federación por el pago de contribuciones.

Recibo bancario con sello digital

Se define como el documento que la institución de crédito envía o entrega a sus clientes como resultado del pago de sus impuestos para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya sea por Internet o por ventanilla bancaria, el cual debe contener la cadena original y el sello digital.

Registro Federal de Contribuyentes (RFC)

Es el que incluye información sobre el domicilio fiscal, obligaciones y declaraciones registradas de toda persona física o moral, que conforme a las leyes vigentes sea contribuyente y/o responsable del pago de contribuciones. La información contenida es confidencial.

Representante

En materia fiscal, es la persona que actúa en nombre de un contribuyente frente a la administración tributaria.

Resolución miscelánea fiscal (RMF, RESMISFIS)

Son las reglas de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) para complementar y dar claridad a las disposiciones fiscales.

Retroactividad

Aplicar una disposición presente a actos o actividades del pasado.

Revocar

Dejar sin efecto una decisión.

S**Salario**

Es la remuneración que paga el patrón al trabajador por su trabajo.

Servicio profesional

Es el servicio prestado por un contribuyente de forma personal e independiente.

Suspensión de actividades

Es cuando el contribuyente interrumpe las actividades por las cuales esta obligado a presentar declaraciones.

T**Tarjeta tributaria (TT)**

Se utiliza para efectuar declaraciones electrónicas por ventanilla bancaria o en el SAT y contiene los datos de identificación fiscal del contribuyente.

Titular del certificado digital

Es la persona a cuyo favor fue expedido el certificado digital de firma electrónica avanzada.

U**Universo de contribuyentes**

La totalidad de personas que se encuentran obligadas al pago de alguna contribución.

Usuario

El que utiliza ordinaria o frecuentemente un bien o un servicio.

CAPÍTULO I. GENERALIDADES

1.1 ANTECEDENTES

La existencia de los tributos dentro de una economía se explica y justifica a la vez a partir de la existencia de una doble necesidad; por una parte la sentida por la sociedad de que se le garantice la satisfacción de una amplia gama de carencias, lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales del mercado dada la naturaleza misma de la necesidad; por ejemplo, adquirir en el mercado seguridad pública, justicia, servicios de salud que garanticen los requerimientos mínimos de bienestar para la colectividad, entre otros.

El Estado por otra parte, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades asume su satisfacción como función estatal, tornándose de esa manera las mismas en necesidades públicas. Es por ello que las democracias han intervenido al respecto dotando al Gobierno Federal de poderes que lo posibiliten a través de medios jurídicos extraer parte de la riqueza generada por aquellos.

De ahí que a través del tributo, se posibilite a que únicamente se llame a contribuir para el financiamiento del gasto público a quien detenta capacidad contributiva y sólo dentro del límite establecido en ley.

Si bien es cierto, los ingresos públicos constituyen los flujos monetarios que tienen como destino inmediato las arcas públicas y como fin ser un medio de cobertura de los gastos públicos; sólo cumplirán tal propósito aquellas percepciones que impliquen para el Estado la plena disposición sobre las mismas. Es decir los medios de caución, como el depósito a favor del Estado, no pueden ser calificables de ingreso público por no sustentarse en un título jurídico que posibilite la plena disponibilidad.

La vinculación ingreso público-financiamiento, no debe en modo alguno hacer pasar por alto los usos adicionales y los propósitos que frecuentemente afectan a los ingresos. La hacienda pública moderna utiliza los instrumentos de

captación de ingresos públicos adicionalmente como instrumentos de política económica; es decir en ocasiones a través de ellos pretende allegarse de medios de cobertura del gasto público y alcanzar determinados resultados en el ámbito de economía; por ejemplo estimular el ahorro, incentivar la creación de fuentes de empleo, reforzar la lucha contra los procesos inflacionarios restando liquidez a la economía, entre otros.

1.2 ORIGEN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Las obligaciones surgen de la voluntad de los contratantes o bien de un mandato expreso en ley. Tratándose de las obligaciones denominadas voluntarias o consensuales se acepta comúnmente que en éstas la ley es la fuente mediata de las mismas y la voluntad su fuente de vida, pero siempre y cuando se encuentre tutelada por una norma jurídica. En el caso de las obligaciones legales o ex lege la fuente mediata e inmediata se encuentra expresa en ley.

De lo anteriormente expuesto se deduce que la obligación tributaria es una obligación ex lege de acuerdo con el artículo 6 del CFF que estipula: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”

Con el propósito de comprender mejor cómo surge la obligación tributaria en su condición de obligación ex lege, Fernando Sáinz de Bujanda, en su obra “Notas del Derecho Financiero” presenta las dos maneras a través de las cuales el derecho irrumpe en el campo tributario. En primer instancia nos dice: “el ente público establece normativamente, por la vía legislativa, las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de la obligación tributaria (situaciones que en sentido jurídico, se convierten por así asumirlas, la norma en presupuesto de hecho de la obligación)”. En segundo orden plantea: “el ente público se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención

de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto a los cuales se hayan producido de modo concreto y efectivo los presupuestos legales de la imposición”

Al respecto, el principal ordenamiento en materia de impuestos es el artículo 31 fracción VI de la CPEUM al establecer lo siguiente:

“Son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

Se puede advertir claramente que el llamado a tributar es a todos los mexicanos y no de manera selectiva o discriminatoria; es decir la obligación es de prescindir de parte de la riqueza generada por la totalidad de los individuos que componen el pueblo mexicano con el fin de destinarse los recursos captados a cubrir el gasto público.

Al hablar de una totalidad se refiere a todos aquellos que tengan capacidad de hacerlo y sólo en proporción de los ingresos que perciban, es decir a igual capacidad contributiva corresponde igual carga fiscal.

Del mandato constitucional emanan seis principios básicos (Latapí Ramírez Mariano; 1999: 9) que se describen de la siguiente manera:

- Principio de generalidad. “Es obligación de los mexicanos”. La obligación es general, tanto para personas físicas como morales.
- Principio de obligatoriedad. Todos estamos obligados y esto se traduce en que el gobierno posea entonces la facultad económico-coactiva para hacer que los contribuyentes paguen impuestos.
- Principio de vinculación con el gasto público. La autoridad está obligada a cobrar impuestos hasta por el importe de lo que presupueste erogar (presupuesto de egresos) y no por encima. Los contribuyentes estamos obligados a contribuir para el gasto de gobierno, no para el ahorro

gubernamental; por tal motivo si el gobierno estuviera cobrando más de lo que gasta, estaría obligado a reducir los impuestos.

- Principio de legalidad. No puede existir ningún impuesto en México si no hay una ley que lo regule y que le dé origen y vigencia.
- Principio de proporcionalidad. El contribuyente debe contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva. Si tiene poco, paga poco; si tiene mucho, paga más.
- Principio de equidad. Deberá gravarse igual a todos los iguales y desigual a los desiguales. Las leyes fiscales deberán aplicarse consistentemente gravando sin excepción a quienes realicen actos similares.

Conjuntamente con los principios citados con anterioridad, de acuerdo con el economista inglés Adam Smith, la armonía del sistema tributario se consigue adoptando de manera simultánea los siguientes principios fundamentales de la obligación fiscal (Margáin Manautou Emilio; 1997: 23):

- Principio de generalidad. Por medio del cual se exige que paguen impuestos todos aquellos individuos que se ubiquen en la hipótesis tributaria.
- Principio de uniformidad. Inspirado en la igualdad de todos frente al impuesto; esto es, que contribuyen en relación con su capacidad.
- Principio de certidumbre. Significa que el impuesto debe ser fijo, entendiendo como tal que el impuesto no pueda ser arbitrario y por lo mismo requiere que el contribuyente lo conozca previamente.
- Principio de comodidad. Es decir, el impuesto debe reestructurarse de tal manera que se recauden en las formas y épocas más oportunas.
- Principio de economía. Radica en que lo que se recaude sea realmente favorable para el fisco. Podemos decir que es la aplicación directa costo-beneficio.
- Principio de justicia. Consiste en que todo ciudadano obligado a una contribución lo haga en la forma y posibilidades que realmente posee y

además que se considere a todos en la misma forma cuando se encuentren en ella.

- Principio de simplicidad. Considera que para el pago de las contribuciones se debe seguir un proceso sencillo que permita el acceso a toda persona que sea obligada.
- Principio de claridad. Este principio complementa al anterior al recomendar que las leyes estén tan explícitas que cualquiera pueda entenderlas y por lo mismo cumplirlas.

1.3 MARCO LEGAL DE LA HACIENDA PÚBLICA FEDERAL

El artículo 31 párrafo primero, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF) establece que la SHCP corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el plan nacional correspondiente;
- II Proyectar y calcular los ingresos de la federación, del departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;
- III Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación y del departamento del distrito federal;
- IV Se deroga.
- V Manejar la deuda pública de la federación y del departamento del Distrito Federal;
- VI Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

- VII Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende a la banca nacional de desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;
- VIII Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;
- IX Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que lo competa a otra Secretaría;
- X Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la secretaria de comercio y fomento industrial y con la participación de las dependencias que corresponda;
- XI Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- XII Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la unidad de apoyo para la inspección fiscal y aduanera;
- XIII Representar el interés de la federación en controversias fiscales;
- XIV Proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;
- XV Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuesto de egresos de la federación y presentarlos, junto con el del departamento del distrito federal, a la consideración del presidente de la República;
- XVI Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;
- XVII Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;
- XVIII Formular la cuenta anual de la hacienda pública federal;

- XIX Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica, así como establecer las normas y procedimientos para su organización, funcionamiento y coordinación;
- XX Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del informe presidencial e integrar dicha documentación;
- XXI Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras publicas de la administración publica federal;
- XXII Se deroga.
- XXIII Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;
- XXIV Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro, y
- XXV Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Artículo 2º de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal establece lo siguiente:

El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I El Poder Legislativo,
- II El Poder Judicial,
- III La Presidencia de la República,
- IV Las Secretarías de Estado y departamentos administrativos y la Procuraduría General de la República,
- V El departamento del Distrito Federal,
- VI Los organismos descentralizados,

- VII Las empresas de participación estatal mayoritaria,
- VIII Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal, el departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

Sólo para los efectos de esta ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente como "entidades", salvo mención expresa.

Artículo 13 de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal a la letra dice:

Se basará en presupuestos que se formularán con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución. Los presupuestos se elaboraran para cada año calendario y se fundaran en costos.

El artículo 15 del mismo ordenamiento estipula que el presupuesto de egresos de la Federación será el que contenga el decreto que apruebe la cámara de diputados, a iniciativa del ejecutivo, para expensar, durante el periodo de un año a partir del 1o de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las entidades que en el propio presupuesto se señalen.

Artículo 4º del Reglamento Interior de la SHCP establece que la representación, trámite y resolución de los asuntos competencia de la SHCP, corresponde originalmente al Secretario.

Para la mejor organización del trabajo, el Secretario podrá, sin perjuicio de su ejercicio directo, delegar sus atribuciones en servidores públicos subalternos, mediante acuerdos que deberán ser publicados en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

A su vez el artículo 5o del mismo ordenamiento estipula que las facultades que la SHCP tenga conferidas respecto del régimen crediticio del Distrito Federal y sus implicaciones en el ingreso y el gasto público de esa entidad en las leyes correspondientes, serán ejercidas por el Secretario directamente o a través de las unidades administrativas establecidas por este Reglamento.

El artículo 6o menciona que el Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

- I Proponer al Presidente de la República la política del Gobierno Federal en las materias financiera, fiscal, de gasto público, crediticia, bancaria, monetaria, de divisas y de precios y tarifas de bienes y servicios del sector público, para la formulación del Plan Nacional de Desarrollo y sus programas;
- II Someter a la consideración y, en su caso, aprobación del Presidente de la República, el Plan Nacional de Desarrollo, los programas sectoriales, regionales y especiales correspondientes, así como formular los programas anuales respectivos, en los términos de la legislación legal aplicable;
- III Proponer, para aprobación del Presidente de la República, el Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo, el Programa Operativo Anual de Financiamiento y el Programa del Gasto Público Federal conforme a la política del Gobierno Federal en las materias a que se refiere la fracción anterior, y dirigir la ejecución de los mismos para apoyar el Plan Nacional de Desarrollo, así como evaluar sus resultados;
- IV Coordinar, conjuntamente con la Secretaría de Desarrollo Social en el ámbito de su competencia, el otorgamiento de las autorizaciones de acciones e inversiones convenidas con los gobiernos locales y municipales tratándose de planeación nacional y regional;
- V Representar al Presidente de la República en las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad a que se refiere el artículo 105 de la CPEUM y su ley reglamentaria, en los casos en que lo determine el titular del Ejecutivo Federal;

- VI Someter al acuerdo del Presidente de la República los asuntos encomendados a la Secretaría y al sector paraestatal que le corresponda coordinar;
- VII Proponer al Ejecutivo Federal los proyectos de iniciativas de leyes o decretos, así como los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes relativos a los asuntos de la competencia de la Secretaría y del sector paraestatal coordinado por ella;
- VIII Proponer al Ejecutivo Federal el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación;
- IX Dar cuenta al Congreso de la Unión del estado que guarde su ramo y el sector paraestatal que corresponda coordinar a la Secretaría, e informar al propio Congreso, siempre que sea citado para ello, cuando se discuta una ley o se estudie un negocio concerniente a sus actividades;
- X Refrendar los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes expedidos por el Presidente de la República en su ramo, en los términos del artículo 92 de la CPEUM;
- XI Someter a la consideración del Presidente de la República los cambios a la organización que determinen los titulares de las dependencias y entidades de la administración pública federal, que impliquen modificaciones a su estructura orgánica básica y que deban reflejarse en su reglamento interior;
- XII Llevar las relaciones entre el Ejecutivo Federal y las entidades paraestatales, para fines de congruencia global de la administración pública paraestatal con el Sistema Nacional de Planeación y con los lineamientos generales en materia de financiamiento; proponer las asignaciones sectoriales de financiamiento y participar en las de gasto; y emitir los lineamientos generales conforme a los cuales deban formularse los programas financieros de las entidades paraestatales;
- XIII Designar a los representantes de la Secretaría ante los órganos de gobierno de las entidades paraestatales y en su caso, órganos desconcentrados y establecer los lineamientos generales conforme a los cuales deberán actuar dichos representantes;

