

94



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.

CAMPUS ARAGÓN

EVASIÓN FISCAL EN MÉXICO

**“SU TIPIFICACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN, COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA NEGATIVA
PARA EL DESARROLLO FINANCIERO DEL PAÍS, AMPARADA
POR LA MALA Y EXCESIVA IMPOSICIÓN DE CARGAS
CONTRIBUTIVAS”**

295-296

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
DAVID TOMÁS CRUZ SANTANA**

**ASESOR:
LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA**





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ESTE TRABAJO FUE POSIBLE AL APOYO, COMPRENSIÓN, CONSEJOS DE MIS
SERES QUERIDOS, EL CUAL DEDICO CON MUCHO CARIÑO:

A DIOS

Por dejarme compartir una vida con mis seres amados

A MIS PADRES

Por contar con su apoyo incondicional, amor y sabios consejos

A MI HERMANA

Por su apoyo y comprensión en los momentos más difíciles

A MIS TIOS

Juan y Rosa, sus hijos Olivia, Roberto, Adriana y Juanito por su insuperable y cálida
recepción

A MI

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

A MIS PROFESORES

Que a lo largo de mi carrera me trataron de enseñar lo mejor de ellos, con respeto y
admiración

A MI ASESOR

ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA, por creer en mí

A ESTHER

Con cariño por brindarme una bella motivación

A TODOS Y CADA UNO DE MIS AMIGOS

Ana y Alejandro, Luis, Adela, Joel, Hera, Alicia y Pablo, Cony, Gerardo,
Miguel, Jaime, Hugo, David, Carlos, David y Marcia, Octavio, Víctor, Rodrigo, Beto,
etcétera, etcétera, etcétera...

EVASIÓN FISCAL EN MÉXICO

SU TIPIFICACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA NEGATIVA PARA EL DESARROLLO FINANCIERO DEL PAÍS, AMPARADA POR LA MALA Y EXCESIVA IMPOSICIÓN DE CARGAS CONTRIBUTIVAS.

INDICE	III
INTRODUCCIÓN	VIII

CAPÍTULO PRIMERO

CARGA CONTRIBUTIVA (Antecedentes)

1.1. Teoría General de las Contribuciones.	1
1.1.1. Etapa Primitiva.	1
1.1.2. Etapa Feudalista.	2
1.1.3. Etapa Capitalista.	3
1.1.4. Etapa del Consumismo.	5
1.2. Teoría Clásica de las Contribuciones.	9
1.2.1. Teoría de Adam Smith.	9
1.2.1.1. Principio de Justicia.	13
1.2.1.2. Principio de Certeza o Certidumbre.	16

1.2.1.3.	Principio de Comodidad.	21
1.2.1.4.	Principio de Economía.	23
1.2.2.	Teoría de Adolfo Wagner.	28
1.2.2.1.	Política Financiera.	29
1.2.2.2.	Economía Pública.	29
1.2.2.3.	Equidad.	30
1.2.2.4.	Administración Fiscal.	31
1.3.	Teoría Mexicana de las Contribuciones.	32

CAPÍTULO SEGUNDO

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (Planeación y Recaudación)

2.1.	Finanzas Públicas (Potestad Tributaria del Estado).	37
2.1.1.	Política Fiscal.	39
2.1.2.	Presupuesto (ingreso y egreso).	41
2.2.	Fenómenos Económicos de las Contribuciones (Efectos).	45
2.2.1.	Repercusión.	46
2.2.1.1.	Percusión y/o Impacto.	46
2.2.1.2.	Traslación.	47
2.2.1.2.1.	Pro traslación.	47
2.2.1.2.2.	Retro traslación.	47
2.2.1.3.	Incidencia.	48
2.2.2.	Difusión.	48

2.2.3.	Utilización del desgravamiento.	49
2.2.4.	Absorción.	49
2.2.5.	Amortización.	50
2.2.6.	Capitalización.	50
2.2.7.	Evasión.	50
2.2.7.1.	Parcial.	54
2.2.7.2.	Total.	54
2.3.	Gobernados (Obligación Tributaria).	55
2.3.1.	Autodeterminación.	55

CAPÍTULO TERCERO

DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO (Poder Sancionador)

3.1.	Infracciones y Sanciones.	57
3.1.1.	Multas.	70
3.1.2.	Decomisos.	76
3.1.3.	Clausura.	77
3.1.4.	Suspensión o Revocación de Patentes.	77
3.1.5.	Procedimiento Económico Coactivo o Administrativo de Ejecución.	78
3.2.	Delitos Fiscales.	78
3.2.1.	Defraudación fiscal.	80
3.2.1.1.	Concepto.	81

3.2.1.2.	Contenido en el Código Fiscal de la Federación vigente en el artículo 108.	82
3.2.1.3.	Elementos.	83
3.2.1.4.	Sanción.	84
3.2.2.	Fraude.	88
3.2.2.1.	Concepto.	88
3.2.2.2.	Contenido en el artículo 386 del Código Penal Federal.	90
3.2.2.3.	Elementos.	90
3.2.2.4.	Sanción.	91
3.2.3.	Elusión Fiscal.	91
3.2.3.1.	Concepto.	92
3.2.3.2.	Elementos.	96
3.2.4.	Evasión Fiscal (acción u omisión).	97
3.2.4.1.	Concepto.	98
3.2.4.2.	Parcial.	99
3.2.4.3.	Total.	99

CAPÍTULO CUARTO

PROPUESTA DE TIPIFICACIÓN DEL DELITO DE EVASIÓN FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1.	Estudio comparativo entre Fraude, Defraudación Fiscal y Elusión Fiscal.	100
4.2.	Delito de Evasión Fiscal.	105
4.2.1.	Elementos.	107

4.2.2. Sanción. 107

CONCLUSIONES 108

BIBLIOGRAFÍA 112

INTRODUCCIÓN

EVASIÓN FISCAL EN MÉXICO

Esta investigación propone el estudio de la Evasión Fiscal, como una de las actividades que se presentan con mayor frecuencia en el sistema económico mexicano, ya que las cargas contributivas impuestas por el Estado, no han respetado los principios fundamentales de las contribuciones: Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía, que enmarco desde hace mucho tiempo, Adam Smith en su libro quinto de "Las riquezas de las naciones", haciendo que dichas cargas sean incosteables por el contribuyente.

Gran parte de este fenómeno, se ha debido a la corrupción e ignorancia tan grande de cada uno de los gobernantes, que han ocupado la silla presidencial y riendas de la economía mexicana, castigando al pueblo con elevadas contribuciones para hacer frente a los gastos públicos después de haber saqueado la Hacienda Nacional y pidiendo prestado a otras entidades económicas o aplicando políticas fiscales erróneas con las características nacionales, endeudando de una manera inmensurada al país, fomentando la pobreza extrema, desempleo, delincuencia, e infinidad de problemas, estancando el desarrollo económico, dejándonos en una posición tercermundista a pesar de las múltiples riquezas nacionales.

Y no es que los mexicanos, no queramos contribuir, sino que, a lo largo de la historia, hemos visto como han saqueado al país, y el fin primordial que se desea cumplir no satisface un bien público.

Como expresa el italiano Enzo Vanoni, especialista en Derecho Tributario: "Los sacrificios que el Estado pide al particular deben solicitarse en nombre del interés general: es inconcebible un tributo cuyo producto no se destine a fines públicos, constituyendo una contradicción en sus mismos términos..."

"Una carga impuesta a los ciudadanos por cualquier abuso de la fuerza pública y que no sirva a los fines de pública utilidad, sino que se diluya en ventaja de ciertos individuos, será indemnización, confiscación o despojo, pero nunca tributo". (Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid España, 1973,p. 104).

De esta manera, la posición de esta propuesta no es de ninguna manera justificar la evasión de los impuestos, sino proponer que se cumplan los propósitos de tales tributos y más aún, que se fomente el pago oportuno y generalizado por parte de los gobernados, tomando las medidas legislativas correctas para su aplicación funcional, fomentando el Nacionalismo verdadero (amor a la nación), por parte de los gobernantes, concientizando que a medida que la carga contributiva se acople a la posibilidad de pago de todo el pueblo, esta aumentara, por que el porcentaje de contribuyentes será mayor y la calidad de vida mejorara.

Asimismo, analizaremos la imposición de la carga contributiva, desde sus dos aspectos administrativo y penal, el primero encargado de la planeación y recaudación de las contribuciones y el segundo como poder sancionador al incumplimiento del gobernado frente al Estado, proponiendo la equidad entre los contribuyentes para fomentar las contribuciones y alentando a que nuestros gobernantes asuman la responsabilidad, preparación y honestidad debida.

En la materia administrativa, se propone legislar para regular los fenómenos económicos de las contribuciones, para que los productores, empresas se hagan cargo de los impuestos que de su parte les corresponda y que el impacto recaiga en quien debe de ser, sin afectar a micro-empresas, prestadores de servicios

(mecánicos, albañiles, puestos de comida, etcétera), y toda aquella pequeña o mediana o inclusive grandes empresas, prestadores de servicios, y a la población en general, que operan en la oscuridad de manera irregular haciendo productos, bienes o servicios mediocres, creando fuentes de trabajo de igual manera, por no establecerse de manera debida dentro del marco jurídico-legal, dejando de captar verdaderas ganancias y perdiendo su oportunidad de crecimiento. Dando con estas reformas la oportunidad de aportar de manera generalizada y más sencilla, justa, cierta, cómoda y dentro de la economía de cada una de ellas, y así hacer que participen de manera directa a la captación de recursos al Erario Público, anulando así cualquier posibilidad de Evasión Fiscal, creando un Plan de Conciencia Fiscal en donde sea mejor producir algún producto, brindar un bien o servicio dentro de los marcos legales, dejando atrás la idea incomoda que el fin de nuestras contribuciones será aprovechado indebidamente.

En materia penal, es necesario delimitar y **tipificar** la conducta de Evasión Fiscal como una actividad nociva al crecimiento económico del país ya que se propone un estudio comparativo con el delito denominado Defraudación Fiscal previsto en Código Fiscal de la Federación en sus artículos 108 y 109, así como el delito de Fraude contemplado en el Código Penal Federal el artículo 386 y con la figura de Elusión Fiscal, asegurándonos que de esta forma nada ni nadie quede impune frente a la obligación de todo ciudadano.

CAPÍTULO PRIMERO

CARGA CONTRIBUTIVA

(Antecedentes)

1.1. TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES

Esta investigación de Tesis inicia, mostrando un panorama de la carga contributiva, en los puntos más significativos de la evolución de la vida humana y más específicamente en lo referente a la Teoría General de las Contribuciones.

1.1.1. ETAPA PRIMITIVA

En esta etapa, la forma de cooperar era relativa a la capacidad de cada individuo en cuanto a su naturaleza para desempeñar papeles de rol en las primeras formas de organización primitiva, formando de esta manera la vida en sociedad, Según *Engels*, en esta etapa no pueden encontrarse contribuciones de la forma en comparación con la actual y se caracteriza porque se trata de contribuciones no impositivas.¹

¹ SANCHEZ ISLAS, Uriel, Apuntes de Derecho Fiscal, México, ENEP Aragón, 2000, p. 30.

Así por ejemplo, cuando el hombre se hace sedentario asigna a cada miembro del grupo funciones para participar con la colectividad, algunos miembros se encargaban de la caza, pesca, recolección de frutos, en fin, obtener los recursos necesarios para la alimentación y perduración de la especie, de esta manera contribuían a la tribu, no existía una pena o sanción específica pues si no lo hacían no podían sobrevivir.

1.1.2. ETAPA FEUDALISTA

Dentro de esta evolución, encontramos la siguiente etapa denominada Feudalista, del latín *feudum*: feudo. Donación territorial, que recibía un vasallo del señor a cambio de su servicio militar.² Esta institución al principio del Imperio Romano, se desarrolla en forma de *colonato (forma embrionaria del feudo)*, existió en Europa, desde fines de la época carolingia hasta fines de la Edad Media.

Se caracteriza, por un Señor feudal, que tiene a sus servicios vasallos o plebeyos, quienes tienen derecho a trabajar la tierra del señor feudal así como obtener su protección a cambio de contribuciones que podían ser: Personales de servicio o en Especie, estas contribuciones eran obligatorias y se caracteriza por la explotación del hombre por el hombre mismo, en la cual la prestación de servicios era forzosa, se daba el exceso en las cargas contributivas.

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto; pero indudablemente un gran número de los gravámenes actualmente existentes se encontraban en germen en las

² DICCIONARIO DEL NUEVO HUMANISMO. www.mdnh.org. 2001.

prestaciones que exigían los señores feudales y así satisfacer sus necesidades, en el siglo XI aparece Europa, dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas al dominio de un gran señor teóricamente ligado al rey, pero en realidad actuando con independencia de él y aún enfrentándosele. Al lado de esos grandes dominios, aparecían algunas pequeñas propiedades, pertenecientes a algún señor independiente, propiedades que recibieron el nombre de *alodios*; pertenecían a su dueño en propiedad absoluta, de la que podía disponer libremente.

1.1.3. ETAPA CAPITALISTA

Asimismo, una de las etapas donde empiezan a generarse estudios importantes de los fenómenos económicos en la sociedad, nos demuestra de manera palpable la evolución de la carga contributiva y la avaricia del hombre, siendo éste el Capitalismo; La Sociología de los siglos XIX y XX califica, así, al régimen económico-social, cuya fuerza motriz es el acrecentamiento del capital.

Diferentes escuelas sociológicas, dan distinta interpretación al contenido y papel histórico de este régimen. Los sociólogos positivistas encuentran estos regímenes no solo en los tiempos modernos, sino también en la Antigüedad y en la Edad Media.

La base económica del Capitalismo, es la propiedad privada sobre los medios de producción y la explotación del trabajo asalariado. Las clases principales son: la burguesía y el proletariado (*la clase obrera*), aunque estas dos han sufrido fuertes cambios en su composición, la primera siempre ha trasladado las cargas contributivas que impone el Estado a la segunda teniendo como principal consecuencia el enriquecimiento ilimitado cada día, siendo que la segunda empobrece a extremos inimaginable.

Podemos criticar fuertemente, el amoralismo y el carácter explotador de este régimen, no solamente físico sino psicológicamente con la excesiva carga tributiva y

de la cual aún en nuestros tiempos, se ha podido desprender de las clases obreras a pesar de tener un “desarrollo” a lo largo de este tiempo.

El Capitalismo en México, lo podemos encontrar desde los tiempos de la colonia, la explotación de los trabajadores mexicanos y en toda América Latina, se orientó, a crear las bases para la acumulación necesaria en los centros capitalistas europeos, para hacer posible la revolución industrial durante el siglo XVIII y principios del XIX.³ Las formas y métodos de explotación, que utilizaban en exceso y que los trabajadores de la región sufrieron en todo este periodo si bien sirvieron como base para el desarrollo global del capitalismo a nivel mundial, no generaron en lo que respecta a la región misma, ningún tipo de superación de las relaciones precapitalistas (*serviles, esclavistas, asiáticas, etcétera*) que el imperio Español impuso en la zona. Ya que la riqueza que en un momento dado se hubiera podido convertir en base para una acumulación originaria local se transfería a Europa en gran masa.

Al cabo de tres siglos de dominación, el esquema semifeudal establecido por el imperio Español en México, había llevado a un desgaste extremo de los recursos materiales y humanos en las colonias y a un impresionante atraso del estado español con respecto a los países europeos en pleno desarrollo capitalista, especialmente Inglaterra. Es la época del inicio, de las revoluciones burguesas en México, La primera de las cuales: la revolución de independencia, inició como un levantamiento fundamentalmente de campesinos pobres, cansados de la explotación y las fuertes cargas contributivas, dirigidos por sectores liberales del ejército y el bajo clero. Luego de la derrota del movimiento, los sectores de la oligarquía local pactan la independencia, con el fin de preservar sus privilegios ante importantes acontecimientos en la metrópoli que los ponían en riesgo.

³ CORTINA ALFONSO, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, México, Ed. Porrúa, 1977, p. 251.

Como quiera que sea, México vivió un proceso revolucionario muy profundo durante las primeras décadas del siglo XX, el cual desarticuló en lo fundamental las estructuras feudales en el campo y afectó fuertemente los intereses del imperialismo, gracias a una serie de expropiaciones en los sectores más importantes de la economía como la industria petrolera, la eléctrica, las comunicaciones, etcétera.

1.1.4. ETAPA DEL CONSUMISMO

Por último es importante señalar, la etapa del Consumismo que proviene del latín *consumere*: gastar, destruir. Gasto de aquellas cosas que se destruyen con el uso.⁴ A menudo se habla de "sociedad de consumo" señalando el hecho que se da en las sociedades industriales avanzadas, en las que las necesidades primarias son satisfechas en la mayor parte de la población y en donde una intensa publicidad propone nuevos bienes de consumo que incitan a un gasto continuo. Se trata de un rasgo muy marcado que muestra la incapacidad de la sociedad para movilizarse por intangibles y valores que hacen a la construcción de bienes de desarrollo de la personalidad y la cultura.

