



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

“LAS CONSECUENCIAS SOCIALES Y ECONÓMICAS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL”

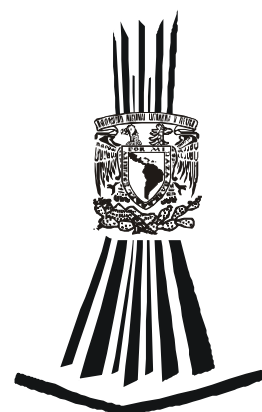
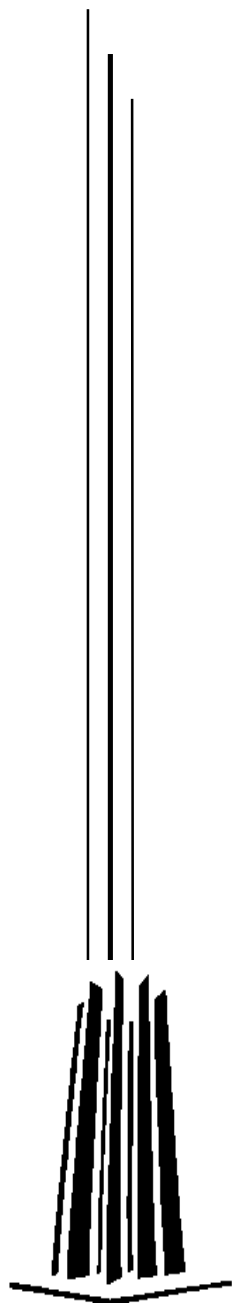
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JAVIER GUTIÉRREZ ARELLANO

ASESOR:
MTRO. GUSTAVO JIMENEZ GALVÁN



MÉXICO, ARAGÓN

OCTUBRE 2010 FES Aragón



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.

A mi UNAM FES Aragón

Pues fue la institución a la que yo desde pequeño quise entrar y que me dio una forma de vivir y un principio laboral.

A mi asesor

Por su paciencia y apoyo en esta investigación y por enseñarme “que los hombres que han sufrido golpes por la vida y aún así han estado de pie son los hombres de mayor envergadura.”

A mis padres.

Porque ellos me han protegido del peor de los mundos -la locura- me han apoyado y animado, así como animado a vivir simplemente.

A mis amigos de la facultad

Pues ellos estuvieron conmigo para aconsejarme siempre y me animaron a vivir aventuras que por timidez jamás había hecho.

A mis 3 hermanos

Pues ellos fueron testigos y hasta cierto punto cómplices de todo este camino les agradezco su cariño, comprensión y apoyo.

A mi neurocirujano y amigo Luis Felipe Martín del Campo Pérez

Le agradezco a él por interceder y abogar por mi vida aplicando sus vastos conocimientos en neurología en aquellos años de angustia y de crianza, le agradezco por darme la mayor de las lecciones “el mejor logro es la vida misma” y “para lograrlo se debe poner todo lo que sea necesario para obtenerlo”

A mis amigos Humberto, Cynthia, Ángeles, Mercedes, Gabriel, Mariana y Alejandro.

Pues ellos me ayudaron a comenzar a desinhibirme y a ser más alegre y tener más ganas de vivir.

A mis amigos de la oficina

Ellos saben quiénes son y me da orgullo saber que formo parte de ellos como ellos de mí como amigos y equipo de trabajo.

A los Licenciados Pedro López Juárez y Blanca Laura Rivero Banda

Porque maestro no solo aplica para el que te enseña dentro del salón de clases sino en tu vida diaria y por considerarme su amigo

A todos ellos dedico mi tesis y les agradezco.

INDICE

| | Pág. |
|---|------|
| Introducción..... | I |
| CAPÍTULO I CONCEPTOS BÁSICOS EN EL ESTUDIO DE LA MATERIA TRIBUTARIA. | |
| 1.1 Antecedentes de las contribuciones..... | 1 |
| 1.2 Ingresos tributarios..... | 3 |
| 1.2.1 Impuestos..... | 4 |
| 1.2.2 Derechos..... | 6 |
| 1.2.3 Contribuciones de mejoras..... | 12 |
| 1.2.4 Aportaciones de seguridad social..... | 18 |
| 1.3 Hecho imponible o generador de la obligación tributaria..... | 21 |
| 1.4 Sujetos activos de la relación jurídico-tributaria..... | 26 |
| 1.4.1 Servicio de Administración Tributaria..... | 28 |
| 1.4.2 Organismos fiscales autónomos..... | 33 |
| 1.5 Sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria..... | 36 |
| 1.5.1 Sujeto pasivo principal..... | 36 |
| 1.5.2 Responsable solidario..... | 37 |
| 1.6 Deducciones..... | 42 |
| CAPÍTULO II LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS ECONÓMICAS. | |
| 2.1 Delito en general..... | 45 |
| 2.1.1 Elementos positivos..... | 47 |
| 2.1.2 Elementos negativos..... | 54 |
| 2.2 Estudio monográfico del delito de defraudación fiscal..... | 57 |
| 2.2.1 Elementos que integran el cuerpo del delito..... | 58 |

| | |
|--|----|
| 2.2.2 Sujeto activo..... | 59 |
| 2.2.3 Víctima u ofendido..... | 60 |
| 2.2.4 Medios comisivos..... | 61 |
| 2.3 Paraísos fiscales..... | 62 |
| 2.3.1 Definición..... | 63 |
| 2.3.2 Paraísos fiscales según la OCDE..... | 65 |

CAPÍTULO III FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.

| | |
|---|----|
| 3.1 Acto de molestia..... | 68 |
| 3.1.1 Inviolabilidad del domicilio fiscal..... | 69 |
| 3.1.2 Exigencia del mandamiento escrito..... | 70 |
| 3.2 Visita domiciliaria..... | 73 |
| 3.2.1 Regulación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicano..... | 73 |
| 3.2.2 Regulación legal secundaria..... | 74 |
| 3.3 Revisión de gabinete..... | 86 |
| 3.3.1 Regulación legal secundaria..... | 86 |
| 3.4 Revisión de la contabilidad del contribuyente..... | 94 |

CAPÍTULO IV CAUSAS Y EFECTOS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.

| | |
|--|-----|
| 4.1 La defraudación fiscal por inactividad de la autoridad..... | 96 |
| 4.2 La defraudación fiscal con la cooperación del legislador y de la autoridad..... | 98 |
| 4.3 Las consecuencias de la preexistencia de los paraísos fiscales..... | 99 |
| 4.4 Datos relacionados con el delito de defraudación fiscal..... | 101 |

| | |
|---|-----|
| 4.5 El contribuyente que cumple con su obligación tributaria como verdadero afectado..... | 102 |
| 4.5.1 Impuesto Empresarial de Tasa Única..... | 103 |
| 4.5.2 Impuesto a los Depósitos en Efectivo..... | 107 |
| Conclusiones..... | i |
| Bibliografía..... | a |
| Anexos..... | A |

Introducción

Los motivos por los cuales elegimos estudiar las consecuencias económicas del delito de defraudación fiscal, es simplemente porque dada la realidad socio económica de hoy, debemos darnos cuenta de que legalmente el Código Fiscal hace una definición muy puntual del delito de defraudación fiscal, sin embargo, es en las cantidades en donde falla el mismo Código Fiscal, ya que establece montos económicos mínimos y máximos.

Mas son estas mismas cifras los escudos donde se esconden los defraudadores para cometer el ilícito. Sin olvidar que la creación desmedida de impuestos no es sano para una economía como la nuestra que de muchos años ha sufrido de crisis recurrentes a las cuales se les han dado únicamente paliativos, pero ninguna cura efectiva socialmente hablando.

Y llamamos paliativos a los impuestos creados y regulados por el órgano legislativo y la autoridad fiscal respectivamente, pues sólo ayudan como mero control y freno a muchos defraudadores fiscales, mas no a todos, ya la mayoría de los mismos defraudadores se valen de artimañas como la creación de instituciones de tipo altruista y otros fideicomisos en aquellos países en donde existe baja tributación fiscal; por citar dos ejemplos, para lo cual se ven obligadas las autoridades fiscales y el órgano legislativo nacionales a “saturar” de impuestos a los contribuyentes que quedamos cautivos.

Por ende, somos los contribuyentes cautivos, los que sufrimos las consecuencias de la excesiva tributación en este país, así como la nula aplicación de impuestos para algunos contribuyentes, ya que no es la redacción ni mucho menos el espíritu de la ley fiscal lo que aniquila al mismo sistema tributario mexicano, sino la pobre aplicación del mismo ordenamiento fiscal, en el específico y particular delito de defraudación fiscal y la endeble

aplicación de los impuestos creados recientemente con la existencia de “beneficios” que dan como consecuencia la falta de pago de tributo.

Y es esta falta de pago de tributo en donde se identifica el problema, ya que de manera cíclica produce más impuestos y nunca una eficaz ejecución de los ya existentes en pro de la salud del sistema tributario mexicano; asimismo de la economía mexicana y por fin de un mejor quehacer del órgano legislativo nacional. Lo hacemos analizando, recopilando y haciendo referencia de hechos reales, acontecidos en los tiempos actuales, indicando cuáles serán las consecuencias socio económicas, para nuestro país.

Lo que proponemos en este trabajo de tesis es el uso debido y exacto de las contribuciones, de tal manera que no exista ninguna contribución que no se utilice de manera debida, como por ejemplo, las contribuciones de mejoras, deben utilizarse para carreteras de mejor calidad, escuelas de mejores instalaciones y demás situaciones sociales para las cuales el gobierno cómodamente ha creado instituciones demostrando su incapacidad de planeación y de proponer una mejor política fiscal.

Así como una realización más exacta de las de las facultades de revisión llevando a cabo un compromiso profundo por parte de la autoridad con la sociedad. De igual manera, debe crear mecanismos que impidan la creación de empresas denominadas “fantasmas” que provocan fuga de capitales que se marchan a países de baja recaudación fiscal. Para lo cual debe reducir las tasas de impuestos y no crear más impuestos de control que son copias de los ya existentes y que hacen un mecanismo fiscal muy pobre y menos creíble y confiable para la sociedad mexicana.

Así como la exacta determinación de las contribuciones, ya que la autodeterminación da pie a defraudar al fisco llevando a cabo acciones tales como enterar contribuciones falsas, esconder documentos, presentar

documentos falsos, así como un ajuste en las sanciones del artículo de defraudación fiscal pues se muestra un tanto tibio en mención a castigar dicho ilícito.

Para la elaboración de esta tesis se recurrirá a material de tipo documental, en su mayoría bibliográfico y hemerográfico debido a la naturaleza del tema siendo la defraudación fiscal un problema tan común en este país, por lo tanto, nos basamos en este tipo de investigación. En cuanto a los métodos podemos decir que utilizaremos el método inductivo-deductivo, ya que con este método podremos partir de sus conceptos más generales para así estudiar el delito en comento y aportarle una solución. También el método analítico, ya que mediante este método podemos escudriñar el tema, así como exponer las causas y las consecuencias del mismo. Y por último el método sintético ya que como ya se ha dicho líneas arriba nos hemos dado a la tarea de recopilar material hemerográfico con información relacionada a la defraudación fiscal.

En cuanto a la estructura del presente trabajo de tesis debemos decir que se encuentra dividido en cuatro capítulos encontrando en el último nuestra propuesta. En este tenor diremos que el primer capítulo está dedicado a conceptos básicos de la materia tributaria iniciando con una breve revisión de los antecedentes de las contribuciones para enfocar el cauce de nuestra investigación ya que un pueblo que no conoce su pasado está destinado a repetir los errores en el presente y en el futuro. En los siguientes apartados se detallan las contribuciones contempladas en el Código Fiscal de la Federación, ya que estas contribuciones las que se ven afectadas por los que cometen el delito de defraudación fiscal iniciando el problema descrito de manera más prolija en el tema de tesis.

En el subsecuente subtema se analiza el hecho imponible o generador de la relación tributaria tratando desde luego sus diferentes elementos, ya que en una situación normal, una relación jurídica tributaria entablaría una obligación

tributaria concreta; como por ejemplo el pago de impuestos que antes de ser una obligación debió haber primero una relación jurídica.

En el subtema consiguiente damos cuenta de los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria ya que es una de las partes vitales de la obligación siendo éste el que lógicamente tiene derecho de exigir el cumplimiento de la obligación. En el subtema siguiente analizamos al Servicio de Administración Tributaria (SAT) nos basamos en el estudio de su organización así como su calidad de autoridad, así como de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria pues es ésta la que efectúa el cobro de las contribuciones en sus diferentes conceptos.

En el tópico siguiente analizamos a los organismos fiscales autónomos estudiándolos como sujetos activos de la relación jurídico-tributaria lo cual indica que la autoridad les facultó con el cobro de impuestos, así como la problemática con respecto al destino de las aportaciones que recaudan. A continuación se encuentra el apartado dedicado a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria es decir aquel que tiene que cargar con la obligación tributaria siendo el contribuyente el que lo soporta.

El título siguiente corresponde al responsable solidario siendo este el sujeto al que se le atribuye la obligación jurídico tributaria transportando la figura de responsabilidad solidaria fiscalmente hablando a la figura penal, es decir, un momento en cuanto a pago de contribuciones y otro momento en cuanto a la participación en el delito de defraudación fiscal. Para cerrar este capítulo abordaremos el tema de las deducciones definiéndolas, y aportando ideas de la problemática que implica la existencia de estas reducciones tributarias.

Para el capítulo segundo abordamos la teoría del delito en su totalidad pues aun cuando sabemos que la defraudación fiscal es un delito autónomo, no debe olvidarse su naturaleza ilícita y es ahí donde nos apoyamos en la citada teoría del delito, estudiando en el primer apartado funciona como una

conceptualización del delito siendo después aplicable al delito de defraudación fiscal. En el consiguiente encabezado tocamos los elementos positivos del delito, encuadrando de manera más formal al comentado delito de defraudación fiscal, para estudiar en el incluido siguiente referente a los elementos negativos del delito complementando la teoría del delito, concluyendo de esa manera la delimitación del delito de defraudación fiscal.