- XIV Aprobar los programas financieros de las entidades paraestatales incluidas en la Ley de Ingresos de la Federación, considerando las fuentes, montos y objetivos de los mismos;
- XV Coordinar la elaboración de los programas anuales de las entidades paraestatales del sector coordinado por la Secretaría y, en su caso, de los programas institucionales, así como aprobarlos cuando proceda;
- XVI Proponer el proyecto de presupuesto de la Secretaría, el de los ramos de la deuda pública y de participaciones a entidades federativas y municipios, así como el del sector paraestatal coordinado por ella, en congruencia con los programas respectivos;
- XVII Vigilar que las entidades paraestatales coordinadas por la Secretaría conduzcan sus actividades con sujeción a los objetivos, estrategias y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo, del programa sectorial y, en su caso, del programa institucional de la entidad que corresponda, y cuidar que guarden congruencia los programas y presupuestos de dichas entidades, así como su ejecución, con los citados objetivos, estrategias y prioridades, auxiliándose para ello con las unidades administrativas que se señalan en este Reglamento;
- XVIII Celebrar convenios en materia de coordinación fiscal con las entidades federativas y proponer al Presidente de la República el acuerdo relativo al Distrito Federal;
- XIX Se deroga.
- XX Planear, coordinar, conocer la operación y evaluar, el Sistema Bancario Mexicano respecto de las instituciones de banca de desarrollo, de las instituciones de banca múltiple en las que el Gobierno Federal tenga el control por su participación accionaria, así como de las demás entidades del sector paraestatal que corresponda coordinar a la Secretaría;
- XXI Expedir los reglamentos orgánicos de las instituciones de banca de desarrollo que rijan su organización y funcionamiento, así como los lineamientos a que se sujetarán las instituciones de banca múltiple en las que el Gobierno Federal tenga el control por su participación accionaria, en las materias de presupuestos, administración de sueldos y prestaciones, y las demás objeto de regulación;

- XXII Otorgar y revocar autorizaciones para la constitución, organización, operación y funcionamiento, según sea el caso, de instituciones de banca múltiple, de casas de bolsa, de instituciones de seguros, de instituciones de fianzas, de organizaciones auxiliares del crédito, de sociedades financieras de objeto limitado, de sociedades de información crediticia, de sociedades mutualistas de seguros, de consorcios de instituciones de seguros y de fianzas, de casas de cambio, de bolsas de futuros y opciones y de cámaras de compensación, así como de las filiales de instituciones financieras del exterior que se puedan constituir bajo la legislación aplicable y de los demás participantes del mercado de valores, futuros y opciones cuando las leyes u otros ordenamientos jurídicos otorguen dicha facultad a la Secretaría;
- XXIII Otorgar y revocar concesiones para la operación de bolsas de valores, así como para la prestación del servicio público de operación de la Base de Datos Nacional SAR y de aquellos propios de instituciones para el depósito de valores y de contrapartes centrales;
- XXIV Otorgar y revocar autorizaciones para la constitución y funcionamiento de grupos financieros;
- XXV Establecer los lineamientos, normas y políticas, mediante los que la Secretaría proporcionará informes, datos y cooperación técnica que sean requeridos por alguna entidad federativa, secretaría de estado o departamento administrativo y entidades de la administración pública federal;
- XXVI Intervenir en los convenios que celebre el Ejecutivo Federal cuando incluyan materias de la competencia de la Secretaría;
- XXVII Designar al Presidente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, al de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, al de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro y al de la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros; así como conocer las resoluciones y recomendaciones de sus Juntas de Gobierno, en los términos de las disposiciones legales correspondientes;

- XXVIII Recibir en acuerdo a los Subsecretarios, al Oficial Mayor, al Procurador Fiscal de la Federación y al Tesorero de la Federación, para el trámite y resolución de los asuntos de su respectiva competencia;
- XXIX Adscribir orgánicamente las unidades administrativas a que se refiere este Reglamento a la Secretaría, a las Subsecretarías, a la Oficialía Mayor, a la Procuraduría Fiscal de la Federación y a la Tesorería de la Federación; delegar sus facultades en los servidores públicos de la Secretaría y, en el caso de las unidades administrativas regionales, señalar el número, la sede, la fecha de iniciación de actividades y su circunscripción territorial;
- XXX Autorizar por escrito a servidores públicos subalternos para que realicen actos y suscriban documentos específicos, siempre y cuando no formen parte del ejercicio de sus facultades indelegables. Dichas autorizaciones deberán ser registradas ante la Procuraduría Fiscal de la Federación;
- XXXI Presidir las comisiones que sean necesarias para el buen funcionamiento de la Secretaría y designar a los integrantes de las unidades internas que corresponda;
- XXXII Establecer las unidades de asesoría y apoyo que sean indispensables para el adecuado funcionamiento de la Secretaría;
- XXXIII Aprobar las políticas técnicas y administrativas para la mejor organización y funcionamiento de la Secretaría, así como autorizar y disponer la publicación del Manual de Organización General de la Secretaría en el DOF;
- XXXIV Dictar las reglas de carácter general en las materias competencia de la Secretaría, y
- XXXV Las demás que con este carácter se establezcan por ley, por reglamento o le confiera el Presidente de la República.

CAPÍTULO II. CONTRIBUCIONES Y ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

2.1 CONTRIBUCIONES

El artículo 2 del CFF establece que contribuciones deberán ser cubiertas por los sujetos que los generan con base en los actos que realicen; éstas son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos. Por su parte el artículo 4 del mismo código define que se entiende por *crédito fiscal*.

El artículo 3 del mismo ordenamiento define dos tipos de ingresos más que percibe el estado por parte de sus gobernados pero que no son considerados como contribuciones: los aprovechamientos y los productos.

2.1.1 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 ley. Entre las que se destacan la Ley el Impuesto Sobre la Renta (LISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio (LIESPS), la Ley del Impuesto al Activo (LIA), la Ley Sobre Tenencia y Uso de Vehículos (LSTUV), entre otras.

A su vez los impuestos se clasifican en *impuestos directos e impuestos indirectos*.

Los *impuestos directos* son los que gravan al sujeto que toma la decisión de realizar la situación jurídica, en el caso del ISR que grava a quien realiza la venta; o de hecho, en el caso del IA que grava al contribuyente que mantenga el activo en su poder.

Los *impuestos indirectos* son los que gravan directamente al sujeto actuante. Ejemplo de ello es la IVA que grava a quien decide comprar los bienes o servicios.

Dependiendo del objeto, también existen los impuestos que buscan gravar el patrimonio como son los *impuestos dinámicos* que gravan la realización de actividades ya sea vender, comprar, ganar dinero, entre otros; tomando en cuenta la decisión del contribuyente de realizar el acto jurídico o no. Son aquellos en los que si se genera riqueza se pagan impuestos, pero si no se genera riqueza no se deberá pagar.

Existen también los llamados *impuestos estáticos* que gravan el patrimonio estático del contribuyente, sin importar si realiza actos jurídicos o no; por ejemplo el impuesto predial grava la tenencia de algún bien inmueble que posea dentro de la localidad. Este tipo de impuestos se consideran nocivos para la economía en general, pues grava el patrimonio de las familias y se causan independientemente si el contribuyente realiza los actos jurídicos o no.

2.1.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

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

En la opinión de Adolfo Riojas Vizcaíno, las aportaciones de seguridad social, en esencia, no deben formar parte de la relación jurídico-tributaria, puesto que persiguen, como su mismo nombre lo indica, finalidades diversas de los tributos... Sin embargo para efectos de su cobro se les ha equiparado a las contribuciones (Vizcaíno Riojas Adolfo; 2003: 83).

Las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones, toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral (Vizcaíno Riojas Adolfo; 2003: 361).

2.1.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas físicas o morales que se beneficien de manera directa de alguna obra pública. Por ejemplo la contribución que se paga por el uso del sistema de distribución de agua.

2.1.4 DERECHOS

Los derechos se deben pagar cuando se den o se presenten cualquiera de los siguientes supuestos (Fernández Martínez Refugio de Jesús, 1998: 200):

- En contraprestación de un servicio público particular.
- Cuando el Estado ejerce monopolio sobre el servicio.
- En la prestación toda clase de servicio que preste el Estado.
- Cuando el particular provoca la prestación del servicio.
- Cuando el particular provoca el servicio de cumplimiento de una ley.
- Cuando el servicio es prestado tanto por la administración activa, como la administración delegada o desconcentrada.

- Cuando el particular solicita el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público del Estado.

2.1.5 APROVECHAMIENTOS

Los aprovechamientos son definidos en el artículo 3 del CFF como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, ingresos derivados por financiamiento y de organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Ejemplo de este tipo de ingresos son las multas, las indemnizaciones, los reintegros, participaciones diversas, regalías de explotación minera y recuperación de capital.

2.1.6 PRODUCTOS

El artículo 3 del CFF los define como las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado. Es decir las operaciones que realiza el Gobierno Federal con particulares como son los aprovechamientos de bienes o su enajenación, los ingresos financieros por intereses, premio, primas o bonos y ganancias diversas.

2.1.7 CRÉDITO FISCAL

Son los derechos de cobro a favor del Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de

aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servicios públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Si la autoridad detecta algún impuesto o contribución aún vigente, omitido por el contribuyente, entonces procederá a cuantificar los recargos, las multas aplicables y por tanto, a determinar el crédito fiscal, asignándole un número de control y exigiendo al contribuyente el pago de dicho crédito.

Los accesorios de las contribuciones son las sanciones que se calculan partiendo del crédito fiscal omitido y tendrán la misma naturaleza que el impuesto principal omitido. Los recargos, las sanciones o multas, los gastos de ejecución y las indemnizaciones por cheques devueltos son accesorios de las contribuciones.

2.2 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Como ya se ha mencionado en capítulos anteriores de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, los mexicanos residentes el territorio nacional están obligados a contribuir para el gasto público. El término *contribuir* se refiere a que el contribuyente aporte parte de sus ingresos para poder solventar el inmenso gasto del gobierno. Esto se logra a través de las contribuciones que deberán ser establecidas en ley; es decir, de no existir una ley previa al acto del contribuyente, entonces no existirá gravamen.

Son las personas físicas o morales las obligadas a pagar el impuesto cuando se encuentren en una situación jurídica o de hecho, de acuerdo con el CFF. Por lo tanto se gravará al sujeto obligado que se encuentre en tal situación, es por ello que el legislador deberá especificar claramente dentro del texto legal la

obligación respectiva para que el contribuyente pueda determinar si es sujeto o no de gravamen.

Todos las contribuciones presentan una estructura que en sus componentes esenciales es similar, por lo general presentan cinco elementos básicos que son el sujeto del impuesto; el objeto; la determinación de la base; la aplicación de la tasa, tarifa o cuota y la forma, medio y fecha de pago. Identificar esos elementos, su función y relación entre si es el propósito a abordar en lo siguiente.

2.2.1 SUJETOS DEL IMPUESTO

Si los tributos son medios de cobertura del gasto público, obviamente alguien tendrá que sufrir una disminución en su patrimonio para servir a tal fin. De ahí que sea el sujeto del impuesto lo que debe señalarse claramente en primera instancia, ya que es éste quien estará obligado al pago del impuesto. Por otra parte deberá existir otro a favor de quien fluyan esos recursos.

2.2.1.1 SUJETO ACTIVO

El sujeto activo es el sujeto acreedor, es aquél al que le corresponde poder exigir el pago de la suma adeudada a título de tributo. Jurídicamente se denomina la posición del sujeto activo como acreedora y le corresponde tal calificativo por regla general a la Federación, los Estados y los Municipios.

2.2.1.2 SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo o deudor es quien debe soportar en su patrimonio la salida de una suma de dinero a título de tributo, por lo tanto asume frente al acreedor la condición de deudor o titular de la deuda.

En lo referente a quien es el causante de los impuestos se encontró la siguiente tesis¹:

“IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o mora cuya situación no coincide con lo que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegios o franquicia.

Contradicción de tesis. Varios No. 26/90.- Entre las sustentadas por los tribunales colegiados segundo y quinto en materia administrativa del primer circuito, 22 de Octubre de 1993, mayoría de 3 votos.”

2.2.1.3 SUJETO RESPONSABLE SOLIDARIO

Respecto a ciertos tributos y en determinadas condiciones previstas en ley puede darse la pluralidad de sujetos deudores, es decir existen varios sujetos

¹ Jurisprudencia No. 27 Gaceta No. 72, Diciembre 1993, a. parte, 2ª. Sala, Pag. 25, S. C. J. N. 8ª. Época

respecto a los cuales en forma indistinta el Estado puede exigir el pago de un mismo y único tributo, sin embargo con diferencias entre sí de grado, pues mientras que uno es el contribuyente o deudor principal, el otro lo es en forma subsidiaria.

El artículo 26 del CFF detalla quienes serán responsables solidarios con los contribuyentes:

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

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

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

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en mencionado Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

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

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

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

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

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el ISR causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o de la LIA, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la LISR, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

2.2.2 OBJETO DEL GRAVAMEN

El objeto del gravamen es la estructura de todo tributo; es aquello que se pretende gravar, por ejemplo el ISR grava la renta, la ganancia o utilidad, el IA grava el activo neto de las empresas y el IVA grava ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.

El legislador tiene la potestad de señalar que un hecho asume la condición generadora de obligaciones tributarias de manera formal; pero sólo en la medida que revele respecto a quien lo realiza una cierta capacidad contributiva para disponer de una suma de dinero, es decir para prescindir de ella una vez

satisfechas sus necesidades vitales y las de su familia y destinarlas para el gasto público.

El gasto público deberán soportarlo sólo aquellos que tienen cierta capacidad económica; gravar manifestaciones de pobreza o hechos neutros pone en riesgo el financiamiento del gasto.

2.2.3 DETERMINACIÓN DE LA BASE

La base del impuesto es el monto al que se llega por medio del procedimiento determinado por ley para cada impuesto y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en ley de como resultado monto del tributo a pagar.

La determinación del impuesto causado deberá realizarla el contribuyente, apegándose a lo dispuesto en el artículo 6 del CFF que a la letra estipula lo siguiente *“corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario”*.

2.2.4 TASA, TARIFA O CUOTA

Después de determinar la base para el impuesto, el sujeto obligado deberá aplicar la tasa, tarifa o cuota para conocer el monto del impuesto causado que deberá enterar a las autoridades hacendarias.

La tasa o alícuota en los diferentes tributos puede revestir diversas modalidades, siendo las más representativas las siguientes:

Tasa fija. Esta condición no se expresa en términos porcentuales sino en números absolutos, por ejemplo al establecerse la cantidad de cien o doscientas unidades monetarias título de derecho con motivo de la obtención de una licencia o autorización municipal para operar un giro comercial determinado.

Tasa Proporcional. Una tasa o alícuota para ser proporcional debe posibilitar que el impuesto que resulte a cargo siempre constituya la misma proporción de la base gravable, independientemente del valor de ésta.

Tasa Progresiva. La condición de progresividad exige la existencia de múltiples tasas. Es el resultado de articular de manera escalonada una diversidad de tasa dentro de un mismo tributo y particularmente un mismo impuesto de tal manera que cada una vaya representando una proporción mayor respecto de la magnitud a la que se aplica.