"El tiempo es oro", afirma una sentencia que se la repite muy a menudo en una sociedad donde todo tiene precio, porque queremos poseer más dinero, para poder tener más. La frase referida cobra mucha importancia en este mundo consumista que nos ha llevado a pensar que la felicidad está en el bienestar y en el confort, y que lo material sustituye a lo espiritual. En esa carrera por consumir y tener más cosas, no interesa las personas, sino lo que tienen.

Esclavos en el trabajo, pero libres en el consumo, los seres humanos se han dejado influenciar por la publicidad y por la moda, a tal punto, que el individuo ya no necesita tanto de las personas, cuanto de las cosas.

⁴ DICCIONARIO DEL NUEVO HUMANISMO. www.mdnh.org. 2001. Ob. cit.

Pero no se ha pensado que el consumo no responde a ningún tipo de necesidad natural del individuo, sino a un conjunto de reglas del sistema de producción, que debe cambiar frecuentemente la moda para que la gente posea nuevos objetos, aunque los anteriores todavía los pueda utilizar.

En este mundo consumista, no se trata de satisfacer las necesidades, sino realizar los deseos, con lo cual la sociedad se vuelve hedonista.

Deseamos tener todo lo que nos muestra la publicidad y lo que está de moda, porque es un supuesto que al poseer determinados objetos somos diferentes a los demás. La propia publicidad nos masifica con la idea de la "originalidad" repetida en millones de personas, con lo cual la originalidad es reemplazada por la masificación, porque la publicidad de mayor éxito es la que desata el consumo masivo de un determinado producto.

La publicidad, asegura que son originales y diferentes las personas que aceptan entrar en el mundo del consumo y del tener y que agachan la cabeza frente a la moda impuesta por las grandes cadenas de producción de ropa, objetos, juguetes, forma, alimentos, figuras, siluetas, peinados, etcétera.

Lo que en realidad promociona el consumismo, es un status social que no pueden alcanzar todos. Busca que subamos a un pedestal, desde donde podamos pisotear a los que menos tienen, para así sentirnos superiores a los demás. En este mundo consumista, parece que ya no valemos como personas, sino como costales sin fondo donde mientras más objetos se posean, mayor envidia desataremos en los demás.

Nunca, como en estos momentos, pudiera decirse que México se encuentra más cerca de la sociedad del subconsumo, con todas sus implicaciones empobrecedoras y sus síntomas perturbadores. Y con todo, paradójicamente, de que el país consuma anualmente más de cien kilos de tortillas de maíz *per cápita* y de que México ostente la corona mundial del consumo de refrescos, arriba de los 600 millones de litros al

año; arriba, también, y por mucho, de la cantidad de leche que los mexicanos consumen. Datos no menos reveladores son, por contraste, los que afirman que un 40 por ciento de la población no alcanza a llenar los mínimos requerimientos de alimentación y vestido.⁵

Diríase que, un extenso territorio del país vive en la Sociedad del Ocio, y no por la vía deseable de la Sociedad del Bienestar, sino por la vía condenatoria de las insuficiencias. Legado histórico, pues ya en 1804 el barón de Humboldt escribió: "México es el país de la desigualdad. Acaso en ninguna parte la hay más espantosa en la distribución de fortunas, civilización, cultivo de la tierra y población".⁶

La civilización, tiende a multiplicar las necesidades, no a reducirlas, sobre todo cuando las transforma en deseos. Deseos que, a la vez, trazan fronteras caprichosas entre el placer y el gozo; entre lo posible y lo imaginado. Sabemos bien que la necesidad es de origen fisiológico, y el deseo de origen psicológico. Quienes han refutado la tesis, de que son los deseos los que se convierten en necesidad, han expresado que los animales desean lo que necesitan y el hombre necesita lo que desea. Nietzsche lo resumió en una sentencia: "Interpretamos el mundo a través de nuestros deseos". Agregaría después: "Entre los requisitos que se dan en los hombres más libres figura 'desear más' ".⁷ Sin duda, el hombre nace ya con los dientes afilados del deseo. En su sentido más puro, es un bien que suele reflejar los esplendores de la imaginación, como signo distintivo del ser humano, no fuente del error y la desdicha, como piensan los budistas y ciertos partidarios del yoguismo. De Octavio Paz es la metáfora orientadora: "El deseo es la gran fuerza creadora de las ilusiones... Es, en cierta forma, el motor de la vida". El filósofo alemán Wolfgang Iang ha dicho que "el deseo es el padre del pensamiento".⁸ Un maestro de la comunicación, Abraham Moles, sostiene que la inteligencia es *el ojo del deseo*. Si la

⁵ SOMERS Harold M., Finanzas públicas e ingreso nacional, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1977, p. 510.

⁶ www.militante.org. Capitalismo en México, México, 2001.

⁷ Ídem.

⁸ Ídem.

Sociedad de Consumo nace a partir de la satisfacción de necesidades, sin las velas del deseo sería un barco a la deriva. Quien supo explorar prácticamente ese fenómeno a través de la moda, madame Chanel, ha revelado: "El lujo es una necesidad que empieza cuando termina la necesidad".⁹ La conclusión es obvia: nuestra vida es una interminable red de deseos. O manifestado en palabras de Adam Smith: "el deseo nos acompaña desde el seno materno hasta la tumba".

Sin la relación de necesidad-deseo no se entenderían las motivaciones humanas que han parido y mantienen la Sociedad de Consumo en todas sus categorías y desarrollos. Una necesidad satisfecha genera otra y así sucesivamente. Lo suficiente se va volviendo poco. Nadie puede asegurar que se tenga lo suficiente para siempre. Pronto la necesidad alcanzada se convierte en deseo por alcanzar. Sea por la vía natural del ascenso humano, sea por la de la aspiración social, sea por la del libre juego de las mercancías y del mercado, de la necesidad al deseo hay una trayectoria imparable, tan incitante como excitante. La sociedad nos rodea y nos empuja, nos hace siervos de sus hábitos o nos libera de ellos. Nos enseña a ser y, también, a desear, lo mismo en el terreno de los ideales que en el ejercicio del pragmatismo.

Si la Sociedad de Consumo, tiene una explicación válida, vista como una sociedad hacia el bienestar, es rechazable la alternativa mesiánica del consumismo. El hombre a la medida de las cosas, hecho cosa, como expresión máxima de la sociedad de masas. Puerta tramposa, frecuentemente, de los que ansían poseer sin producir. Contrariamente, el ser productivo es un endoso legítimo y natural para pertenecer a la Sociedad de Consumo.

Para que una Sociedad de Consumo sea justa, no debe estar en el nivel de la subsistencia, que es el del subconsumo. En el lado opuesto, el consumismo no es la fórmula mejor: convierte la sociedad en una *saciedad*. La sociedad corrompida.

⁹ Idem.

1.2. TEORÍA CLÁSICA DE LAS CONTRIBUCIONES

Después de haber examinado las etapas que la teoría general, podemos pasar al estudio más específico de las teorías clásicas como marco referente a la carga contributiva o que al menos se consideran clásicas con respecto al derecho mexicano.

“Todos han procurado que sus tributos fuesen los más iguales que han sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe”.¹⁰

1.2.1. TEORÍA DE ADAM SMITH

Hasta antes de Adam Smith (1723-1790), nunca estuvo tan clara la influencia, tan estrecha, que la política guarda en relación con la economía de un país y más concretamente con las finanzas públicas, que manejaba un Estado. Esto es, una vez consolidada la burguesía en el poder, necesitaba a todas luces justificar la riqueza que producía la economía del mercado a través del comercio con el extranjero que generaba cada vez más impuestos por un lado, y por el otro, un crecimiento significativo de la planta industrial. El sistema político de la burguesía recurría así a la teoría económica que Adam Smith desarrolló en su famosa obra *La Riqueza de las Naciones* (*The Wealth of Nations*) aparecida en 1776, apoyada básicamente en la concepción de libertad individual y los derechos naturales, de gran trascendencia filosófica en Inglaterra y Francia, durante la segunda mitad del siglo XVIII y primera parte del siglo XIX.

¹⁰ Adam Smith, Riqueza de las naciones, México, Ed. Publicaciones Cruz O. S.A., 1981, p. 250.

El Liberalismo económico es, en principio, la justificación política de que el Estado debería permanecer alejado de todo intervencionismo. Bajo este concepto general, Adam Smith como gran estudioso de las doctrinas mercantilistas, dió forma a una teoría económica que giró en torno a las bondades del comercio internacional, por lo que "la mano" benéfica y providencial tendría que jugar un papel preponderante. En este sentido pues, los impuestos serían causa y efecto de un Estado que se retroalimentaría así mismo; se necesitaría gravar las mercancías vendidas del exterior para proteger a la planta industrial naciente, como se resolverían también las necesidades cada vez más grandes del nuevo Estado Burgués, debido al aumento constante del aparato administrativo. Silva Herzog Jesús destaca de sobremanera el carácter individualista de las teorías de Smith al señalar todo individuo desea obtener la mayor ganancia para sí mismo; pero como es miembro de una comunidad, sólo puede encontrar esa ganancia por veredas establecidas por el orden social natural. El interés personal es la palanca poderosa que mueve al hombre; es el único resorte verdaderamente eficaz que existe para alcanzar el bien individual y colectivo... De esta manera cada individuo al realizar con libertad sus mejores esfuerzos en su provecho contribuía sin saberlo a la felicidad general.¹¹

Bajo este marco y en particular por lo que se refiere al sistema fiscal de la burguesía liberal, la clase política encontró en la Riqueza de las Naciones la teoría económica que quizá ni siquiera se había preocupado por elaborar y que tan sólo se dedicaba a practicar. Se legitimaba así el amparo fiscal de la actividad comercial conforme al proceso industrial requerido a toda costa para alcanzar su expansionismo. Al efecto, Adam Smith comenzó por ponderar el objeto de la economía política, esto es la importancia de ésta como el camino para que el Estadista conozca lo que los individuos pueden proveerse para su subsistencia e igualmente cómo el Estado debe allegarse las rentas suficientes para cubrir los gastos públicos y los del soberano. Este último aspecto merece nuestra particular atención, como es fácil deducir.

¹¹ SILVA HERZOG, Jesús, Antología del Pensamiento Económico-Social, México, Ed. FCE, 1977, p. 40.

El sistema mercantil es la base de la obra de Smith. Tras un largo análisis pretende sostener que hay que desanimar la introducción de géneros extraños y dar el mayor fomento posible a la exportación de los propios. Hay cierta especie de mercaderías en que se sigue un plan enteramente opuesto. A partir de este principio quedó establecido cómo Inglaterra se sujetó a exentar de impuestos a ciertos géneros y a implementar barreras arancelarias a otros. Al respecto, cabe recordar que bajo el reinado de Jorge III, a petición de los fabricantes de lienzos se redujeron los impuestos sobre hilazas extranjeras, ya que no se afectaba la producción nacional, Con esta estrategia comercial, quedó claro y sin ningún recato que la política impositiva enunciada no tenía otra intención que la de favorecer a una capa social determinada por esta razón, la industria que viene a fomentar regularmente el sistema mercantil es la que cede en beneficio directo del rico o del poderoso, pero de ningún modo la que es directamente ventajosa a los pobres del país, por que esta última, generalmente, queda desatendida y aún despreciada por las máximas mercantiles.¹²

De una manera sistemática, en la obra de Adam Smith se examinan tanto “las rentas del soberano o de la República”, como “la fuente originaria a fondo de donde sale la renta pública y general de la sociedad”. Esta parte de la riqueza de las naciones representa el sustento económico que dio vida al sistema fiscal de la burguesía. Conviene destacar los puntos esenciales de los diferentes tipos de gastos y de tributos que a criterio de Smith la nueva sociedad mercantil debía adoptar.

En orden de importancia, para Adam Smith, los gastos de defensa resultan la primera obligación del soberano; esto es necesario ante todo para “proteger la sociedad de la invasión y violencia de otras sociedades independientes”. Tales gastos son importantes tanto en tiempo de paz como en tiempo de guerra. En segundo término, los gastos del ramo de justicia merecen la atención de un soberano. Básicamente dichos gastos deben “proteger a cada individuo de las injusticias y opresiones de cualquier otro miembro de la sociedad; se debe en suma

¹² SMITH, Adam, Riqueza de las naciones, Ob. cit.

procurar “una recta administración de la justicia”. Después de estos gastos, los destinados a obras y establecimientos públicos son una obligación, que por su naturaleza, son de gran utilidad para la sociedad. Por lo anterior, hay gastos que están destinados a erigir obras y establecimientos que son necesarios para la mayor facilidad del comercio en general, como son los caminos reales, los puentes, los canales navegables, los puertos, etcétera; Un camino real, un puente, un canal, por ejemplo, puede en la mayoría de los casos construirse y conservarse con un corto impuesto sobre los carruajes o cargamentos que por ellos pasen, al igual que un puerto por medio de una pequeña contribución sobre las toneladas de cada bajel que cargue o descargue en él. ¹³

Otros gastos del mismo carácter, son necesarios para facilitar ciertos particulares ramos de comercio. Estos gastos son peculiares y extraordinarios, si tomamos en cuenta que la Gran Bretaña tuvo que abrir una embajada en Constantinopla debido al comercio de la compañía turca, de igual manera la embajada en Rusia tuvo orígenes de tipo comercial, conectándose así con el resto de Europa. La importancia es tal, nos dice Adam Smith en su obra, que no es de extrañar, pues, que los extraordinarios gastos que ocasiona la particular protección de cierto ramo de comercio se coste a expensas de un moderado impuesto sobre el mismo ramo, por ejemplo de cierta cuota que debiesen pagar los comerciantes a la entrada en este tráfico, o bien lo que es más proporcionado y equitativo, de una particular contribución de tanto por ciento sobre la importación o exportación de géneros objeto de comercio. ¹⁴

Los derechos de aduana, representan de esta forma, la piedra angular de la fiscalidad burguesa. Por último, dentro del contexto de las expensas o gastos, el autor de La Riqueza de las Naciones señala también que hay que fomentar la educación de los jóvenes para elevar el potencial del país.

¹³ *Ibidem*, p. 274.

¹⁴ *Ibidem*, p. 279.

Igualmente, como de gran trascendencia para la teoría fiscal, fue la referencia a las características que la contribución necesita para sostener los gastos de una sociedad o Estado civilizado y culto, como señalara Adam Smith al referirse a la corona británica y, en último caso, representativa de la sociedad burguesa liberal del siglo XVIII. En efecto, Smith en su análisis procedió primero a enunciar cuatro máximas que comprenden a todos los tributos en general e incluso se consideran clásicos de las finanzas públicas de cualquier Estado y punto esencial de nuestra investigación por lo que procederemos analizarlos de acuerdo a su importancia como lo señala el autor de La Riqueza de las Naciones:

1.2.1.1. PRINCIPIO DE JUSTICIA

El primer principio, es que los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sustento del gobierno, lo más aproximadamente posible en proporción con sus capacidades respectivas; esto es en proporción con la renta que ellos gozan bajo la protección del Estado.

Este principio reúne, en sí, las reglas que ahora se denominan de la igualdad y proporcionalidad. El propio Adam Smith acota que cualquier impuesto que recaiga en definitiva sobre los ingresos provenientes de una sola de las fuentes mencionadas por el mismo (rentas, beneficios y salarios), es necesariamente desigual, en cuanto no afecta a las otras dos.

Es evidente que la primera parte de la enunciación del principio equivale al que en el curso de la evolución posterior del pensamiento financiero se conocerá como principio de la capacidad contributiva.

Pero la segunda parte, a pesar de su aparente explicación de la primera, enuncia el principio del beneficio, al agregar que el impuesto debe proporcionarse a la renta que el contribuyente goza bajo la protección del Estado.

Generalidad.	(proporcionalidad)	Fmpresas de reciente creación o Personas Morales, Empresas, no lucrativas. Concesionario de Servicios.
Justicia		
Uniformidad.	(igualdad)	Salario Mínimo

Proporcionalidad (Generalidad)

En este principio todos deben de pagar los impuestos comprendidos en un Estado, en la legislación mexicana lo tenemos contemplado en:

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, del cual podemos desprender:

“Son obligaciones de los Mexicanos:”

Al respecto podemos criticar que, no solamente los mexicanos están obligados a pagar impuestos, pues los extranjeros también tienen obligación de pagar impuestos, al momento de obtener ganancias, en sus negociaciones en México.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación párrafo primero hace referencia:

“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas;”.

Artículo 1º de Ley del Impuesto Sobre la Renta

“Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:...”