El subtema inmediato está dedicado al estudio monográfico del delito tal cual es, tras haber agotado la teoría del delito, definirlo, enunciando sus características. Para entrar de lleno en la sección siguiente a los elementos que integran el cuerpo del delito de defraudación fiscal, demostrando cuáles son las formas en que se cubre dicho cuerpo del ilícito defraudatorio. En el subtítulo posterior tratamos el tema del sujeto activo abordándolo por el delito de la defraudación fiscal conceptualizándolo y debatiendo quien de los sujetos inmiscuidos es el que debe denominarse como tal, para continuar nos referiremos en el posterior apartado a la víctima conceptualizándolo igualmente y haciendo referencia a los sujetos que merecen esta denominación.

Para puntualizar los medios comisivos en el apartado ulterior haciendo un recuento de cuáles son las formas para cometer el delito de defraudación fiscal. Para concluir este capítulo se expone una definición del punto que atañe a los paraísos fiscales aportando una definición, para después encargarse de listar a todos los paraísos fiscales con la intención de decir que son parte de los medios comisivos del delito de defraudación fiscal.

En el tercer capítulo tratamos a las facultades de revisión, para en su primer subcapítulo recabar la noción de acto de molestia, ya que las facultades de revisión son en sí actos de molestia señalando sus requisitos, para en el apartado siguiente tratar de la inviolabilidad del domicilio fiscal, diseñado de esta manera por los procedimientos de las facultades de revisión para así

resaltar la importancia de un mandamiento escrito como se hace en el encabezado correspondiente.

Para expresar en los títulos correspondientes a la visita domiciliaria para abordar su procedimiento como lo regula la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos y en el apartado consecutivo tratar su procedimiento contenido en el Código Fiscal de la Federación, para en el subtema siguiente someter al mismo estudio a la revisión de gabinete. Para cerrar el capítulo tercero se apunta la revisión de la contabilidad del contribuyente siendo el punto clave de nuestra propuesta.

Para cerrar este tema de tesis tratamos las causas y efectos de la defraudación fiscal de manera social y económica, para señalar en el primer subtema de este apartado, la inactividad de la autoridad en el delito de la defraudación fiscal para lo que no indicamos culpables sino que apuntamos parte del problema, para proseguir con el tema de la defraudación fiscal con la cooperación del legislador y de la autoridad evidenciando la limitaciones de las mismas autoridades, asumiendo en el apartado seguido sobre las consecuencias de la preexistencia de los paraísos fiscales evidenciando a estos paraísos fiscales como un mecanismo de la misma defraudación fiscal, dando pié a los demás mecanismos como lo son las empresas y lo fideicomisos.

Para ser los últimos subtemas datos relacionados con la defraudación fiscal pasando al contribuyente como verdadero afectado del problema llegando ya al estudio del impuesto empresarial de tasa única (IETU) así como el impuesto de depósitos en efectivo (IDE) siendo las últimas líneas las conducentes a nuestras propuestas.

Javier Gutiérrez Arellano

2 de octubre de 2010

CAPÍTULO I CONCEPTOS BÁSICOS EN EL ESTUDIO DE LA MATERIA CONTRIBUTIVA.

En este apartado tenemos que darnos a la tarea de enunciar el entorno en el cual se envuelve el problema, pues tenemos que decir de qué medios se valen las personas físicas para defraudar al fisco, ya que en materia contributiva tenemos que enunciar que las contribuciones son las más atacadas en este sentido porque lo único que hacen es lo siguiente, se defrauda al fisco y el fisco compensa la falta de recursos económicos con más impuestos.

Lo cual acarrea consecuencias tales como el aumento de las tasas de los impuestos existentes, como la creación de nuevos impuestos para lo cual es viable aportar la solución de una mejor aplicación de las leyes fiscales, como un efectivo cobro de los impuestos sin ninguna excusa, para lo cual, previamente se tuvo que hacer uso de las facultades de revisión de la autoridad fiscal, ya que de esta manera se podrá saber cuál es la situación jurídica de los contribuyentes y así exigir un pago expedito y real de los impuestos.

1.1 Antecedentes de las contribuciones.

Antes que todo, debemos saber cuáles son los antecedentes de la parte medular de nuestro tema, es decir, el objeto que omiten aportar los contribuyentes que defraudan. No existe una fecha exacta del momento en que por primera vez se empezó a cobrar tributos o impuestos; ello porque desde el momento en que el hombre comenzó a pretender conquistarse entre sí, empezó con el sometimiento de un pueblo a otro, que si bien es cierto no existía una forma especial sobre cómo se pagaba lo que en aquellos tiempos se podía considerar como tributo, existía una obligación e imposición de la tribu o pueblo conquistado de hacer, de no hacer e incluso de dar, incluso desde épocas remotas una forma de tributo podrían ser las vinculadas con las creencias

divinas; atendiendo al pago del dogma del más allá y la intimidación de calamidades.

“Dentro de las agrupaciones del hombre podemos remitirnos a los egipcios, en donde se le rendían tributos al faraón, mismos que comprendían los frutos, animales o el propio trabajo personal, llegando a operar incluso el recibo para comprobar el pago del impuesto. Roma fue un pueblo del cual se desprende más en forma la imposición de impuestos o tributos, tal es el caso del impuesto del 1% sobre los negocios globales o el tributo por el uso de los urinarios públicos. En la edad media encontramos que el señor feudal establecía las condiciones de las cargas económicas que debían absorber los siervos, delimitándose dos tipos de obligaciones; las personales como la del cultivo de la tierra entre otras, y las económicas que consistían en efectuar el pago de bienes o producto del trabajo.

En México antes de su independencia, un antecedente trascendental lo encontramos en el pueblo Azteca, donde se tomó muy en cuenta la importancia de la recaudación, creando un sistema llamado “calpixques”, tratándose de impuestos normales, de guerra o religiosos. En un principio los tributos dentro del pueblo Azteca se establecieron en especie y posteriormente a la conquista se manejaron en dinero y en moneda. Ya en el México independiente existía una variedad de impuestos de los cuales muchos de ellos quedaron insubsistentes: de avería, almirantazgo, alcabala, de caldos, de ventanas, del timbre, de ingresos mercantiles entre otros”¹.

¹ SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A, Curso elemental sobre derecho tributario. Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales, 2da. Edición, México, ISEF, 2005 pág. 24

Esto como inicio del tema, ya que son las contribuciones, aquellas que se ven eludidas para realizar el delito de defraudación fiscal de una manera; sin embargo, es una de miles como lo veremos más adelante.

1.2 Ingresos tributarios.

Primero debemos es que los ingresos pueden tomar forma de impuestos, tasas y demás contribuciones, ahora bien, la Real Academia de la Lengua es: “el caudal que entra en poder de alguien; y que le es de cargo en las cuentas.” Y la Enciclopedia Jurídica Mexicana enuncia que ingreso “es lo percibido por un individuo, o por una colectividad, en tanto agentes económicos, como fruto de capital o remuneración del trabajo”². O sea, es lo que entra a la riqueza de los individuos como el esfuerzo de algún trabajo o de pago acaecido en alguien más. De lo cual tiene algún peso, como se verá a continuación, debido a que esa persona que percibe ese ingreso, tiene que dar parte a la hacienda pública del país.

Lo anterior solo sirve de base para esbozar el concepto que nos interesa más precisamente, como ingreso del Estado; siendo éste “el que impone el Estado en su calidad de imperio, es decir, bajo su poder soberano y el yugo de su cobro coactivo.”³ No debe utilizarse como sinónimo de entradas en efectivo, ya que éstas se refieren exclusivamente al dinero en efectivo o su equivalente que se recibe en una empresa sin que se afecten sus resultados. Puede haber entrada sin ingreso, como cuando se consigue un préstamo bancario.

² Enciclopedia de Investigaciones Jurídicas, Tomo H-, UNAM, México, 2004

³ SALDAÑA, MAGALLANES, Alejandro A., Derecho tributario, lecciones básicas sobre aspectos esenciales, 2da. Edición, México, ISEF, pág. 36

“La facultad para establecer impuestos corresponde a la Federación y a las legislaturas de los estados, ambas, por mandato constitucional, siendo que solo se determinarán los impuestos, teniendo la Federación la facultad de gravar en ciertas materias o actividades, y que en otras existe concurrencia de ésta con los estados.”⁴

Es esta facultad la que se ve afectada por los defraudadores, pues es el Estado el ofendido en el problema, y no debe decirse Estado, sino la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los contribuyentes al corriente como afectados, al ser ellos los más interesados. Y hablamos de ingresos pues son los elementos del sistema tributario que en algún momento omiten o declaran parcialmente o lo convierten en deducible, es por eso que también nos referiremos a las deducciones en líneas más adelante.

1.2.1 Impuestos.

Las contribuciones se pueden definir como las prestaciones en dinero o en especie establecidos por la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas como morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Las contribuciones se definen más precisamente como “aportaciones en dinero, que los gobernados tienen la obligación de pagar al Estado, con el propósito de que éste tenga suficientes recursos para prestar los servicios públicos que la

⁴ ARTEAGA NAVA, Elisur, Derecho constitucional, Oxford University Press, 1999. pág. 647

población requiere.”⁵ Si bien es cierto que de los ingresos que percibe el Estado se tiene la idea de que son para servicios públicos, que por cierto hacen la primera parte de esas obras, sin embargo, muy pocas se terminan y el dinero se va a no sabemos dónde.

Las contribuciones son de carácter obligatorio, pero eso no da facultad a que en muchos de los casos sean desmedidas y aún injustificadas, en las poblaciones más alejadas del centro donde ni siquiera tienen los suficientes recursos para subsistir. Las contribuciones federales se integran por:

- 1 Impuestos.
- 2 Aportaciones de seguridad social.
- 3 Contribuciones de mejoras, y
- 4 Derechos.

El impuesto está definido como: “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”⁶ O más reducida: “son las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales”.⁷

Podemos entender en la definición anterior que se va a utilizar a la fuerza pública para el cobro de impuestos y esa es la forma en la que la autoridad va a exigirlo; simplemente el contribuyente va a determinar su situación en una declaración fiscal, que en el caso de ser inexacta o inclusive falsa la autoridad revisará todos los documentos que sean conducentes.

⁵ MILLÁN GONZALEZ, Arturo, Defraudación fiscal, ISEF, 2007, México, pág. 22

⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho fiscal, editorial Harla, 1986, reimpresión 2004, México, pág. 61

⁷ ARRIOJA, Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, editorial Themis, 14ª edición, México, pág. 334

Documentos todos importantes, ya que si se tratara de poner en el plano de importancia de mayor a menor cuál es el más importante, sencillamente no cabría distinción alguna pues si se remitiera a las declaraciones de impuestos debido a que es un error pues no se observan sino las actas finales que proyectan el ejercicio fiscal.

Ahora bien, lo más correcto y exacto será entonces saber cuáles son sus proyecciones de ganancias en sus libros, así como de pérdidas y sus cuentas en los esquemas de mayor y en los demás documentos que integren la contabilidad de cualquier persona o ente ficticio llamado moral, pues ese es el ejercicio completo y es lo que no debe de esconderse de la autoridad recaudadora.

No es posible que por una estúpida idea de internacionalizarlo todo, se dé a los extranjeros todo el país, económica y físicamente hablando; en cambio, a los nacionales se les diga *“trabaja porque llegan del extranjero y qué cara les vamos a dar cuando vengan”*. Y lo que más rabia da es que ni siquiera somos capaces de reclamar fehacientemente lo que nos quita el hecho de que empresas extranjeras defrauden vilmente.

1.2.2 Derechos.

Ahora tenemos que analizar el régimen de los derechos, así como su naturaleza jurídica y su mal aprovechado potencial recaudatorio. Actualmente, la legislación mexicana, en el Código Fiscal de la Federación, los define de la siguiente manera: Art. 2, fracción IV:

“...IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados.

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

Esta definición legal que nos brinda el precepto esgrimido anteriormente, es un tanto escueto, pues se dice que en efecto son servicios del Estado, sin embargo nunca enuncia que son específicos y proporcionales y sus características. Pues al decir del maestro Sergio Francisco de la Garza, “los derechos se causan o “nacen” en el momento en que efectivamente se presta el servicio administrativo, lo cual sería el hecho generador.”⁸ O más claramente son “las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones derecho público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”⁹

Sin embargo, a nivel federal los derechos se aplican sobre los bienes de la Nación o por servicios de índole federal, sean generales o exclusivos.

“...III. Derechos. Son las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Distrito Federal, con excepción de las concesiones o los permisos, así como por recibir los servicios que presta la Entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en este Código...”

La única diferencia en el ámbito federal con el ámbito local es la excepción en el reconocimiento de las concesiones como derechos fiscales, y la salvedad de que se reconozcan con el hecho de que los expidan órganos desconcentrados de organismos descentralizados de la administración pública.

⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, editorial Porrúa, México, pág. 546.

⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, óp. cit, pág. 77

En la siguiente interpretación jurisdiccional se sintetiza la diferencia entre los impuestos y los derechos, aun después de establecer la diferencia entre éstos y las contribuciones de mejoras. Localización: "Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII, Enero de 1998, Página: 41, Tesis: P. /J. 2/98, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional, DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.

Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos."

El criterio anterior es únicamente los criterios que deben seguir para la implementación de contribuciones en general, criterio que como veremos más adelante no tiene mucho eco en la práctica, toda vez que se habla de equidad, tal parámetro es inexistente, y es una de las causas de la defraudación fiscal que como veremos tiene que ver con el alto costo de las contribuciones a pagar, y también muestra lo que ha de entenderse por derechos en el orden federal siendo una contraprestación como bien se indica proveniente de un servicio solicitado.

El maestro Emilio Margaín Manautou, la define como la “prestación señalada por la ley exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuáles el Estado ejerce un poder de monopolio.”¹⁰

Esta es una de las razones por las cuales se tiene que exigir un equilibrio de la tributación y un cobro razonable de todas las contribuciones pues eso mantendría en buen estado las demás obras de este país, lo cual significaría que tendrían una justificación real y no ideal.

Clasificación de los derechos:

- 1 “Tasas de servicio de carácter industrial;
- 2 Tasas sobre actuaciones y actos jurídicos;
- 3 Tasas de instrucción pública;
- 4 Tasas por servicios de policía, desinfección, sanidad, agua y policía comercial.”¹¹

A este respecto tenemos que decir que todos los derechos son aplicables al cobro para la mejor economía de nuestro país pues estos son aplicables para un equilibrio económico, ya que como lo diremos aquí, las tasas aplicables sobre instrucción pública, sanidad, desinfección, policía, entre otras son las contribuciones que si se aplicaran debidamente salvarían la credibilidad del sistema tributario del país.