2.2.5 FORMA, MEDIO Y FECHA DE PAGO

Toda legislación que establezca una carga fiscal deberá definir la forma oficial de pago, los medios y la fecha en que deberá realizarse su entero, pues de lo contrario el contribuyente podrá liberarse de su obligación argumentando que no sabe cómo, dónde y cuándo debe tributar. Por lo tanto, el pago está sometido a cumplir tres requisitos: el lugar, el tiempo y la forma de pago. En cuanto a lugar se refiere al lugar geográfico o bien la autoridad u oficina ante la que se debe presentar la entrega de la prestación. El tiempo se traduce a los plazos en los que la obligación fiscal debe enterarse, ya sea mensual, bimestral, semestral, anual o la que mencione la ley que corresponda. Finalmente la forma de pago es la manera en que quedará cubierta la prestación, ya sea en efectivo, especie, servicios, entre otros.

Existen diversas formas de extinguir la obligación fiscal; entre otras encontramos el pago, la condonación, y demás.

El pago constituye la forma más comúnmente aceptada para liquidar el crédito fiscal con la autoridad. El Código Civil Federal (CCF) en su artículo 2062 lo define como sigue: *“Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”*

El artículo 6 del CFF en lo referente a la forma de extinción de la obligación de pago de contribuciones formula:

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

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

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

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

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

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la SHCP o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

El artículo 20 del CFF establece que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el DOF el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el SAT. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen

actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

Para determinar las contribuciones se considerarán inclusive, las fracciones del peso, no obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 a 50 centavos se ajusten a la unidad del peso inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad del peso inmediata superior.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código. (Indemnización por cheques devueltos)

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso. No obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.

El SAT, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.

CAPÍTULO III. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS EN MATERIA FISCAL

3.1 DE INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Esta obligación se encuentra en el artículo 27 del CFF, el cual estipula:

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar dicho cambio... .

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el Registro Federal de Contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este Artículo y en los que la propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este Artículo y el Reglamento de este Código.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionará a los contribuyentes a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general... .

Deberán inscribirse las personas físicas o morales residentes en México, las personas físicas o morales residentes en el extranjero con base fija o establecimiento permanente, opcionalmente las personas físicas o morales residentes en el extranjero sin base fija o establecimiento permanente, todos ellos cuando realicen actos o actividades que les obliguen a presentar declaraciones periódicas; así como los trabajadores.

La solicitud de inscripción deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente dentro del plazo señalado por la misma autoridad.

La base legal que obliga a los contribuyentes a presentar los diferentes avisos de inscripción en el RFC es la siguiente.

1. Inscripción de las personas físicas.

Fundamento legal: CFF: 27; RCFF 14, 15, 16 y 18; RMF: 2.3.1., 2.3.15, 2.3.28
LGP: Artículo 67.

2. Inscripción de las personas morales a través de fedatario público por medios remotos

Fundamento legal: CFF 27; RCFF 14, 15,16 y 18; RMF 2.3.4.

3. Inscripción de las personas morales en la ALAC

Fundamento legal: CFF 27; RCFF 14, 15,16 y 18; RMF 2.3.7.

4. Empleadores que solicitan la inscripción de sus trabajadores en la ALAC.

Fundamento legal: CFF 18, 27 y 31; RCFF 15 III, 16 Y 17; RMF 2.3.6.

En el siguiente capítulo se verá más a fondo el proceso administrativo de inscripción en el RFC de acuerdo con los lineamientos que maneja el SAT mediante reglas de carácter general para cada caso en particular.

Las infracciones relacionadas con el RFC las contempla el artículo 79 del CFF, señalando entre otras 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 esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

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

A quien cometa las infracciones relacionadas con el RFC a que se refiere el artículo 79, se impondrán las siguientes multas de acuerdo con el artículo 80 del mismo ordenamiento:

I. De \$1,932.00 a \$5,796.00, a las comprendidas en las fracciones I, II y VI.

II.- De \$2,461.00 a \$4,922.00, a la comprendida en la fracción III, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$820.00 a \$1,641.00.

3.2 DE LLEVAR CONTABILIDAD Y GUARDARLA

Es de suma importancia saber integrar la contabilidad puesto que es la única defensa legal que el contribuyente tiene. De ahí que el CFF indique, en su artículo 29, que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el Reglamento de este Código.

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el SAT mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código.

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

Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, de acuerdo con el artículo 83 del CFF, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

I. No llevar contabilidad.

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

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.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V. (Se deroga).

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 o en cualquier otro medio que autorice la SHCP mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

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.

XI. No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 31, fracción I y 176, fracción III de la LISR y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

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

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

XIV. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracción XII de la LISR.

Así mismo, el artículo 84 del mencionado Código estipula que a quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

I. De \$843.00 a \$8,421.00 a la comprendida en la fracción I.

II. De \$180.00 a \$4,211.00 a las establecidas en las fracciones II y III.

III. De \$180.00 a \$3,368.00 a la señalada en la fracción IV.

IV. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la LISR, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

V. De \$513.00 a \$6,736.00, a la señalada en la fracción VI.

VI. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la LISR, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la

multa será de \$978.00 a \$1,957.00 por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

VII. De \$1,686.00 a \$8,421.00, a la establecida en la fracción VIII. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención a las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

VIII. De \$3,864.00 a \$19,321.00, a la comprendida en la fracción XIII.

IX. De \$7,728.00 a \$77,284.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

X. De \$550.00 a \$9,161.00, y la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción XI.

XI. De \$366.00 a \$7,329.00, a la comprendida en la fracción XII.

XII. De \$966.00 a \$2,898.00, a la comprendida en la fracción XIV, por cada documento en el que se omita incluir la clave vehicular referida.

XIII.- De \$1,000.00 a \$3,000.00, a la señalada en la fracción XV, por cada operación no identificada en contabilidad.

Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en su domicilio fiscal, de acuerdo con el artículo 30 del CFF; en caso contrario, las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La documentación a que se refiere el párrafo anterior y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha

en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin. Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la LISR al distribuir dividendos o utilidades, de la información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los artículos 24 y 25 de la ley citada, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

3.3 DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES

Expedir comprobantes es una obligación expresa en toda la norma fiscal, de hecho el artículo 29 del CFF indica que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, éstos deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Dichos comprobantes deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la SHCP que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes fiscales, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asienta en dichos comprobantes. La SHCP mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable para las operaciones que se realicen con el público en general.

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código y en su Reglamento. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos para efectuar deducciones o acreditamientos de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital

amparado por un certificado expedido por el SAT, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.

Los comprobantes fiscales, entre otros, deberán reunir lo siguiente:

I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II.- Contener impreso el número de folio.

III.- Lugar y fecha de expedición.

IV.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.

V.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI.- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII.- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que perciban todos sus ingresos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente, salvo los percibidos del público en general, podrán expedir comprobantes que, sin reunir todos los requisitos a que se refiere este artículo y el artículo 29 de este Código, permitan identificar el bien o servicio de que se trate, el precio o la contraprestación pactada y señalar en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan, debiendo estar, además, debidamente foliados.

El punto 2.4.5 de la RMF 2004, publicada el 30 abril 2004, contempla los casos en lo que no se está obligado a expedir de comprobantes fiscales:

I. Cuando se haya celebrado contrato de obra pública, caso en el cual los constructores podrán presentar las estimaciones de obra a la entidad o dependencia con la cual tengan celebrado el contrato, siempre que dicha estimación contenga la información a que se refiere el artículo 29-A del Código.

II. Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, caso en el cual las formas o recibos oficiales servirán como comprobantes, siempre que en las mismas conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora.

Asimismo, tratándose del pago de productos, las formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales servirán como comprobantes fiscales, siempre que en los mismos conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora y reúnan como mínimo los requisitos establecidos en las fracciones I, III, IV, V y VI, del artículo 29-A del Código, así como en la fracción II de la regla 2.4.7. de esta Resolución.

III. En las operaciones que se celebren ante notario y se hagan constar en escritura pública, sin que queden comprendidos ni los honorarios, ni los gastos derivados de la escrituración.

IV. Cuando se trate del pago de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como de aquellos que la LISR asimile a estos ingresos.

V. En los supuestos previstos en las reglas 2.4.6. y 2.4.16.

VI. Cuando se trate de los comprobantes a que se refieren las fracciones I y II del artículo 37 del Reglamento del Código, así como los señalados en el penúltimo párrafo de dicho artículo.

Para los efectos del artículo 29 segundo párrafo del Código, el punto 2.4.7. de la misma RMF, a la letra estipula que las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento y en general cualquier comprobante que se expida por las actividades realizadas, deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT.

Además de los datos señalados en el artículo 29-A del Código, dichos comprobantes deberán contener impreso lo siguiente:

I. La CIF, la que en el caso de las personas físicas deberá contener la CURP, salvo en los supuestos en que dicha cédula se haya obtenido a través del trámite de reexpedición de cédula de identificación fiscal en donde previamente se haya presentado aviso de apertura de sucesión; o cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 cm. por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200 dpi. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

II. La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.

III. El RFC, nombre, domicilio y, en su caso, el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del SAT, con letra no menor de 3 puntos.

IV. La fecha de impresión.

V. La leyenda: "Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados" seguida del número generado por el sistema.

Los comprobantes que amparen donativos deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT y, además de los datos señalados en el artículo 40 del Reglamento del Código, deberán contener impreso el número de folio, los requisitos establecidos en las fracciones I, II, III y V del párrafo anterior, el número y fecha del oficio en que se haya informado a la organización civil o fideicomiso, la procedencia de la autorización para recibir donativos deducibles, o en caso de no contar con dicho oficio, la fecha y número del oficio de renovación correspondiente.

Cuando el interesado no solicite el comprobante a que se refiere el párrafo anterior o no proporcione la copia de su cédula, los contribuyentes deberán expedir un comprobante simplificado.

No se tendrá la obligación de expedir el comprobante respectivo, tratándose de los servicios de transporte colectivo urbano ni de enajenación de bienes a través de máquinas expendedoras; igualmente, cuando el comprobante que se expida no pueda ser conservado por el contribuyente por tener que introducirse el mismo en máquinas que permitan el acceso a un lugar determinado, no se tendrá obligación de expedir un comprobante adicional. En el caso de formas valoradas o prepagadas, éstas servirán como comprobante para los efectos fiscales.

Tratándose de los contribuyentes que como comprobantes simplificados expidan tiras de auditoria de las máquinas que utilicen para registrar sus ventas, en las que se distingan las mercancías en diferentes clases, y que deban expedir los comprobantes a que se refiere el artículo 29-A del Código, tendrán por cumplido el requisito de anotar en ellos los datos referentes a la cantidad y clase de la mercancía que amparen, así como el valor unitario, siempre que se anexe al comprobante la tira de auditoria de dichas máquinas y en el comprobante fiscal que al efecto se expida, se anote el número de operación y la fecha de la misma que aparezcan en la tira.

Los comprobantes fiscales se clasifican en tres tipos:

- Comprobante fiscal
- Comprobante simplificado
- Comprobantes fiscales digitales

3.3.1 COMPROBANTE FISCAL

El comprobante fiscal comúnmente conocido como factura o recibo es utilizado entre contribuyentes de impuestos como el ISR, IVA, IEPS o ISAN. Se llaman fiscales porque el adquirente pretende darle un uso fiscal al comprobante, ya sea deducir el consumo o acreditar el IVA. Las características que deben tener estos comprobantes son las estipuladas en el artículo 29-A que se mencionó con anterioridad

3.3.2 COMPROBANTE SIMPLIFICADO

Los comprobantes simplificados son emitidos por aquellas personas que prestan servicios o enajenan bienes al público en general. Cabe aclarar que estos comprobantes deberán ser expedidos por el vendedor o por la persona que presta el servicio, siempre y cuando el adquirente no solicite un comprobante con todos los requisitos fiscales, o no se esté obligado a expedir comprobantes para efectos fiscales (pequeños contribuyentes).

Los comprobantes simplificados se dividen en cuatro modalidades:

1.- Los comprobantes para efectos fiscales, siempre que en ellos no se realice la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado. Se elaborarán en original y copia; esta última se entregará al cliente y el prestador de servicios o enajenante conservará los originales para posteriormente empastarlos en orden.

- 2.- Los comprobantes expedidos únicamente con los siguientes requisitos:
- Impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expida.
- Contener impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.

- El importe total de la operación consignado en número o en letra.

Deben elaborarse en original y copia; esta última se entregará al cliente, y el prestador de servicios o el enajenante conservará los originales para posteriormente empastarlos en orden.

3.- Los comprobantes impresos por máquinas registradoras de comprobación fiscal. Otra modalidad de los comprobantes simplificados son aquellos que se expiden en los establecimientos que cuentan con máquinas registradoras de comprobación fiscal; éstos consisten en la copia de la parte de los registros de auditoría de las máquinas registradoras que utilizan, en la que se señala el importe de las operaciones de que se trate.

Los requisitos de este tipo de comprobante son los siguientes:

- Nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien los expida.
- Valor total de los actos o actividades realizadas y número consecutivo del comprobante.
- Número de registro de la máquina, logotipo fiscal y fecha de expedición.

Opcionalmente, estos comprobantes podrán contener la cantidad y clase de mercancía o la descripción del servicio proporcionado.

Cuando exista la imposibilidad de utilizar máquina registradora de comprobación fiscal, se deberán expedir comprobantes con los requisitos mencionados en el esquema anterior, a excepción de los puntos relativos al número de registro de la máquina y el logotipo fiscal.

4.- Los comprobantes impresos por máquinas registradoras no fiscales.

3.3.3 COMPROBANTES FISCALES DIGITALES

Los comprobantes fiscales digitales (CFP) son definidos por el SAT, a través de su portal de internet como sigue:

La Factura Electrónica en México es la representación digital de un tipo de comprobante fiscal digital, que utiliza los estándares definidos por el SAT (RMF “Anexo 20” de Mayo 31, 2004) en cuanto forma y contenido para contar con validez fiscal, garantizando la integridad, autenticidad y no repudio del documento:

- Integridad. Garantiza que la información contenida en el mensaje queda protegida y no puede ser manipulada o modificada, confirmando la no alteración de los datos de origen.
- Autenticidad. Permite verificar la identidad del emisor y el receptor del CFD.
- No repudio. El emisor que selle digitalmente un CFD no podrá negar la generación del comprobante.

Beneficios de las Facturas Electrónicas:

- Incremento en productividad
- Reducción de tiempos en procesos administrativos.
- Rapidez y seguridad en el intercambio de información.
- Agilidad en la recepción de mercancía.
- Mejor servicio al cliente.
- Reducción en volumen de papeleo, correo, fax y otros gastos fijos.
- Mejor utilización de espacios físicos.
- Evita captura reiterativa de la información.
- Reducción de tiempos de edición y remisión.
- Menor cantidad de disputas por facturación.
- Reducción en tiempos operativos:

- Ciclo de resurtido y facturación.
- Generación de facturas.

3.4 DE UTILIZAR FORMAS OFICIALES Y DE PROPORCIONAR INFORMACIÓN EN MEDIOS ELECTRÓNICOS

Cuando las personas deban entregar constancias, solicitudes, declaraciones, avisos o informes de conformidad con las reglas generales que al efecto emita el SAT, lo harán utilizando las formas y en las oficinas que al efecto autorice dicho organismo.