De referencia los artículos 68-70, 77 de la misma ley, el artículo 90 Ley Federal del Trabajo, etcétera.

Igualdad (Uniformidad)

Todos, deben contribuir, en proporción directa a sus capacidades:

Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, del cual podemos desprender:

“Son obligaciones de los Mexicanos:

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

La autoridad que imponga una multa, debe ajustarse a nuestra capacidad de pago.

Cualitativamente	y no	Cuantitativamente
4% -- \$100		\$100 \$50
Tarifa		-- 3 % --
2% -- \$50		

Con respecto a este principio, encontramos que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emite la siguiente tesis Jurisprudencial:

Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 109-114 Primera Parte, Página: 110

IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

La proporcionalidad y equidad de los impuestos no puede determinarse comparándola con otras materias impositivas. En este orden de ideas, el hecho de que el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles sea de cuarenta al millar, en modo alguno puede servir de base para analizar la proporcionalidad y equidad del diverso impuesto sobre ingresos por servicios telefónicos, además de que sería absurdo escoger precisamente el impuesto sobre ingresos mercantiles como término de comparación, pues lo mismo podría decirse que existe desproporción y falta de equidad entre éste y el impuesto sobre la renta, o el de importación, o el de bebidas alcohólicas, y tantos otros impuestos federales.

Amparo en revisión 2906/74. Salvador D. Zamudio Salas. 14 de febrero de 1978. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Salvador Mondragón Guerra.

1.2.1.2. PRINCIPIO DE CERTEZA O CERTIDUMBRE

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera y cantidad del pago deben ser claros y simples para el contribuyente y cualquier otra persona.

A este segundo principio corresponde, en realidad de los Estados constitucionales, el principio de la legalidad del impuesto y la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora agregando que si así no se hiciera, cada persona sujeta al impuesto quedaría más o menos en poder del recaudador, quien podría gravar el impuesto a cargo de cualquier contribuyente víctima o bien extorsionarlo, con la amenaza de tal agravación, para obtener algún regalo o beneficio para sí.

Este principio, lo podemos encontrar contemplado en el Código Fiscal, el cual indica que la contribución debe ser cierta y determinada.

El Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación ordena:

“Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a). Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b). Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

c). Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y

lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d). Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

e). Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f). Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g). Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales.

III. (DEROGADA, D.O. 15 DE DICIEMBRE DE 1995)

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

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

El régimen laboral al que estarán sujetos los empleados del Instituto Nacional de Capacitación Fiscal será el previsto en el Apartado B del Artículo 123 Constitucional.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”

El tributo, debe contener fijeza en cuanto a sus elementos contributivos, y estos estar plenamente identificados en la ley, tales como:

Los que menciona específicamente el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en su fracción segunda:

“El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.”

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

TARIFA.- Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a una categoría.

TASA.- Es la cantidad numérica o de porcentaje, que de manera fija se aplica a la base gravable para determinar el monto del crédito fiscal.

BASE.- Es la porción de ingreso, rendimiento o utilidad que se grava para obtener el monto de la prestación fiscal.

SUJETO PASIVO.- Es la persona, destinataria o causante de cada tributo.

SUJETO ACTIVO.- Es el ente público de la administración directa o descentralizada, que tiene a cargo la facultad, de recaudar contribuciones.

OBJETO.- Es la hipótesis normativa o hecho generador del tributo.

1.2.1.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD

Todo impuesto, debe ser recaudado en tiempo o en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo.

Así, por ejemplo, un impuesto sobre la renta de la tierra, o de las casas, pagadero en los mismos términos en que habitualmente se pagan dichas rentas, es recaudado en tiempo en que es probable que sea conveniente para el contribuyente pagarlo; o bien, cuando es lo más probable que tenga con qué pagarlo (cuando se estime que

tiene dinero), también se refiere a los lugares de pago y al procedimiento para hacerlo (para evitar la Evasión Fiscal).

Otro ejemplo de los impuestos, es a los consumos de bienes de lujo, que son pagados poco a poco por el consumidor, cuando éste tiene ocasión de adquirir dichos bienes. Además él es libre de comprarlos o no, según su placer; es pues, su culpa si eventualmente sufre según inconveniente por tales impuestos.

Al respecto el Código Fiscal de la Federación, menciona:

Artículo 6°. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

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

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 periodos 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 periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente;
- II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

En 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.....

1.2.1.4. PRINCIPIO DE ECONOMÍA

Se refiere a que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible o sea todo impuesto debe ser estructurado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal.

Este principio tiende a limitar el sacrificio del contribuyente a la menor suma posible por encima de la que constituye el ingreso efectivo para el Estado.

Los ejemplos que nos brinda Adam Smith del vicio que se quiere evitar, son: La existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación y el posible beneficio personal de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes; Posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar mantenimiento y empleo a grandes multitudes; la imposición de multas y otras penalidades en las que incurren los infortunados sujetos que intentan evadir el impuesto, las que frecuentemente los arruinan, poniendo fin al beneficio que la comunidad hubiera podido obtener del empleo de sus capitales; El sostenimiento de los contribuyentes a frecuentes vistas y odiosas inspecciones de los recolectores que pueden exponerlos a perturbaciones muy innecesarias, vejámenes y opresión.

**ALGUNAS JURISPRUDENCIAS QUE RESPALDAN LOS
PRINCIPIOS DE ADAM SMITH EN LA LEGISLACIÓN
MEXICANA SON:**

SCJ, V Época, Tomo LXXXIX, p 1546, La Interpretación Constitucional..., paginas 3, 4 y 5.

**Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario,
Judicial de la Federación, Tomo: 91-96 Primera Parte,
Página: 172.**

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN
ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. AI
disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV,
que 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", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; Sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

NOTA (1):

***En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.**

****En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.**

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 50, pág. 95.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 80, pág. 146.

Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: CIII, Página: 1671.

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL. Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que al carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargada de la función legislativa, sino fundamentalmente en los

caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.

Amparo administrativo en revisión 1833/49. Pérez de Barba Crescencia. 17 de febrero de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Nicéforo Guerrero. Ponente: Octavio Mendoza González.

Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1969, Parte II, Página: 97

IMPUESTO, OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTO. Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos: 1) El objeto del impuesto; y 2) El sujeto pasivo directo del impuesto. El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal. Y el sujeto pasivo directo del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto.

Amparo en revisión 1017/58. Inmobiliaria María de Lourdes, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

1.2.2. TEORÍA DE ADOLFO WAGNER

Estos principios, no deben considerarse como absolutos y si relativos y deben considerarse aisladamente aunque en algunos casos se pueden sacrificar alguno de ellos:

Adolfo Wagner, en su *Traité de la Science des Finances*, formula cuatro grupos de principios de la tributación.

En la introducción al estudio de estos principios, Wagner dice: "Como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las finanzas públicas debe poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los desiderata (lo que falta o que más se desea), prácticos de la política y de la técnica fiscales, debe para este efecto, considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas y la población a gravar."¹⁵ Se deben, entonces deducir estos principios superiores, en primer lugar, de la esencia de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y, en segundo lugar, de los efectos de la imposición sobre, sino como relativos, según el tiempo y el lugar; no son categorías puramente lógicas, sino también históricas. Por otra parte, no deben considerarse aisladamente, sino en su conjunto de manera que, aún es posible sacrificar, en determinado momento, alguno de ellos. Constituyen un fin al que debe entenderse en la práctica. Para ello debe examinarse cada impuesto y escoger de preferencia,

¹⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 32ª ed., México, Ed. Porrúa, 1998, p. 145.

los que se presenten mayores posibilidades de ajustarse a esos principios, pero teniendo siempre en cuenta, que su realización integral sólo es posible en un sistema de supuestos y no en un impuesto único.

1.2.2.1. POLÍTICA FINANCIERA

Se refieren a la determinación del gravamen (costo) según la elevación de las necesidades y cubrir las necesidades con el producto de los gravámenes.

- a) Suficiencia.- las contribuciones deben cubrir las necesidades financieras en un periodo financiero dado en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean administrables.
- b) Elasticidad de la imposición (movilidad). - Los impuestos deben adaptarse a las variaciones de las necesidades financieras, por lo tanto, en un sistema deben existir una o varias clases de contribuciones que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos produzcan en caso de crisis recursos necesarios.¹⁶

1.2.2.2. ECONOMÍA PÚBLICA

Se basa en elegir las buenas fuentes de las contribuciones, para este tratadista existen tres, la renta, el capital y los medios de consumo y además también elegir de buena manera éstas, en cuanto a sus efectos.

- a) Elección de las fuentes.- Consiste en elegir correctamente si se grava solamente la renta o también la fortuna o el capital de los particulares o de

¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. cit.

la población en general, tomando en cuenta siempre un punto de vista de la economía pública o privada.

- b) Elección de las clases.- Teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de impuestos sobre aquellos que en realidad los pagan, y examen general de lo que se ha llamado la repercusión de los impuestos.¹⁷

1.2.2.3. EQUIDAD

De repartición equitativa de los impuestos, proclama la generalidad y la uniformidad en la tributación Wagner se declara partidario de que los impuestos tengan solamente finalidades fiscales; de la proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exenciones y sin cuotas progresivas. Los postulados de Wagner, en materia de equidad, han quedado superados por la doctrina tributaria y no han sido acogidos por la legislación.

- a) Generalidad. Significa que la contribución que se establezca debe pagarse por todos y todas, que se encuentren en la misma situación previstas por la ley con excepción de los mínimos de subsistencia otorgadas a determinadas personas.
- b) Uniformidad. Se entiende que cada contribución debe ser proporcional a la capacidad económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta.¹⁸

¹⁷ Ibidem. p. 147.

¹⁸ Ibidem. p. 148.

1.2.2.4. ADMINISTRACIÓN FISCAL

Por último postula los principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, los cuales son: la fijeza en la imposición, la cual se expresa en las siguientes reglas:

- 1ª La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
- 2ª La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- 3ª Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.
- 4ª Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las aplicaciones que entrañan los impuestos modernos.
- 5ª El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.
- 6ª Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración pública, sino para el público en general, los principios establecidos por la ley.
- 7ª Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificarles o para el control del impuesto.

8ª Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.¹⁹

1.3. TEORÍA MEXICANA DE LAS CONTRIBUCIONES

México, a plasmado su teoría de la contribución en nuestra Carta Magna (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), bajo el concepto que el Estado tiene la *potestad tributaria*.

Potestad tributaria es la facultad del Estado para establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarios para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones.

Como lo podemos referir en el artículo 73 que a la letra dice:

“El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones:

1º Sobre el comercio exterior;

2º Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y

5º del artículo 27.

3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4º Sobre servicios Públicos concesionados o explotados directamente por la federación.

¹⁹ *ibidem*, p. 148.

5° Especiales sobre:

- a) **Energía eléctrica;**
- b) **Producción y consumo de tabacos labrados;**
- c) **Gasolina y otros productos derivados del petróleo;**
- d) **Cerillos y fósforo;**
- e) **Agua miel y producción de su fermentación;**
- f) **Explotación forestal; y**
- g) **Producción y consumo de cerveza.**

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federa determine.

Las Legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre la energía eléctrica;...”

Y más específicamente con el artículo 74 también Constitucional que nos enmarca:

“Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente al Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicié su cargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto, las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

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

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecerán discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario de despacho correspondiente a informar las razones que lo motiven;”

A contrario sensu de los particulares nace la ***obligación tributaria***.

Obligación tributaria es la obligación jurídico-contributiva, en virtud de la cual los particulares están obligados a contribuir en la forma y términos que las leyes señalen, a la integración del gasto público y en consecuencia el Estado tiene el derecho de exigir tales contribuciones.

Y bien en este orden de ideas podemos citar nuestra carta magna en su:

Artículo 31 fracción IV:

Son obligaciones de los Mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el D.F., o del Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Pues bien como el propio artículo citado lo indica uno de los principios que maneja es el de **obligatoriedad** al reconocer que son obligaciones de los mexicanos propiamente; Al respecto y como ya lo mencionamos con antelación, se ha criticado que no solamente los mexicanos estamos obligados a contribuir a las arcas de la federación pues existen personas tanto físicas como morales de origen extranjero que tienen sus operaciones internacionales con México que lejos de violar sus garantías individuales también tienen que aportar de acuerdo a las ganancias obtenidas en nuestro país evitando de esta manera la Evasión Fiscal, enmarcando de esta manera el principio de **generalidad**;

Principio de **vinculación con el gasto público** como el Principio de **vinculación con la residencia** se encuentra contemplado “**Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el D.F., o del Estado o Municipio en que residan**” y esto significa que la contribución va hacer designada mediante la necesidad que se encuentre el Estado en relación con las derogaciones que deba de hacer en el periodo presupuestal, el segundo hace referencia a la división en la que México hace para una mejor organización en Federación, Estados o Municipios sin provocar una doble tributación esta forma de organizar debe de compaginar para que los contribuyentes jamás sean ahorcados con excesiva carga contributiva.

Con respecto a los tres principios que a continuación mencionaremos se trata de considerar las enseñanzas de la teoría que anteriormente analizamos por lo que los remitiré al inicio en los principios de Adam Smith Principio de **proporcionalidad, equidad y legalidad o certeza**.

CAPÍTULO SEGUNDO

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

(Planeación y Recaudación)

2.1. FINANZAS PÚBLICAS (POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO)

La ciencia de las finanzas públicas, como tal, con autonomía respecto de la economía política, es de reciente creación; su historia independientemente no puede remontarse más allá de la Revolución Francesa. Esto no quiere decir que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes de ese acontecimiento; por el contrario, desde que existe la vida en colectividad, surge también el imperativo de atender las necesidades de tipo colectivo, que para ser satisfechas requieren gastos que deben de ser cubiertos, no por un individuo en particular, sino por la colaboración de todos los miembros de esa colectividad; y mientras mayor desarrollo va adquiriendo la solidaridad social, el fenómeno financiero público se presenta cada vez con mayor intensidad, a tal grado, que en múltiples ocasiones, provoca violentas crisis sociales, el desequilibrio de las finanzas públicas y la repercusión que tal desajuste ha tenido, en el sistema económico de una sociedad. Sin embargo, no fue sino hasta el siglo pasado cuando la ciencia de las finanzas públicas conquistó su autonomía y fue objeto de estudios sistemáticos.

Si tuviéramos que contestar al interrogante de cuál es el objeto de las Finanzas Públicas, diríamos que actualmente y en su concepción genérica, éstas tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

También podríamos enunciar que es el estudio sistematizado de los recursos, gastos públicos, efectos económicos que éstos y aquellos producen, tanto en la economía de la sociedad, como así también en la de los individuos que la integran.

Las Finanzas Públicas constituyen pues, la actividad económica del sector público, con su particular y característica estructura que convive con la economía de mercado, de la cual obtiene los recursos y a la cual le presta un marco de acción.

Entonces concluimos que el Estado para poder realizar sus funciones y afrontar sus gastos, debe contar con recursos, y los mismos se obtienen a través de los diferentes procedimientos legalmente estatuidos y preceptuados por normas de carácter constitucional.

A estos recursos los podemos agrupar en:

- 1) Recursos patrimoniales propiamente dichos;
- 2) Recursos de las empresas estatales;
- 3) Recursos gratuitos;
- 4) Recursos tributarios;
- 5) Recursos derivados de sanciones patrimoniales;
- 6) Recursos monetarios,
- 7) Recursos del crédito público.²⁰

A los efectos del análisis del presente trabajo de tesis pondremos el acento en el análisis de los recursos tributarios como fuente de ingresos del Estado Nacional, y mencionamos que son aquellos que el estado obtiene mediante el ejercicio de su

²⁰ www.mdnh.org. Estado y organización. México. 2001.

poder de imperio, es decir, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de los administrados, en la forma y cuantía que las mismas establecen.

La característica común de los recursos tributarios, es su obligatoriedad por imperio de la ley en la cual tiene su origen, pero dicha obligatoriedad se encuentra enmarcada dentro de las limitaciones que emergen de la Constitución.

En el Estado moderno constitucional y, especialmente, en la economía liberal, la que está fundada en los principios de la propiedad privada y de la iniciativa individual, prevalecen los recursos tributarios, los que son frutos del poder de imperio del Estado.

2.1.1. POLÍTICA FISCAL

La acción del Estado, en el campo de las finanzas públicas constituye la política fiscal. Muchos de los resultados negativos obtenidos en el país, son atribuibles al uso inadecuado de los instrumentos de política económica, ya sea por la carencia de los conocimientos básicos de los gobernantes al respecto, o por la simple utilización de prácticas extrañas, importadas sin la previa adaptación a las características específicas del país donde se aplica; por lo que la política fiscal en los últimos años, trata de ser una aplicación técnica de los conocimientos científicos sobre finanzas consecuentemente, es un elemento de la política económica.