Esa es la clasificación doctrinal, pues la clasificación legal es la siguiente:

- 1 Drenaje.
- 2 Expedición de licencias.
- 3 Generados por el Registro Civil.
- 4 Generados por servicios de control vehicular.
- 5 Servicios de alineamiento y señalamiento de número oficial y de expedición de

¹⁰ MARGAÍN, Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, editorial Porrúa, México, 2008 pág. 117

¹¹ Íbidem, pág. 118

constancias de zonificación y de uso de inmuebles.

6 Derechos sobre las concesiones de inmuebles.

7 Derechos por servicios de almacenaje.

8 Derechos por servicio de publicaciones.

9 Cuotas de recuperación por la prestación de servicios médicos.

10 Derechos por servicios de demolición.

11 Derechos de registro de modificaciones a los programas parciales o delegacionales de desarrollo urbano.

12 Derechos por los servicios de recolección y recepción de residuos sólidos.

Más allá de enunciar una postura a favor o en contra, llevaremos lo anterior a enunciar en qué encajaría cada una de las prestaciones, es decir cuál es la relación entre una clasificación y otra. Y diremos -a manera de ejemplo- que expedición de licencias cabe en tasas por actuaciones jurídicas, así de la misma forma los derechos generados por el registro civil eso sólo a modo de ejemplo.

Diferencias de los derechos con los impuestos.

1 “Los impuestos son servicios generales, los derechos, por su parte son derivados de un servicio en particular;

2 Los impuestos son de cuota fija, proporcional, progresiva, etcétera; los derechos son proporcionales al servicio aunque excepcionalmente son de cuota fija;

3 Los impuestos son indivisibles por servicios, los derechos son particulares al servicio.”¹²

Si bien es cierto, las diferencias salvadas en las líneas que anteceden son acertadas, debido a que si nos atrevemos a examinarlas, que no a refutarlas; nos daremos cuenta de que efectivamente los impuestos son generales, etc.

¹² Cfr., Óp. Cit., pág. 118

Sin embargo deben de ser proporcionales en sentido estricto, lo cual no es aplicable en todos los casos ni en todos los momentos, pues tomemos por ejemplo, en caso de impuestos; los que cotidianamente se pagan son bastante altos y tan incisivos que no cumplen con ese principio de equidad. Claro que con los derechos es diferente, aunque también debe decirse que han ido aumentando gradualmente, claro como una medida de control por el alto número de defraudadores.

Esta es una consecuencia acarreada por la defraudación fiscal, sin embargo se tiene que vigilar que los derechos sigan siendo equitativos porque su naturaleza así lo exige, pues como lo dice el criterio jurisprudencial siguiente Amparo en revisión 1720/96. Inmobiliaria del Sur, S.A. de C.V. 21 de agosto de 1997. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jorge H. Benítez Pimienta. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número 2/1998, la tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y ocho. DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS. Tiene que darse a la tarea de mantener un equilibrio con alguna de las contribuciones y estas han de ser los derechos al expresar:

“Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: “las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten”, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el

Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.”

El anterior criterio sostiene los argumentos antes expresados, toda vez que hace la tarea al decir que si bien se avoca al desorden fiscal sólo por impuestos debemos decir que son los derechos los que de alguna manera sirven de punto de equilibrio para por ese lado empezar a romper con la bola de nieve y decir que se tiene que guardar los principios de proporcionalidad y equidad constitucionales ya que sólo de esa manera se empezará a solucionar el problema, sin crear impuestos de control.

1.2.3 Contribuciones de mejoras.

He aquí uno de los puntos clave para acabar con el problema de la defraudación, con las consecuencias y efectos del mismo ilícito de defraudación fiscal, pues tenemos que indicar que si se aplicaran siguiendo sus principios, así como su naturaleza, tendremos una tributación más equilibrada. Para estudiarlos de la siguiente manera.

La contribución de mejoras está basada en el principio de beneficio, cuya función “consiste en recuperar para el sector público los beneficios diferenciales que, en forma de aumento del valor de la propiedad inmobiliaria, se derivan de la construcción de obras públicas cooperación y hasta de la prestación de servicios públicos.”¹³ Sin embargo esta función también se ha dejado de lado sin darnos cuenta del poder contributivo que puede contener en sí mismo en decir que no sólo se trata del cobro de impuestos sino también de por uso de obras que sean benéficas para este país, ya que así nos mantendremos sanos económicamente y no habrá ninguna consecuencia social.

¹³ SANCHEZ GOMEZ, Francisco, Derecho fiscal mexicano, editorial Porrúa, México, 2009 pág. 287

La legislación mexicana, en el Código Fiscal de la Federación, las define de la siguiente manera: Art. 2, fracción III:

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

La definición legal se explica muy sencillamente pues las contribuciones de mejoras son los ingresos que capta el Estado por una obra pública y que provocan una derrama que es el beneficio de los que viven alrededor de la obra pública.

Y el Código fiscal del D. F. en su artículo 9 fracción II, la define como:

“Art. 9.- Las contribuciones establecidas en este Código, se clasifican en:

II. Contribuciones de mejoras. Son aquéllas a cargo de personas físicas o morales, privadas o públicas, cuyos inmuebles se beneficien directamente por la realización de obras públicas...”

Al decir del maestro de la Garza es “una prestación por la cual el contribuyente no percibe ningún ingreso en su patrimonio. Experimenta un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, pero ello como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es de un ente público. Se trata de una prestación en dinero, pues el Estado lo requiere para pagar el costo de la obra, en su totalidad o en parte, sin ser una contraprestación por el pago que hace el contribuyente.”¹⁴

Es en esencia lo mismo, sin embargo la diferencia radica en que en lo que respecta al primero no cabe ninguna persona moral privada y en el segundo caso sí, de cualquier manera no se apunta en este sentido ningún argumento en contra, sino únicamente; que es un hecho curioso que las personas privadas

no sean consideradas a nivel federal siendo de mayor trascendencia tanto en lo económico como en cuanto al prestigio que esto significa. En todo caso, como ya se dijo es una diferencia y salvedad de tantas que existen en nuestro derecho, sin que implique en estricto sentido una contravención a la ley federal por parte de la ley local.

Con referencia a lo anterior, la siguiente jurisprudencia aclarará las diferencias entre derechos y contribuciones de mejoras cargando al Código Financiero, estableciendo y sometiendo a examen sus principios, así como la legalidad de estos. “CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. EL ARTÍCULO 190, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE CUOTAS POR LA DOTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE Y DRENAJE A NUEVOS DEMANDANTES, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1995).

El artículo 190, fracción I, del Código Financiero del Distrito Federal, si bien se refiere a las contribuciones de mejoras, en realidad lo que establece es el pago de un derecho, contribución respecto de la cual esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que debe existir un equilibrio razonable entre la cuota y la prestación del servicio, y un trato fiscal semejante a quienes reciben igual servicio. El Código Financiero del Distrito Federal, apartándose de estos principios, contempla en el artículo 190, fracción I, diferentes cuotas para el pago de derechos que corresponden a los nuevos demandantes por la dotación del servicio de suministro de agua potable y drenaje, cuando el inmueble es destinado a usos diversos del habitacional; tal norma es desproporcional e inequitativa, pues otorga un trato distinto a quienes reciben igual servicio, dado que establece cuotas diferentes y en proporciones hasta de cuatro veces mayores para los nuevos demandantes propietarios de inmuebles, o en su caso poseedores, que reciben la misma autorización por los servicios de dotación de agua potable y drenaje. Es también desproporcional esta contribución, ya que no existe un razonable equilibrio entre las cuotas establecidas para estos nuevos demandantes por la autorización del servicio, pues aunque se establecen tarifas progresivas que contienen mínimos o máximos, lo cierto es que a todos los nuevos demandantes del servicio se les otorga la misma autorización y, por lo tanto, les debe corresponder la misma cuota.”

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, pág. 348

Si bien es cierto el Código financiero del Distrito Federal está totalmente abrogado, el anterior criterio jurisprudencial sirvió únicamente para ilustrar lo referente a los principios de equidad y proporcionalidad en las contribuciones de mejoras, pues se sabe que hoy en día las contribuciones de mejoras se encuentran reguladas por el Código fiscal del Distrito Federal cómo se dijo líneas arriba.

El citado maestro Margáin Manautou, en su obra los define como “una contribución compulsiva, proporcional al derecho derivado, destinada a sufragar el costo específico de obra de mejoramiento emprendida para beneficio común.”¹⁵ La definición expresada por el maestro, es la síntesis de todas las circunstancias; es decir, que tiene la necesidad de sufragar los gastos de la obra por un bien común; a lo que se le llamaría derrama.

Según el artículo 165 del Código fiscal del Distrito Federal están obligadas al pago de las contribuciones de mejoras, las personas físicas y las morales cuyos inmuebles se beneficien en forma directa por las obras públicas proporcionadas por el Distrito Federal. Para los efectos de las contribuciones de mejoras se entenderá que quienes obtienen el beneficio son los propietarios de los inmuebles, cuando no haya propietarios se entenderá que el beneficio es para el poseedor.

Las contribuciones de mejoras se causarán por las obras nuevas a que se refiere este artículo, ya sean construcciones o bien ampliaciones que representen cuando menos un 10% del total de las construcciones de las obras originales, atendiendo a la ubicación de los inmuebles dentro de las zonas de beneficio que también se señalan, hasta por un 50% del costo total de dichas obras.

Diferencias entre impuestos y contribuciones de mejoras:

- 1 “El impuesto es general e indivisible y la contribución es general y divisible;
- 2 El impuesto es directo e inmediato y la contribución surge por un beneficio específico;
- 3 Impuesto es una contribución a tasa, por otra parte, la contribución es proporcional.”¹⁶

“Las contribuciones de mejoras están basadas en el principio de beneficio, cuya función consiste en recuperar para el sector público los servicios diferenciales que, en forma de aumento de valor derivado de obras públicas por cooperación de algunos servicios públicos y hasta en el mantenimiento de éstos”¹⁷.

Elementos:

- “Sujeto activo, es el Gobierno Federal, Por conducto de sus diversos órganos.
- Sujeto pasivo, es la persona física y moral que se beneficie de forma directa o indirecta por todas las obras públicas.
- El objeto, está constituido por beneficios o ventajas particulares derivadas de la realización, conservación o modernización de obras públicas.
- La base de la contribución, es el valor recuperable que se integra con las erogaciones efectuadas con motivo de la ejecución de la misma.
- La tasa, es la cantidad o porcentaje en dinero que deben aportar los operadores y que debe aplicarse sobre su base siguiendo las prestaciones jurídicas relativas.
- El pago, según el plazo otorgado, dando la opción de pago al contribuyente.”¹⁸

De todo lo anterior, se puede señalar que las contribuciones en comento que son solo por alguna “mejora” de una obra del gobierno de la entidad federativa que sea, de la cual se va a denominar “derrama”, o sea, al cauce que al cual ofrece una ayuda esta obra de la cual no hay ningún impuesto directo.

¹⁵ Íbidem, pág. 122

¹⁶ Óp. Cit., pág. 129

¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, óp. cit., pág. 287

¹⁸ Óp. Cit. pp. 290-292.

Ahora, para ejemplificar una vez más lo que son las aportaciones de mejoras tenemos un criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación siguiente en el cual se expresa, con los argumentos antes expuestos para que nos dé luz a cerca de las contribuciones de mejoras. Novena época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX, Enero de 2009, página: 2674, tesis: IV.2o.A.244 A, tesis Aislada, materia(s): Administrativa. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO. Amparo en revisión 212/2008. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTO (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la proporcionalidad en la tributación tiende a garantizar que los gobernados contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva. Así también, que ésta refleja la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, lo que se representa por la relación estrecha entre el hecho imponible y la base gravable. Sin embargo, tratándose de las contribuciones de mejoras se considera que el sujeto pasivo no tributa en función de una riqueza tangible, claramente identificable, ni es posible diseñar una base gravable a título particular por cada uno de los obligados, sino que la tributación equivale a la derrama que entre ellos se distribuye, teniendo como dividendo el costo total de la obra, por lo que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, si bien es adecuada tratándose de impuestos, no resulta suficiente para emitir un pronunciamiento tratándose de contribuciones de mejoras, en donde debe atenderse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto de la contribución y el monto del gravamen, es decir, la cantidad a pagar debe guardar relación con la magnitud del beneficio objeto del tributo (incremento del valor de los inmuebles), derivado de la obra pública respectiva, en comparación con el de los restantes obligados.

No se debe dejar de lado el potencial recaudatorio que poseen las contribuciones de mejoras, el cual no es meramente económico, sino que es servicio público a cambio de una cuota que no es formalmente un impuesto directo como en el caso de los impuestos, dividido a la capacidad contributiva

de los contribuyentes, este es un caso en el cual la autoridad –reconociendo de manera consciente- no tiene la culpa en este caso, pues se ve afectada por que en algunos casos no es un poder recaudatorio como se desearía, sin embargo, tenemos que afrontar la verdad, y la verdad es que las obras son muy pocas y sus costos no se equiparan a su servicio.

1.2.4 Aportaciones de seguridad social.

Este apartado está dedicado a un tema un tanto álgido por la naturaleza de las mismas aportaciones, así como por la naturaleza de las instituciones que recauda estas aportaciones de seguridad social, ya que, las instituciones que las cobran son llamados organismos fiscales autónomos, aunque ya veremos que de fiscales autónomos no tienen tanto, ya que su independencia es solamente al interior de los mismos organismos fiscales autónomos. Sin embargo creemos que estas aportaciones de seguridad social, en caso de ser bien efectivamente cobradas sería un punto fuerte para equilibrar el sistema tributario.

Para conceptualizar las aportaciones de mejoras es preciso remitirnos primero al Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 2º, fracción segunda indica que son:

“Art. 2...

II. Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado...”

En otras palabras, son las contribuciones que prestan las personas a los diferentes institutos de seguridad social. Por cualquiera de sus prestaciones en cualquiera de sus ramas. Sea seguro de vida, maternidad, vejez y vida; entre

otras.