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas y publicadas en el DOF por las autoridades fiscales a más tardar un mes antes de la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlas, los obligados a presentarlas deberán utilizar las últimas formas publicadas por la citada dependencia y, si no existiera forma publicada, las formularán en escrito que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del RFC, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en el caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

Los formatos electrónicos se darán a conocer en la página electrónica del SAT, los cuales estarán apegados a las disposiciones fiscales aplicables, y su uso será obligatorio siempre que la difusión en la página mencionada se lleve a cabo al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlos.

3.5 DE PRESENTAR DICTAMEN

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, según lo dispuesto en el artículo 32-A del CFF, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$27,466,183.00,
- Que el valor de su activo determinado en los términos de la LIA sea superior a \$54,932,367.00 o
- Que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos mencionados con anterioridad. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la SHCP.

Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR.

Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la

escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código, a más tardar el 31 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. El SAT, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el RFC que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen. En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

**CAPÍTULO IV. PROCEDIMIENTO DE INSCRIPCIÓN
EN EL REGISTRO FEDERAL DE
CONTRIBUYENTES Y AVISOS DE
MODIFICACIÓN DE LA SITUACIÓN
FISCAL VIA INTERNET**

4.1 PROCEDIMIENTO DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

El procedimiento de inscripción en el RFC ha sido modificado notablemente a partir del Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes, (PAR) promovido por el SAT para depurar y ampliar la base de contribuyentes.

Este programa tiene su fundamento legal en el Artículo Quinto Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2006; los Artículos 27, décimo primer párrafo; 33, Fracción III y 69 del Código Fiscal de la Federación y responde a la urgente demanda social y de los actores económicos del país para: actualizar y ampliar la base de contribuyentes, optimizar la operación recaudatoria y lograr una recaudación más equitativa.

4.1.1 PERSONAS FÍSICAS

Para realizar el trámite de inscripción en el RFC, a partir del 03 de agosto de 2005, las personas físicas pueden hacerlo a través de una nueva modalidad denominada *Atención Personalizada Integral*, en la que a través de una cita se efectúa el trámite con la atención personal de un funcionario de este organismo, sin la necesidad de utilizar el formato fiscal R-1, y con la posibilidad de recibir la cédula de forma inmediata.

Con este nuevo servicio de atención personalizada el SAT busca modernizar y simplificar su tramitología para darle mayor agilidad, eficiencia y seguridad a los servicios que proporcionan en beneficio de los contribuyentes.

Las citas con la autoridad se pueden hacer a través de los siguientes medios:

- Telefónico: A los números telefónicos de la Administración Local que corresponda de acuerdo al domicilio fiscal.
- Internet: A través de la página de internet del SAT.
- Módulo: Directamente en el módulo de atención de las oficinas del SAT.

Asimismo, es importante revisar los requisitos que la autoridad solicita para realizar este trámite para de esta forma llevar la documentación adecuada y evitar el tener que repetir el trámite por falta de algún documento. Los documentos que deberá presentar son los siguientes:

Si no cuenta con Cédula Única de Registro de Población (CURP), deberá acompañar la siguientes documentación:

- Acta de nacimiento en copia certificada o en copia fotostática certificada por funcionario público competente o fedatario público y fotocopia.
- Original y copia de comprobante de domicilio fiscal.
- Original y copia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma, expedida por el gobierno federal, estatal o municipal.

Tratándose de mexicanos por naturalización además de los dos últimos requisitos señalados en el párrafo anterior deberá acompañar una copia certificada u original y fotocopia simple de carta de naturalización expedida por la autoridad competente debidamente certificada o legalizada, según corresponda.

Tratándose de extranjeros, original y fotocopia del documento migratorio vigente que corresponda emitido por autoridad competente, con la debida autorización para realizar los actos o actividades que manifiesten en su aviso (en su caso, prórroga o refrendo migratorio, original para cotejo). Además deberá anexar fotocopia debidamente certificada, legalizada o apostillada por autoridad competente del documento con el que acrediten su Número de Identificación Fiscal del país en que residan, cuando tengan obligación de contar con este en dicho país; y por último original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial

vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal y de comprobante de domicilio.

Si ya cuenta con CURP, deberá acompañar los siguientes documentos:

- Copia de la constancia de la CURP.
- Original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal. En caso de que dicha identificación ya contenga impresa la CURP no será necesario presentarla.

En caso de representación legal copia certificada y fotocopia simple del poder notarial en el que se acredite la personalidad del representante o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

Tratándose de residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en México, deberán acompañar original y fotocopia simple del documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales. Y en su caso, original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del representante legal.

Tratándose de los padres o tutores que ejerzan la patria potestad o tutela de menores de edad y actúen como representantes de los mismos, para acreditar la paternidad y/o tutela, presentarán copia certificada y fotocopia del acta de nacimiento del menor expedida por el Registro Civil, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor, o en su caso, la resolución judicial o documento emitido por fedatario público (original y fotocopia) en el que conste la patria potestad o la tutela, así como alguno de los documentos de identificación oficial de los padres o del tutor que funja como representante.

El mismo SAT advierte que con esta nueva modalidad de trámite de su RFC las personas físicas se obtendrán los siguientes beneficios:

- Atención por medio de cita, eliminando tiempos de espera.
- Eliminación del uso de formato fiscal.
- Posibilidad de recibir en forma inmediata la Cedula de Identificación Fiscal (CIF).
- Entrega inmediata constancia de registro o constancia de inscripción.
- Podrá constatar personalmente que los datos con los que quedé registrado en el sistema son correctos.
- Orientación fiscal para el cumplimiento de las obligaciones que adquiere.

4.1.2 PERSONAS MORALES

Tratándose de personas morales pueden realizar su Inscripción a través de fedatario público o directamente en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que les corresponda.

4.1.2.1 A TRAVÉS DE FEDATARIO PÚBLICO POR MEDIOS REMOTOS

Se utilizará el Formato R-1 “Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes” presentándolo por duplicado ante la oficina del SAT correspondiente al domicilio del contribuyente.

En su caso, se presentará el anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

Anexo 1. "Registro federal de contribuyentes personas morales del régimen general y del régimen de las personas morales con fines no lucrativos".

Anexo 2. "Registro federal de contribuyentes personas morales del régimen simplificado y sus integrantes personas morales".

Anexo 8. "Registro federal de contribuyentes personas morales y físicas IEPS, ISAN; ISTUV (tenencia) y derechos sobre concesión y/o asignación minera".

Deberán presentar conjuntamente con el duplicado del formato R1 y el anexo correspondiente la documentación que a continuación se menciona:

- Original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal
- En su caso, copia fotostática del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal. (copia certificada para cotejo)
- En su caso, original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del representante legal.

4.1.2.2 EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

Se utilizará el Formato R-1 "Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes" presentándolo por duplicado ante la oficina del SAT correspondiente al domicilio del contribuyente.

En su caso, se presentará el anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

Anexo 1. "Registro federal de contribuyentes. Personas morales del régimen general y del régimen de las personas morales con fines no lucrativos".

Anexo 2. "Registro federal de contribuyentes. Personas morales del régimen simplificado y sus integrantes personas morales".

Anexo 8. "Registro federal de contribuyentes. Personas morales y físicas IEPS, ISAN; ISTUV (tenencia) y derechos sobre concesión y/o asignación minera".

Deberá acompañar copia certificada y fotocopia simple del documento constitutivo debidamente protocolizado.

Tratándose de personas distintas a sociedades mercantiles presentarán original o copia certificada y fotocopia simple del documento constitutivo de la agrupación o en su caso fotocopia de la publicación en el órgano oficial: periódico o gaceta oficial.

En caso de Asociaciones en Participación, original y fotocopia del contrato de la asociación en participación, con firma autógrafa del asociante y asociados o sus representantes legales.

En caso de Fideicomiso, original y fotocopia del contrato de fideicomiso, con firma autógrafa del fideicomitente, fideicomisario o sus representantes legales, así como del representante legal de la institución fiduciaria.

Además de la documentación señalada con anterioridad las personas morales deberán presentar la siguiente documentación:

- Original y fotocopia de comprobante de domicilio fiscal.
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
- Original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del representante legal.

4.1.2.3 PERSONAS MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO

Tratándose de personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México se utilizará el Formato R-1 "Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes" presentándolo por duplicado ante la oficina del SAT correspondiente al domicilio del contribuyente.

En su caso, se presentará el anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

Anexo 1. "Registro federal de contribuyentes personas morales del régimen general y del régimen de las personas morales con fines no lucrativos".

Anexo 2. "Registro federal de contribuyentes personas morales del régimen simplificado y sus integrantes personas morales".

Anexo 8. "Registro federal de contribuyentes personas morales y físicas IEPS, ISAN; ISTUV (tenencia) y derechos sobre concesión y/o asignación minera".

Deberá acompañar lo siguiente:

- Acta o documento constitutivo debidamente apostillado o certificado, según proceda. Cuando el acta constitutiva conste en idioma distinto al español deberá presentarse una traducción autorizada.
- En su caso, original y fotocopia del contrato de asociación en participación, con firma autógrafa del asociante y asociados o sus representantes legales.

- En su caso, original y fotocopia del contrato de fideicomiso, con firma autógrafa del fideicomitente, fideicomisario o sus representantes legales, así como del representante legal de la institución fiduciaria.
- En su caso, fotocopia debidamente certificada, legalizada o apostillada por autoridad competente del documento con que acrediten su número de identificación fiscal del país en que residan, cuando tengan obligación de contar con éste en dicho país.
- En su caso, original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del representante legal.
- En su caso, copia certificada y fotocopia simple del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
- Original y fotocopia de la Identificación oficial del representante legal.

4.1.2.4 PERSONAS MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO

Tratándose de personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México se utilizará el Formato R-1 “Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes” presentándolo por duplicado ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes que corresponda al domicilio del contribuyente.

En su caso, se presentará el anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

Anexo 9 "Registro federal de contribuyentes residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México".

Deberá acompañar los documentos descritos a continuación:

- Acta o documento constitutivo debidamente apostillado o certificado, según proceda. Cuando el acta constitutiva conste en idioma distinto al español deberá presentarse una traducción autorizada.
- En su caso, documento con que acrediten su número de identificación fiscal del país en que residan debidamente certificado, legalizado o apostillado según corresponda por autoridad competente, cuando tengan obligación de contar con éste en dicho país.
- Original y fotocopia de comprobante de domicilio fiscal.
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
- En su caso, original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del representante legal.

4.1.3 ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Tratándose de la Administración Pública (Federal, Estatal o Municipal) se utilizará el Formato R-1 "Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes" presentándolo por duplicado ante la oficina del SAT correspondiente al domicilio del contribuyente.

En su caso, se presentará el anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

Anexo 1. "Registro federal de contribuyentes personas morales del régimen general y del régimen de las personas morales con fines no lucrativos".

Anexo 8 "Registro federal de contribuyentes. Personas morales y físicas IEPS, ISAN; ISTUV (tenencia) y derechos sobre concesión y/o asignación minera".

Deberá acompañar los siguientes documentos:

- Decreto o acuerdo por el cual se crean dichas entidades publicado en el órgano oficial (fotocopia del periódico o gaceta oficial).
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
- En su caso, original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del representante legal.

4.1.4 SINDICATOS

Tratándose de Sindicatos se utilizará el Formato R-1 "Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes" presentándolo por duplicado ante la oficina del SAT correspondiente al domicilio del contribuyente.

En su caso, se presentará el anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

Anexo 1 "Registro federal de contribuyentes personas morales del régimen general y del régimen de las personas morales con fines no lucrativos".

Deberá acompañar los siguientes documentos:

- Original y fotocopia del estatuto de la agrupación.
- Original y fotocopia de la resolución de registro emitida por la autoridad laboral competente.
- Original y fotocopia de comprobante de domicilio fiscal.
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
- En su caso, original y fotocopia simple de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal del representante legal.

4.1.5 DEMÁS FIGURAS

Tratándose de las demás figuras de agrupación que regule la legislación vigente se utilizará el Formato R-1 “Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes” presentándolo por duplicado ante la oficina del SAT correspondiente al domicilio del contribuyente.

En su caso, se presentará el anexo que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

Anexo 1 "Registro federal de contribuyentes personas morales del régimen general y del régimen de las personas morales con fines no lucrativos".

Anexo 2. "Registro federal de contribuyentes. Personas morales del régimen simplificado y sus integrantes personas morales".

Anexo 8. "Registro federal de contribuyentes. Personas morales y físicas IEPS, ISAN; ISTUV (tenencia) y derechos sobre concesión y/o asignación minera".

Deberá acompañar los siguientes documentos:

- Original y fotocopia del documento constitutivo que corresponda según lo establezca la ley de la materia.
- Original y fotocopia de comprobante de domicilio fiscal.
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

Todo trámite de inscripción de una persona moral deberá ser acompañado con original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal.

4.1.6 EMPLEADOR

El empleador deberá presentar un escrito libre por duplicado, acompañado de un dispositivo magnético por cada uno de los grupos de contribuyentes que se mencionan a continuación, según corresponda:

A. Contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el artículo 110, primer párrafo del Capítulo I del Título IV de la Ley del ISR (Sueldos y salarios).

B. Aquéllos que perciban ingresos de los mencionados en el artículo 110, fracciones I a V de la Ley del ISR (Ingresos asimilados a salarios, excepto actividad empresarial).

C. Contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el artículo 110, fracción VI de la Ley del ISR (Actividad empresarial asimilada a salarios).

Se deberán relacionar en el dispositivo magnético a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes que perciban los ingresos señalados, proporcionándose los datos siguientes de cada uno: CURP a 18 posiciones, fecha

de ingreso y si el ingreso anualizado excederá de \$300,000.00, cumpliendo para tal efecto con las siguientes características técnicas:

1. Disco flexible de 3.5", de doble cara y alta densidad, cuyas etiquetas externas contengan cuando menos los siguientes datos:

- RFC del empleador.
- Nombre, denominación o razón social del empleador.
- Número de discos que presenta el empleador.

2. Formateo en sistema operativo MS-DOS versión 3.0 o posterior.

3. Sin tabuladores.

4. Únicamente mayúsculas.

5. El formato del archivo debe ser en Código Estándar Americano para Intercambio de Información (ASCII), sin importar el nombre de dicho archivo.

6. La información de los trabajadores en los archivos deberá contener tres campos delimitados por comas:

Primer columna: CLAVE CURP A 18 POSICIONES.

Segunda columna: FECHA DE INGRESO, el formato de la fecha deberá ser DD/MM/AAAA. Ésta será la fecha en que el asalariado comenzó a prestar servicios personales subordinados y remunerados.

Tercer columna: INDICADOR DE QUE EL INGRESO ANUAL ES MAYOR DE \$300,000.00, si un contribuyente recibe ingresos mayores a los \$300,000.00 anuales, se indicará con el carácter "X", de lo contrario, esta columna se encontrará vacía y se considerará que no rebasará dicho límite.