La política fiscal, de acuerdo con lo que se ha venido estudiando, comprende la política impositiva, la política del gasto, y la política del crédito y deuda públicos, estos dos últimos a pesar de ser, como se ha dicho, parte del gasto y del ingreso, han venido cobrando cada vez mayor importancia, por lo que a veces se les considera también como elementos independientes de política fiscal. Al examinarse específicamente el gasto, los impuestos, el empréstito y la deuda pública, se esbozarán algunos de los efectos económicos, y normas de política fiscal que se

consideraron más importantes; por lo que en esta parte del trabajo deliberadamente no se insiste en ellos para no incurrir en repeticiones, y solamente se agregan algunas consideraciones de carácter general.

No obstante que el Estado aparece desde épocas muy remotas, es en los últimos años cuando se está constituyendo un cuerpo de normas científicas de carácter fiscal, para orientar la política del Estado en esta materia; hasta la fecha, a pesar de los adelantos logrados, aún no está totalmente estructurada esta disciplina sino que se encuentra en proceso de integración. La política gubernamental, en el pasado se apoyaba en experiencias personales, frecuentemente arbitrarias que se traducían en resultados no deseados y a veces opuestos a la finalidad original dejando una huella negativa en el contribuyente por las excesivas cargas impositivas y la desmedida traslación de las mismas: afecto, como se ha indicado, el Estado moderno tiene sus orígenes en la Revolución Francesa, por lo que las raíces de la política fiscal arrancan de ese hecho, sin embargo, es a partir de la gran depresión, cuando se le concede mayor atención y se empiezan a buscar normas que contribuyan a resolver problemas de orden económico utilizando el instrumento fiscal, como factor determinante.

Por lo que respecta la amplitud de la influencia que tiene la política fiscal en el campo económico, hasta la fecha no se ha precisado con exactitud, ya que mientras para algunos la política fiscal sólo debería constreñirse a la forma de obtener recursos y de su administración, otros le asignan un ámbito que abarca toda la política económica; esta última concepción cobra cada día mayor número de adeptos.

El monto de los recursos de que dispone el Estado condiciona su acción y su intervención en la vida económica del país, por lo que la política del gasto público tiene que ajustarse a dichos recursos; no obstante, su programación debe comprender los distintos aspectos de la actividad humana, debido a que la política

fiscal, sin ser el único instrumento de política económica, influye en mayor o menor grado, directa o indirectamente, en todas las actividades humanas.

La política fiscal no puede ser igual en todos los países ya que está condicionada por distintos factores, tales como los fines del Estado, los recursos disponibles financieros y reales, etcétera, por lo que la política fiscal de un país no es aconsejable en forma absoluta para otro, aún cuando pueda aprovecharse parte de ella.

Como se ha indicado, uno de los documentos más importantes en la vida institucional de un país, a través de la cual se puede apreciar los objetivos del Estado, es el presupuesto, que viene a constituir el programa de acción para un periodo determinado y, por lo tanto, el esquema de la política fiscal.

El examen de la política fiscal de un país debe referirse a la acción de todo el sector público, es decir, analizar en su conjunto los distintos programas de acción de todos y cada uno de los elementos que lo integran; en nuestro país, debido a situaciones de orden político, a la falta de estadísticas y de un auténtico control de las actividades unitarias de cada uno de los distintos niveles de gobierno, así como de los organismos semi-oficiales, no se ha integrado una política fiscal completa y coordinada del sector público, a pesar de los esfuerzos de los gobiernos en los últimos años encaminados a este fin.

2.1.2. PRESUPUESTO (INGRESO Y EGRESO)

El término presupuesto se utilizó originalmente para designar las estimaciones anticipadas de los ingresos y gastos de una entidad pública; posteriormente su uso se extendió a las actividades privadas, y aún cuando técnicamente este término debiera aplicarse solo a las actividades públicas, en la actualidad la costumbre ha hecho que se utilice para ambas; y de una simple presentación de cifras, ha venido

evolucionando hasta llegar a construir un programa de acción económico para un periodo determinado; desde este punto de vista el presupuesto nacional debiera ser la consolidación del presupuesto público y privado.

En el presente estudio de tesis, al hablarse de presupuesto sólo se referirá al del sector público, sin que ello signifique que se olvide o desconozca la importancia que tiene la acción del sector privado en la vida económica general de un país; al efecto, el presupuesto del sector público deberá ser un presupuesto consolidado de los presupuestos de cada uno de sus componentes, y será complementario del presupuesto del sector privado en la consecución de las metas nacionales que se haya propuesto alcanzar el Estado, por lo que deberá tener presente las posibles repercusiones que la actividad privada pueda tener en la balanza de pagos y en el equilibrio económico interno, debiendo por lo tanto, ser la expresión máxima de una programación de alcances nacionales.

La teoría presupuestaria se ha desarrollado de acuerdo con la época y con la estructura socio-económica de los países, ajustándose a las nuevas funciones atribuidas al Estado en su política financiera como lo hemos visto en el punto anterior.

El presupuesto, desde el punto de vista jurídico, es el documento relativo a la previsión de ingresos y gastos públicos formulado y sancionado en los términos establecidos por la legislación. Desde el punto de vista económico, es el programa de trabajo que el Estado se propone realizar en un periodo determinado, generalmente un año, en este último caso, puede o no coincidir con el año cronológico.

La política fiscal tiene cada día mayor importancia en la vida económica y social del país, por lo que correlativamente el presupuesto adquiere cada vez mayor significación como instrumento para lograr las metas o fines del Estado,

constituyendo en la actualidad, uno de los documentos político-económicos más importante.

Uno de los aspectos más difíciles de la política gubernamental consiste en satisfacer todos los intereses particulares; así por ejemplo, los contribuyentes desearían que se les disminuyera la carga impositiva, en tanto que quienes reciben beneficios de la acción del Estado, demandan cada vez mayores y mejores servicios públicos.

El presupuesto debe referirse a las dos ramas fundamentales de las finanzas públicas; los ingresos y el gasto público en su totalidad, aun cuando por comodidad y claridad se hagan presupuestos parciales; en efecto pueden presentarse presupuestos de las operaciones ordinarias, de las actividades extraordinarias, de operaciones de capital, en cuenta corriente, funcionales, económicas, etcétera.

En la formulación del presupuesto se tomará en cuenta la clase de bienes y servicios que el Estado debe producir, los beneficiarios y la forma de financiamiento.

En virtud de que las necesidades sociales, cuya satisfacción es atribuible al Estado, son ilimitadas, y de que sus recursos disponibles son limitados, para formular un presupuesto equilibrado es imperativo jerarquizar los gastos, de acuerdo con normas técnicas y con las directrices de la política general, por lo que siempre quedarán necesidades sociales insatisfechas.

La estructura presupuestal debe ser de tal naturaleza que además de coadyuvar al logro de los fines ya apuntados permita también alcanzar los siguientes objetivos.

- a) Un mejor control administrativo del ingreso y del gasto públicos, aminorando la evasión fiscal y los gastos superfluos.
- b) Un control contable más adecuado.

Registros estadísticos que permitan realizar un mejor análisis económico, encaminado a determinar los efectos de la política impositiva y del gasto, del empréstito y del servicio de la deuda públicos.

Los Empréstitos: son créditos financieros crediticios “prestamos” otorgado a un gobierno por un estado extranjero, organización internacional de crédito, por instituciones privadas de crédito extranjeras o nacionales básicamente encaminadas a sufragar necesidades presupuestales y con la obligación de que el gobierno receptor de restituirlo a un cierto plazo, con la condición de una sobre prima por concepto de intereses.²¹

Fundamento en el artículo 73 fracción VIII Constitucional en relación con el artículo 2 de la ley de ingresos de la Federación. Doctrinalmente y en la práctica los empréstitos se negocian a corto, mediano y largo plazo dependiendo de la capacidad de pago del Estado receptor. Los Empréstitos pueden ser atados y es cuando se condiciona al Estado Receptor para aplicarlos a ciertos programas y también pueden ser libres, que es cuando el Estado receptor los utiliza de manera voluntaria.

Por otra parte la Emisión de Bonos de deuda pública son instrumentos negociables que el Estado coloca entre el gran público inversionista, recibiendo a cambio un cierto precio y asumiendo como contraprestación obligaciones de rembolsar su importe más una prima o sobreprecio en un plazo determinado y de garantizar la propia emisión con sus reservas monetarias o con los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato Constitucional esta bajo su dominio directo.²²

Es un ingreso financiero la Emisión de Bonos igualmente que los Empréstitos, toda vez que cuando se colocan al público dichos documentos, el Estado recibe un

²¹ SANCHEZ ISLAS, Uriel, Ob. cit.

²² Ibidem. p. 20.

préstamo el cual deberá utilizarse en renglones productivos que genera las cantidades necesarias para cumplir sus compromisos.

2.2. FENÓMENOS ECONÓMICOS DE LAS CONTRIBUCIONES (EFECTOS)

Las contribuciones al ser aplicadas a la sociedad desarrollan una serie de fenómenos al ser determinadas por la política fiscal, la cual designa a cada miembro de la colectividad la forma en la que ha de contribuir a las arcas del Estado para echar andar su presupuesto.

Explica Grizziotti que los impuestos producen sacrificios temporales o permanentes a los contribuyentes y en algunas ocasiones también les producen beneficios económicos. Unos ya pueden ser de carácter individual o de carácter general o social.²³

De los cuales menciona Ernesto Flores Zavala que son:

1. La Repercusión.
2. La Difusión.
3. La Utilización de desgravamiento.
4. La Absorción.
5. La Amortización.
6. La Capitalización.
7. La Evasión.²⁴

²³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed., México, Ed. Porrúa, 1999, p. 396.

²⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. cit.

2.2.1. REPERCUSIÓN

La repercusión es un fenómeno que solamente se presenta en impuestos indirectos y se desarrolla en tres etapas que son la percusión, la traslación y la incidencia.

La repercusión es una lucha entre el sujeto del impuesto y terceros, el sujeto, tratando de trasladar el impuesto y el tercero tratando de evitarlo restringiendo el consumo de ese artículo; el triunfo depende no sólo de la fuerza económica, sino de la concurrencia de otros factores diversos, como la necesidad de la cosa gravada, la existencia de sucedáneos (sustituciones), etcétera.

Este fenómeno de la repercusión es uno de los más importantes de los que estudia la ciencia de las finanzas, porque el legislador al establecer un gravamen, debe tener en cuenta la posibilidad y sentido de la repercusión, para determinar con más o menos exactitud, a quienes en realidad gravará el impuesto.

2.2.1.1. PERCUSIÓN Y/O IMPACTO

Hay casos en que el impuesto incide sobre el mismo sujeto, pero entonces no habrá propiamente repercusión; sucede cuando el sujeto no puede trasladar el impuesto y es entonces cuando sucede la percusión o impacto, es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, es la obligación que tiene una persona de pagar una contribución.

2.2.1.2. TRASLACIÓN

La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas, mediante procedimientos establecidos en la ley.

Explican los financistas que la traslación puede efectuarse hacia delante o hacia atrás creándose la Pro traslación y la Retro traslación.

2.2.1.2.1. PRO TRASLACIÓN

La traslación hacia delante, que es teóricamente la más común y más fácil de realizar, es cuando el sujeto pasivo legal consigue aumentar los precios de sus mercancías o de sus servicios.

Una traslación repetida hacia delante puede producir un efecto indeseable más, que se conoce con el nombre de piramidización o efecto de cascada del impuesto. Consiste en que al trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación de venta, el impuesto pagado por cada uno de los intermediarios se acumula y se convierte a su vez en base del impuesto que pago el siguiente, hasta que llega al incidido (último consumidor), incrementado. De esta suerte la tasa real del impuesto se aumenta en relación con la tasa nominal.

2.2.1.2.2. RETRO TRASLACIÓN

La carga impositiva puede producirse hacia atrás cuando el sujeto pasivo legal, mediante una reducción del precio de compra, obtiene que sus proveedores sufran la carga fiscal.

Esté fenómeno muy pocas veces se da en México o más bien nunca, pues nadie en realidad se queda con la carga impositiva que le impone el Estado, más que al consumidor final que propiamente es tema de otro fenómeno impositivo.

2.2.1.3. INCIDENCIA

La incidencia es el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo. Su renta, o su capital, se disminuyen definitivamente con esa carga. A esa persona se le llama "incidido", por vía indirecta, cuando ha recibido la carga trasladada, y en vía directa si siendo percutido no la ha trasladado, es decir, cuando la persona paga realmente el impuesto.

2.2.2. DIFUSIÓN

Otro de los fenómenos de los impuestos es la difusión. Cuando un impuesto ha llegado hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta el fenómeno de la incidencia, con el que termina la repercusión, pero entonces se presenta otro fenómeno que es el de la difusión del impuesto.

La persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menor cantidad, con lo que provocará una disminución de ingresos de sus proveedores, éstos, a su vez, sufren una merma en su poder adquisitivo y limitarán sus consumos, y así sucesivamente el pago del impuesto afectará, por este procedimiento, una serie de personas no vinculadas

directamente por el pago, pero que sufrirán una disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra, pudiendo así volver el impuesto a afectar al sujeto pasivo. Este fenómeno recibe el nombre de difusión del impuesto.

A pesar de que la difusión se presenta siempre, no se realiza en igual forma en todas las direcciones, porque el que sufrió la incidencia del impuesto, preferirá privarse o limitar su consumo de las cosas menos necesarias, y así habrá una mayor difusión del impuesto entre los que operan con estos artículos, y menor entre aquellos que lo hacen con artículos de consumo necesario; tratándose de estos últimos, lo más que puede suceder es que se limite el consumo, pero no que llegue a desaparecer, como puede suceder con los otros artículos.

2.2.3. UTILIZACIÓN DEL DESGRAVAMIENTO

Otro fenómeno de los impuestos, al que podríamos llamar la utilización del desgravamiento, se presenta cuando, por la supresión de un impuesto, se rompe el equilibrio económico establecido; Este fenómeno se presenta, porque así como hay la tendencia a hacer pasar el impuesto a terceros, hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

2.2.4. ABSORCIÓN

Puede darse el caso, de que al establecerse un impuesto el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que paga, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleados, o bien consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento, etcétera. Algunos autores como Wagner, consideran este fenómeno como una forma de repercusión; en realidad no hay repercusión, sino absorción del impuesto, lo mismo sucede cuando, en virtud del impuesto, disminuye el valor de la cosa gravada en tal forma, que la baja del valor absorbe la totalidad del impuesto.

Cuando una contribución aumenta y el producto absorbe dicho aumento, aún con mermas de sus utilidades, de tal forma que puede seguir siendo competitivo dentro del mercado y ser así una fuente más de trabajo.

2.2.5. AMORTIZACIÓN

Hay ocasiones en que, cuando se establece un impuesto sobre la renta de una inversión estable, casa, terreno, etcétera, la cosa baja de valor, por que se amortiza el importe del impuesto, es decir, aumenta el gravamen y el valor comercial del objeto será castigado debido a una mayor carga fiscal.

2.2.6. CAPITALIZACIÓN

La capitalización se produce en el caso de desgravamiento; en efecto, si estando establecido el impuesto, la casa del ejemplo anterior vale noventa mil pesos y el impuesto se deduce a la mitad, habrá entonces un aumento de valor para la propiedad y se habrá efectuado el fenómeno de la capitalización del impuesto disminuyendo de esta manera el gravamen.

2.2.7. EVASIÓN

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos, necesita disponer de recursos, los mismos son obtenidos por un lado, a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por otro lado, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas.

Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina "evasión"; por ello nos parece adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a tal fenómeno.

Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

En lenguaje ordinario evadir (que es la palabra de la que proviene el término evasión), significa: fuga, escape.

Por lo expuesto, nos pareció adecuado analizar el concepto dado por la doctrina referido al término evasión fiscal, así expresamos que, "Evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales".²⁵

Entonces vemos que en este concepto se conjugan varios elementos: por una parte, existe una eliminación o disminución de un tributo, y por otra, se transgrede una ley del país por los sujetos legalmente obligados. Ampliando las interpretaciones del término evasión, tomamos la definición acuñada por el Dr. Tacchi, el cual enuncia que, "Evasión tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación

²⁵ MARTÍNEZ VERA, Rogelio, La Evasión de las Obligaciones Fiscales, México, Ed. Humanitas, 1985, p. 79.

"per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél".²⁶

Por otra parte si avanzamos en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los efectos y causas requiere un enfoque interdisciplinario, por su ya comentado grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan:

- a. La evasión es una repuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria;
- b. La evasión es más bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos;
- c. La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

Analizando lo expuesto en el ítem a), este razonamiento nos demuestra el perfil con que el contribuyente, agente económico en un mercado, arriesga como parte integrante del "riesgo empresario" a ganar o perder.

²⁶ www.ups.edu.ec.2001.