Esta es la naturaleza que en teoría deben tener las contribuciones de seguridad social ya que no se han visto beneficios del cobro de las aportaciones de seguridad social, de cualquier manera ésta es la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Novena época, Instancia: pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, III, Abril de 1996, Página: 65, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACION SE DESTINA A LOS GASTOS PUBLICOS.”

De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se colige que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social.”

En esta tesis ilustra que las contribuciones de mejoras son, en efecto, aportaciones a cargo de personas físicas a los institutos que se encargan de prestar los servicios de seguridad, según sus principios y sus mismas leyes. Sin embargo, a riesgo de cometer una torpeza, hemos de decir que la situación de uno de los institutos de seguridad social ha sido el más criticado en todos niveles por supuestos malos manejos y por latrocinios que hacen pensar que es en parte falso el hecho de que todos los institutos de seguridad social tienen la obligación de aportar al gasto público de las cuotas que reciben y es en parte falso pues hasta cierto punto los demás institutos al menos eso es lo que creemos si cubren esa obligación.

Y decimos que no hay una efectiva utilidad de las aportaciones de seguridad social, pues es urgente como -dijera el anexo 8- crear empleos y realizar una aplicación adecuada de las contribuciones de seguridad social, he aquí el problema, más fuerte ya que es imposible la sostenibilidad de nuestro sistema tributario

Ahora pasaremos al estudio de los elementos de las aportaciones de mejoras:

Elementos:

- “Sujeto activo, es la entidad pública encargada de determinar, cobrar y exigir las cuotas o aportaciones de la seguridad social, porque desde que prestan los servicios de previsión social a los trabajadores, sus familiares o derechohabientes, tiene a su vez, la facultad de administrar el tributo respectivo, y por ello hace las veces de acreedor de esa prestación.
- Sujeto pasivo, es la persona física o moral pública y privada que conforme a la legislación pertinente, debe cubrir las cuotas o aportaciones relacionadas con la materia de seguridad social, ya sea en su carácter de beneficiario o simplemente por estar obligado legalmente a efectuar esa contribución, tanto en el sector público como privado.
- Objeto, consiste en los beneficios personales y directos que alcanzan las personas que en acatamiento de la legislación conducente, deben recibir los servicios sobre la previsión social, traduciéndose en una ventaja para la vida, seguridad y economía del trabajador, de sus familiares o derechohabientes.
- La base, es el monto del sueldo o salario percibido por el trabajador y conforme al tipo de servicio de previsión social a que tenga derecho el asegurado, sus familiares o derechohabientes.
- La cuota o aportación de seguridad social, es la cantidad específica o el tanto por ciento que debe aportar el trabajador, el patrón , la persona física o moral

que de acuerdo con las normas relativas haga las veces de sujeto pasivo de esa contribución la cual es fija, proporcional y equitativa.

- El pago debe efectuarse en la fecha, plazo o período señalado en la ley.”¹⁹

Basándonos en los elementos y haciendo un buen análisis tenemos que concluir que ya es insostenible la aplicación tan deficiente de las aportaciones de seguridad social, ya que en todo momento se tiene que garantizar la vida de los derechohabientes en beneficio de los mismos. Porque es insuficiente la cantidad cobrada de aportaciones para cubrir todos los rubros que comprenden una adecuada salud pública lo que se ilustra en el anexo octavo del presente trabajo de investigación.

1.3 Hecho imponible o generador de la obligación tributaria.

Refiere a una realidad compleja configurada por elementos de naturaleza fáctica, referencias a determinados sujetos, situaciones diversas, tiempos, etc., es decir, constituye un agregado de diversos elementos a partir de los cuales se constituye tal realidad jurídica. Al decir del maestro Rodríguez Lobato es “el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”²⁰

Es decir, toda relación tributaria es generada por diferentes elementos, consiguientemente pueden obtenerse diferentes resultados de todas estas, sin duda lo más sano sería darse cuenta de que las diferentes relaciones jurídicas son tan complejas como fructíferas si se trata con apego a las leyes fiscales sin embargo debemos decir que no toda obligación fiscal trae forzosamente una

¹⁹ *Íbidem*, pp. 288-290.

relación tributaria.

Pues en el caso de los derechos en cuanto se ejecuta de una sola vez, no así en el caso de los impuestos, pues los impuestos hacen una relación tributaria verdaderamente larga a la cual hay que ponerse cuidado sin poner ningún tipo de atajo ni escape tendiente a la omisión del pago de los impuestos.

Elementos:

•Elemento objetivo: debe entenderse como la situación base, el hecho que ha sido tenido en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo.

Puede consistir en:

- Un hecho o fenómeno de contenido económico que se convierte en el hecho jurídico tributario al tipificarlo la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible.
- Un acto o negocio jurídico tipificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- El estado, situación o cualidad de una persona.
- La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

•Elemento subjetivo: El proceso legislativo de la construcción del hecho imponible debe implicar la atribución expresa del supuesto legal revelador de capacidad contributiva a un sujeto determinado quien por tal razón adquirirá por mandato legal (art. 31 Fr. IV constitucional) la condición de sujeto pasivo o contribuyente siempre que realice tal hecho.

²⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, óp. cit., pág. 115

La condición de sujeto contribuyente no puede ser atribuida a partir de inferencias. De no existir la definición expresa de él en la ley podría estarse ante un tributo existente, una deuda líquida igualmente existente y, sin embargo, sin que hubiese sujeto a quien exigir el pago.

•Elemento espacial: En la configuración legal del hecho imponible es indiscutible que el legislador defina si el ámbito geográfico o de realización de su elemento objetivo es relevante, lo que ordinariamente sí es, para la obligación tributaria, en tal caso habrá de precisarse.

•Elemento temporal: El tiempo es relevante ordinariamente en el surgimiento de la obligación tributaria, no es lo mismo que un ingreso se haya recibido en un ejercicio fiscal que en otro. El legislador ha de especificar el peso, valor y la manera como juega el tiempo en cada uno de los hechos imponibles que constituye. La trascendencia del hecho generador de la obligación tributario o hecho imponible es de tal magnitud en el ámbito de la teoría jurídica del tributo que sólo mediante la debida referencia a tal institución que resulta posible brindar una adecuada respuesta a cuestiones que tienen que ver con:

- La determinación del momento de nacimiento de la obligación tributaria.
- La identificación del sujeto contribuyente.
- Fenómeno de incidencias, no incidencias y exención.
- Algunos criterios de clasificación de los impuestos.
- alguna de las modalidades de evasión fiscal (sic)
- Definición de competencia impositiva y determinación de los supuestos de múltiple imposición tanto en el plano nacional e internacional.

Es en la segunda cuestión en donde debe tener sumo cuidado en los tiempos modernos pues a manera de solución probable al problema de la defraudación fiscal y evitar consecuencias, pues cuando se identifica plenamente al sujeto no se le puede engañar al fisco tan fácilmente, pues se tiene que ejercer las facultades de revisión, no sin sentido, y si concienzudamente por parte de la

autoridad fiscal a la cual sin echarle toda la culpa, pero sin quitarle su responsabilidad justa se debe decir que debe hacer más eficiente sus mecanismos verificativos, en lugar de crear impuestos de control. Lo cual va de la mano con la exención de impuestos, teniendo la necesidad de revisar sus propias leyes y reducir los casos de exención, así como los casos de donativos.

Esto último con el fin de darnos cuenta que el hecho imponible tiene un valor importantísimo en el rompecabezas fiscal, al margen de las controversias que puedan causar las reformas fiscales, creemos firmemente que se debe de poner un enfático cuidado en el desarrollo de los hechos generadores como creadoras de obligaciones fiscales.

Como lo dice el siguiente criterio jurisprudencial, es importante la existencia de un nexo que genere el hecho imponible. “Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Enero de 2009, Página: 2867, Tesis: I.15o.A.113 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa. DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 346/2008. Las Glorias del Pacífico, S.A. de C.V. 10 de diciembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez. TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.”

El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos

elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: a) la base imponible y b) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.”

El anterior criterio refiere lo que concentra el hecho imponible como punto de partida de la obligación tributaria, causa por la cual se establece que el Estado es el sujeto pasivo de cualquier delito fiscal, toda vez que no es sino un menoscabo a las arcas de la misma nación mexicana, en el sentido de no cumplir con las obligaciones con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mas específicamente el Servicio de Administración tributaria.

Ahora tenemos que definir que es la obligación fiscal como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”²¹ Lo cual da pie a que hablemos ahora de la obligación tributaria, siendo esta el hecho creado por concepto de una prestación de un servicio en el caso de un impuesto o de manera indirecta como en el caso de los impuestos especiales.

²¹ RODRIGUEZ LOBATO, *Íbidem*, pág. 109

1.4 Sujetos activos de la relación jurídico-tributaria.

Ahora bien, para dar pié a lo que se refiere a los sujetos activos debemos decir que son los que tienen el ánimo de realizar una relación jurídico fiscal, con el obvio consentimiento del sujeto pasivo, anteponiendo sus intereses; ya que no es extraño que al establecer el Estado y el particular una relación jurídico tributaria ambas partes desean obtener un beneficio, para lo cual, es menester saber que es sujeto activo.

Empezaremos por decir tomando las palabras del Lic. Saldaña Magallanes “es quien tiene la facultad para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, vista en un sentido amplio, es decir, obligaciones sustantivas como formales, siendo; Federación, las Entidades federativas, Distrito Federal y Municipios.”²²

En todo caso, el Estado es el que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal quien en su imperio se ve “forzado” a mediar las cosas creando nuevos impuestos y mecanismos de recaudación fiscal, que aunque ya no son sostenibles, son creados para el fin de frenar la defraudación fiscal

Según la maestra Mebarak Cerecedo Doricela el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es “el estado con facultades legales para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal.”²³ De aquí se deduce una dualidad en cuanto al concepto de sujeto activo, pues si bien es cierto que sujeto pasivo será - según la teoría del delito- será también el que se encargue de imponer mas contribuciones -según la obligación tributaria- . Ya que la diferencia se ha hecho, debemos concluir aquí que la problemática no se contenta con definir el sujeto pasivo, sino en el sujeto pasivo y los casos en los

²² MAGALLANES, SALDAÑA, Óp. cit., pág. 76

²³ MEBARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero mexicano, editorial Mc Graw Hill Interamericana de editores, 2007, pág. 132

que ha de ser sujeto activo.

Ahora, debe ser tratada con cuidado la diferencia existente entre el término obligación y el término relación jurídica, pues en el ámbito civil se trata de “toda relación de la vida humana presidida por normas jurídicas, creando vínculos entre los hombres que suponen obligaciones y facultades que constituyen la trama de la vida”²⁴, ahora bien, si se continúa diciendo la palabra tributaria, es menester pronunciar lo siguiente, que la relación jurídica es el principio de la obligación toda vez que “tiene como contenido una obligación de dar, hacer, no hacer o tolerar”²⁵ en resumen, la relación es el paso primordial para el surgimiento de una obligación, toda vez que si existe una relación; en ese mismo momento no existe una obligación sino en el momento mismo de la prestación.

Máxime si se habla de tributos, lo cual ayuda a aclarar el problema, pues existe una relación en cuanto se toma en el Registro Federal de Causantes, sin embargo, no existe una obligación en el sentido tributario hasta que no hay un impuesto por pagar por parte del contribuyente. De ahí que nos demos a la tarea del análisis de lo que engloba sujeto activo y relación jurídica tributaria, y éste último término con respecto de la obligación tributaria con el fin de no usarse indistintamente.

²⁴ DE PINA, Rafael, Elementos de derecho civil mexicano, “Introducción-Personas- familias. Volumen I”, editorial Porrúa, México, pág.199

²⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, editorial Porrúa, México, pág. 419

1.4.1 Servicio de Administración Tributaria

En este capítulo, tenemos que analizar los orígenes, organización, funciones, así como el papel que juega este mismo Servicio de Administrador Tributaria, cual es la aportación en el problema de la defraudación fiscal, por ejemplo que “El 1 de julio de 1997 entró en funciones el Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de ese mismo año; éste órgano sustituyó en sus funciones a la Subsecretaría de Ingresos, de la cual se eliminaron la Dirección General Política de Ingresos; la Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y la Coordinación General de Administración. De esta manera se crearon:

- Presidencia del Servicio de Administración Tributaria
- El Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera
- Dirección General de Planeación Tributaria
- Dirección General de Tecnología de la Información
- Unidad de Comunicación Social y
- La Coordinación General de Recursos, así como las coordinaciones regionales y locales de Recursos. También se integró a éste órgano el Instituto Nacional de Capacitación Fiscal²⁶

En contraste con la actualidad ya que quedó de la siguiente manera:

- “Presidencia del Servicio de Administración Tributaria
- Unidad de Comunicación Social
- Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera
- Dirección General de Interventoría
- Dirección General de Planeación Tributaria
- Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales
- Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas
- Dirección General de Tecnologías de la Información
- Administración General de Recaudación
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal
- Administración General Jurídica de Ingresos
- Administración General de Aduanas
- Coordinación General de Recursos

²⁶ www.sat.gob.mx, 23/02/10, 13:35 pm

También las administraciones regionales y locales dependientes de las administraciones generales de Recaudación, Auditoría Fiscal Federal, Jurídica de Ingresos y Aduanas, y las coordinaciones regionales y locales de Recursos, dependientes de la Coordinación General de Recurso.”²⁷ Los datos anteriores no hacen más que evidenciar que si bien es cierto se crearon oficinas nuevas para intentar hacer más eficiente su servicio hay fallas bastante grandes, y es que lo que se pretende es hacer notar que no es la institución a la que se ataca, sino que son ciertas personas que en ocasiones no funcionan.

Y que en el reglamento interno del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 2º se hace valer esta misma situación pues dice que el referido Servicio de Administración Tributaria consta de los siguientes organismos:

“Unidades Administrativas Centrales:

Administración General de Aduanas: Administración Central de Operación Aduanera. Administración Central de Regulación Aduanera. Administración Central de Planeación Aduanera. Administración Central de Contabilidad y Glosa. Administración Central de Investigación Aduanera. Administración Central de Inspección Fiscal y Aduanera. Administración Central de Asuntos Internacionales.