El primer registro del archivo deberá contener únicamente en la primera columna el RFC del patrón a 12 ó 13 posiciones, según corresponda, persona moral o persona física.

Es importante señalar que las columnas no deberán contener títulos.

Deberá acompañar los siguientes documentos:

- Original y fotocopia de la identificación oficial del contribuyente o representante legal.
- En caso de representación legal, copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público

4.2 AVISOS DE CAMBIO DE LA SITUACIÓN FISCAL VÍA INTERNET

Los avisos de cambio de la situación fiscal se presentan debido a que el RFC es un sistema dinámico en el cual de manera constante los contribuyentes modifican su situación fiscal. Por ejemplo: cambios de domicilio, cambios de denominación o de razón social, aumento o disminución de obligaciones, apertura o cierre de establecimientos, entre otros. Por ello es un reto y prioridad para el SAT mantener este registro al día.

Muestra de los constantes cambios que se presentan en el RFC y de la necesidad de facilitar los trámites administrativos es la “Encuesta de Cobertura y Calidad del Registro Federal de Contribuyentes 2005”, cuyos resultados manifiestan la urgencia de mantener un padrón actualizado, al encontrar que: un

porcentaje significativo de contribuyentes no se localiza en el domicilio registrado en el RFC; hay contribuyentes activos cuyas obligaciones no concuerdan con las señaladas en los registros del SAT; hay contribuyentes que presentaron al SAT avisos de suspensión o de cancelación de actividades, y están operando; hay contribuyentes identificados como activos, que ya no están operando; y un número significativo de contribuyentes no está inscrito en el RFC.

Aún cuando la opción para registrarse al RFC a través de Internet ha sido eliminada, los contribuyentes aún pueden presentar por esa vía los avisos de cambios de situación fiscal al RFC. Los avisos que se pueden presentar por Internet son:

- Aumento de obligaciones
- Disminución de obligaciones
- Reanudación de actividades
- Suspensión de actividades
- Apertura de establecimiento
- Cierre de establecimiento
- Cambio de actividad preponderante

El contribuyente que realice estos trámites vía internet podrá hacerlo sin documentación alguna; eliminando el uso del formato fiscal; por su seguridad, haciendo el envío por medio de su Clave de Identificación Electrónica Confidencial (CIEC) o su Firma Electrónica Avanzada (FEA). De esta manera se evita las visitas a los Módulos de Atención Fiscal. Al finalizar el trámite recibirá un acuse de aceptación por correo electrónico y si su trámite es aceptado recibirá un acuse con sello digital, en caso de que su trámite se haya rechazado recibirá un acuse con el motivo. Además podrá consultar el estado de su trámite a través de la página de internet y contar con los acuses de su trámite a través de correo electrónico e internet y tendrá acceso al *servicio de reimpresión de acuses* a través de la página de Internet.

En el caso de que el aviso de aumento de obligaciones requiera que se genere una Cédula de Identificación Fiscal, deberá acudir personalmente, con una identificación oficial, a recogerla en el Módulo de Atención Fiscal que le corresponda. La fecha en que deberá recogerse se le informará por correo electrónico.

Los avisos de cambio de domicilio es el único que deberán presentarse ante la Administración Local de Contribuyentes que corresponda al interesado, ésto con el fin de que la autoridad verifique la existencia del nuevo domicilio, presentando para ello el Formato R2 por duplicado anexando original y fotocopia del comprobante de domicilio actual además de original y fotocopia de identificación del contribuyente o su representante legal; y por último, original y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal.

CAPÍTULO V. FISCALIZACIÓN

Por fiscalización habrá que entender toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria y que tiene por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales.

La necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración hacendaria habrá que buscarla en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios. La fiscalización o inspección, como algunos prefieren llamarla tiene la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho.

Alcanzar la meta asignada a la fiscalización no constituye tarea fácil ni es posible obtenerla de un solo golpe. Normalmente la fiscalización comprende una gran diversidad de acciones llevadas a cabo por la administración hacendaria y que tienen por finalidad arribar a una serie de metas intermedias, las que sumadas nos darán el gran objetivo de la fiscalización que es generar un cambio en la conducta del contribuyente incumplido a efecto de que en lo sucesivo cumpla con sus obligaciones y deberes en forma voluntaria.

5.1 FACTORES QUE CONDICIONAN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

El incumplimiento de las obligaciones fiscales puede deberse a distintos factores que determinan la conducta del sujeto obligado; algunos de esos factores enunciados por el maestro Antonio Jiménez González, en su libro Lecciones de Derecho Tributario (Jiménez González Antonio; 2002: 313), se describen a continuación:

LA EDUCACIÓN. Es evidente que una comunidad desprovista de formación cultural y cívica, poco puede avanzar por el camino de la perfección en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, en el primer caso por las grandes dificultades que la incultura y el analfabetismo implicarán para el conocimiento y observancia de las obligaciones. En este sentido los reiterados y constantes cambios en la legislación tributaria, constituyen factores que agravan el analfabetismo fiscal de un pueblo.

Por lo que respecta a la ausencia de educación cívica debe señalarse que constituye en la mayoría de los casos, probablemente el gran obstáculo hacia el cumplimiento de las obligaciones. Definitivamente el grado de conciencia cívica de una comunidad se encuentra condicionado por la serie de factores de carácter socio-políticos. Conforme el grado de conciencia cívica de una comunidad se perfecciona el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, pues constituyen motivos de reconocimiento o repulsa social; a medida de que se deteriora la formación cívica de una comunidad el incumplimiento de los deberes y obligaciones fiscales lejos de atraer una reprobación de la comunidad constituyen motivos de orgullo personal como medios de prueba de su habilidad y destreza contable, jurídica, etc., que se hace aparecer ante los demás como una ventaja frente al contribuyente cumplido.

Con relación en tal elemento, entendemos que los órganos de la administración hacendaria poco pueden hacer, lo que implica definitivamente nada. En el primer caso insistir ante el órgano legislativo para que las reformas al ordenamiento jurídico que sean de su incumbencia se introduzcan cuando realmente exista una razón suficiente, igual principio rige tratándose de aquellas reformas que corresponda introducir al órgano de la administración hacendaria, en tales casos con mayor razón debe ponderarse el pro y contra de los cambios a introducir, por ejemplo en disposición reglamentaria, circunstanciales, etc., no debe perderse de vista que un afán reformista y de

cambio en los ordenamientos jurídicos tributarios, flaco apoyo brinda a la formación fiscal de un pueblo.

Por lo que respecta a la educación cívica en mucho constituye a su fortalecimiento, la imagen de eficiencia y honradez de los administradores tributarios, en lo individual y en la administración en su conjunto.

LAS CARACTERISTICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO. El sistema tributario, debe tener características tales que faciliten e inviten el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Básicamente son dos las notas más sobresalientes dentro de tal contexto: por una parte el grado de equidad o justicia que refleje, ya que conforme sea mayor el grado de equidad que muestre ante la comunidad la predisposición del contribuyente a cumplir será mayor, la injusticia del sistema en muchos casos constituye el pretexto o razón para el incumplimiento. El otro rasgo importante del sistema tributario que coadyuva a su observancia es la certeza del mismo, lo que implica que el sistema tributario esté concebido, diseñado y plasmado en las normas jurídicas con el mayor grado de claridad para el contribuyente, eliminando las situaciones de incertidumbre e inseguridad.

En términos generales en el contribuyente existe un cierto recelo ante los órganos de la administración hacendaria, debido básicamente al tipo de relaciones que lo vinculan con estos y que definitivamente no son del tipo de las relaciones normales con que se vincula con los otros seres humanos, ya que en sus relaciones con lo *"público"*, o fiscal el ciudadano se ve inmerso en un contexto de relaciones donde todo se encuentra previsto y su voluntad carece de relevancia.

LA FLUIDEZ DE LA ADMINISTRACION. Indudablemente en la medida en que las dificultades y obstáculos burocráticos sean menores, la inclinación de parte del contribuyente hacia el cumplimiento de las obligaciones fiscales será mayor.

En este campo definitivamente mucho tienen que hacer los órganos de la administración hacendaria a efecto de que los sistemas de administración sean tales que garanticen el cumplimiento de las obligaciones fiscales con un mínimo de molestias para el contribuyente. Dentro de este contexto mucho contribuirá la eliminación de prácticas burocráticas y el “culto a los requisitos”.

Constituye un lugar común en la administración hacendaria de los diversos países (por más que su grado de conciencia cívica en materia fiscal sea muy levado), el vencer la resistencia natural del individuo al pago de contribuciones, para lo cual se utilizan desde instrumentos de carácter persuasivo hasta los de tipo represivo, existiendo dentro de ambos extremos todo un abanico de posibilidades que la eficiencia en la administración hacendaria ofrece, que genéricamente podría denominarse como sencillez. En el ánimo del contribuyente subyace la convicción de que no hay mejor contribución que aquella que no existe.

Un factor de carácter administrativo que mucho dificulta el cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes fiscales es la denominada, “Presión Fiscal Indirecta”, entendiéndose por tal, el enorme peso que hacen sentir al contribuyente soportar en sus hombros, como consecuencia de la presión psicológica y de desgaste que en muchas ocasiones se hace sentir sobre el contribuyente y que aunada a la “Presión Fiscal”, propiamente dicha constituyen auténticos obstáculos al deseado cumplimiento. La presión fiscal debe entenderse como el impacto que el sistema fiscal genera en un momento determinado sobre el sistema económico de un país cualquiera, hablándose de una mayor o menor presión fiscal conforme la recaudación fiscal sea un porcentaje mayor o menor del producto interno.

En algunos países parece que la política de administración hacendaria denominada “de alfombras rojas” ha dado sus buenos frutos. Dicha política no denota otra cosa si no una disposición de otorgar al contribuyente todo género de facilidades y comodidades para el cumplimiento de sus obligaciones.

EL RIESGO. Con toda seguridad es este uno de los factores que más actúan sobre el ánimo del contribuyente para inducirlo a cumplir o no con sus obligaciones. Es decir, en la medida en que el sujeto incumplido vea como un riesgo más o menos real, más o menos efectivo el encararse a consecuencias desagradables como consecuencia de su conducta al margen de la Ley, en esa misma medida decidirá cumplir o no con sus obligaciones.

Dos son las notas más sobresalientes que debe tener el riesgo a encarar por parte del contribuyente:

La realidad del riesgo. Indudablemente que en la medida en que el contribuyente conceptúe el riesgo que corre por no cumplir con sus obligaciones como una auténtica realidad en virtud de los diversos recursos de que dispone la administración para detectar su conducta al margen de la Ley, en esa misma medida modificará sus hábitos de comportamiento fiscal orientándolos hacia el cumplimiento.

La efectividad del riesgo. En la medida que el riesgo asumido y sus consecuencias desagradables para el sujeto incumplido sean efectivos, en esa misma medida habrán generado el fruto deseado, es decir, el cambio de conducta del contribuyente; así mismo en la medida en que el riesgo no obstante ser real carezca de efectividad por no producir cambio alguno en el ánimo del contribuyente invitándolo hacia el cumplimiento, en esa misma medida carecerá de relevancia y producirá el efecto contrario.

Resulta incuestionable que una adecuada política en materia de sanciones, fijación de recargos, fiscalización, entre otros, generan buenos resultados. En lo que concierne a la realidad del riesgo si puede hablarse de una incumbencia de la administración hacendaria ya que de ella y sus sistemas, dependerá sea más o menos el riesgo, sin embargo, en lo que respecta a la efectividad del mismo su quehacer lo comparte con el órgano legislativo, en virtud de que es este precisamente quien entre otras atribuciones, tiene la de definir los supuestos de

las infracciones e ilícitos en materia fiscal, así como los mínimos y máximos de las sanciones y penas respectivas, lo mismo en lo que concierne a la tasa de recargos, porcentaje de los gastos de ejecución, etc.

5.2 OBJETIVOS DE LA FISCALIZACIÓN

Bajo el rubro de Administración Tributaria vamos a entender el conjunto de órganos y funciones inmersos dentro del ámbito de la administración pública y tiene por meta lograr el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Dentro de un estado de situación perfecta las funciones encomendadas a los órganos de la administración hacendaria se recaudarían a una excepción mínima, toda vez, que dentro de tal supuesto de perfección el cumplimiento de las obligaciones y deberes sería la regla general, sin embargo, la realidad nos demuestra que tales estados de perfección resultan prácticamente inalcanzables, razón por la cual constituye un imperativo la presencia de un sector de la administración pública afecto a un objetivo específico: “Obtener el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios utilizando los más diversos instrumentos que el ordenamiento jurídico ponga a su alcance.”

La meta ideal a alcanzar por parte de toda administración tributaria es lograr una conducta tal en todos los contribuyentes que garantice el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes fiscales. Meta que se antoja difícil y casi imposible de alcanzar, lo que de ninguna manera la invalida. La dificultad en alcanzar la meta antes dicha, exige por parte de las administraciones tributarias, elaborar un sistema de administración que conduzca a este objetivo, es decir, la administración hacendaria debe tender hacia el avance progresivo en tal sentido.

La autoridad hacendaria ha trazado objetivos que le auxilian en el logro de sus metas, entre los cuales destacan:

La identificación de los contribuyentes. Antes de ni siquiera pensar en cuantificar o medir el grado de evasión o gravedad de los niveles de incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, se impone como una primera tarea de toda área de fiscalización la de lograr la identificación de todos los contribuyentes, para lo cual la administración deberá de disponer de registros confiables.

Dentro de esta primera tarea el objetivo a alcanzar consistirá precisamente, en actualizar la información a efecto de que el universo de los contribuyentes identificados por la administración, coincida con el de los contribuyentes en su conjunto.

Detectar el incumplimiento de obligaciones y deberes. Una vez identificada la totalidad de los contribuyentes, se impone como siguiente tarea, la de constatar y verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes por parte de los sujetos obligados. Es decir, ya que la administración hacendaria ha conocido e identificado a los sujetos obligados a cumplir con determinados derechos y obligaciones, el siguiente paso es precisamente comprobar si quienes cumplieron constituyen la totalidad de quienes debieron haberlo hecho.

Normalmente esta etapa se limita simplemente a la constatación del cumplimiento del deber formal de declarar o de presentar avisos, manifestaciones, entre otros; sin importar la veracidad de los datos consignados en ellos. Dentro de esta etapa, la función de los órganos fiscalizadores será precisamente hacer que quienes estando obligados a declarar y no lo hicieron, lo hagan.