Pero más allá de ello existen en los restantes planteos, posturas que quizás no sean las generales aplicadas, pero que deberían ser analizadas con mucha cautela.

Si bien existe principio generalizado de asimilar este fenómeno de la evasión fiscal a los mercados subdesarrollados, de circunscribir como arraigados en la pequeña o mediana empresa, tal situación no es así, y bastaría observar a las empresas de gran envergadura, operantes en mercados altamente complejos, donde el fenómeno de la evasión tributaria adquiere los ribetes de elusión tributaria.

Es importante señalar en este estudio de tesis que las causas de la evasión no son únicas, como lo menciona el Doctor Lamagrande (obra citada), "El examen del fenómeno de evasión fiscal. Nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario pueda mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo".²⁷

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que dan origen a la misma, en ese sentido mencionaremos las que a criterio son las más comunes, sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extraeconómico que originan o incrementan sus efectos:

1. Carencia de una conciencia tributaria;
2. Sistema tributario poco transparente;
3. Administración tributaria poco flexible;
4. Bajo riesgo de ser detectado

²⁷ idem, www.ups.edu.ec.2001.

2.2.7.1. PARCIAL

Esta se presenta cuando el deudor cubre en parte su obligación y se sustrae en parte a su cumplimiento.

Es la que más a preocupado a los fiscos de todos los sistemas tributarios, por su frecuencia, por su práctica sistematizada y por el grado de dificultad que presenta su descubrimiento.

2.2.7.2. TOTAL

Es cuando el sujeto se sustrae completamente al cumplimiento de la obligación tributaria.

La evasión total es sin duda la más dañina de todas las formas de evasión, aunque no es frecuente que se pueda determinar en lugar y tiempo pues no existe en nuestro país algún medio jurídico que la pueda detectar y es esto lo que más preocupa al Estado ya que en México por las políticas impuestas con irresponsabilidad en lugar de desaparecer esta práctica a aumentado a cifras incalculables.

Al respecto Rogelio Martínez Vera expone:

“A este tipo de Evasión debe responder el fisco con leyes tributarias claras, concisas exhaustivas, precisas y objetivas; con eficaces procedimientos técnicos y administrativos de control y con personal capacitado, eficiente y honrado que maneje las contribuciones y funciones del fisco con habilidad y diligencia”.²⁸

²⁸ MARTÍNEZ VERA, Rogelio, Ob. cit.

2.3. GOBERNADOS (OBLIGACIÓN TRIBUTARIA)

Los particulares tienen una *obligación tributaria*.

La obligación tributaria es la obligación jurídico-contributiva, en virtud de la cual los particulares están obligados a contribuir en la forma y términos que las leyes señalen, a la integración del gasto público y en consecuencia el Estado tiene el derecho de exigir tales contribuciones.

En nuestro país su principal fundamento lo encontramos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV. (ver capítulo primero).

2.3.1. AUTODETERMINACIÓN

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

En la legislación fiscal mexicana, la regla general es que toca al contribuyente la aplicación del método y, por el mismo, la determinación de los impuestos a su cargo. Pocas son las leyes que establecen que corresponde al fisco determinar los créditos fiscales y excepcionales las que requieren para ese efecto el acuerdo de fisco y contribuyentes. En México, esta regla está contenida en:

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, cuyo tercer párrafo establece:

“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en

contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”

CAPÍTULO TERCERO

DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

(Poder Sancionador)

3.1. INFRACCIONES Y SANCIONES

Nuestra legislación, y concretamente el Código Fiscal de la Federación, no define lo que constituye genéricamente una infracción, y se limita a enunciar las conductas que considera en la especie como tales.

Por tanto, será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concretice en el mundo fáctico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, según lo establece el artículo 71 del ordenamiento en cuestión:

Artículo 71 del Código Fiscal de la Federación que dice:

“Son responsables de la comisión de las infracciones previstas en el Código las personas que realicen los supuestos que en esta capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de las

obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.”

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

De esta forma el Legislador no quiso que escapará ningún incumplimiento de su detallada relación de infracciones.

Por lo tanto, tiene carácter de sujetos responsables en la comisión de una infracción los contribuyentes, los terceros, así como los funcionarios y empleados públicos en los casos y con las condiciones que la ley establece. En caso de pluralidad de responsables, cada uno deberá soportar a su cargo el importe total de la multa impuesta.

El sujeto sancionador lo constituyen las autoridades fiscales y son, conforme a lo dispuesto en los artículos 40 fracción II, 41 fracción II, 67, 75 y 94 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 40 fracción II del Código Fiscal de la Federación:

“Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:

II.- Imponer la multa que corresponda en los términos de este código.”

Artículo 41 fracción II del Código citado:

“Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo frente a las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

II-. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación;”

Al respecto el Artículo 67 del mismo código refiere:

“Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas

facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados con relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio;

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración;

III. Se hubiere cometido la infracción las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término carrera a partir del día siguiente al que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente, y

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando

obligado a presentarlas; en éste último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, suma al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no será sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el computo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

El lazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere éste párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se enterará que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este Código.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán con forme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.”

El artículo 75 nos refiere al respecto:

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

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

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

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

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

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

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan costar operaciones inexistentes.**
- b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducirse importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.**
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.**
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.**
- e) Que se destruyan, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.**
- f) Que microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaria de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales si cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.**

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

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

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

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

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

VI. En caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impulso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera y cuando se den los

supuestos previstos en el artículo 77 fracción II, inciso b) y 78 de este Código.”

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

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

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

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

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

La disminución de la multa procede si se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifique al infractor la resolución de la sanción, y cuando el infractor cuente con estados financieros dictaminados, en los términos de los artículos 75 fracción VI y 77 fracción II del Código Fiscal de la Federación. (Para el año de 1987 los porcentajes variaron conforme al artículo tercero, fracción III de la Ley Miscelánea.)

Es conveniente señalar que cuando se trate de un contribuyente menor, las multas deberán ser impuestas al 50% de los montos establecidos.

- 2. Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos en declaraciones en cuyo caso la multa será del 6% de las cantidades omitidas (artículo 78).**

También se concede un beneficio por pronto pago consistente en una reducción del 50% de la multa, si ésta se cubre dentro de los 15 días posteriores a la fecha en que se hubiere notificado su determinación.

En los casos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 presentan la siguiente relación casuística:

- 1. Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: Falta o extemporaneidad de inscripción y avisos, omisión de cita de la clave, hacerlo erróneamente, o utilizarla de manera indebida.**

- 2. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.**
- 3. No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales. También se incluye el caso de que se presenten incompletas o con errores.**
- 4. Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: No llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.**
- 5. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.**
- 6. No cumplir con los requisitos fiscales al efectuar microfilmaciones.**
- 7. Señalar un domicilio fiscal legalmente improcedente para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.**

Por otra parte el artículo 85 regula infracciones por incumplimiento a las obligaciones cuyo objeto es un no hacer o tolerar como: oponerse a la práctica de visitas domiciliarias no proporcionar documentos que sean requeridos o, no conservar la documentación que se deje en depósito.

En el artículo 87 se establecen las infracciones que pueden cometer los funcionarios o empleados públicos consistentes en:

Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

- I. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; Recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa en las disposiciones fiscales.**
- II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos, y**
- III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aún cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.**
- IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.**

Al calificar la infracción, la autoridad tomará en cuenta las siguientes agravantes:

1. Reincidencia, cuando se sancione la segunda o posteriores veces a una persona por la comisión de infracción.
2. Usar documentos, ya sean falsos, que contengan operaciones inexistentes, o sin derecho a ellos.

3. Utilizar dos o más sistemas de contabilidad de contenido distinto, o libros sociales con contenido diferente.
4. Destruir la contabilidad o microfilmear documentos sin cumplir con los requisitos fiscales.
5. Omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas.
6. Cometer una infracción en forma continuada.

También se deberán considerar las siguientes reglas: cuando una conducta implique la omisión de diversas infracciones, sólo se aplicará la multa mayor, cuando se incurra en la infracción por cumplimiento extemporáneo pero espontáneo, o sea hubiere cometido por causa de fuerza mayor o de caso fortuito, la autoridad no deberá imponer multa alguna.

No se considera que el cumplimiento es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por la autoridad, o cuando sea corregida después de cualquier gestión de autoridad.

3.1.1. MULTAS

Las multas consisten en que la autoridad exige del particular infractor la entrega de una suma en dinero adicional a la contribución.

La multa fiscal es la pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción.

El órgano sancionador, al decidir la imposición de una multa fiscal debe, previamente, haber constatado, con elementos objetivos de juicio, que en el caso se

está en presencia de una conducta típica, antijurídica y culpable; y, además que existe un resultado y un nexo causal entre ambos. Esto es que la procedencia jurídica de la multa fiscal exige lo siguiente:

- a) Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta;
- b) Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria;
- c) Que la propia ley (u otra) señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal;
- d) Que la multa esté prevista legalmente;
- e) Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley;
- f) Que la autoridad, al imponer la multa, señale en el documento en que lo haga, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye infracción.²⁹

La imposición de una multa fiscal no releva ni libera al infractor de cumplir la obligación que hubiere dejado de acatar; de suerte que si se trata de omisión en el pago de contribuciones, deberá pagarlas junto con sus accesorios y sin perjuicio de las penas que, en su caso, imponga la autoridad judicial si se trata de conducta delictiva.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación emite las siguientes jurisprudencias:

²⁹ DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. 6ª ed., México, Ed. Porrúa, 1993. p. 2163.

Séptima Época, Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo III, Parte TCC, Tesis: 872, Página: 669.

MULTAS, IMPOSICION, CONDONACION O CUANTIFICACION DE. Al examinarse las cuestiones relativas a la procedencia de la imposición de multas, o de su condonación o cuantificación, las autoridades fiscales y el Tribunal Fiscal de la Federación, así como los jueces de amparo, deben considerar las cuestiones propuestas con miras a que no se cobren multas indebidas, pues no debe estimarse que la intención del legislador, al establecer las multas como sanciones a las infracciones, haya sido la de incrementar los ingresos fiscales, y menos con base en formalismos, ni que ello deba hacerse con apoyo en interpretaciones que hagan de las leyes un laberinto en que la multa se recaude por tales formalismos. Antes bien, las multas deben ser aplicadas con cuidado de sancionar legalmente a quienes han incurrido en infracciones, y de aplicar esas sanciones con criterio limitativo y riguroso, pero en el sentido de no imponer multas que no encuentren absoluto apoyo en la ley, y que no sean adecuadas a las normas que rijan su cuantificación.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Séptima Época:

Amparo directo 731/72. Cia. Operadora de Teatros, S. A. 2 de abril de 1972. Unanimidad de votos.

Amparo directo 347/72. Distribuidora Gómez, S. A. 27 de febrero de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo directo 470/73. Cía. Operadora de Teatros, S. A. 29 de octubre de 1973. Unanimidad de votos.

Revisión fiscal 21/73. Tesorería del Distrito Federal (Enrique Santillán Granados). 15 de enero de 1974. Unanimidad de votos.

Amparo directo 770/73. Zahuapan, S. A. 4 de febrero de 1974. Unanimidad de votos.

Séptima Época, Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo III, Parte TCC, Tesis: 870, Página: 666.

MULTAS, CUANTIFICACION DE LAS, EN MATERIA FISCAL. Precisando criterios anteriores, este Tribunal considera que para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe razonar su arbitrio y tomar en consideración los siguientes elementos básicos: a) el monto del perjuicio sufrido por el Fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se fijan en función del impuesto omitido); b) la negligencia o mala fe del causante; o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; c) si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante, y d) la capacidad económica del infractor. Pues la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quien tiene

menos, por una causa semejante. El único monto que las autoridades pueden imponer sin razonar su arbitrio, demostrada la infracción, es el mínimo, pues ello implica que se ha aceptado un máximo de circunstancias atenuantes. Pero para imponer un monto superior al mínimo, sin que su determinación resulte arbitraria y caprichosa, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales al respecto, para no violar el principio constitucional de fundamentación y motivación (artículo 16), y dar a los afectados plena oportunidad de defensa, respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Séptima Época:

Amparo directo 1/75. Ingenio Zapoapita, S. A. 4 de febrero de 1975. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 71/75. Inmobiliaria Invernal, S. A. 9 de abril de 1975. Unanimidad de votos.

Amparo directo 197/75. Gas Azteca, S. A. 9 de abril de 1975. Unanimidad de votos.

Amparo directo 607/75. Gas Azteca, S. A. 25 de noviembre de 1975. Unanimidad de votos.

Amparo directo 587/75. Alfonso Capistrán Guadalajara. 17 de febrero de 1976. Unanimidad de votos.

Novena Época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Febrero de 1996, Tesis: VI.3o. J/4, Página: 322.

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES. De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 478/89. Servicio San Felipe, S.A. 24 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 375/90. Corporaciones Charles, S.A. de C.V. 25 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 404/90. Odín Textil, S.A. de C.V. 9 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 34/91. Integración Electrónica y Sistemas, S.A. de C.V. 30 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo. Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Amparo directo 221/95. Gloria Márquez Hernández. 14 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Norma Fiallega Sánchez. Secretario: José Manuel Torres Pérez.

3.1.2. DECOMISOS

Del latín de commissium, que significa crimen, objeto confiscado. Incautarse el fisco de algún objeto, como castigo al que ha querido hacer contrabando.³⁰

Es la privación de los bienes de una persona, decretada por la autoridad judicial a favor del Estado, aplicada como sanción a una infracción.

³⁰ *ibidem*, p. 554.

La voz decomiso está íntimamente ligada a la confiscación, ambas deben ser ordenadas por la autoridad judicial diferenciándose en que la primera se refiere a una incautación parcial sobre los bienes objeto ilícito, mientras que la segunda puede recaer sobre la totalidad de los bienes y sin que éstos tengan relación alguna con la infracción. El decomiso es una figura típica del derecho penal y posteriormente del derecho fiscal.

El Decomiso en otras palabras consiste en que la autoridad exige la apropiación por parte del fisco, de los bienes propiedad de una persona, es decir, el infractor pierde la propiedad de sus bienes por haber incurrido en infracciones fiscales de carácter grave.

3.1.3. CLAUSURA

La clausura consiste en que las autoridades impiden que el particular realice determinadas actividades, total o parcialmente, temporal o definitivamente, mediante la colación de sellos, marcas o señales que impida legalmente desarrollar sus actividades.

3.1.4. SUSPENSIÓN O REVOCACIÓN DE PATENTES

Es cuando determinadas personas por requerimientos legales, deben obtener una autorización o patente de parte de los órganos fiscales para realizar determinada actividad lo que conlleva la suspensión del ejercicio de sus actividades o bien se les revoque la autorización, sino se cumple con estas sanciones se pasara a un procedimiento.

3.1.5. PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO O ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

La autoridad fiscal tiene el derecho de cobrar por vía ejecutiva, los créditos fiscales que el contribuyente no hubiere pagado en forma voluntaria una vez vencido el plazo que da la ley para su cumplimiento.

Se entiende por esto, el acto o actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado realizados por una autoridad competente.

3.2. DELITOS FISCALES

Los delitos fiscales contenidos en el Código Fiscal de la Federación son: delitos especiales, patrimoniales, dolosos, federales y de querrela necesaria (a excepción de los delitos de contrabando y de alteración o destrucción de máquinas de registro fiscal).

Se les denominan delitos especiales, porque están contenidos fuera del Código Penal, en una ley administrativa, que es precisamente el Código Fiscal de la Federación. Con el apoyo supletorio del Código Penal del Distrito Federal.

Se les denominan delitos dolosos, porque requieren para su realización de la conciencia y de la voluntad del hombre, sin cuyos elementos estos delitos no pueden materializarse. Pues queda excluida la posibilidad de que los delitos fiscales, puedan ser cometidos por negligencia, distracción o descuido.

Se les denominan delitos federales porque están contenidos en una ley de jurisdicción federal. Siendo el Ministerio Público Federal y un Juez Penal (Juez de Distrito), quienes son las autoridades competentes para conocer de estos ilícitos.

Son delitos perseguidos por querrela, porque para que el Ministerio Público Federal intervenga, es requisito indispensable que previamente exista una querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como quedó establecido los delitos son las conductas ilícitas sancionadas en las leyes respectivas. En la especie, el Código Federal de la Federación los regula en el Capítulo II del Título IV.

Al respecto, en el artículo 95 se establece que serán sujetos responsables de los delitos fiscales, aquellas personas que:

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

Al respecto el artículo 96 del mismo ordenamiento dispone que:

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

- I. **Con ánimo de lucro adquiriera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines;**

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

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

3.2.1. DEFRAUDACIÓN FISCAL

El delito de defraudación fiscal, tiene más de cuarenta años de existencia, nació fuera del Código Fiscal de la Federación, pero al poco tiempo se incorporó a él. A pesar de la larga existencia de este ilícito penal, pasó muchos años en el "museo jurídico" de los delitos. Es decir, por mucho tiempo fue letra muerta.