Administración General de Servicios al Contribuyente: Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente. Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento. Administración Central de Operación de Canales de Servicios. Administración Central de Gestión de Calidad. Administración Central de Identificación del Contribuyente. Administración Central de Cuenta Tributaria y Contabilidad de Ingresos. Coordinación Nacional de Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente.

Administración General de Auditoría Fiscal Federal: Administración Central de Operación de la Fiscalización Nacional. Administración Central de Análisis Técnico Fiscal. Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal. Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en Materia de Coordinación Fiscal. Administración Central de Fiscalización Estratégica. Administración Central de Comercio Exterior. Administración Central de Normatividad de Auditoría Fiscal Federal. Administración Central de Devoluciones y Compensaciones.

Administración General de Grandes Contribuyentes: Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes. Administración Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes. Administración Central de Normatividad Internacional. Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente.

²⁷ www.sat.gob.mx/sitio_internet/quienes_somos/127_6803.html, 23/02/10, 13:39 pm

Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero. Administración Central de Fiscalización Internacional. Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia. Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos. Administración Central de Fiscalización de Comercio Exterior.

Administración General Jurídica: Administración Central de Amparo e Instancias Judiciales. Administración Central de lo Contencioso. Administración Central de Operación de Jurídica. Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos. Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal. Administración Central de Asuntos Penales y Especiales.

Administración General de Recaudación: Administración Central de Cobro Coactivo. Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías. Administración Central de Planeación y Estrategias de Cobro. Administración Central de Notificación. Administración Central de Programas Operativos con Entidades Federativas. Coordinación de Apoyo Operativo de Recaudación.

Administración General de Recursos y Servicios: Administración Central de Recursos Financieros. Administración Central de Capital Humano. Administración Central de Recursos Materiales. Administración Central de Apoyo Jurídico. Administración Central de Capacitación Fiscal. Administración Central de Operación de Recursos y Servicios. Administración Central de Destino de Bienes.

Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información: Administración Central de Planeación y Programación Informática. Administración Central de Operación y Servicios Tecnológicos. Administración Central de Servicios de Información. Administración Central de Transformación Tecnológica. Administración Central de Desarrollo y Mantenimiento de Aplicaciones. Administración Central de Seguridad, Monitoreo y Control.

Administración General de Evaluación: Administración Central de Coordinación Evaluatoria. Administración Central de Análisis y Evaluación. Administración Central de Evaluación de la Confiabilidad. Administración Central de Evaluación de Comercio Exterior y Aduanal. Administración Central de Evaluación de Impuestos Internos. Administración Central de Evaluación de Seguimiento.

Administración General de Planeación: Administración Central de Desarrollo de Modelos. Administración Central de Inteligencia Tributaria de Impuestos Internos. Administración Central de Planeación y Evaluación de la Gestión. Administración Central del Centro de Competencias. Administración Central de Inteligencia Tributaria de Comercio Exterior. Administración Central de Comunicación Institucional.

Unidades Administrativas Regionales:

Administraciones Regionales.

Administraciones Locales.

Aduanas.”

Las Administraciones Generales estarán integradas por sus titulares y por Administradores Centrales, Coordinadores, Administradores, Subadministradores, Jefes de Departamento, Enlaces, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor, Inspectores, Abogados Tributarios, Ejecutores, Notificadores, Verificadores, personal al servicio de la Administración Central de Inspección Fiscal y Aduanera y por los demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

En cada circunscripción territorial, el Administrador General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información designará a un servidor público quien, con el equipo de trabajo necesario, coordinará la implementación de los sistemas, métodos, procedimientos, medidas y proyectos de la competencia de la citada Administración General.

La Administración General de Evaluación contará con nueve Coordinaciones de Evaluación, una por cada Administración General, al frente de la cual habrá un Coordinador, para ejercer respecto de la Administración General que le corresponda.

Las facultades del mismo organismo desconcentrado son:

"I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

... IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

...

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;...”

De lo anterior cabe decir y destacar que nunca se establece el motivo por el cual se deba incrementar impuestos innecesarios, ya que, a decir de los maestros Ernesto Talvi y Carlos A. Vegh no es dable la implementación de impuestos nuevos y el alza de impuestos ya existentes, ni lo es tampoco la reducción de salarios en una medida que la canasta básica sea tan inalcanzable que no sea posible un acertado consumo de bienes y servicios satisfactorios.²⁸

Es esta, una de las consecuencias que acarrea el problema de la defraudación fiscal, al decir, que el incremento en las tasas de los impuestos existentes, inclusive la creación de nuevos impuestos provocada por la falta de pago de algunos contribuyentes defraudando al fisco hace que el nivel económico, así como la capacidad contributiva de los mismos contribuyentes haciendo que los parámetros económicos hagan más difícil la subsistencia de los mismos.

Esta bola de nieve es la que hace mella en la economía nacional disparando el precio de la canasta básica y un costo muy elevado de los servicios y demás prestaciones de nuestro país, lo cual genera que se agranden las posibilidades de que se fugue la fuerza de trabajo del país, al no haber formas de empleo en el país ni tampoco un óptimo sostén en cuanto a ingresos se refiere para un desarrollo de nuestro país.

²⁸ Cfr. TALVI, Ernesto, et al. ¿Cómo armar el rompecabezas fiscal?, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, 2000.pág. 2

Máxime cuando se sabe que el Servicio de Administración Tributaria lleva a cabo estudios para evitar la defraudación fiscal como lo establece en su ley en el artículo 29, es cierto, también lo es que lleva a cabo programas para combatir este problema sin embargo es insuficiente como lo ilustra el anexo número siete de esta investigación.

1.4.2 Organismos fiscales autónomos.

Este apartado es para precisar cuál es la situación de los organismos fiscales autónomos y por qué son tan importantes en el estudio de la defraudación fiscal, como se ven afectados los citados organismos fiscales autónomos por el delito de defraudación fiscal, así como su potencial utilidad para prevenir dicho ilícito.

Ahora bien, se definen a los organismos fiscales como “los organismos que por mandato legal que asumen el carácter de sujeto activo.”²⁹ Al decir, son “organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones”³⁰ sin embargo, ha de decirse que dichos organismos autónomos pierden definitivamente su autonomía, toda vez que no pueden extender sus funciones a las ya específicamente señaladas, es decir, agotan su autoridad al momento de que la autoridad les requiere el cumplimiento de medidas de apremio, aplicar sanciones o realizar acciones de investigación y comprobación, ya que estos son actos de la autoridad.³¹ Dos de sus Funciones más importantes son:

²⁹ *Íbidem*, 133

³⁰ *Ídem*

³¹ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho fiscal constitucional, 4^o edición, editorial Lure, México, 2007

- 1 “Prestación de servicios públicos o sociales,
- 2 Cobrar tributos.”³²

Es a partir de la funciones anteriores en donde se desarrolla el problema siguiente, se cobran los tributos, sin embargo el problema es que no se llega a una debida utilización de los recursos aportados, toda vez que estamos frente a una prestación de servicios bastante deficiente, y más aún, ésta subordinación lo que en cierto punto mata a los organismos fiscales autónomos, ya que estamos refiriéndonos a que los organismos fiscales autónomos recaudan sus cuotas de manera individual.

Más estos mismos organismos los tienen que enterar al fisco totalmente, lo cual no permite una aplicación de las mismas cuotas dentro de los mismos organismos, pues si bien es cierto que la administración pública federal juega aquí un papel de control, también es cierto que esa misma situación es lo que no le permite llevar a cabo la prestación de los servicios de dichos organismos fiscales autónomos pues no cuentan con los suficientes recursos económicos para hacerlo.

Nos apoyaremos en el siguiente criterio de la Suprema corte de Justicia de la Nación para sostener nuestros argumentos. “Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XX, Septiembre de 2004, Página: 809, Tesis: P. /J. 97/2004, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa. ORGANISMOS PÚBLICOS DESCENTRALIZADOS. AUN CUANDO SON AUTÓNOMOS, ESTÁN SUBORDINADOS A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL DE MANERA INDIRECTA.”

³² Ídem

Si bien los organismos públicos descentralizados tienen personalidad jurídica, patrimonio propio y gozan de una estructura separada del aparato central del Estado, ello no significa que su actuación esté libre y exenta de control, toda vez que su funcionamiento y las facultades de autoridad que desempeñan están garantizados y controlados a favor de los gobernados y de la administración pública, pues las unidades auxiliares tienen como finalidad la ejecución de programas de desarrollo o actividades estatales que les han sido conferidas; de manera que aun cuando aquellos organismos son autónomos, continúan subordinados a la administración pública federal de una manera indirecta, aspecto que marca la diferencia entre la administración centralizada y la paraestatal, pues mientras que en la primera la relación jerárquica con el titular del Ejecutivo Federal es directa e inmediata, en la segunda, especialmente entre los organismos descentralizados, es indirecta y mediata.”

Al tenor de lo que hemos expresado, concluiremos que el anterior criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos apoya al decir que los organismos fiscales autónomos, no son del todo autónomos ya que solo se limitan a elaborar programas para prestar servicios de salud, los cuales están regulados por la Secretaría de Salud, lo cual es otra cosa distinta y por otra parte, la recaudación tributaria se encuentre regulada por la Administración Pública Federal, lo cual no permite a los mencionados organismos fiscales autónomos prestar servicios eficientes pues no existe ni apoyo por parte de la autoridad de salud ni tampoco una vía libre para la ejecución de las cuotas recaudadas.

Lo cual también hace que existan discordias a esos niveles y aporta su granito de arena en el círculo vicioso de la siguiente manera, tras la falta de recursos en los organismos fiscales autónomos, entonces se tiene que elevar las tasas de los impuestos, derivada de la pobre prestación de los servicios a cargo de dichos organismos fiscales autónomos.

1.5 Sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Aquí hemos de analizar un tema que no es muy fácil de estudiar y menos cuando se trata de un tema relacionado con la defraudación fiscal, el tema de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Y diremos que la controversia se suscita al establecer que el sujeto pasivo en la defraudación fiscal es el Estado, al cual se le hará un posible análisis, adelantaremos diciendo que en parte es cierto que el estado sea uno de los sujetos pasivos, sin embargo la pregunta sería ¿Cuál será entonces el papel del Estado si es en muchas de las obligaciones primero víctima por así decirlo y después ejecutor?

Y más aún ¿Cuál será entonces el auxilio del que se valdrá el mismo estado para especificar sus medios de defensa en contra del mismo contribuyente que incumple en la obligación de pago? Todo esto se podría resumir en una sola palabra, lo analizaremos más a fondo en el capítulo siguiente.

1.5.1 Sujeto pasivo principal.

El maestro De la Garza comenta que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria “es la persona física o moral mexicana o extranjera que, de conformidad, con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco.”³³

Muy contrario a lo que presenta el maestro Orellana Wiarco, al decir que el sujeto pasivo “es el mismo estado a través de su Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”³⁴Lo que respecta diremos que no sólo es el estado, ya que es

³³ DE LA GARZA, Íbidem.

³⁴ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, El delito de defraudación fiscal, “Ensayo dogmático jurídico penal, editorial Porrúa, 2004, pág. 98

el mismo estado el que desde sus facultades se ve “en la necesidad” de crear más impuestos, lo va a crear un círculo vicioso que hasta la fecha no han podido romper, no obstante lo anterior es un asunto que deberemos tratar después.

En las palabras del maestro Rodríguez Lobato “es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien, se trata de una obligación fiscal sustantiva o formal”.³⁵ Entonces de lo anterior hay que rescatar la siguiente idea, que si por única ocasión hubo una deuda el sujeto pasivo es el mismo Estado, caso por demás confuso pues si recordamos en el momento de la emisión de la contribución (dígase impuesto, por ejemplo) es el mismo Estado el sujeto activo en la relación jurídico tributaria.

Mención especial merecerá entonces el contribuyente quien como lo veremos párrafos más adelante es el real afectado al encontrarse desprotegido económicamente hablando, ya que la realidad tributaria mexicana es la siguiente a reforma nueva corresponde un impuesto nuevo o con tasa más elevada. De ahí nuestra pregunta ¿es el Estado el verdadero sujeto pasivo principal y por lo mismo afectado?

1.5.2 Responsable solidario.

Al decir del maestro De la Garza, “la responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal, la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es representante legal o voluntario del sujeto pasivo o por razón de un cargo público de las relaciones de un hecho imponible no exige al sujeto

³⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Derecho Fiscal, editorial Harla, 1986, 4º reimpresión 2004 pág. 147

pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.³⁶

Debemos decir que la responsabilidad solidaria fiscal hará su papel en el encubrimiento del delito de la defraudación fiscal, solo por “ayudar” al sujeto pasivo, ahora bien, se aduce a la comprobación de pago fiscal tenemos que decir que no siempre es aplicable la comprobación de una prestación fiscal, toda vez que la autoridad no efectúa sus facultades de revisión aprovechando el potencial de tales facultades de revisión.

Conforme al orden de ideas, tenemos que decir que las personas que son responsables solidarios, según el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, son:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

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

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

³⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, editorial Porrúa, México, pág. 505

- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

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

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

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

Estas personas se le debe de hacer parte en el procedimiento de revisión por parte de la autoridad fiscal toda vez que son parte en la obligación fiscal, por ende deben afrontar las consecuencias si algo no es coherente en la contabilidad de los contribuyentes.