Detectar incorrecciones y falsedades en declaraciones. Es evidente que no con lograr que los contribuyentes obligados a declarar declaren, se satisface la aspiración de la administración hacendaria, pero es importante como siguiente paso descubrir las incorrecciones y eventualmente falsedades y errores contenidos en las declaraciones, lo anterior con el objeto de eliminar o al menos reducir la brecha que media entre los contribuyentes declarantes y

aquellos que declaran correctamente. Esta fase es una de la que indudablemente presenta un mayor grado de dificultad para las autoridades fiscalizadoras, precisamente por lo difícil que resulta detectar las citadas anomalías. Identificar al contribuyente que ha cumplido en su deber de declarar, es tarea hasta cierto punto sencilla y mecánica, en cambio descubrir el error en la declaración presentada, presupone un mayor grado de dificultad.

Existen países donde inclusive se sanciona y penaliza con un mayor grado de severidad la presentación de declaraciones incorrectas o con datos falsos que simplemente la no presentación de declaraciones, lo anterior precisamente por el hecho de que, la abstención en declarar es mas fácilmente detectable, en algunos casos podría hacer suponer que el sujeto incumplido lo único que quiso fue solamente diferir el pago; por el contrario, en el caso de las declaraciones falseadas o incorrectas, además de la dificultad para detectar tal anomalía puede presuponer en el sujeto incumplido, el ánimo de defraudar a través de la evasión.

Es indiscutible que el objetivo que persigue la administración hacendaria a través de su función fiscalizadora, es reducir al máximo la evasión provocando en el sujeto contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes. Lo que se pretende es detectar la posible evasión, proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y finalmente cobrar y recaudar tales ingresos con sus correspondientes accesorios.

En muchas ocasiones lo que debiendo ser de por sí un objetivo inmediato y secundario es convertido en mediato, con lo que la fiscalización se desvirtúa, acontece lo anterior cuando a través de la función fiscalizadora lo que se pretende es lograr incrementos recaudatorios y no modificación en la conducta del contribuyente. Es incuestionable que la fiscalización genera recursos adicionales a recaudar, sin embargo, al respecto debe tenerse en cuenta que comparados estos con el grueso de la recaudación, tiene una importancia mínima y en muchos casos constituyen solo ingresos meramente nominales o en papel, en virtud de la utilización exitosa de los medios de defensa por parte del contribuyente.

5.3 SUJETOS A FISCALIZAR

Pretender que la función de fiscalización abarque en forma directa a la totalidad de los contribuyentes constituye tarea más que imposible, habida cuenta del crecimiento desmesurado del universo de los sujetos contribuyentes, de ahí que el diseño de la política y estrategia de fiscalización sea la clave del éxito.

Ante tal imposibilidad se impone la adopción de ciertos criterios de carácter selectivo que permitan por una parte, elegir en la mejor forma posible, al contribuyente a fiscalizar en forma directa y por la otra que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes, o dicho en otras palabras, lo que debe tener muy en cuenta la autoridad fiscalizadora es que ante la imposibilidad de fiscalizar en forma directa a la totalidad de los contribuyentes debe elegir y utilizar criterios de selección, que los sujetos fiscalizados tengan tales características que la acción fiscalizadora genere la consecuencia deseada sobre él y el resto de contribuyentes.

5.4 INSTRUMENTOS PARA LA FISCALIZACIÓN

Las herramientas de fiscalización más importantes, entre otras que prevé el Código Fiscal de la Federación son las visitas domiciliarias o de auditoría, la revisión de promociones, declaraciones y revisión de dictámenes.

La más socorrida de las herramientas de fiscalización es la visita domiciliaria que está consentida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en lo que se refiere a las formalidades de los cateos y en el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Para su utilización la autoridad deberá cumplir con los siguientes requisitos:

Orden escrita. Debe existir un acto administrativo que contenga una orden y que el mismo se consigne en forma escrita.

Autoridad emisora. En la orden debe consignarse la autoridad que la ha emitido, debiendo a este respecto tenerse presente que sólo podrá emitir una orden de visita una autoridad legítimamente constituida que resulte competente para tal efecto y a través del órgano correspondiente.

Lugar materia de inspección. Toda orden de que se practique una visita domiciliaria deberá incluir el señalamiento del lugar que ha de inspeccionarse.

Destinatario de la orden. Deberá contener específicamente el nombre de la persona, ya sea física o moral, a visitar. En el caso de que se desconozca el nombre del destinatario, bastará con que se señalen los datos suficientes que permitan su identificación

Objeto de la visita. Se deberá consignar las contribuciones u obligaciones fiscales a efecto de constatar su cumplimiento. Es decir deberá señalarse por su nombre cada una de las contribuciones de las que ordinariamente deba responder el destinatario de la orden y que haya de comprender la visita.

Debida fundamentación y motivación. Lo primero se refiere al deber que pesa sobre la autoridad de invocar los dispositivos jurídicos que le sirven de apoyo o basamento para producir aquel acto concreto denominado acto de visita, dispositivos que deben señalarse con todo grado de concreción tales como párrafo, fracción, inciso, etc.; disposiciones que deben referirse en primer término a las normas que habilitan jurídicamente a la autoridad que produce tal acto y con base en las cuales se reputa competente para ello, pero además las que establecen el supuesto al que se vincula la posibilidad de emitir tal orden.

Exhibición de libros y papeles. Las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para solicitar la exhibición de los libros y papeles que a criterio de la

autoridad fiscalizadora resulten indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Designación de testigos. La persona con quien se haya entendido la visita domiciliaria tiene el derecho de designar dos testigos más en caso de que éstos estuviesen ausentes o se negasen a aceptar tal designación; éstos los nombrará la autoridad visitadora.

Levantamiento de actas. Deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar el resultado de la visita.

5.5 LOGROS ALCANZADOS POR LA AUTORIDAD FISCAL

Aunque teóricamente se han establecido las características que debe reunir un buen sistema tributario, la estructura tributaria en México está alejada de los principios de equidad, neutralidad, justicia, eficiencia, mínimos costos administrativos y facilidad para ejecutar la política fiscal. La violación de estos principios básicos de la tributación ha llevado al sistema tributario mexicano a problemas estructurales casi endémicos que se han reflejado en incrementos sustantivos de la evasión fiscal.

La evasión fiscal ha estrechado la base tributaria del país de manera significativa. Así, en el 2004 el número de personas físicas que pagan impuestos asciende a 5.5 millones, es decir, únicamente el 16.18% de la población económicamente activa (PEA) de México contribuyen regularmente con el fisco, adicionalmente, solo el 27.5% de las personas morales pagan impuestos regularmente. De esta manera, encontramos que:

El índice de cumplimiento obligatorio en materia tributaria es bastante bajo en México. Es evidente que falta mucho por hacer, cuando se observa que el padrón de causantes de personas físicas asciende a 8.5 millones en el primer

trimestre de 2006, cuando la población económicamente activa fue de 43.9 millones de personas. Asimismo, basta contrastar el número de empresas cautivas que tiene registrada la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que es de alrededor de 662 mil en el mismo periodo, mientras que el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática reporta en los Censos Económicos que el país cuenta con 4.3 millones de establecimientos registrados que realizan actividades económicas.

La consecuencia de tener un alto nivel de evasión es que se generan rezagos en la política de recaudación. Por ejemplo, en 2003, México recaudó el 15.8% del PIB, mientras que, algunos países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) presentan la siguiente tasa de recaudación (como % del PIB): Dinamarca 47.1, Italia 30.4, Holanda 24.7, Francia 27.0, Alemania 21.1 y Japón 15.6.

México también tiene una tasa de recaudación tributaria baja con respecto a los países miembros del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN): Canadá 36.0 y Estados Unidos 18.8.

Finalmente durante 2000, México tiene una recaudación inferior con respecto a los países de América Latina, que tienen similitud respecto al tamaño de sus respectivas economías: Brasil 21.2, Argentina 18.1 y Chile 17.9.

Sin embargo, la evasión fiscal no es el único problema que sufre el aparato fiscalizador mexicano, un análisis más profundo sugiere clasificar dichos problemas estructurales en económicos y político administrativos.

Algunos problemas económicos estructurales que sufre la estructura tributaria del país son los siguientes:

La Concentración del Ingreso. En términos fiscales, el problema más importante que presenta la alta concentración del ingreso es que cualquier intento por parte del gobierno mexicano para afectar esta riqueza puede provocar fugas

masivas de capitales, lo cual, se conjuga con las ventajas proporcionadas por los mercados de Estados Unidos y Canadá (mayor certidumbre y estabilidad financiera) para alentar la salida de capitales del país (ventajas ofrecidas por la integración financiera).

Economía Informal. Son actividades que se distancian del cumplimiento estricto de las leyes y reglamentos que rigen la actividad productiva. Este sector es una fuente importante de evasión fiscal. De esta manera:

Es conveniente señalar que la informalidad está vinculada con el subempleo y con la economía subterránea, cuyo ámbito incluye actividades como el contrabando y el robo organizado, las cuales no están sujetas al régimen fiscal. Su medición es difícil y existen pocas estimaciones al respecto, según la OCDE el empleo en el sector informal podría representar una tercera parte del empleo urbano total, pero como los ingresos son relativamente bajos en el sector informal su participación en el PIB es probablemente menor. De acuerdo con un estudio del INEGI en el primer trimestre de 2006, el sector informal lo integran 11.9 millones de personas, que representan un 27.76% de la Población Económicamente Activa.

Por otra parte la última Encuesta Nacional de Empleo y la Encuesta Nacional de Micronegocios, estimó un número mayor de integrantes del sector informal al publicar que son 15.7 millones de personas las que participan en la economía informal, adicionalmente los ingresos obtenidos por los patrones y asalariados ascienden a 8.74% del PIB, mientras que, los ingresos fiscales obtenidos por concepto de gravar tales ingresos serían de 0.180% del PIB con un costo fiscal de 0.216% del PIB, esta situación implicaría un déficit fiscal (pérdida en la recaudación) de 0.035% del PIB sin considerar el costo administrativo que implicaría su control.

Concentración en la Recaudación. Otro de los problemas importantes, es la baja capacidad para generar ingresos tributarios que por décadas han sido

compensados con los ingresos petroleros que representan un tercio del total de los ingresos federales.

La concentración de la recaudación basada en los ingresos petroleros resulta perjudicial para cualquier economía debido a las constantes fluctuaciones cíclicas en los precios del petróleo que implican la reducción de los ingresos públicos y del gasto de gobierno.

Regímenes especiales. Los regímenes especiales representan una fuga importante de ingresos que debería recaudar el Gobierno Federal. La débil capacidad administrativa en materia fiscal permite que incluso las empresas o industrias no consideradas en regímenes especiales se registren en ellos como medidas para evadir el pago de impuestos. Así:

"Las empresas que participan en sectores gravados con el régimen simplificado en agricultura, pesca y transporte terrestre (que generan el 10% del PIB y el 25% del empleo) prácticamente no pagan impuesto sobre la renta. Una parte de dichos contribuyentes son empresas medianas y pequeñas, pero la mayor parte de estos negocios son controlados por grandes compañías que se benefician injustificadamente. El régimen simplificado debe servir para que las empresas de menor tamaño permanezcan y se incorporen a la economía informal, pero no debe ser un mecanismo que permita la evasión fiscal en montos muy significativos. La OCDE calcula que la eliminación de los regímenes especiales a distintas actividades económicas y al ingreso podría incrementar la recaudación fiscal en alrededor de 3 puntos del PIB, lo que elevaría los ingresos públicos mexicanos a niveles similares a los de otros países de América Latina. En México el número de empresas que se consolidan en grupo han aumentado considerablemente y se estima que la consolidación reduce en promedio un 30% del ISR de los grupos".

Existen problemas políticos y administrativos que inciden directamente en la baja recaudación tributaria en México. Así, la elevada cantidad de trámites que se

deben cubrir, la dificultad para llenar las formas fiscales y el tiempo que se emplea son factores que desalientan a los contribuyentes a pagar sus impuestos. Asimismo, la provisión de bienes y servicios públicos de cuestionada calidad asociada con la alta corrupción y falta de transparencia en el manejo de los recursos públicos también inciden negativamente en la recaudación fiscal.

Otro enfoque para analizar la ineficiencia del sistema tributario mexicano es a través del análisis de los siguientes índices de recaudación tributaria:

Índice de concentración. Este índice se refiere al número de impuestos existentes en la estructura impositiva y su contribución a la recaudación total. Cuanto mayor sea el índice, mayor será la concentración de los ingresos en unos cuantos impuestos. Cuanto más bajo es el índice, menor es la concentración. En un buen sistema impositivo, una gran proporción de los ingresos tributarios totales proviene de pocos impuestos, con tasas impositivas reducidas y uniformes.

Cuando la recaudación total se vuelve difusa debido a que prevalece una gran variedad de impuestos o porque para un determinado impuesto existen varias tasas impositivas, se dificulta la conducción de la política tributaria.

La ventaja evidente que se tendría con una mayor concentración es que el sistema tributario se vuelve más transparente y más manejable. Lo ideal sería contar con tres grandes impuestos y rangos de tasas impositivas, si no es que hasta menos. En el caso de México, el índice de concentración es bajo. Esto obedece a que existen varios impuestos y todos contribuyen a la recaudación.

Índice de dispersión. Otro de los índices utilizados se refiere a la proliferación de impuestos menores, cuya recaudación es pequeña en términos relativos. Esta estructura dificulta el análisis y la administración y contribuyen poco a la recaudación. Una reforma deberá tender a eliminar progresivamente estos impuestos menores e improductivos. Un buen sistema tributario mantiene, si acaso, pocos impuestos de esta índole. En México, este índice no es bajo como lo

ilustra la presencia del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), que a su vez se descompone en los impuestos a bebidas alcohólicas; a tabacos labrados; a cervezas y bebidas refrescantes; a servicios telefónicos; a la tenencia sobre el uso de vehículos; al activo de las empresas, etc.

Uno de los mayores problemas con este tipo de impuestos es que resulta muy costoso para los contribuyentes cumplir con tantos gravámenes y sus requisitos. Si el gobierno optara por eliminar este tipo de tributos, se ahorrarían muchos que se desperdician en la administración y cumplimiento de ellos.

Índice de erosión. La erosión del sistema tributario se origina por diversas exenciones, deducciones, tasas cero o por acciones ilegales (evasión, elusión, contrabando, inflación). Independientemente del origen, siempre lleva a una reducción de la base gravable.

La erosión de la base gravable es uno de los principales problemas de la estructura impositiva mexicana. La mejor manera de mostrar que en México la base impositiva se encuentra muy erosionada es cuando se revisa la relación entre el cobro de los impuestos y el PIB, tomando a éste como la medida de capacidad de pago.

En el caso del ISR de las personas físicas y morales dicha relación equivale a 4.5% del PIB y la relación IVA/PIB es de sólo 3.1%. La baja participación de estos impuestos como proporción del PIB se debe a que la base está erosionada y a que mucha gente no paga lo que debe.

Debido a esta erosión, en su afán por incrementar la recaudación y esconder la ineficiencia, muchas veces se decide aplicar altas tasas impositivas a la base gravable restante e introducir impuestos adicionales, reduciendo el índice de concentración.