Durante los primeros treinta y cuatro años de existencia, el estudio y análisis de este delito a nadie le interesó. Pues este delito era letra muerta y a nadie asustaba. Pues se había comprobado que el Estado, por alguna razón, se resistía a darle vida aplicándolo.

El delito de defraudación fiscal, puede ser cometido en dos modalidades:

- 1.- Como delito consumado.
- 2.- Como tentativa del delito.

Hasta la fecha la tentativa del delito (artículo 98 del código fiscal de la federación), es una modalidad a la que el fisco no ha puesto mucha atención. Pero podría hacerlo en el futuro.

Otra clasificación de la comisión del delito de defraudación fiscal es la siguiente:

- 1.- Como delito instantáneo.
- 2.- Como delito continuado.

Sólo se tiene noticia de que este delito ha sido perseguido y castigado por el fisco, como delito instantáneo. Pero debe tenerse presente que, la modalidad del delito continuado (artículo 99 del código fiscal de la federación), también podría ser utilizado como medida de presión en contra de los contribuyentes.

3.2.1.1. CONCEPTO

Este ilícito penal, es un delito patrimonial, pues tutela y cuida la hacienda del estado.

Es un delito doloso, pues se excluye la posibilidad de que llegue a cometerse por negligencia, distracción o descuido.

Es un delito federal, pues está contenido es una ley de jurisdicción federal. Siendo el Ministerio Público Federal, y un Juez Penal Federal (Juez de Distrito), las autoridades competentes para conocer de este ilícito.

Es un delito de querrela necesaria. Pues nunca será perseguido por simple denuncia de un particular o de un funcionario público. Siempre será necesario que sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien presente su querrela ante el Ministerio Público.

El delito de defraudación fiscal, actualmente es el más importante de todos los delitos fiscales. Tanto por los daños que ha originado al fisco, como por los problemas en que ha metido a muchos particulares.

3.2.1.2. CONTENIDO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN EL ARTÍCULO 108

Nuestra legislación el artículo 108 del código fiscal de la federación dice:

“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución o que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales”.

El delito de defraudación fiscal, es un delito especial, patrimonial, doloso, federal, y de querrela necesaria.

Este ilícito penal, como delito especial que es, se encuentra regulado (en su parte sustantiva por normas de dos leyes distintas.

- 1.- El Código Fiscal de la Federación, y
- 2.- El Código Penal del Distrito Federal (en forma supletoria).

3.2.1.3. ELEMENTOS

El delito de defraudación fiscal está integrado por dos elementos:

- 1.- “El uso de engaños o aprovechamiento de errores”, y
- 2.- “La omisión total o parcial del pago de una contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco”.

Sin la concurrencia de estos dos elementos (desde luego que unidos mediante un nexo de “causa-efecto”), el delito de defraudación fiscal no existirá.

Es conveniente recordar lo que se entiende por comprobación del “cuerpo del delito”: Demostrar la existencia de una serie de hechos, que coinciden con los elementos constitutivos del delito, exactamente como los define la ley.

Y también ayuda recordar que el “cuerpo del delito” se define como: “el conjunto de elementos objetivos o externos, que constituyen el rastro o las huellas del delito”.

Ahora lo que procede es tener en cuenta los elementos que constituyen el delito de defraudación fiscal:

- 1.- “El uso de engaños o aprovechamiento de errores”, y
- 2.- “la omisión total o parcial del pago de una contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco”.

Por lo que el "cuerpo del delito" en el delito de defraudación fiscal, se tendrá por comprobado, cuando se pueda demostrar por cualquier medio probatorio la existencia de:

- 1.- Una actitud de engaño (activa o pasiva) en el contribuyente.
- 2.- Una diferencia a favor del particular, en el pago de sus contribuciones. O un beneficio indebido que aprovechó a su favor y en perjuicio del fisco.

A pesar de que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, no es el órgano del Estado que tenga la obligación de acreditar la existencia del "cuerpo del delito", normalmente en las auditorías fiscales que realiza, tiende a llevar a cabo esto.

Y posteriormente cuando se querrela ante el Ministerio Público Federal, le aporta la información recabada. Por lo que le facilita mucho la investigación, a este cuerpo de la Procuraduría General de la República.

Es conveniente dejar aclarado que la comprobación del "cuerpo del delito" no implica forzosamente la cuantificación del daño (real o potencial) podrá ser hecha, según el último párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en el momento que se presente la querrela o posteriormente hasta antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones.

3.2.1.4. SANCIÓN

La multa que es la sanción administrativa por no pagar impuestos, cada vez está siendo menos eficiente. Pues los contribuyentes optan por correr el riesgo de ser descubiertos por el fisco, y cuando así llegue a suceder, entonces sí, sin otro remedio: pagan todos sus impuestos omitidos, más recargos y multas.

La cárcel, que es la sanción penal por mentir y engañar al fisco al pagar un contribuyente sus impuestos, surte mayores efectos.

El Estado encarcela a quienes incurren en defraudación fiscal, porque esta es una conducta delictiva. Y el Estado está en su pleno derecho de castigar los delitos, de la manera como lo señala la Ley penal.

Pero debe quedar bien claro que el Estado no encarcela a quienes simplemente no pagan sus impuestos. Sino a aquéllos que intentan engañarlo, haciéndose pasar por contribuyentes cumplidos, sin serlo.

Y engañar al Estado en materia fiscal, resulta muy fácil cuando se trata de impuestos autodeterminables (impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto al activo, etcétera).

Pues en esos casos, el contribuyente hace "secretamente" sus cálculos, y presenta su declaración, sin que ningún órgano del Estado supervise o investigue lo que declara, como condición para recibir el pago de los impuestos declarados.

De esta manera la Secretaría de Hacienda y Crédito Público muestra su buena fe, aceptando del contribuyente como buena, la cantidad que afirme que él debe, sin dudar de su dicho.

Pero si posteriormente esta Secretaría al iniciar sus facultades de comprobación descubre que el contribuyente le mintió y la engañó, entonces su reacción es muy violenta, pues además de exigirle el pago de lo adeudado más recargos y multas, promueve que el contribuyente sea encarcelado.

Muchos contribuyentes se quejan de que el Estado los trata como delincuentes por no pagar sus impuestos. Esto no es cierto. Pues el Estado a nadie castiga con pena carcelaria, simplemente por no querer o no poder pagar sus impuestos.

El estado encarcela exclusivamente a los contribuyentes que proceden con: mentiras, engaños, artificios, y maquinaciones, tratando de engañar al fisco federal respecto al pago de sus impuestos.

La pena carcelaria que le corresponde al delito de defraudación fiscal es señalada en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación:

El legislador quiso estratégicamente, que existieran dos tipos de sanciones carcelarias, de acuerdo al monto de lo defraudado.

En el primer caso (sanción de tres meses a seis años de prisión), se puede obtener la libertad provisional bajo caución, mientras se resuelve la culpabilidad o inocencia del causado. Es decir, el proceso penal se lleva, pudiendo el causado gozar provisionalmente de su libertad. Si la sentencia que se dicta al final del proceso es absolutoria, seguirá gozando de su libertad. Si la sentencia que se dicta al término del proceso es condenatoria, se le habrá concluido al acusado su libertad provisional, y habrá concluido al causado su libertad provisional, y deberá ingresar al penal a purgar la pena carcelaria correspondiente, la cual oscilará entre tres meses y seis años de prisión.

En el segundo caso (sanción de tres a nueve años de prisión), no se puede obtener la libertad provisional bajo caución, mientras se resuelve la culpabilidad o inocencia del acusado. Es decir, el proceso penal se lleva, debiendo forzosamente el acusado permanecer privado de su libertad, mientras éste concluye.

La trascendencia de este segundo caso es enorme: el acusado por el delito de defraudación fiscal, deberá permanecer encarcelado, paradójicamente mientras se resuelve en el juicio penal si debe permanecer en la cárcel o no. Es decir, mientras se debate sobre su culpabilidad o su inocencia. Lo grave es que un juicio penal por un delito como éste suele durar años. Aquí en el Distrito Federal la duración de un juicio penal fácilmente es de dos años, tres y hasta cinco años. Debiéndose entender

que en este período están comprendidas todas las actuaciones, diligencias y audiencias desde el auto de formal prisión, hasta la sentencia ejecutoriada.

Por lo que, el acusado por un delito de defraudación fiscal, por una cantidad que exceda al monto equivalente a 500 veces el salario mínimo general del Distrito Federal, al que se haya dictado auto de formal prisión, de obtener sentencia absolutoria, ya habrá permanecido encarcelado a esta fecha: por lo menos dos años de ser condenatoria la sentencia obtenida, el tiempo que duró el acusado en prisión preventiva, se le computará (se abona) a la pena carcelaria que en el futuro deba purgar. La cual oscilará entre tres y nueve años de prisión.

De ser absolutoria la sentencia obtenida, el tiempo que duró el acusado en prisión preventiva, no tendrá contra que compensársele, por lo que sólo se dejará en libertad.

El hecho de que se pueda o no, obtener la libertad provisional bajo caución, depende del monto por el que el Ministerio Público Federal está acusando al contribuyente.

Si el contribuyente está siendo acusado, por este delito cuyo monto no exceda del equivalente de 500 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito federal, el contribuyente estará en la posibilidad de obtener su libertad provisional bajo caución.

Si el contribuyente está siendo acusado, por este delito cuyo monto excede el equivalente de 500 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, el contribuyente no estará en posibilidad de obtener su libertad provisional bajo caución.

3.2.2. FRAUDE

Proviene del latín *fraus*, *udis*, *fraudis* que es genitivo de *fraus* y que significa engañar, usurpar, despojar, burlar con fraude; *fraudulentus*, equivalente a fraudulento, engañoso, fingido, falaz, malicioso. Gramaticalmente es engaño o acción contraria a la verdad o rectitud.³¹

En el ámbito del derecho penal, que es donde tiene mayor cabida este vocablo, se estima que la esencia del delito de fraude, es el engaño de que se vale el agente, para hacerse en perjuicio de otro de un objeto de ajena procedencia. Al observar que es el patrimonio el principal interés que se protege dentro de la sociedad, advertimos que las relaciones de sus integrantes deben desarrollarse libres de engaños o maquinaciones que induzcan a error; pero de igual forma se reconoce, que la astucia del hombre lo que ha llevado a través del tiempo a obtener mucho de lo que se propone, lo que también ha proyectado en el renglón de lo ilícito, cuando ansioso de riqueza refina su mente y empuja la voluntad del semejante a un camino equivocado para causarle un perjuicio patrimonial, con el que se beneficia el creador del engaño o artificio.³²

El fraude es un delito patrimonial, doloso, de resultado, que puede ser común o federal.

3.2.2.1. CONCEPTO

Por pertenecer el fraude al grupo de delitos patrimoniales, tiene cierta similitud con el robo, y el abuso de confianza.

³¹ *ibidem*, p. 348.

³² *ibidem*, p.1469.

En los delitos es muy importante analizar el verbo que se utiliza al descubrir su tipo. Y el verbo predominante en los delitos patrimoniales más importante es:

- 1.- En el robo: apoderarse, el sujeto va hacia la cosa para apoderarse ilícitamente de ella.
- 2.- En el abuso de confianza: disponer, el sujeto tiene la cosa lícitamente en su poder, pero hace un uso de ella más allá de lo permitido, con perjuicio de otro.
- 3.- En el fraude: engañar, el sujeto hace mediante engaños, o aprovechamiento de errores, que la cosa llegue hacia él.

Como se observa, la forma más sutil de los delitos patrimoniales, es la utilizada en el fraude, pues en este delito patrimonial no se utiliza la violencia, ni se toman atribuciones no permitidas. En el fraude se utiliza la audacia y la astucia, que elegantemente se denomina: planeación estratégica.

Existen dos modalidades del fraude:

- 1.- El fraude que se hace mediante el engaño.
- 2.- El fraude que se hace mediante el aprovechamiento del error.

El fraude siempre será un delito doloso. Pues la voluntad del hombre en querer y hacer la conducta delictuosa, es forzosamente necesaria. Nunca podrá decirse que un fraude se cometió por falta de cuidado, por negligencia, o por falta de pericia. Por lo que se repite, el fraude siempre será un delito doloso, y nunca un delito culposo.

El objeto del fraude es hacerse ilícitamente de una cosa. Y es precisamente la materialización de esta conducta lo que lo perfecciona. Por lo que el delito de fraude es un delito de resultado.

En el delito de fraude, la víctima puede ser un particular, o bien la federación o alguna de sus dependencias. De aquí se deriva que el delito de fraude puede ser del orden común, o del orden federal.

3.2.2.2. CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 386 DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL

Se le llama delito de fraude común, al que está tipificado en el código penal local de las entidades federativas.

Se le llama delito de fraude federal, al que está tipificado en el código penal federal, o bien en alguna de las leyes federales.

El Código Penal Federal define en su artículo 386 al delito de fraude como sigue:

“Artículo 386.- Comete el delito de fraude el que engañando a uno, o aprovechándose del error en que se halla, se hace ilícitamente de alguno cosa, o alcanza un lucro indebido”.

3.2.2.3. ELEMENTOS

El delito de fraude está integrado por dos elementos:

- 1.- “El engaño o aprovechamiento de un error”.
- 2.- “La obtención ilícita de una cosa, o alcance de un lucro indebido”.

Sin la concurrencia de estos dos elementos (desde luego que unidos por un nexo de causa-efecto), el delito de fraude no existiría

3.2.2.4. SANCIÓN

Si el monto del fraude es igual o inferior a 500 veces el salario mínimo general vigente en el lugar y momento en que se cometió, se castigará con prisión de tres meses a tres años o multa de cien a trescientos días multa.

De ser el monto del fraude superior a la cantidad indicada en el párrafo anterior y hasta cinco mil veces el salario mínimo, se castigará con prisión de tres a cinco años y multa de trescientos a mil días de multa. Y con prisión de cinco a doce años y multa de mil a tres mil días multa, si el valor de lo defraudado fuere mayor de cinco mil veces el salario mínimo.

3.2.3.1. ELUSIÓN FISCAL

En lenguaje ordinario eludir (que es la palabra de la que proviene el término elusión), significa: rehuir, esquivar, evitar, soslayar, sortear.³³

Pero también eludir, significa: Huir de la dificultad. Salir de ella con artificio. Hacer vana una cosa.

³³ MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, 190 preguntas y respuestas relativas a la defraudación fiscal y sus consecuencias penales en 1990, México, Ed. Pac, 1990, p. 119.

3.2.3.1. CONCEPTO

La elusión fiscal es una conducta de una persona, física o moral, consistente en no elegir (para la consecución de un fin lícito), una o más situaciones o actos jurídicos que le son favorables, por su alta carga impositiva. Seleccionando otra alternativa, tan legal como la que desechó, que le beneficia más a sus intereses particulares, por asignarle una menor carga tributiva.

De acuerdo a la idea antes expresada, el concepto de elusión fiscal, se considera correctamente aplicado. Pues el término eludir significa: rehuir, esquivar, evitar, soslayar, sortear. Y es precisamente lo que hace una persona, al tratar de evitar quedar comprendido o circunscrito en una o varias situaciones jurídicas que le son desfavorables. Escogiendo quedar ubicado en otra situación jurídica, le reporte más beneficios o menos cargas fiscales.

A pesar de lo mucho que se habla de este concepto. De que las autoridades fiscales lo equiparan con un delito fiscal. Y de la frecuencia con que lo comentan los medios de comunicación. No existe definición legal de este concepto.

Las leyes mexicanas no definen lo que debe entenderse por elusión fiscal.

Los doctrinarios del derecho fiscal (nacionales y extranjeros) coinciden en opinar que a pesar de que la elusión fiscal, puede ser considerada como una actividad lícita cuando está desprovista de todo dolo. Ante la dificultad de cerciorarse de la ausencia de dolo, se acostumbra considerar a la elusión fiscal como una actividad ilícita. Esto debido al abuso que de esta institución se ha hecho por muchos años.

Se opina que la elusión fiscal consiste en un abuso de las formas jurídicas permitidas en el derecho privado, tendientes a engañar al fisco.

Sin embargo existe un sector de la doctrina, que dice que los particulares no tienen la obligación de elegir la situación fiscal que les sea más favorable. Incluso ya existe jurisprudencia en varios países, declarando que los contribuyentes tienen todo el derecho de elegir las formas jurídicas tributarias que más les convenga.

Pero el sector de la doctrina que afirma que la elusión fiscal constituye un acto ilícito, comenta al respecto: "La indiscutible libertad de los particulares de elegir la investidura jurídica que mayores beneficios fiscales les proporcione, no debe llevar a la conclusión de que, el contribuyente puede utilizar todo tipo de formas jurídicas raras y exóticas, permitidas en el derecho privado, con el único fin de abatir su carga tributaria. Y en el caso de que lo hago, será manifiesta de esta manera su intención de actuar con dolo".