Lo anterior lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación al esgrimir el siguiente criterio. “Novena época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVII, febrero de 2008, página: 2379, tesis: XIX.1o.A.C.33 A, tesis aislada, materia(s): administrativa. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO. Revisión fiscal 100/2007. Administrador Local Jurídico de Ciudad Victoria, Tamaulipas, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y del Administrador Local Jurídico de Tampico, Tamaulipas. 6 de diciembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: José Ángel Hernández Huizar. Secretario: Pedro Gutiérrez Muñoz. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL. SE CONFIGURA RESPECTO DE LOS GERENTES, DIRECTORES O ADMINISTRADORES ÚNICOS DE LA PERSONA MORAL, POR LAS CONTRIBUCIONES NO PAGADAS NI RETENIDAS DURANTE SU GESTIÓN,

CUANDO LA CONTRIBUYENTE DEUDORA PRINCIPAL CAMBIE SU DOMICILIO SIN PRESENTAR EL AVISO CORRESPONDIENTE, AUN CUANDO AL INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD HAYAN DEJADO SUS CARGOS.

interpretación del artículo 26, fracción III, párrafo tercero, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, permite concluir que son sujetos de responsabilidad solidaria los gerentes, directores o administradores únicos de la persona moral, por las contribuciones causadas que no se pagaron ni se retuvieron durante su gestión, cuando la contribuyente deudora principal cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente, pero sólo por el interés fiscal que no se garantice con los bienes de la persona moral que dirigieron. Lo anterior, aún cuando a la fecha de inicio de las facultades de comprobación que dieron lugar a la determinación del crédito ya no ostenten el cargo que tenían en la época de la causación; ello es así, atendiendo a la circunstancia de que fue durante su gestión que adquirieron tal responsabilidad por aquellas contribuciones causadas que no se pagaron ni retuvieron, puesto que sólo a aquellos que entonces desempeñaron las funciones señaladas se les puede imputar la conducta omisiva, y no a quienes las ejerzan en el momento en que la autoridad hacendaria lleva a cabo sus atribuciones.”

Esta es la idea a la cual queremos llegar, pues como sabemos es imposible que una empresa se dé a la tarea de querer delinquir aún y más cuando se trata de una ficción jurídica que solo masifica personas físicas para un fin determinado, que no es absolutamente delinquir. He ahí el punto de este trabajo en el que las empresas indirectamente cometen el delito de defraudación fiscal conjuntamente con sus mandos administrativos. Claro que existe el argumento negativo en el cual no existe en cuanto a la materia fiscal se refiere un responsabilidad solidaria, como lo cita el criterio jurisprudencial siguiente: “Novena época, instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta III, Febrero de 1996, página: 421, tesis: XV.2o.2 A, tesis Aislada, materia(s): Administrativa. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO. Amparo en revisión 173/95. Agente del Ministerio Público Federal adscrito al Juzgado Cuarto de Distrito en el Estado. 10 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Adán Gilberto Villarreal Castro. Secretario: Miguel Ángel Montalvo Vázquez. FISCAL,

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA. HIPOTESIS EN QUE NO SE CONFIGURA.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor prevé diversas hipótesis de responsabilidad solidaria con los contribuyentes y, ninguna de ellas comprende el hecho de que una persona desempeñe funciones de comisario de una sociedad mercantil; por tanto, si el quejoso tenía nombramiento de comisario de una persona moral, resulta claro que tal carácter es únicamente para realizar las funciones de vigilancia de la sociedad ante los socios que la integran, pero de ninguna manera se le puede considerar responsable solidario de las obligaciones fiscales de la sociedad mercantil en que presta sus servicios, puesto que, la conducta desplegada por él, no encuadra en ninguna de las hipótesis previstas en el precepto legal invocado.”

Este es el mejor ejemplo de la relación tributaria, pues para ponerlo más claro, cuando se habla de sociedades mercantiles -sin encargarnos de ese tema- debemos decir que la responsabilidad solidaria surge de este mismo lazo o vínculo llamado relación tributaria, ya que sin este lazo no podría darse tal figura jurídica llamada la responsabilidad solidaria, lo que nos obliga a resaltar que además de la relación, si existe una excepción en el Código Fiscal como lo marca en el anterior criterio de la corte, entonces no podemos hablar de un responsabilidad solidaria.

En este apartado nos referimos a la responsabilidad solidaria ya que en el delito de defraudación fiscal, la responsabilidad solidaria es en este caso, a nuestro punto de vista y a manera de ejemplo, cuando se contrata a un contador titulado y este dolosamente incurra en las actividades que marca el artículo 108 del Código Fiscal de Federación, por ejemplo en el uso de datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones, porque es esa acción cuando existe cierta concertación entre la persona contribuyente y el contador que está empleando. Ya que estamos ante una situación de dolo por parte del contador contratado.

También la misma autoridad fiscal en ocasiones y con determinados contribuyentes funge como responsable solidario, al ponerle atajos al cobro de impuestos solo por existir “beneficios” para contribuyentes grandes, sin decir que se recaude más a fondo con los pequeños contribuyentes sino aplicar el principio de igualdad que “enuncia igual para los iguales, desigual para los desiguales” pues es con los grandes contribuyentes con quienes se tiene que aplicar una tabula rasa para el cobro de sus impuestos sin beneficio alguno.

1.6 Deducciones

En materia fiscal son “aquellas partidas que permite la Ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga.”³⁷ En razón de que el resultado fiscal o base de cálculo conceptuada, genéricamente, como: “la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto” (también conocida como base gravable y base imponible).³⁸ Pudiendo deducir “el total de sus ingresos, los gastos e inversiones estrictamente indispensables para la obtención de su ingreso, tales como: mobiliario, artículos de papelería, luz, teléfono, arrendamiento, salarios pagados, automóvil utilitario, etc.”³⁹

Dicho principio de legalidad de la figura de las deducciones, siempre deberá ser observado inclusive por las propias autoridades fiscales.

Por concepto jurisprudencial son “Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga; son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza

³⁷ FERREGRINO PAREDES, Baltazar, Diccionario de términos fiscales, C.P.Ed. ISEF. Empresa líder. 1ª Edición, México, Julio 2003.

³⁸ www.bibliojuridica.unam.mx, 12:36 p.m.

objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la Ley lo permita.” Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: Octava. Tomo: X – Julio. Pág. 382.

Del anterior criterio jurisprudencial se desprende la definición de deducciones, sin embargo, dentro de lo que la misma ley permite, detectamos un uso excesivo de las deducciones, ya que estamos hablando de una cierta cantidad de recursos que causan un detrimento en la riqueza del Estado, sin decir que sean todos, sin embargo, el objeto de este apartado es conceptualizar las deducciones que se encuentran definidas en el criterio jurisprudencial citado líneas arriba y en términos fiscales propiamente se definirá a continuación.

En términos fiscales “es un gasto que cumple los requisitos que establece la ley y que son estrictamente indispensables, es decir, un gasto necesario para obtener el ingreso”⁴⁰. Es ésta una definición criticable al ser un tanto escueta, ya que como lo establece el criterio jurisprudencial es cierto que es una partida establecida que la ley permite restar del ingreso para de ésta manera conformar la base gravable del impuesto a pagar, luego entonces es este el objeto secundario de este apartado al decir que las deducciones son necesarias para conformar la base gravable del impuesto, luego entonces es inexplicable que aquellos sujetos que defraudan omiten enterar contribuciones.

³⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho fiscal II, editorial Jure, México, 2007, pág. 152.

⁴⁰ RAMIREZ ESQUIVEL, Georgina Ivonne, artículo Cuento fiscal, Deducciones autorizadas y sus requisitos. Facultad de Administración y contaduría, México, 2009

Para seguir definiendo a las deducciones tenemos que establecer sus requisitos los cuáles son:

- Ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general.
- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
 - Contener impreso el número de folio.
 - Lugar y fecha de expedición.
 - Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.
 - Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
 - Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.
 - Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
 - Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
 - de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

Es pues en resumen, que al presentarse las deducciones presenten un desequilibrio al sistema financiero al no permitir que se conforme la base gravable del impuesto, ya que legalmente se constituye como permisible una deducción, sin embargo, el problema es el uso excesivo de las mismas.

CAPÍTULO II LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS ECONÓMICAS.

Tenemos que aducir en este punto que le nombramos defraudación fiscal al delito en el cual se “*esconde*” por llamarlo de algún modo las ganancias realmente generadas por una persona sea física o moral, no obstante lo anterior nos concentraremos en las personas morales que cometen el ilícito, sin que esto signifique que las personas físicas no lo cometan sino que si empezamos por decir que las personas morales son personas que se forman a partir de personas físicas es más común que cometan este tipo de ilícitos por su extensión y por las operaciones que diariamente realizan, por lo tanto es lógico pensar que de alguna manera cometan este delito con “*la mano en la cintura*”

2.1 Delito en general.

Para dar cauce a este subtema debemos dar primero el concepto de delito, y que mejor que sea el concepto de uno de los maestros más importantes y prominentes de la materia de derecho penal como lo es el maestro Francisco Pavón Vasconcelos, Catedrático de la Facultad de Derecho de la UNAM.

Conjuntamente tenemos que analizar el concepto de cuerpo del delito que es “la actualización en el mundo fáctico de la conducta descrita en la ley penal como prohibida, considerando: a) sólo sus elementos materiales objetivos o en caso de que los contenga; b) los elementos normativos, o los dos anteriores y además los subjetivos, es decir, todos.”⁴¹

⁴¹ SOSA ORTIZ, Alejandro, El cuerpo del delito, “La problemática de su acreditación”, editorial Porrúa, México, 2005, pág. 34

Esto quiere decir que un delito no solamente se va a integrar de los elementos básicos como son la conducta, tipo penal, antijuridicidad, entre otros; sino que además se va a tomar en cuenta lo establecido en las normas, lo cual era por demás decirlo pues es tipicidad, aunque hay circunstancias de modo, tiempo y lugar establecidos en la ley que deben tomarse en cuenta.

Para empezar vamos a analizar el concepto de delito que nos brinda el maestro Francisco Pavón Vasconcelos: “El delito es la conducta o el hecho típico, antijurídico, culpable y punible.”⁴² Ahora, lo único que falta en esta definición es la imputabilidad de un sujeto, dándolo por obvio como lo hace el profesor es un error, según se podría apreciar, debe haber un sujeto que tenga la idea de cometer una agresión y más aún, como se define la imputabilidad es el querer y entender la consecuencia lógico-jurídica que trae consigo, es decir, cometer un ilícito sabiendo lo que es y que una sanción se le impone.

Elemento que sí plasma el profesor Fernando Castellanos Tena al definir al delito como “...una conducta típica, antijurídica, imputable y culpable.”⁴³ Lo cual también enuncia el Código Penal Federal en su artículo siete; y es que es cierto, los delitos deben tener por fuerza ser imputables a un sujeto pues si no es así, entonces se entiende que no hubo una acción al no tener un sujeto al cual no le es aplicándole sus consecuencias. Si no es así entonces no hay ningún delito porque le falta un elemento muy importante.

Aunque existen conceptos más elaborados como el que enuncia el maestro Jiménez Huerta al decir que: “delito es aquella determinada acción tipificada por el legislador, y que, precisamente por esta tipificación, podría automáticamente

⁴² PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, Manual de derecho penal, editorial Porrúa, México, edición 19, 2006, pág. 165

⁴³ CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, editorial Porrúa, México, 12 edición, 2003, pág. 132

considerarse como antijurídica y un elemento de naturaleza subjetiva como la culpabilidad.”⁴⁴ Aún cuando es acertado el concepto, le falta el elemento de la imputabilidad, elemento que es muy subjetivo, es cierto, pero es que realmente no debe darse por hecho dado que como ya se dijo no se puede hablar de delito sin que se hable de que lo quiere y lo entiende.

La definición legal de delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, lo cual implica que es el peor desorden sociológico que entraña el mayor sentimiento de improbidad para con los semejantes y con sí mismo. De lo cual, podemos definir que el delito es aquella conducta antijurídica, puesto que entraña una violación a la ley o como dijera López Betancourt “un mandato del poder público que va acompañada de la amenaza de una sanción”⁴⁵ por lo cual es punible, pero además imputable a un sujeto responsable adecuada a un tipo penal.

2.1.1 Elementos positivos del delito.

Conducta: Es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. El sujeto de la conducta, porque únicamente es el único ser capaz de voluntad y es aquí donde entra la imputabilidad; eso en cuanto a las personas físicas porque en cuanto a las personas morales no pueden delinquir pues éstas en sí, “como ente ficticio carecen de voluntad propia, es pues el administrador quien podría efectuar el delito pues es imposible que a toda la persona moral se le impute el delito pues faltaría la conducta.”⁴⁶

⁴⁴ JIMÉNEZ HUERTA, Mariano, Derecho penal mexicano, tomo I, Editorial Porrúa, 4ª edición, México, 2003, pág. 29

⁴⁵ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho Penal, editorial Porrúa, 9ª edición, México, 2003, pág. 119 y siguientes.

⁴⁶ CASTELLANOS TENA, Fernando, Íbidem, pág. 149

Sin embargo no estamos haciendo una distinción ni estudio específico de personas físicas o morales, sino establecer simplemente que los individuos son los que establecen una conducta la cual es un delito llamado defraudación fiscal que encuadra con un artículo, en este caso el artículo 108 y el 109 de una ley llamada Código Fiscal de la Federación en la cual se establece como delito la defraudación fiscal que será cuando se omita, se escondan documentos o bien se acrediten contribuciones de manera falsa y se engañe al fisco eso será, entonces la conducta, solo al momento de su materialización pues de no materializarse será un tipo penal únicamente.

Elementos de la conducta: “Consiste en un hecho material, exterior, positivo o negativo, producido por el hombre. Si es positivo consistirá en un movimiento corporal productor de un resultado como efecto, siendo ese resultado un cambio o un peligro de cambio en el mundo exterior, físico o psíquico”⁴⁷. De esto es el primer análisis del delito de defraudación fiscal que tiene un tipo penal como lo veremos a continuación, sin embargo es el defraudador, como sujeto activo del delito el que da vida a las palabras del legislador y hacen que surja la conducta para poder de ese modo hablar de usar documentos falsos, acreditar contribuciones nunca cobradas, entre otras cosas que hacen que el delito exista como un acto volitivo del delincuente o defraudador en este caso.

Tipicidad: Para saber lo que es la tipicidad debemos saber primero lo que es el tipo penal definido como: “la descripción abstracta y general que realiza el legislador comprendiendo no sólo la acción u omisión aisladamente, sino además todos los datos que de manera eventual según el legislador concurren

⁴⁷ CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl, Carrancá y Trujillo, Raúl, Derecho penal mexicano, parte general, editorial Porrúa, México, 2003, pág. 275

con éste por ejemplo: la calidad del sujeto activo y el sujeto pasivo, así como el objeto material, las características de ambos, el resultado material, los medios utilizados, las circunstancias del lugar, modo, además de las circunstancias de tiempo, principalmente el ánimo o propósito del autor”.⁴⁸ Lo cual identifica a su vez el cuerpo del delito. Al decir del maestro Alejandro Sosa Ortiz, es “la adecuación o correspondencia a la conducta con todos y cada uno de los elementos del tipo penal”.⁴⁹ Es el hecho convergente de todos los demás hechos de situaciones componentes del delito.