Es innegable que con una menor base, la concentración de la tasa impositiva tendrá que ser más alta para generar los mismos ingresos. Asimismo, cuanto más alta sea la tasa impositiva, mayor será el incentivo a evadir impuestos. Esta falta de incentivos afecta el desempeño económico de un país.

Índice de especificidad. Otro índice que sirve de prueba para el diagnóstico de un sistema impositivo es el grado en que éste depende de impuestos específicos, los cuales deben evitarse a toda costa. Un buen sistema tributario deberá minimizar el recurrir a estos impuestos específicos.

El ISAN y la tenencia sobre el uso de vehículos son impuestos de esta naturaleza. Además, la efectividad en la recaudación de este tipo de gravámenes se ve mermada en la medida en que la inflación es más alta. Cuanto mayor sea el índice de especificidad, más se afectarán los ingresos tributarios debido a la inflación. Asimismo, su administración se vuelve más costosa y difícil.

Índice de rezagos en la recaudación. Este índice se refiere al periodo de retraso en los pagos de impuestos más allá del tiempo en el cual debe cumplirse la obligación fiscal. Estos retrasos provienen de las disposiciones administrativas que permiten que el contribuyente pague sus impuestos mucho tiempo después de que se ha incurrido en una obligación tributaria.

En general, este tipo de rezagos lleva a la ineficiencia del sistema impositivo independientemente de qué tan bien diseñada esté la estructura impositiva. De esta manera, la relación ingresos tributarios/PIB se vuelve muy sensible a la tasa inflacionaria, bajando esta relación cuando la inflación sube y aumentándola cuando la inflación baja.

Índice de cumplimiento obligatorio. Este índice mide el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales de la población. Cuanto mayor sea el índice, más alto es el grado de cumplimiento en materia impositiva.

Cuando no se obliga a la ciudadanía al cumplimiento en el pago de impuestos se presenta una mayor divergencia entre el sistema impositivo legal estatutario y el efectivo. Es más, la correlación entre los cambios legales y los efectivos es tan baja que los efectos de una modificación ya no pueden estimarse.

Peor aún, la incidencia del sistema impositivo se vuelve imposible de determinar y el sistema tributario deja de ser un instrumento efectivo de política. El índice de cumplimiento obligatorio en materia tributaria es bajo en México.

Índice del costo en la recaudación. Es evidente que cuanto más bajo es el costo de la recaudación y más eficiente el desempeño de esta tarea, tanto menor es el índice del costo en la recaudación, por lo que el sistema tributario de un país es mejor. Un menor costo implica también mayor eficiencia y menor pérdida de bienestar.

Definitivamente, existen unos impuestos más fáciles de administrar que otros. Un impuesto al valor agregado es más fácil de recaudar que el impuesto sobre la renta a personas físicas. En general, el costo de recaudación va de 2 a 3% como proporción de los ingresos tributarios totales en algunos países, y hasta 8% en otros.

En 2003, México no se caracterizaba precisamente por tener un bajo costo en la recaudación de ingresos tributarios. Existen cálculos que indican que por cada peso recaudado se incurría en un costo administrativo adicional de aproximadamente 30 centavos, por lo que la recaudación tributaria en nuestro país se consideraba costosa e ineficiente. Estas cifras han reducido mucho, pero no son las mejores; para el primer trimestre de 2006 la eficiencia de la administración tributaria se ha elevado notablemente puesto que por cada peso recaudado solo se requirió de 87 centésimas de centavo.

En conclusión para minimizar los problemas estructurales del sistema tributario es necesario que el sistema impositivo mexicano satisfaga los siguientes requisitos de desempeño:

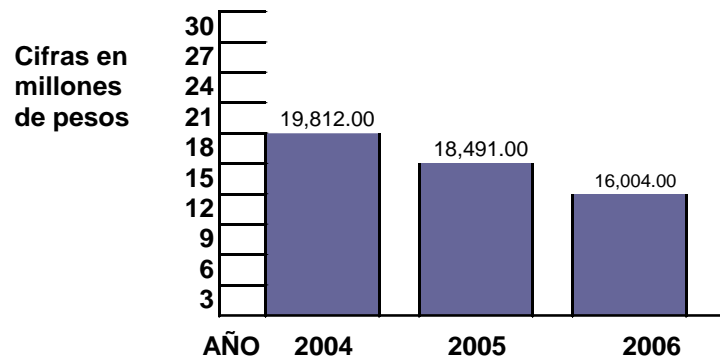
- Índice alto de concentración;
- Índice bajo de dispersión y erosión;
- Índice bajo de rezago en la recaudación;
- Índice bajo de especificidad impositiva;
- Índice alto de obligatoriedad en el cumplimiento aunado a una estructura de penalizaciones razonable; y
- Bajo costo y alta eficiencia en la recaudación;

De acuerdo con las cifras de hacienda, especialistas fiscales señalan que el fisco es más eficiente en la penalización que en la recaudación de impuestos, que apenas creció 0.3 % en el 2003.

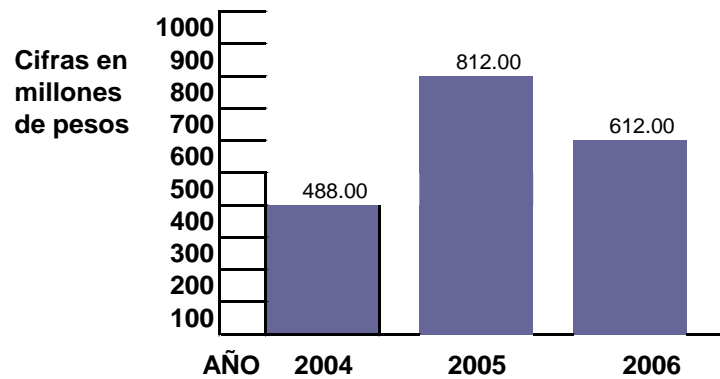
Los expertos coincidieron en que el aumento del 74 % en los ingresos por auditorías y 21.7 % en ingresos por multas que registró el fisco federal en el 2003 tendería a los mismos resultados en los periodos siguientes, puesto que la recaudación de impuestos había estancado su nivel. Sin embargo el informe tributario publicado por la SHCP el 04 de mayo de 2006 mostró cifras muy distintas:

Las cifras recaudadas por auditorías disminuyeron un 7 y 13 % durante el primer trimestre de 2005 y 2006 respectivamente; y aun cuando el porcentaje comparativo de lo recaudado por multas en el primer trimestre de 2004 en comparación con el primer trimestre de 2005 aumentó en un 66%, para el mismo periodo de 2006 se redujeron en un 25%.

CONTRIBUCIONES RECAUDADAS POR AUDITORIAS ENERO-MARZO

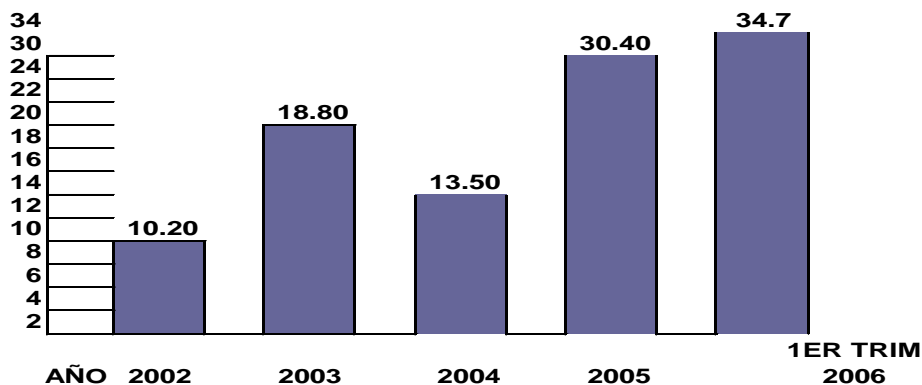


CONTRIBUCIONES RECAUDADAS POR MULTAS ENERO MARZO



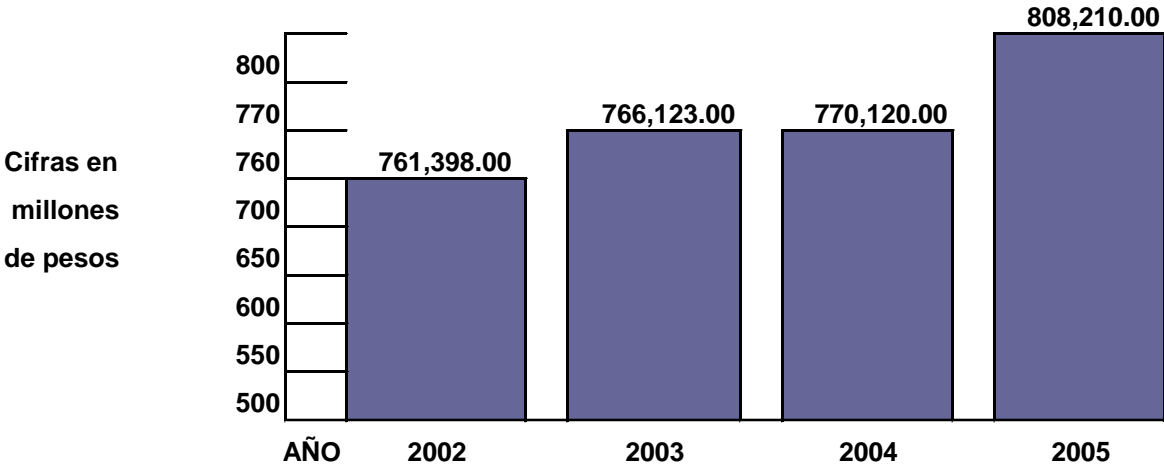
Ahora se presenta una gráfica que muestra el comparativo desde 2002 hasta el primer trimestre de 2006, sobre la excelente rentabilidad que ha generado la fiscalización de los contribuyentes. Las cifras representan los pesos recuperados por cada peso gastado en actos de fiscalización.

PESOS OBTENIDOS POR CADA PESO EROGADO EN FISCALIZACIÓN



A pesar de las medidas tomadas por la autoridad fiscal y la presión ejercida sobre los contribuyentes, la recaudación sólo incrementa un 0.6% de 2002 a 2003, para estancarse en ese nivel de captación durante 2003 y 2004; aumentando sólo un 4.9% en el comparativo 2004 – 2005.

RECAUDACION DE IMPUESTOS DURANTE LOS PERIODOS 2002 A 2005



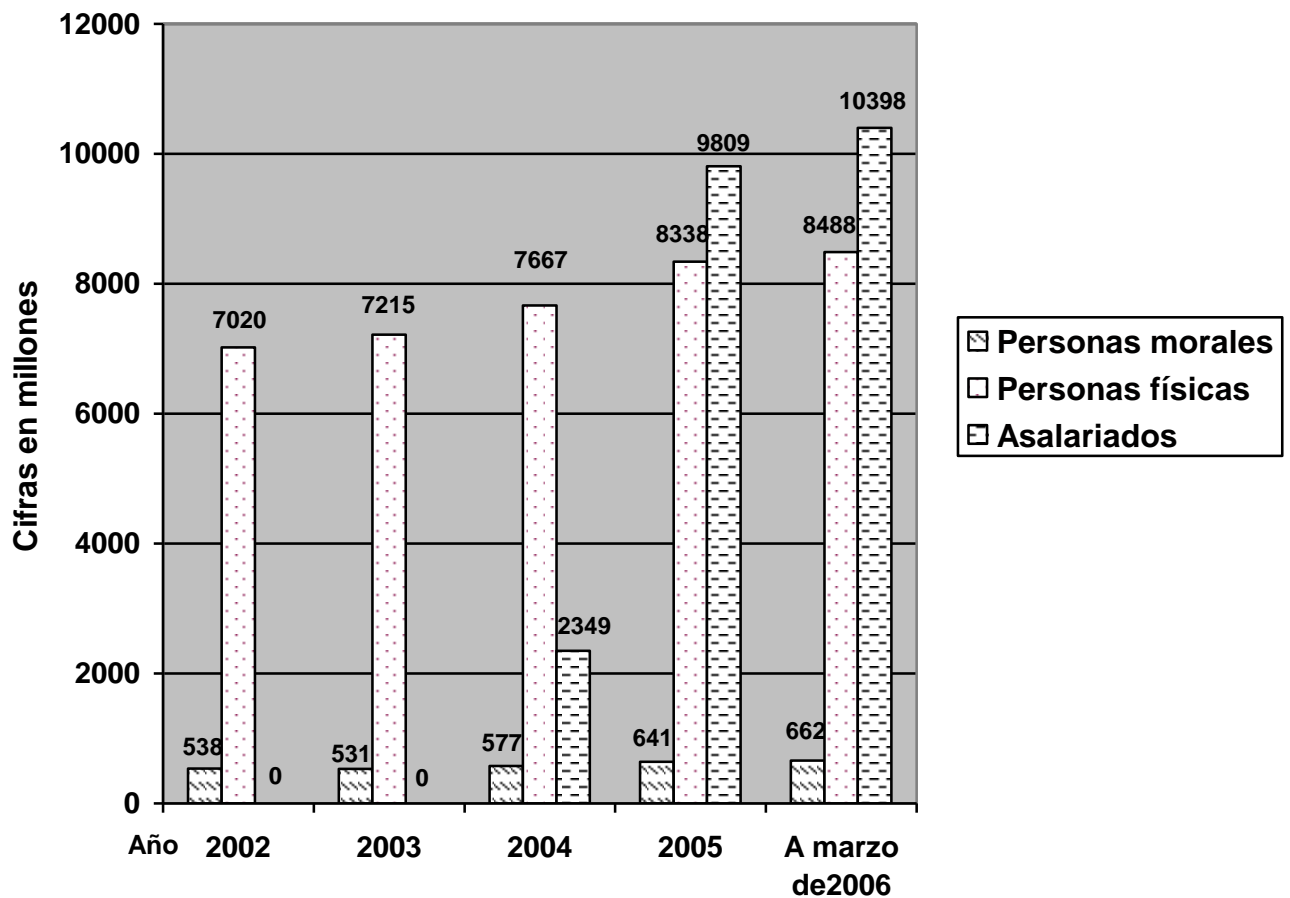
El último informe presentado por la SHCP en 2006, presenta un cuadro muy distinto en relación con el revelado en 2005. Para el primer trimestre de 2006 los ingresos tributarios presentaron un crecimiento real de 29.1% en relación con el mismo periodo de 2005. Ésto se debe tanto al nuevo régimen fiscal de PEMEX como a los extraordinarios resultados en la recaudación de IVA, principalmente.

En la actualidad la SHCP tiene registrado un número considerable de sujetos, que a pesar de no ser la totalidad de los que debieran ser registrados la cantidad de contribuyentes ha aumentado en los últimos años. Esto se debe en gran medida al esfuerzo de actualización del RFC, el cual continúa rindiendo frutos: el padrón de contribuyentes activos localizados se acerca ya a los 20 millones en el primer trimestre de 2006. Cabe enfatizar que este crecimiento se debe en gran medida a la incorporación de asalariados al padrón, y no al registro y

regularización de personas morales y personas físicas cuyo incremento no ha sido tan significativo.