Lo que la doctrina opina de la elusión fiscal se nutre de las tres siguientes ideas jurídicas:

- El "abuso de derecho".
- El "fraude de la ley".
- La "interpretación dolosa de la ley".

La teoría de abuso de derecho, es una institución jurídica que a pesar de no formar parte de nuestro derecho mexicano, sino de la doctrina y legislación extranjeras, es importante conocerla, como una opinión de juristas distinguidos.

Nació hace muchos siglos en Roma. Y actualmente algunos países la tienen considerada en su legislación. Y consiste en afirmar que: "La aplicación ciega del derecho, puede conducir a consecuencias injustas." Teoría que contiene una gran dosis de sabiduría, si se reflexiona detenidamente en ella.

Esta teoría ha influido en la mente de quienes afirman (principalmente las autoridades hacendarias), que la elusión fiscal, debe considerarse como un ilícito, que inclusive puede llegar a ser un delito.

Pues la elusión fiscal se caracteriza, por hacer una amplia utilización de las formas y estructuras jurídicas, permitidas en el derecho privado, aunque a veces forzándolas un poco, en beneficio del contribuyente.

La teoría del "fraude a la ley", es una institución jurídica que tampoco forma parte de nuestro derecho mexicano, sino que proviene del derecho romano. Y sólo está considerada como un principio general del derecho, y dice: "Obra en fraude a la ley, quien respetando sus palabras, elude su sentido".

En el "fraude a la ley", no hay infracción del texto de la misma. La conducta no infringe el texto de la ley, pero sí deja de cumplir el imperativo del sentido de la norma.

Se dice que también existe "fraude a la ley": "cuando se hace aquello que la ley no quiso que se hiciera, pero que no lo prohibió.

En el "fraude a la ley", no hay ilicitud en la conducta observada, pero esta conducta viene a ser una obediencia dolosa de la norma.

Se ha dicho también que: "El fraude a la ley consiste en la realización de uno o varios actos lícitos, para la consumación de un resultado jurídicamente ilícito".

Pues en la elusión fiscal, existen ocasiones en que para justificar la introducción de formas y estructuras jurídicas, permitidas en el derecho privado, pero no idóneas para el caso concreto, se pone más atención en la letra que en el sentido de la ley.

La "interpretación dolosa de la ley", es aquella que se hace con el ánimo de desobedecerla, pero disfrazada de un aparente deseo de acatar sus disposiciones".

La "interpretación dolosa de la ley" se da, cuando se buscan (y encuentran) los errores en su redacción y fallas gramaticales. Haciendo caso omiso de la exposición de motivos de esta ley, así como de los demás preceptos del cuerpo de la misma, que estando clara y concretamente expresados, pueden servir para disipar dudas.

El concepto de "interpretación dolosa de la ley", ha influido en la mente de quienes afirman (principalmente las autoridades hacendarias), que la elusión fiscal debe ser considerada como un ilícito, que inclusive puede llegar a ser un delito.

Pues mediante la interpretación dolosa de la ley, como se justifica la introducción de formas y estructuras jurídicas, permitidas en el derecho privado, pero no idóneas para el caso concreto.

Atendiendo exclusivamente a su denominación, puede decirse que la elusión fiscal no es un delito. Pues la ley penal no existe ningún delito con ese nombre.

Pero analizando esto, lo menos importante es el nombre dado a una conducta. Siendo lo importante los elementos que la integran. Si los elementos del comportamiento, coinciden con todos los elementos que constituyen un delito, entonces esta conducta será delictiva, independientemente del nombre que se le dé.

Para resolver si la elusión fiscal es un delito, o no lo es, habrá que recordar su definición:

Elusión Fiscal.- "Conducta de una persona física o moral, consistente en no elegir (para la consecución de un fin lícito), una o más situaciones o actos jurídicos que no le son favorables por su alta carga impositiva. Seleccionando otra alternativa, tan

legal como la que desecho, que le beneficia más a sus intereses particulares, por asignarle una menor carga contributiva".

Si se selecciona la mejor alternativa, sin estrategias o artificios tendientes a engañar al fisco, no habrá delito que perseguir.

Pero si la alternativa seleccionada, viene a ser un conjunto de formas jurídicas (permitidas en derecho privado), pero que sólo constituyen un "plumaje jurídico" para engañar al fisco, y además, se obtiene como consecuencia de este engaño: un resultado patrimonial. Entonces esta simulación analizada si será constitutiva de un delito: del delito de defraudación fiscal.

3.2.3.2. ELEMENTOS

Tal y como se encuentra expresada, la elusión fiscal es un acto perfectamente lícito, carente de toda la intención de engañar, carente de todo dolo. Dado a que en este caso la elusión fiscal, sólo constituye la expresión y práctica de la libertad de las personas, de escoger lo que la ley permite (por no prohibirlo expresamente).

Pero el término elusión también tiene otro significado:

1. Huir de la dificultad: Salir de ella con artificio.
2. Hacer vana cosa, por medio de algún artificio.

Por lo que la elusión fiscal, atendiendo a estas definiciones se convierte en un acto ilícito. Pues intervienen artificios, que son sinónimo de estrategias dolosas.

Se considera que toda conducta que emplea artificios, está utilizando en una forma muy sutil el engaño, o el aprovechamiento de errores de otra persona.

Teniendo en cuenta que una de las maneras de definir a la elusión es: Hacer vana una cosa, por medio de un artificio. El fisco interpreta que mediante la elusión fiscal: se hace vana la obligación de un contribuyente de pagar impuestos, mediante la utilización de artificios.

De acuerdo a todo lo antes expresado se puede decir que existen dos tipos de elusión fiscal:

1. La elusión fiscal libre de dolo: (que es lícita)
2. La elusión fiscal con dolo: (que es ilícita)

La dificultad se presenta para distinguir cuándo se está en presencia de la primera y cuándo en presencia de la segunda. Pues el dolo es una actitud subjetiva difícil de probar en forma determinante.

Sin embargo para estar del lado de la seguridad de acuerdo a su interés, el fisco considera a toda elusión fiscal como dolosa, salvo prueba en contrario del contribuyente.

Habiendo el fisco llegando a la conclusión de que: la elusión fiscal, es una muy refinada forma de la evasión fiscal.

3.2.4. EVASIÓN FISCAL (ACCIÓN U OMISIÓN)

La Evasión Fiscal es la conducta de una persona, física o moral, consistente en no pagar las contribuciones que adeuda al Estado, por actividades que están gravadas, y que ha realizado.

Muchas veces la conducta del evasor fiscal no se limita al no pago. Sino que va más haya. Pretende evitar que su conducta sea detectada o descubierta por el fisco.

Y trata de engañarlo mediante todo tipo de maniobras y artificios. Y así escapar a la acción fiscalizadora del Estado. Y de fugarse del cumplimiento de sus obligaciones con la sociedad: El pago de tributos al fisco.

La evasión fiscal tiene dos grados:

- 1.- La evasión fiscal total o absoluta.
- 2.- la evasión fiscal parcial o relativa.

3.2.4.1. CONCEPTO

A pesar de lo mucho que se habla de este concepto. De que las autoridades fiscales lo equiparan con un delito fiscal. Y de la frecuencia con que lo comentan los medios de comunicación. **No existe definición legal de este concepto.**

Las leyes mexicanas no definen lo que debe entenderse por evasión fiscal.

Atendiendo exclusivamente a su denominación, puede decirse que la evasión fiscal no es un delito. Pues en la ley penal no existe ningún delito con ese nombre.

Analizando en cada caso concreto los elementos que constituyen la conducta de evasión fiscal. Y comparando estos, con los elementos que integran el delito de defraudación fiscal. Se podrían llegar a una conclusión: si los elementos son idénticos, se estará en presencia de un delito; pero si no lo son, no existirá delito que perseguir.

Lo que significa que en ocasiones la evasión fiscal puede ser tipificada como un delito, y en ocasiones no.

Si una persona deja de pagar impuestos, por meses, o por años. Estará incurriendo en evasión fiscal. Pero no estará incurriendo en el delito de defraudación fiscal (pues para nada ha intervenido el elemento de engaño), por lo que hace necesario establecer este delito, pues es un duro golpe a la economía nacional.

Si otra persona no paga sus impuestos, o lo hace solo parcialmente, utilizando engaños o artificios y mentiras, con el fin de aparecer ante el fisco como un contribuyente cumplido. Estará incurriendo en el delito de defraudación fiscal (pues ha intervenido el elemento engaño).

3.2.4.2. PARCIAL

Existen muchísimos evasores fiscales parciales, y lo grave es precisamente que una de las estrategias o artificios que utilizan los evasores fiscales, es la de disfrazarse de contribuyentes cumplidos, pagando solo una parte (a veces muy pequeña) de los tributos que adeudan al Estado.

3.2.4.3. TOTAL

Se considera que existen muchísimos evasores fiscales absolutos, es decir, se cree que las personas que dejan de pagar al fisco en forma absoluta son demasiadas y lo que es peor siguen aumentando en la totalidad de impuestos y demás contribuciones que le adecuan.

CAPÍTULO CUARTO

PROPUESTA DE TIPIFICACIÓN DEL DELITO DE EVASIÓN FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1. ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE FRAUDE, DEFRAUDACIÓN FISCAL Y ELUSIÓN FISCAL

Como ya hemos analizado con antelación, los delitos fiscales encuentran sus elementos en el enriquecimiento indebido, en detrimento del Estado directamente, pero también los contribuyentes evaden al fisco de otras maneras en detrimento de los demás, afectando la economía de la población, haciendo que los precios de los productos aumenten de manera desproporcional.

Así el fraude se encuentra en el grupo de delitos patrimoniales, tiene cierta similitud con el robo, y el abuso de confianza.

En este tipo de delitos es muy importante analizar el verbo que se utiliza al descubrir su tipo. Y el verbo predominante en los delitos patrimoniales más importante es:

- 1.- En el robo: apoderarse, el sujeto va hacia la cosa para apoderarse ilícitamente de ella.
- 2.- En el abuso de confianza: disponer, el sujeto tiene la cosa lícitamente en su poder, pero hace un uso de ella más allá de lo permitido, con perjuicio de otro.
- 3.- En el fraude: engañar, el sujeto hace mediante engaños, o aprovechamiento de errores, que la cosa llegue hacia él.

Como se observa, la forma más sutil de los delitos patrimoniales, es la utilizada en el fraude, pues en este delito patrimonial no se utiliza la violencia, ni se toman atribuciones no permitidas. En el fraude se utiliza la audacia y la astucia, que elegantemente se denomina: planeación estratégica.

Existen dos modalidades del fraude:

- 1.- El fraude que se hace mediante el engaño.
- 2.- El fraude que se hace mediante el aprovechamiento del error.

El fraude siempre será un delito doloso. Pues la voluntad del hombre en querer y hacer la conducta delictuosa, es forzosamente necesaria. Nunca podrá decirse que un fraude se cometió por falta de cuidado, por negligencia, o por falta de pericia. Por lo que se repite, el fraude siempre será un delito doloso, y nunca un delito culposo.

El objeto del fraude es hacerse ilícitamente de una cosa. Y es precisamente la materialización de esta conducta lo que lo perfecciona. Por lo que el delito de fraude es un delito de resultado.

En el delito de fraude, la víctima puede ser un particular, o bien la federación o alguna de sus dependencias. De aquí se deriva que el delito de fraude puede ser del orden común, o del orden federal.

El Código Penal en su artículo 386 delimita el delito de fraude diciendo:

“Artículo 386.- Comete el delito de fraude el que engañando a uno, o aprovechándose del error en que se halla, se hace ilícitamente de alguno cosa, o alcanza un lucro indebido”.

Por lo que podemos observar que el delito de fraude está integrado por dos elementos:

- 1.- “El engaño o aprovechamiento de un error”.
- 2.- “La obtención ilícita de una cosa, o alcance de un lucro indebido”.

Sin la concurrencia de estos dos elementos (desde luego que unidos por un nexo de causa-efecto), el delito de fraude no existiría

Ahora bien el delito de Defraudación Fiscal, es un delito especial, patrimonial, doloso, federal, y de querrela necesaria.

Este ilícito penal, como delito especial que es, se encuentra regulado (en su parte sustantiva por normas de dos leyes distintas.

- 1.- El Código Fiscal de la Federación, y
- 2.- El Código Penal del Distrito Federal (en forma supletoria).

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 108 que:

“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución o que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales”

En este orden de ideas el delito de defraudación fiscal está integrado por dos elementos:

- 1.- “El uso de engaños o aprovechamiento de errores”, y
- 2.- “La omisión total o parcial del pago de una contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco”.

Sin la concurrencia de estos dos elementos (desde luego que unidos mediante un nexo de “causa-efecto”), el delito de defraudación fiscal no existirá.

Por lo que el “cuerpo del delito” en el delito de defraudación fiscal, se tendrá por comprobado, cuando se pueda demostrar por cualquier medio probatorio la existencia de:

- 1.- Una actitud de engaño (activa o pasiva) en el contribuyente.
- 2.- Una diferencia a favor del particular, en el pago de sus contribuciones.
O un beneficio indebido que aprovechó a su favor y en perjuicio del fisco.

A pesar de que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, no es el órgano del Estado que tenga la obligación de acreditar la existencia del “cuerpo del delito”, normalmente en las auditorías fiscales que realiza, tiende a llevar a cabo esto.

Y posteriormente cuando se querrela ante el Ministerio Público Federal, le aporta la información recabada. Por lo que le facilita mucho la investigación, a este cuerpo de la Procuraduría General de la República.

Es conveniente dejar aclarado aquí que la comprobación del "cuerpo del delito" no implica forzosamente la cuantificación del daño (real o potencial) podrá ser hecha, según el último párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en el momento que se presente la querrela o posteriormente hasta antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones.

La Elusión Fiscal es una conducta de una persona, física o moral, consistente en no elegir (para la consecución de un fin lícito), una o más situaciones o actos jurídicos que le son favorables, por su alta carga impositiva. Seleccionando otra alternativa, tan legal como la que desechó, que le beneficia más a sus intereses particulares, por asignarle una menor carga tributiva.

De acuerdo a la idea antes expresada, el concepto de elusión fiscal, se considera correctamente aplicado. Pues el término eludir significa: rehuir, esquivar, evitar, soslayar, sortear. Y es precisamente lo que hace una persona, al tratar de evitar quedar comprendido o circunscrito en una o varias situaciones jurídicas que le son desfavorables. Escogiendo quedar ubicado en otra situación jurídica, le reporte más beneficios o menos cargas fiscales.

Por lo que podemos concluir que en estos tipos de delitos no se encuentran contemplados una serie de factores que de manera importante tenemos que analizar y regular para el amparo y protección de los individuos sujetos al régimen de derecho en México.

Por lo que nos es de vital importancia contemplarlos en el Delito de Evasión Fiscal.

4.2. DELITO DE EVASIÓN FISCAL

Como parte medular de esta investigación arroja la necesidad de tomar en cuenta en nuestra legislación, que la práctica de la evasión fiscal en México cada día es más frecuente, debido a la mala imposición de cargas contributivas, por infinidad de intereses o que en muchos casos la ignorancia del legislador para poder aportar propuestas fundamentadas y apegadas a un modelo económico adecuado a las necesidades del país y no solamente copiar los modelos económicos de otros países que sin duda a sus necesidades han dado resultado, pero es el caso que no se puede copiar por copiar hay que hacer un análisis profundo y a conciencia de las propuestas económicas ya que si no se le sigue tomando importancia, seguirán creando impuestos que no solucionarán nada.

Es necesario que se legisle acerca de la Evasión fiscal pues no solamente engañando o aprovechando errores, como es el caso del delito que intenta cubrir estas expectativas contemplado en el Código Fiscal de la Federación, nos referimos al delito de Defraudación Fiscal, que desde el punto de vista de esta investigación carece de muy importantes elementos para poder encargarse de los verdaderos evasores del fisco pues el Legislador no a tomado en cuenta, que no solo debe imponer cargas contributivas por querer cubrir sus necesidades inmediatas, no importándole las consecuencias que esto acarrea.

Se tiene que tomar en cuenta los fenómenos económicos como ya lo hemos estudiado con antelación y así poder reducir el número de contribuyentes que evaden al fisco, creando conjuntamente la conciencia tributaria y terminar con la idea que la contribución solamente sirve para acrecentar los capitales de los gobernantes.

El contribuyente evade al fisco trasladando el impacto del impuesto que le corresponde para obtener una ganancia indebida, ya que no hace un menoscabo a la hacienda pública directamente, pero a la población afecta de manera directa siendo finalmente donde impacta el impuesto, elevando desproporcionadamente la carga

contributiva, haciendo de esta manera que el pueblo este inconforme con los elevados precios de los productos o en el peor de los casos omitiendo de una manera total al fisco aprovechando la buena fe del mismo, al dejar éste que el contribuyente determine y presente sus impuestos.