Primeramente, tenemos que decir que la conducta que describe el Código Fiscal de Federación antes de que se someta al análisis de la teoría del delito. No obstante, tenemos un criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de la Nación que dice lo siguiente. “Novena Época, instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Agosto de 2005, página: 1584, tesis: I.2o.P. J/22, jurisprudencia, materia(s): Penal, SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO. CUERPO DEL DELITO, SU COMPROBACIÓN EN SENTENCIAS DEFINITIVAS (LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL).”

La interpretación armónica y sistemática del artículo 122 de la ley adjetiva penal (reformado el veintiocho de enero de dos mil cinco), con los numerales 15, 16, 18, 22 y 29 (éste a contrario sensu) del Nuevo Código Penal, ambas legislaciones para el Distrito Federal, permite afirmar que el cuerpo del delito recepta de manera íntegra el contenido dogmático del tipo penal, tanto objetivo como subjetivo, pues el primer dispositivo establece que dicha figura procesal se comprobará cuando se demuestre la existencia de los elementos que integran la descripción de la conducta o hecho delictuoso, sin hacer distinción de elemento de alguna naturaleza; a su vez, dispone que los componentes de la responsabilidad penal son antijuridicidad y culpabilidad, elementos que deberán estudiarse a título probable en las órdenes de aprehensión y autos de plazo constitucional, de esta manera con mayor razón deberán analizarse al dictar sentencia definitiva, porque es en esta resolución en la que tienen que acreditarse a plenitud dichas figuras procesales que contienen al delito mismo, de tal manera

⁴⁸ Vide, SOSA ORTIZ, Alejandro, Óp. cit, pág. 40

⁴⁹ Íbidem, pág. 41

que los dispositivos 1o. y 72 de la legislación procesal invocada, no rigen sobre la materia en examen.”

Esta descripción siempre está contenida en la parte especial del Código Penal o tratándose de otras leyes en aquellos preceptos que se limiten a definir el delito especial en particular. Por lo que el cuerpo del delito es el delito configurado en sí y no el que por ejemplo en un homicidio el cuerpo del delito sea un revólver o el muerto en sí, sino el estudio del delito y el hecho descrito de privar de la vida.

El maestro Castellanos Tena lo define como: “el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento por el descrito por el legislador.”⁵⁰ Esto significa que debe haber primero un estudio del supuesto ilícito a lo que se le llama averiguación previa; en ésta deben presentarse todas las pruebas que acrediten el cuerpo del delito que erróneamente se cree que es el objeto mismo con que se llevó a cabo tal o cual delito.

Sin embargo, tras el estudio del delito es que se puedan reunir todos y cada uno de los elementos descritos en la ley con sus respectivos elementos de la teoría doctrinal del delito; esto es, que los hechos encaminados a establecerse un delito deben primero investigarse y si los hay entonces debe a la par demostrarse que hubo una acción por un sujeto imputable, etc.

Antijuridicidad: “Es la contradicción objetiva de los valores estatales... en el núcleo de la antijuridicidad, como núcleo mismo de todo fenómeno penal, existe sólo el poder punitivo del Estado valorando el proceso material de la realización prohibida implícitamente.”⁵¹ Esto se trata de un daño que recae sobre parte de la sociedad y que por lo tanto viola los valores de la sociedad. Es decir, es la

⁵⁰ Íbidem, pág.166

⁵¹ Íbidem, pág. 175

acción de la defraudación en sí como su carácter ajeno al bien común, vulnerando un bien jurídico específico como los es el patrimonio de la nación pues es así como empieza todo el problema en el cual se establecen serias faltas de actuación por parte de la autoridad, ciertas alzas a los impuestos y ciertas consecuencias que no podemos soportar más como por ejemplo, el hecho de que se dejen de generar empleos por no tener los recursos suficientes para poder crear los mismos empleos, entre otras consecuencias que vamos a analizar más adelante.

Imputabilidad: “Es el elemento que contiene el juicio sobre la general capacidad de motivación del autor; de la posibilidad de conocimiento de lo injusto se deriva que también en el caso concreto, podía el autor imputable conocer el carácter antisocial de su hacer.”⁵² Es el elemento que indica que las personas sólo tienen la capacidad de saber y entender el delito del cual son autores o bien partícipes. O como lo dijera el maestro Castellanos Tena la es “el soporte o cimiento de la culpabilidad y no como un elemento del delito.”⁵³

Lo cual es en parte cierto, ya que si no se es imputable no se puede demostrar la existencia del delito y por lo tanto no se puede decir que el sujeto es culpable. Es por eso que se enuncia que el sujeto que defrauda es aquel sujeto que tiene la capacidad de saber lo que es defraudar y cuánto dinero defrauda, es por eso que se dice que es imputable pues no es dable entender –y menos cuando se trata de dinero- que un sujeto al momento de defraudar podría encontrarse en un estado de sonambulismo por ejemplo, pues sería un tanto fantasioso.

⁵² CARMONA CASTILLO, Gerardo, La imputabilidad penal, editorial Porrúa, 1999, México, pág. 36

⁵³ CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos elementales de derecho penal, editorial Porrúa, México, 12 edición, 2003, pág. 217

Pues si se trata con cuidado no es posible más que con auxilio de otro individuo que se configure no un sonambulismo pero si un temor fundado. Es esta la razón por la cual se estudia la imputabilidad pues se está hablando de acciones ciertas y que acarrear consecuencias – en las que haciendo hincapié- más adelante se indicarán.

Culpabilidad: “El conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica.”⁵⁴ Es entonces cuando al aplicarlo al delito de defraudación fiscal donde podemos decir que se puede aplicar la culpabilidad a los que defraudan pues establecemos como culpables a los que se les demuestra que han incurrido en alguna de las conductas señaladas por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es por eso que nos encargamos de citar la teoría del delito aún cuando sabemos que el delito de defraudación fiscal es un delito federal, de los denominados de tipo autónomo, sin embargo, es por su carácter de delito por lo que se estudia como tal a la luz de la mencionada teoría del delito, aún cuando sabemos que se estudiará el delito más adelante.

Punibilidad: “Consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta.”⁵⁵ Especial interés nos merece le análisis de este punto pues como lo establece el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación son:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de **\$1, 221, 950.00.**
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de **\$1,221,950.00** pero no de **\$1, 832, 920.00.**
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de **\$1, 832, 920.00.**

⁵⁴ Íbidem, pág. 233

⁵⁵ Íbidem, pág. 275

Y es a partir de aquí donde inician los problemas, debido a que como se puede ver las cantidades constituyen un problema serio para la punibilidad del delito de defraudación fiscal, pues como lo establece el precepto anterior se establecen años de prisión debido a las cantidades, en vez de decir que hay una tabla rasa sobre las cantidades expuestas en el Código Fiscal, y esto no es el peor problema el problema más serio es el siguiente:

“Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento. “

Es este el problema que nos atañe en este momento, pues es que no podemos pasar por alto tal absurdo, es cierto que ayuda a frenar ciertas conductas de los defraudadores fiscales sin embargo, esta es la frase que aniquila la economía mexicana; debido a que se llega a rebajar la pena hasta el cincuenta por ciento, y hasta se puede decir que hay “atajos” por los cuales se pueden inclusive llegar a no penalizarse el delito en ciertas ocasiones, teniendo como excusa las donaciones y las organizaciones altruistas por las cuales no hay cobro alguno de impuestos.

Lo cual constituye un vacío legal al que nos referimos al omitir expresamente cantidades que sean más específicas, más por el contrario se puede ajustar con la aplicación legal de todos los impuestos existentes. Tan debe de ser así que no se puede dejar ese vacío solo con las inexistencias que desencadenarían un gran fracaso para el sistema tributario mexicano, así como para el poder legislativo; sin decir que sería una gran derrota para nuestro país, que acarrea consecuencias que obligarán a crear un círculo vicioso aparentemente inofensivo, no obstante con el paso del tiempo provocará la irremediable pérdida total de recursos.

2.1.2 Elementos negativos del delito.

Ausencia de conducta: A decir del maestro Castellanos Tena “es uno de los aspectos negativos, o mejor dicho impositivos de la formación de la figura jurídica delictiva, por ser la actuación humana, positiva o negativa, la base indispensable del delito como de todo problema jurídico.”⁵⁶ En este respecto tenemos que expresar que no hay una situación igual en el delito de la defraudación fiscal, ya que solamente se comete dicho delito cuando se realiza alguna de las acciones que describe el código fiscal, de lo que se tiene que decir que si no hay tipo estrictamente no habrá cuerpo del delito, pues no se podrá demostrar la defraudación fiscal si no se engaña al fisco como lo establece el Código Fiscal.

Ausencia de tipo y de tipicidad: Al decir del mismo autor es “cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal, se presenta el aspecto negativo denominado *atipicidad*. Así si la conducta no es típica jamás podrá ser delictuosa.

Suele distinguirse entre ausencia de tipo y de tipicidad; la primera se presenta cuando el legislador, deliberada o inadvertidamente, no describe una conducta que, según el sentir general, debería ser incluida en el catálogo de delitos.

Causas de atipicidad.

- a) Ausencia de la calidad o del número exigido por la Ley en cuanto a los sujetos activos y pasivos.
- b) Si falta el objeto material o el objeto jurídico.
- c) Cuando no se dan las referencias temporales o espaciales requeridas en

⁵⁶ Íbidem, pág. 163

el tipo.

d) Al no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados por la Ley.

e) Si faltan los elementos del injusto legalmente exigidos, y

f) Por no darse, en su caso, la antijuridicidad especial.”⁵⁷

Estas causas son realmente determinantes en el caso de cualquier delito de índole penal, mas como ya se dijo tenemos que asegurarnos de que se cumpla lo establecido en el Código Fiscal para darnos cuenta de que se puede analizar a la luz de la teoría del delito, sin embargo, es cierto entre otras de estas causas que si falta el objeto material, obviamente no habrá delito alguno que perseguir.

Ausencia de antijuridicidad: “Puede ocurrir que la conducta típica esté en aparente oposición al derecho y, sin embargo, no sea antijurídica por mediar alguna causa de justificación. Luego entonces las causas de justificación constituyen el elemento negativo de la antijuridicidad.”⁵⁸

En este caso no puede hacerse tan ampliamente un análisis pues no puede darse el caso de que se crea la existencia de una defraudación fiscal por legítima defensa ni por temor grave, ni mucho menos por cumplimiento de un deber, lo cual no puede excluirse tan fácilmente la antijuridicidad del delito de defraudación fiscal.

⁵⁷ Op. Cit., págs. 175 y 176

⁵⁸ Op. Cit. , pág. 182

Causas de justificación: “Son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica.”⁵⁹ Como ya se ha dicho no puede excluirse el delito de defraudación fiscal por estas causas, solo si no existe el bien material del delito o bien sino se configura dentro de la descripción dada por el legislador establecida por el código Fiscal de la Federación.

Inimputabilidad: “Es la afectación o la anulación ya sea del desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad”⁶⁰ En este caso resulta desde nuestro punto de vista es irrisorio que no se le aplique la pena a una persona, por tener una supuesta afectación mental o alguna otra causa que impida castigar el delito de defraudación fiscal, es imposible que pueda excusarse el delito de defraudación fiscal de esta manera.

Inculpabilidad: “Consiste en la absolución del sujeto en el juicio de reproche, operando al hallarse ausente el conocimiento y la voluntad”⁶¹ Aquí cabe la posibilidad de un error por parte de la autoridad, aunque, la forma más común de que no exista el delito y lo sea culpado el que fuera ya procesado en este momento sería la desaparición del objeto material del delito.

Ausencia de punibilidad: “En función de las excusas absolutorias no es posible la aplicación de la pena. Las excusas absolutorias son aquellas que dejando insubsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena.”⁶²

⁵⁹ Op. Cit. , pág. 183

⁶⁰ Op. Cit. Pág. 223

⁶¹ Íbidem, pág. 257

⁶² Íbidem, págs. 278 y 279

Nos ayudamos de la exposición de la teoría del delito, sólo para “desglosar” el delito de defraudación fiscal, ya que debe de existir una conducta, un tipo que mas que otra cosa es un tipo especial y que si no se integra en su ley respectiva, no puede procederse penalmente, es antijurídico -con lo antijuridicidad significa-, es punible, es culpable e imputable a un sujeto y por ende sancionable, por lo cual se desglosó la teoría del delito, aun cuando sabemos que es un delito especial contenido en el Código Fiscal de la Federación y no en el código fiscal, sin embargo es un delito y como tal se le analizará.

2.2 Estudio monográfico del delito de defraudación fiscal

En este punto hallase justificación a la teoría del delito enunciada y desglosada líneas arriba, toda vez que estamos en presencia de un delito toda vez que esta es una conducta típica, antijurídica, imputable a un sujeto (persona física), por ende culpable y punible. Aún cuando sabemos que es un delito especial.

Luego de demostrar lo anterior hemos de descifrar el motivo del ilícito, quiénes se sujetan al supuesto de dicha conducta indebida, sus medios comisivos, así como sus consecuencias. Así como un sucinto estudio de cual es un arma muy eficaz para combatir dicho delito.

Así podremos después proponer una probable solución para corregir el problema que directa o indirectamente nos perjudica. El diccionario para juristas establece que el delito de defraudación fiscal es el "caso especial del delito de estafa, que comete el que abusa de la inexperiencia o necesidades de un menor o incapaz, haciéndose firmar cualquier tipo de documento en perjuicio de él o de otro."⁶³ Este concepto es medianamente válido, pues no se trata de un

⁶³ PALOMAR DE, Juan Miguel, Diccionario para juristas, editorial Porrúa, México, 2003

incapaz al que se estafa sino de una estafa al Estado.