La siguiente gráfica muestra a los contribuyentes activos localizados inscritos en el padrón. Las cifras de 2002 a 2005 corresponden al cierre del ejercicio y de 2006 a las obtenidas al final del primer trimestre.

Contribuyentes activos



5.6 ESTUDIO DE CAMPO REALIZADO EN MEXICALI BAJA CALIFORNIA

En Mexicali Baja California se realizó una investigación de campo con el objeto de constatar que en esta comunidad existe aún un gran número de pequeños y medianos empresarios que realizan actividades económicas y no están registrados en el padrón de contribuyentes del SAT.

Se hizo un recorrido por algunas colonias y el valle de Mexicali, encuestándose a 335 personas que realizaban actividades mercantiles.

Los resultados arrojados fueron los siguientes:

Del universo total de encuestados el 57.91 % aseguró estar inscrito en el RFC del SAT y que contaban con su cédula de inscripción, mientras que el 42.09% afirmó lo contrario.

De ese 57.91% de personas inscritas, el 11.34% realizan actividades empresariales en el régimen fiscal denominado *persona física actividad empresarial y profesional*; 20.10%, como *persona física actividad empresarial, del régimen intermedio*; 50%, como *persona física, del régimen de pequeño contribuyente*; 3.09%, como *persona moral con fines no lucrativos*; y el 15.46%, como *persona moral con actividades empresariales*.

Adicionalmente se les preguntó quién les orientó en su trámite de inscripción, a los que respondieron: el 12.37% acudió a las oficinas del SAT a solicitar información; el 61.34% contrató los servicios de un contador público o despacho de servicios contables; el 7.22% fue ayudado por alguna persona con conocimientos en el trámite; el 7.73% obtuvo su inscripción vía internet y finalmente el 11.34% realizó solo su trámite.

También se les indagó sobre el monto de impuestos que enteran mensualmente al fisco a lo que contestaron: el 9.79% declara en ceros; el 41.24% de uno hasta tres mil pesos; el 10.82% de tres mil uno hasta cinco mil; el 10.34% de cinco mil uno hasta diez mil; otro 10.31% de diez mil uno hasta veinticinco mil; el 6.19% de veinticinco mil uno hasta cincuenta mil pesos; y el 2.58% contribuye con más de 50 mil pesos.

Por otra parte, a las personas que afirmaron no estar inscritas en el RFC del SAT se les cuestionó si estaban informados de las sanciones aplicables a las personas que estando obligados a inscribirse en el RFC no lo hacen, a lo que un 23.40% respondió sí estar enterados de que existía algún tipo de sanción o multa; mientras que el 76.60% dijo no estar enterado de ello.

También se pidió nos señalaran si deseaban recibir asesoría para inscribirse en el RFC del SAT y así evitar las sanciones correspondientes: a lo que el 56.03% dijo estar interesado. Mientras tanto, el 43.97% restante manifestó que el estar inscrito en el RFC del SAT no es necesario para seguir adelante con sus actividades además de no estar de acuerdo en contribuir para el gasto público. Otro grupo exteriorizó que no hay un módulo de información cerca de su comunidad el cual los oriente en la realización de su trámite.

Finalmente con el objetivo de realizar algunos cálculos a través de los cuales se pueda comprobar que mediante a incorporación al padrón de contribuyentes de los empresarios activos no registrados, la autoridad hacendaria podrá obtener una mayor recaudación que le permita al Estado encarar el gasto público de una manera más eficiente; se preguntó por el promedio de ingresos mensuales que obtienen mediante la realización de sus actividades comerciales; los resultados arrojados fueron los siguientes: un 36.17% determinó hasta 5 mil pesos; otro 36.17% hasta 10 mil pesos; el 14.89% hasta 25 mil; hubo dos porciones del 6.38%, una afirmando obtener hasta 50 mil pesos y otra hasta 100 mil pesos.

Con base en estos resultados se puede observar que el porcentaje de personas no inscritas en el padrón de contribuyentes del SAT es significativo; repercutiendo gravemente en los ingresos del la nación, ya que por cada seis pesos que obtiene el Estado por concepto de impuestos deja de recaudar alrededor de cuatro pesos a causa del comercio informal. Además se percibe una notable apatía a realizar el trámite de inscripción puesto que la mayoría de los encuestados afirma conocer las sanciones que le son atribuibles y a pesar de ello no lo consideran necesario para seguir con su actividad.

Al respecto, Fiscalía Internacional, a través de su página de internet publicó lo siguiente:

Las lagunas en las leyes tributarias y las dificultades de fiscalización en México generan una evasión fiscal equivalente a 458,000 millones de pesos, lo que representa un nivel de evasión del 40% ... según información presentada por José María Zubiría Maqueo, Jefe del SAT, ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores, en un estudio recopilatorio del SAT con análisis del Colegio de México, el Centro de Investigación y Docencia Económica y el Colegio de la Frontera Norte.

El potencial recaudatorio por impuestos se muestra a continuación:

Impuesto	Recaudación	Evasión	Recaudación Potencial
ISR Personas Morales	118,000	82,000	200,000
ISR P. Físicas Empresariales	8,000	46,000	54,000
ISR retenciones trabajadores	219,000	45,000	264,000
IVA	190,000	285,000	475,000
Total	535,000	458,000	993,000

Asimismo, el Centro de Investigación y Docencia Económica realizó un estudio con el objeto de cuantificar cuánto vale el sector informal:

Con base en la encuesta de INGRESO-GASTO de los hogares, el estudio obtuvo los siguientes resultados: el gasto de productos sujetos a gravamen de IVA en el sector informal es de \$8,576 millones de pesos, cifra que representa el 40% del gasto total realizado en el comercio ambulante...

Si se legalizara el comercio informal, Hacienda recaudaría alrededor de 0.093 % del PIB; además de considerar un desvío del consumo desde el comercio ambulante hacia el establecido. Habría que añadir también un ligero incremento en la recaudación de ISR proveniente del un incremento en ventas del comercio informal, aportaciones de seguridad social, gastos de electricidad que los

ambulantes no pagan, entre otros factores positivos, con el beneficio a la sociedad de este tipo de comercio pudiera ser mayor.

El comercio informal nos cuesta a todos los ciudadanos, además de generar un serio problema de legalidad y equidad en la aplicación de la ley de manera homogénea en todos los sectores de la población. No sólo hace falta aplicar más firmemente las leyes, también deben hacerse esfuerzos para fomentar una cultura de contribución al gasto público y hacer más simple la tramitología existente para cumplir con tal obligación.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA. Los ingresos públicos constituyen los flujos monetarios que tienen como destino inmediato las arcas públicas y como fin ser un medio de cobertura de los gastos públicos; constituyen sólo un sector de los recursos de que dispone el Estado para encarar el financiamiento de las necesidades públicas. Sus bienes patrimoniales no son, en consecuencia, un ingreso público, mas sí lo producido por ellos. Tiene un uso restrictivo, pues bajo tal acepción sólo se comprenderán las percepciones monetarias que percibe el Estado y que tiene por propósito ser medios de cobertura del gasto público.

SEGUNDA. Mediante el Registro Federal de Contribuyentes la administración hacendaria dispone de registros confiables de identificación de contribuyentes, cuyo objetivo a alcanzar consiste precisamente, en actualizar la información a efecto de que el universo de los sujetos identificados por la administración, coincida con el de los contribuyentes en su conjunto.

Actualmente el SAT ha presentado grandes avances en la simplificación de los trámites de inscripción en el RFC, esto se debe en gran medida al Programa de Actualización del RFC (PAR), promovido para depurar y ampliar la base de contribuyentes.

TERCERA. La administración hacendaria a través de su función fiscalizadora, pretende: a) reducir al máximo la evasión y provocar en el sujeto contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes; b) detectar la posible evasión; c) proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas; d) cobrar y recaudar los impuestos con sus correspondientes accesorios.

CUARTA. De acuerdo con las cifras proporcionadas por la Secretaría de Hacienda, podemos apreciar que el fisco mexicano es deficiente en recaudación de impuestos, pero muy eficiente en recaudación por penalizaciones fiscales vía multas y auditorias a contribuyentes cautivos. En este sentido encontramos que en

el 2003, los ingresos del fisco por auditorías y multas se incrementaron 74 y 22%, respectivamente; en contraste la recaudación de impuestos prácticamente se mantuvo estancada, pues apenas creció 0.6% en el mismo periodo, pese a que el número de contribuyentes personas físicas aumentó 2.78%. Adicionalmente, en el 2003 se registró una reducción de 1.34% en las empresas que declaran impuestos; no obstante la eficiencia del fisco creció, pues por cada peso que gastó en fiscalizar durante el mismo año, recuperó 18 cuando un año antes recuperaba 10 pesos.

Sin embargo, en los dos periodos posteriores a 2003 los resultados cambiaron notablemente: las cifras recaudadas por auditorías disminuyeron un 7 y 13% durante el primer trimestre de 2005 y 2006 respectivamente; y aun cuando el porcentaje comparativo de lo recaudado por multas en el primer trimestre de 2004 en comparación con el primer trimestre de 2005 aumentó en un 66%, para el mismo periodo de 2006 se redujeron en un 25%.

La rentabilidad del fisco también ha mejorado notablemente. Y si bien en 2004 disminuye su rendimiento al recuperar únicamente 13.5 pesos por cada peso gastado en fiscalizar; para 2005 logra obtener 30.4 pesos y durante el primer trimestre de 2006 alcanza a rembolsar hasta 34.7 pesos.

QUINTA. El porcentaje de las personas no inscritas en el padrón de contribuyentes del SAT es significativo; repercutiendo gravemente en los ingresos del la nación, ya que por cada seis pesos que obtiene el Estado por concepto de impuestos deja de recaudar alrededor de cuatro pesos a causa del comercio informal. Además se percibe una notable apatía a realizar el trámite de inscripción puesto que la mayoría de los encuestados afirma conocer las sanciones que le son atribuibles y a pesar de ello no lo consideran necesario para seguir con su actividad.

El comercio informal nos cuesta a todos los ciudadanos, además de generar un serio problema de legalidad y equidad en la aplicación de la ley de

manera homogénea en todos los sectores de la población. No sólo hace falta aplicar más firmemente las leyes, también deben hacerse esfuerzos para fomentar una cultura de contribución al gasto público y hacer más simple la tramitología existente para cumplir con tal obligación.

SEXTA. El fisco está obligado a hacer más eficientes sus sistemas de recaudación y presentar resultados medibles de la presencia fiscal.

Las declaraciones por internet han permitido conocer en línea el cumplimiento de los contribuyentes. Además ahora los requerimientos llegan después de mes y medio de haber incumplido cuando antes llegaban a los cinco meses.

SÉPTIMA. Por su parte, la administración tributaria debe tomar la iniciativa de simplificar la forma de obtención de la base sobre la cual se determina el impuesto causado; esto no requiere necesariamente aumentar las tasas sino que se puede hacer un esfuerzo en aumentar la base de contribuyentes, sin más complejidad en la legislación, sin que se presente la necesidad de tanta reforma jurídica que en la mayoría de los casos obstaculizan el proceso e indican la inestabilidad existente en el país.

RECOMENDACIONES

ÚNICA. En virtud de los datos obtenidos con este trabajo de investigación exhorto a que sea la autoridad fiscal quien se acerque al contribuyente incumplido, para que lo invite y lo oriente en la realización de sus trámites fiscales.

Actualmente el SAT cuenta ya con promotores enfocados a inspirar en el contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, pero lo hacen desde sus oficinas administrativas en los módulos de información, esperando a que sea áquel quien se acerque a ellos.

Contrariamente a ésto, debe ser la autoridad fiscal quien se acerque al comerciante informal, situando *módulos de información y ayuda* en los lugares donde se localice mayor presencia de evasión fiscal, como pueden ser en los mercados ambulantes. Estos *módulos de información y ayuda* deberán fomentar primeramente la inscripción en el RFC del SAT y posteriormente señalar, con un lenguaje simple y de manera ilustrada, como cumplir con las demás obligaciones que se deriven de la inscripción en el padrón de contribuyentes.

El ciudadano no inscrito en el RFC del SAT, cuyo domicilio se encuentre en lugar apartado de la administración local que les corresponde, como puede ser el Valle de Mexicali; requiere ser visitado en su lugar de trabajo y desde ahí orientarle y ayudarle con el cumplimiento de su obligación de inscribirse y posteriormente indicarle cuales serán sus deberes como contribuyente. Sin atemorizarlo con la imposición de fuertes multas o incluso la pérdida de su libertad; sino estimulándolo a cumplir, ofreciendo siempre el auxilio del SAT. Que el SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA otorgue precisamente un SERVICIO a la comunidad evasora transformándolos en contribuyentes cumplidos.

FUENTES DE CONSULTA

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. Decimaséptima Edición. México. 2003.

Carrasco Irriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Oxford University Press. Cuarta Edición. México. 2000.

Diep Diep, Daniel. Tendencias, teorías y políticas tributarias. Editorial PAC. México. 1999.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw Hill. México. 1998.

Guerrero Amparán, Juan Pablo; Hernández Trillo, Fausto. Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?. Centro de Investigación y Docencia Económica. México. 1999.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Color. México. 2002.

Latapí Ramírez, Mariano. Introducción al Estudio de las Contribuciones. Editorial Mc Graw Hill Interamericana Editores. México. 1999.

Lechuga Santillán, Efraín. Fisco Agenda 2004. Ediciones fiscales ISEF. Trigésima Edición. México. 2004.

Margáin Mononautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa. Decimatercera Edición. México. 1997.

Quintana Valtierra, Jesús; Rojas Yañez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas. Tercera Edición. México. 1997.

Reyes Altamirano, Rigoberto. El aspecto fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tax Editores. México.

Sainz de Bujanda, Fernando. Notas de Derecho Financiero. Tomo I, Volumen 2. España. 1976

Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones del Derecho Fiscal. Editorial Pac. Séptima Edición. México. 2002.

Secretaría de Hacienda del Estado de Sonora. La revista del contribuyente, Sonora Fiscal. Año 6, Número 29, Octubre de 2005.

Asociación Nacional de Fiscalistas.net. A. C., www.fiscalistas.com.mx, página consultada el 15 de marzo de 2005.

Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, www.cddhcu.gob.mx/bibliot/publica/inveyana/econycom/reportes/, página consultada el 15 de marzo de 2006.

Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, www.cddhcu.gob.mx/leyinfo/, página consultada el 24 de mayo de 2006.

Fiscalia Internacional, www.fiscalia.com/modules.php?name=News&file=print&sid=982, página consultada el 01 de julio de 2005.

Servicio de Administración Tributaria, www.sat.gob.mx, página consultada el 13 de mayo de 2006.

FUENTES NORMATIVAS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Código Civil Federal

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Resolución Miscelánea Fiscal para 2005