Asimismo se debe de tener en cuenta en un primer término que la obligación del Legislador es encaminar al contribuyente a que aporte lo que le corresponde al Estado, tomando en cuenta los principios de Justicia, Certeza, Comodidad y Economía, que en la mayoría de los casos no le importa e impone sin ninguna responsabilidad de estudiar la forma más adecuada de crear una contribución.

En este orden de ideas esta investigación de tesis propone la integración del Delito de Evasión Fiscal al Código Fiscal de la Federación para evitar al máximo que se siga acrecentando el número de evasores en México ya que como parte de las aportaciones que nos interesa expresar, no es solamente la integración de un nuevo delito, sino que de igual manera la propuesta de una Conciencia Tributaria tanto del gobernado como del gobierno y que cada uno contribuya a la Hacienda Pública y que con una buena administración se puedan lograr los fines del Estado.

DELITO DE EVASIÓN FISCAL

“Comete el Delito de Evasión Fiscal la persona física o moral, nacional o extranjera que tenga negocios que repercutan económicamente en el territorio nacional:

- I. Cuando omita de manera total el pago de una contribución, burlando el principio de**

autodeterminación contemplado en el segundo párrafo del artículo 6º de este Código o;

- II. Cuando traslade la carga contributiva, con el fin de que está no le impacte, obteniendo así una ganancia.**

4.2.1. ELEMENTOS

Este delito contempla dos elementos esenciales:

- 1.- La evasión al principio de Autodeterminación, en donde el Estado deja a los contribuyentes la determinación de los impuestos que le toca pagar y;
- 2.- cuando de una manera maliciosa traslade el impuesto que le corresponde, a los demás, evitando que le impacte directamente.

4.2.2. SANCIÓN

Al ser este un delito patrimonial, doloso, federal o estatal o inclusive municipal, se estará al monto de lo evadido.

CONCLUSIONES

PRIMERA. A lo largo de este estudio de tesis debemos concluir, que el coexistir con la evasión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de justicia, equidad, certidumbre y economía; es fomentar, de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en los modelos económicos que se han tratado de copiar, al no tener la suficiente capacidad para crear un propio sistema, adecuado a las necesidades reales de nuestra nación; en la economía que, como mencionáramos, erosiona los más profundos cimientos de la estructura de un país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado, desviando aquéllos que no llegan a ingresar al mismo.

SEGUNDA. No sólo hablamos de lo antijurídico del acto, (dado que de ello no existen dudas), ni acerca de si son valederos los argumentos superfluos esgrimidos para justificar tal actitud, sino de una conciencia también por parte de la Autoridad tributaria (refiriéndonos al personal que maneja nuestros impuestos), como propuesta fundamental de esta investigación de tesis. Asimismo a la especialización y capacitación del mismo, de aquellos encargados de imponer la carga contributiva, para poder tomar las decisiones acertadas o en su momento aportar ideas adecuadas al desarrollo económico de nuestro país.

TERCERA. Manifestamos que no es en vano el accionar de la Administración Tributaria en su misión de combatir la evasión fiscal, Pero más importante aún sería el sinceramiento en los niveles de gobierno, proponemos transparentar su gestión con el fin de elevar su legitimidad y

sostener su credibilidad, creando una conciencia gubernamental limpia, honesta, preparada, para que nuestro país salga adelante en conjunto y no unos cuantos.

CUARTA. Un punto fundamental que desahoga esta investigación nos hace ver que no sólo hace falta crear un delito o imponer una política fiscal adecuada, sino que es un verdadero desafío para toda la sociedad, tratando día a día de combatir la carencia de conciencia tributaria. Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado, proponiendo que al mismo momento del accionar del órgano estatal se fomente una intensa campaña de concientización contributiva por parte de los gobernados.

QUINTA. Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad. En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

SEXTA. Creemos que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia,

prestar servicios públicos. Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por sí solos no pueden lograr. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etcétera, pero que estos servicios los preste **con mayor eficiencia**, por lo que se nos hace de vital importancia localizar los errores que aprovecha el evasor para subsanarlos de una manera inmediata.

SÉPTIMA. Por otra parte, el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, al tomar conocimiento de la insuficiencia de medios para combatir tal hecho con que cuenta la administración fiscal. Esta ineficiencia exteriorizada por la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a realizar la conducta del evasor, ante el hecho de la existencia de una inacción por parte del ente recaudador, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etcétera, que hacen que el pagador se vea perjudicado en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

OCTAVA. Cuando hablamos de los diferentes factores que influyen en la adopción de una conducta evasiva, sin lugar a dudas que el bajo riesgo de ser detectado posee una gran influencia sobre las demás. El contribuyente al saber que no se le puede controlar, se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, la cual produce, entre otras consecuencias, la pérdida de la equidad horizontal y vertical. Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva, logrando utilizar la falta de una adecuada

regulación en los fenómenos económicos que hasta hoy han quedado en el olvido por los legisladores y donde gravemente se acrecienta la evasión, trasladando la carga a la masa consumidora sin ninguna sanción y logrando un beneficio basto a costilla del bien común, por lo que de una manera concreta se propone legislar y regular eficazmente estas conductas del evasor, aprovechándose de los fenómenos de repercusión, traslación, incidencia, etcétera, de los impuestos, que hasta la fecha nadie se ha encargado de ellos.

NOVENA. Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social. La percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria, ya que aprovechando las lagunas en la ley traslada el impuesto que le toca, enriqueciéndose de una manera desmesurada ya que los demás son los que lo pagan.

DECIMA. En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión para luego analizar las medidas a implementar para la corrección de las in conductas detectadas, por lo que en un primer termino se propone la inmersión del Delito de Evasión Fiscal en el Código Fiscal de la Federación ya que ninguna figura jurídica existente cubre los elementos, que respaldados en esta investigación de tesis hemos propuesto como conductas negativas, utilizadas por los evasores, fijando una especial atención a los fenómenos económicos y muy especialmente a la traslación de cargas contributivas, encareciendo los productos y haciendo que el consumidor final sea quien lo absorba.

DECIMA PRIMERA. Consideramos que estamos ante el cambio de autoridades gubernamentales, esto constituye una oportunidad única. Hoy la

sociedad, cansada de ver malos ejemplos del descuido de la "cosa pública", de una corrupción elevada se encuentra esperanzada en un cambio. Es este sentimiento generalizado, el que la Administración Tributaria debe interpretar, ajustando su conducta al clamor popular en el sentido de realizar una transformación, y, a través de un cambio de rumbo, asegurar los recursos que el Estado necesita, ajustado su actuar a lo dispuesto en la materia por las más altas autoridades.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

BOIX REIG Y BUSTOS RAMIREZ, Javier y Juan, Los delitos contra la Hacienda Pública, Madrid, España, Ed. Tecnos, 1987, 111 pp..

CORTI ARÍSTIDES Y MARTÍNEZ DE SUCRA, Horacio M. y Virgilio. Multinacionales y Derecho, Buenos Aires, Argentina, Ed. De la Flor, 1976, 387 pp..

CORTINA, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, México, Ed. Porrúa, 1977, 330 pp..

DE LA CUEVA, Arturo, Justicia, Derecho y Tributación, 15ª ed., México, Ed. Porrúa, 1989, 283 pp..

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed., México, Ed. Porrúa, 1999, 1025 pp..

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Ed. Limusa, 1995, 106 pp..

FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, 2ª ed., Madrid, España, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1975, 767 pp..

FLORES ZAVALA Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 32ª ed., México, Ed. Porrúa, 1998, 395 pp..

GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, Derecho Fiscal Penal, México, Ed. Porrúa, 1994, 491 pp..

GARCÍA PADILLA, Miguel Ángel, La personalidad jurídica de las unidades económicas, México, Ed. Academia Mexicana de derecho fiscal, 1976, 130 pp..

GIL VALDIVIA, Gerardo, Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público, México, Ed. Porrúa, 1989, 226 pp..

GONZÁLEZ SALAS, Raúl, Delitos Fiscales. Los, México, Ed. Pereznieta, 1995, 206 pp..

HERNÁNDEZ ESPERANZA, Abdón, El delito de defraudación fiscal. estudio dogmático, México, Ed. Botas, 1962, 153 pp..

JARACH, Dino, Finanzas Públicas, Argentina, Ed. Cangallo S.A.C.I., 1978, 650 pp..

KELSEN HANS, Contribuciones a la teoría pura del Derecho, México, Ed. Distribuciones Fontamara, S.A., 1991, 137 pp..

LOMELÍ CERREZO, Margarita, El poder sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, México, Ed. Continental, 1961, 193 pp..

M. GROVES, Harold, Finanzas Públicas, 6ª ed., México, Ed. Trillas, 1982, 894 pp..

MARTÍNEZ VERA, Rogelio, La Evasión de las Obligaciones Fiscales, México, Ed. Humanitas, 1985, 126 pp..

MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, 190 preguntas y respuestas relativas a la defraudación fiscal y sus consecuencias penales en 1990, México, Ed. Pac, 1990, 316 pp..

PÉREZ ARRAIZ, Javier. El fraude de la ley en el Derecho Tributario, Valencia, España, Ed. Tiránt lo Blanch, 1996, 196 pp..

PÉREZ AYALA, José Luis, Curso de Derecho Tributario, Tomo II, 2ª ed., Madrid, España, Ed. De Derecho Financiero, 1978, 386 pp..

PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª ed., México, Ed. Porrúa, 1976, 382 pp..

QUINTANA VALTIERRA Y ROJAS YAÑES, Jesús Y Jorge, Derecho Tributario Mexicano, 2ª ed., México, Ed. Porrúa, 1994, 440 pp..

RESENDEZ MUÑOS, Eduardo, Política e Impuesto, México, Ed. Miguel Ángel Porrúa S.A., 1989, 230 pp..

ROSAS FIGUEROA, Aniceto, Teoría General de las Finanzas Públicas, México, Ed. UNAM, Escuela Nacional de Economía, 1962, 304 pp..

ROSEMBUJ TULLIO GALLO, Franco. El Fraude de la Ley y el Abuso de las formas en el Derecho Tributario, Madrid, España, Ed. Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 1994, 331 pp..

SANCHEZ ISLAS, Uriel, Apuntes de Derecho Fiscal, México, ENEP Aragón, 2000.

LEGISLACIONES

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, México, Ed. Sista, 2000, 225 pp..

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, México, Ed. Visión Jurídica Profesional Copyring 1998, 1999, Casa Zepol, S.A. de C.V..

LEY DEL SERVICIO DE INSPECCIÓN FISCAL, México, Ed. Visión Jurídica Profesional Copyring 1998, 1999, Casa Zepol, S.A. de C.V..

LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, México, Ed. Visión Jurídica Profesional Copyring 1998, 1999, Casa Zepol, S.A. de C.V..

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, México, Ed. Visión Jurídica Profesional Copyring 1998, 1999, Casa Zepol, S.A. de C.V..

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. México, Ed. Delma, 2000.

CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DE FUERO COMÚN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA DE FUERO FEDERAL, México, Ed. Sista, 2000.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, México, Ed. Visión Jurídica Profesional Copyring 1998, 1999, Casa Zepol, S.A. de C.V..

JURISPRUDENCIA

CRÉDITOS FISCALES. Tipo de Documento: **JURISPRUDENCIA** Número Oficial de Publicación: 31, Rubro Asignado por TFF: General, Sala o Tribunal emisor: Sala Superior – 1ª. Época – Materia General, C.S. entre 8710/37 y 8708/37.—Resuelta el 16 de noviembre de 1937, por unanimidad. R.T.F. 1937-48, p. 74.

DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARABLE. Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas. Novena Época. Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo III, Enero de 1996. Tesis I, 10.P.6 P. Página 277.

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE. TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA. Tipo de Documento: **TESIS AISLADA**, Clave de Publicación: No Asignada Clave de Control Asignada por SCJN: TC022056 ADM, Sala o Tribunal emisor: Tribunales Colegiados de Circuito - 8va. Época - Materia: Administrativa, Fuente de Publicación: Semanario Judicial de la Federación, Volumen: XI-Marzo Página: 256.

FIANZAS PENALES.—SALVEDAD AL DECLARARSE LA NULIDAD DEL REQUERIMIENTO DE SU PAGO. Tipo de Documento: **JURISPRUDENCIA** Número Oficial de Publicación: 110, Rubro Asignado por TFF: General, Sala o Tribunal emisor: Sala Superior - 1ª. Época - Materia General, C.S. entre 465/55 y 446/55.—Resuelta el 18 de septiembre de 1963, por 14 contra 1. R.T.F. Año XXXVII, 1963, p. 116.

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Tipo de Documento: **JURISPRUDENCIA** Número Oficial de Publicación: 68, Rubro Asignado por TFF: General, Sala o Tribunal emisor: Sala Superior - 1ª. Época - Materia General, C.S. entre 1503/40 y 2744/40.—Resuelta en sesión de 19 de noviembre de 1940, por 10 contra 1. R.T.F. 1937-48, p. 228.

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA.—SE REFORMA LA JURISPRUDENCIA DEL PLENO DE 19 DE NOVIEMBRE DE 1940. Tipo de Documento: **JURISPRUDENCIA** Número Oficial de Publicación: 105, Rubro Asignado por TFF: General, Sala o Tribunal emisor: Sala Superior - 1ª. Época - Materia General, Queja No. 1813/53.—Resuelta en sesión de 18 de noviembre de 1959, por 11 contra 2. R.T.F. Año XXV 1961, p. 58.

MULTAS FISCALES.—NO ES NECESARIO DETALLAR EN QUE CONSISTE EL AGRAVANTE TOMADO EN CUENTA PARA SU CUANTIFICACIÓN SI EN LA MISMA LEY SE INDICA LA CONDUCTA INFRACTORA QUE REVISTE TAL CARÁCTER. Tipo de Documento: **PRECEDENTE** Número Oficial de Publicación: 23, Rubro Asignando: Sanciones, Sala o Tribunal emisor: Sala Regional del Sureste - 3ra. Época - Materia sustantiva, SANCIONES. SR-XV-23. Juicio No. 192/88.—Sentencia de 17 de noviembre de 1988. Por unanimidad de votos.—Magistrada Instructora: Celia López Reynoso.—Secretario: Lic. Jorge Luis Rosas Sierra. R.T.F.F. Tercera Época, Año II, No. 15, marzo 1989, p. 47.

OBLIGACION TRIBUTARIA. Tipo de Documento: **JURISPRUDENCIA** Número Oficial de Publicación: 70, Rubro Asignado por TFF: General, Sala o Tribunal emisor: Sala Superior - 1ra. Época - Materia General, C.S. entre 551/38 y 550/38.— Resuelta el 13 de enero de 1941. R.T.F. 1937-48, p. 249.

PENAS ADMINISTRATIVAS. Tipo de Documento: **JURISPRUDENCIA** Número Oficial de Publicación: 36, Rubro Asignado por TFF: General, Sala o Tribunal emisor: Sala Superior - 1ra. Época - Materia General, C.S. entre 3374/37 y 23446/37.-- Resuelta el 16 de mayo de 1938, por mayoría de votos. R.T.F. 1937-48, p. 106.

SEGURO SOCIAL, LEY DEL. AUNQUE LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA. Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Junio de 1997, Tesis: P./J. 38/97, Página: 100, **CONTRADICCIÓN DE TESIS** 7/96. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito. 6 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández, El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de mayo en curso, aprobó, con el número 38/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de mayo de mil novecientos noventa y siete.

DICCIONARIOS

DICCIONARIO ESPASA JURÍDICO. Madrid, Ed. Espasa Calpe, 1998.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. 6ª ed., México, Ed. Porrúa, 1993.

DICCIONARIO PRÁCTICO SINÓNIMOS/ANTÓNIMOS. 38ª ed., México, Ed. Larousse, 1999.

DICCIONARIO DEL NUEVO HUMANISMO. www.mdnh.org. 2001.

CD - ROM MULTIMEDIA

DESARROLLO JURÍDICO PROFESIONAL. Diccionario Jurídico 2000. México. 2000.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Jurisprudencia y Tesis Aisladas 1917 – 1999. Ius9. México. 1999.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Jurisprudencias por Contradicción de Tesis. México. 1999.

VISIÓN JURÍDICA. Sistema de Consulta Jurídica y Fiscal. Versión 3.0. México. 1999.

INTERNET

www.unam.mx

www.juridicas.unam.mx

www.uia.mx

www.porrua.mx.com

www.shcp.gob.mx

www.sat.gob.mx

www.tff.gob.mx

www.mdnh.org

www.militante.org

www.ups.edu.ec

www.unam.netgate.net