2.2.1 Elementos que integran el cuerpo del delito de la defraudación fiscal.

“El cuerpo del delito de defraudación fiscal está integrado por el conjunto de elementos objetivos o externos del engaño o el aprovechamiento del error de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los elementos del engaño pueden ser: facturas falsas, contratos falsos o cualquier documento falso, ya en el aprovechamiento de errores puede ser: una conducta del inculpado que materialice su toma de ventaja, de un acto equivocado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”⁶⁴ Esta es la primera muestra de la utilidad de la teoría del delito, luego sabemos que dicho aprovechamiento es muy común por personas tanto físicas como morales en contra de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Sin embargo no es de nuestro agrado el que se afronte al problema con impuestos que por demás son elevadísimos como contrapeso al problema, lo cual resulta como paliativo al mismo, sin embargo no es una solución sino una afectación a la misma población en el sentido de que el pueblo mismo se ve afectado ya que no importa que tanto suban el salario mínimo solo será mínimo y el poder adquisitivo muy poco.

⁶⁴ MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, Defraudación fiscal 2001. preguntas y respuestas, ISEF, 2007, México, pág.143

2.2.2 Sujeto activo.

El sujeto activo -por vaga que sea su conceptualización- se concreta según el maestro Castellanos Tena como “el único ser capaz de voluntad”⁶⁵ de lo cual se desprenderá su responsabilidad penal.

Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- 1 “Conciertan la realización del delito.
- 2 Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- 3 Cometan conjuntamente el delito.
- 4 Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- 5 Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- 6 Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- 7 Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.”⁶⁶

El primer punto hace referencia a los autores materiales del delito, realizando, como lo dice, la conducta o el hecho descrito en la ley (es decir ajustados a una cierta tipicidad según el segundo punto) el tercer punto habla de una posibilidad de coautoría -es por esta cuestión que establecimos la teoría del delito, con el fin de hacer entender cuál es la metodología que debe seguirse en este tipo penal.- o como lo dice el punto consecuente con ayuda de lo que se llama un auxiliador actuando voluntariamente o lo induzcan (vis mayor) a cometer el mismo.

Son autores o partícipes del delito de defraudación fiscal en sí según el CFF:

1. Los que acuerden o preparen su realización.
2. Los que lo realicen por sí;
3. Los que lo realicen conjuntamente;
4. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
5. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;
6. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;

⁶⁵ CASTELLANOS TENA, Fernando, óp. cit, pág. 149

⁶⁶ Íbidem, pág. 144

7. Los que, con posterioridad a su ejecución auxiliien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito, y
8. Los que, sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Conforme al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación:

“será el sujeto activo 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.”

El maestro Octavio Alberto Orellana Wiarco, establece acertadamente que “sólo la persona física que además sea imputable podrá cometer el delito de defraudación fiscal; generalmente lo podrá llevar a cabo aquella persona que reúna la calidad de contribuyente o de representante legal u obligado solidario, o retenedor de este, e incurra en la conducta típica, y por excepción podrá cometer el delito de defraudación fiscal, cualquier persona.”⁶⁷ Lo cual es acertado, debido a que es irrisorio que se crea que una persona moral siendo una ficción cometa un delito que no es una ficción, máxime cuando se tiene una persona física para su administración quien es el sujeto activo propiamente de la defraudación fiscal.

2.2.3 Víctima u ofendido.

Según el citado maestro Castellanos Tena es víctima “el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma.”⁶⁸ Y ofendido “es la persona que resiente el daño causado por la infracción penal.”⁶⁹ En este caso será la víctima la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el ofendido el contribuyente al corriente en el pago de sus impuestos.

⁶⁷ ORELLANA WIARCO, Alberto, óp. cit., pág. 95

⁶⁸ CASTELLANOS TENA, Fernando, óp. cit., pág.151

⁶⁹ Ídem

2.2.4 Medios comisivos.

En este punto hemos referirnos a cual es el modo de consumir el delito, que como nos dice el maestro Millán es “de naturaleza instantánea, por lo cual se consume hasta que el contribuyente se presenta, ante la oficina autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que normalmente es un banco, su declaración fiscal y esta es debidamente recibida y sellada por la institución referida y no cuando el contribuyente incluye dentro de su contabilidad documentos falsos, mientras no confirme su deseo de engañar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público entregando, a la oficina bancaria, su declaración fiscal, donde se encuentran asentados los engaños antes aludidos.”⁷⁰

El medio más socorrido para llevar a cabo este delito es el engaño, que “consiste en provocar mediante argucias, artimañas maquinaciones o cualquier otro medio, un falso conocimiento de la realidad en el sujeto pasivo, el cual, en el caso particular de la defraudación fiscal, tiene como objeto la omisión total o parcial del pago de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido ambos con el consecuente perjuicio que se cause al Fisco federal.”⁷¹

Además de que “derive de erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades gravadas” así como que se refiera únicamente a “un tipo de actividad gravada”.⁷² En el caso en que “el contribuyente sea una persona física y sea esta quien ejecuta materialmente los actos de consignar los datos falsos, no habrá ningún problema de atribuirle la responsabilidad de la conducta, pues esa misma persona es la que obtiene un beneficio indebido y

⁷⁰ MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, Defraudación fiscal 2001, preguntas y respuestas, ISEF, 2001, México, pág. 145

⁷¹ HIGUERA MICHEL, Ambrosio, Defraudación fiscal, INACIPE, primera edición, 2008, México, pág. 31

⁷² *Íbidem*, pág. 142

tiene el dominio del hecho, porque depende directamente de ella la decisión de pagar u omitir indebidamente el pago de las contribuciones a su cargo.”⁷³

Otros modos de hacerlo son mediante oficinas off shore, empresas fantasmas dentro del país o paraísos fiscales, estos últimos de los que hablaremos a continuación.

2.3 Paraísos fiscales

Este es el destino del dinero objeto de la defraudación fiscal, lo cual generalmente va acompañado de alguno de los medios comisivos de éste delito como los que marca el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Esto como bien veremos después se ve reflejado en la creación de fideicomisos, empresas o cualquier otra figura “fantasma” por así decirlo, refiriendo a que tales fideicomisos o empresas son inoperantes e inclusive monetariamente inservibles. Lo anterior debido a la movilidad de capital vinculada con la competencia impositiva buscando atraer cartera e inversión directa.

Propiciando a su vez la pérdida de control financiero, provocando un desequilibrio al nivel mundial, resultando que las personas físicas obtengan ingresos por inversiones libres de la imposición fiscal del país anfitrión en cualquiera de las economías del mundo faltando al ingreso de proporcionalidad y equidad, por la distorsión de los recursos tributarios generando un alza de impuestos existentes y la creación de nuevos ingresos.⁷⁴

⁷³ Íbidem, pág. 147

⁷⁴ Cfr. BETTINGER BARRIOS, Herbert, et al. Doble tributación, ISEF, 1999, México, pág. 189

Esta es una de las medidas defraudadoras que suelen tomarse, debido a que muchas personas morales se constituyen como no legales en otros países, pero si como legales en este país y lo peor es que no se lleva a cabo una revisión a fondo.

2.3.1 Definición.

"La expresión paraíso fiscal se la ha utilizado para definir algunas jurisdicciones, tanto desde un concepto global que abarca todos los aspectos incorporados a esta idea, se utiliza para describir al país o localidad que no aplica ningún impuesto sobre la renta o ganancias; o que aplica una tasa de impuesto relativamente baja en comparación con la tasa de impuestos normalmente empleadas en los principales países industrializados; o que ofrece alguna particularidad en sus leyes tributarias que asigne tratamiento favorable a personas o transacciones específicas."⁷⁵

Dentro de las características más comunes de un paraíso fiscal se encuentran las siguientes:

- I. "Ausencia o favorable nivel de tributación: Se puede estratificar en cuatro niveles:
 - Países o dependencias con inexistencia de tributación.
 - Países o dependencias que únicamente gravan los actos y actividades dentro de su territorio, y no los ingresos territoriales.
 - Países que gravan los actos y actividades en su territorio y los ingresos extraterritoriales a muy baja tasa; cuentan, asimismo, como una red importante de tratados para evitar la doble tributación.

⁷⁵ RIVEIRO, Ricardo Enrique, Paraísos fiscales. aspectos tributarios y societarios, integracional, 2001, Argentina, pág. 177

- Países que privilegian fiscalmente ciertos tipos de operaciones y sociedades.

II. Ausencia de retención de impuestos en la fuente sobre dividendos o intereses al exterior.

III. Secreto y confidencialidad financiera, bancaria o ambos.

IV. Regulación bancaria liberal.

V. Red de comunicaciones y transportes.

VI. Cercanía a los centros financieros importantes.

VII. Servicios jurídicos y contables.

VIII. Simplicidad para las incorporaciones.

IX. Leyes societarias modernas.

X. Sistema legal.

XI. Sin convenios de doble imposición.

XII. Estabilidad política y económica.

XIII. Absoluta libertad cambiaria.

XIV. Incentivos a las inversiones.⁷⁶

Causas todas que padece México, en el mejor de los escenarios, sin embargo el fisco podría darse a la tarea de reforzar esfuerzos con los organismos internacionales, para lo cual se dirá ya se ha hecho sin embargo, proponemos algo diferente; es una posible solución, es coordinarse con los sujetos internacionales para la efectiva investigación del ilícito.

⁷⁶ Íbidem, pág. 215

2.3.2 Paraísos fiscales según la OCDE.

“La designación de jurisdicciones de baja fiscalidad no resulta sencilla pero se realiza mediante tres métodos:

- 1) Sistema de listas;
- 2) Relación con un porcentaje determinado.
- 3) Comparación entre el gravamen que corresponde a la empresa residente partícipe y la empresa no residente participada.

El método que más nos interesa es el método de listas, pues la misma OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) se da a la tarea de publicarlas, existiendo:

- Listas negras: Es un sistema taxativo, preciso, determinado y excluyente. La inclusión de un país que tuviese un régimen privilegiado específico respecto de un tipo de sociedades, sin embargo, carece de una actualización automática en tiempo y forma. Por último, la redacción de listas negras lleva la subjetividad propia del país que las establece y el tiempo de su preparación.
- Listas blancas: las listas blancas enumeran territorios o países sobre los cuales las transacciones no están sujetas a limitación alguna, aunque con la peligrosidad mencionada de olvidos, injusticias y referencias absolutas que no son tales. Con la ventaja de la certeza que proporciona al contribuyente la utilización sin ningún tipo de cercenamiento fiscal de la jurisdicción extranjera incluida.
- Listas grises: Donde se enumeran los países considerados paraísos fiscales y no sujetos a limitación tributaria alguna, salvo que se utilicen de estos cierto

tipo de entidades o ciertos privilegios impositivos que ostentan.”⁷⁷

Según un documento lanzado por la misma OCDE la lista negra y las listas grises las componen los siguientes países:

- “Costa Rica
- Malasia
- Filipinas
- Uruguay

Lista gris:

- Singapur
- Brunei
- Chile
- Guatemala
- Austria
- Bélgica
- Luxemburgo
- Suiza

Lista menos gris:

- Alemania
- Argentina
- Australia
- Barbados
- Canadá
- China
- Chipre
- Corea
- Dinamarca
- Emiratos Árabes Unidos
- Eslovaquia
- España
- Estados Unidos
- Finlandia
- Francia
- Grecia

⁷⁷ Íbidem, Págs. 191-103

- Guernesey
- Hungría
- Irlanda
- Isla de Man
- Islandia
- Islas Virgenes US
- Italia
- Japón
- Jersey
- Malta
- Mauritius
- Mexico
- Noruega
- Nueva Zelanda
- Países Bajos
- Polonia
- Portugal
- Reino Unido
- Rusia
- Seychelles
- Sudáfrica
- Suecia
- Turquía
- Liberia
- Liechtenstein”⁷⁸

Estos son los probables destinos de los grandes capitales que son producto de la defraudación fiscal; como se sabe son efecto o resultado creando una causa como pueden ser fideicomisos, sociedades, entre otras artimañas.

⁷⁸ www.ocde.org.mx, 18/01/2011, 20:30 p.m.

CAPÍTULO III FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Esta es a nuestro parecer la herramienta eficaz que podrá detener este problema, pues intentamos sostener que sólo mediante las entidades estatales podremos deshacernos de esta dificultad.

Y son estos los que deben corregirlo con sus facultades coordinándose con el sistema judicial de manera más directa para combatirla, ¿de qué manera? Sencillo; lo que se pretende decir es que si se tiene un órgano como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo único que debe hacerse es ejercer las facultades de revisión de la Secretaría de hacienda con una periodicidad más cerrada, forzando a estar al corriente en el pago de sus contribuciones.

Obligando a ejercer con justicia y rectitud al Ministerio Público Federal, de manera pronta y expedita al mando del poder judicial de la nación.

3.1 Acto de molestia.

Según el maestro Burgoa Orihuela “un acto de molestia consiste simplemente en una simple molestia, o sea, en una mera perturbación o afectación a cualquiera de los bienes jurídicos...”⁷⁹

Lo anterior en un sentido genérico, pues según el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación los requisitos que deben tener los actos administrativos son:

- I. “Constar por escrito en documento impreso o digital.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

⁷⁹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Garantías individuales, Editorial Porrúa, 39ª edición 2004 México, pág. 591

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.”

Una vez enunciados los requisitos diremos que sería totalmente más eficaz que se verificasen todos los elementos anteriores pues lo contrario da lugar a corruptelas y malos manejos, por el contrario, si se verifican todos los elementos seríamos capaces si no de erradicar el problema, si de combatirlo.

3.1.1 Inviolabilidad del domicilio fiscal.

Para referirnos a la inviolabilidad del domicilio fiscal primero tenemos que referirnos a lo que significa domicilio fiscal según el artículo 10, fracción II de Código Fiscal de la Federación para el caso de personas morales como es el caso del que estamos tratando:

“II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.”

Para continuar, debemos puntualizar sobre la inviolabilidad del domicilio fiscal es entonces el hecho de no “invadir” por enunciarlo de alguna manera en el domicilio fiscal, ya que la propia Constitución dice en su artículo 16 primer párrafo que “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

Luego entonces se podrá hablar del “concepto” que deseamos tratar en este apartado, debido a que estamos hablando de personas morales, siendo estas personas que se forman de personas físicas (o sea una ficción jurídica) y no teniendo éstas personas otro domicilio más que el fiscal, entonces es claro que

se puede hablar de inviolabilidad del domicilio fiscal uniendo las dos ideas legales expresadas líneas arriba resultando lo siguiente.

Que la autoridad fiscal ciertamente puede realizar sus facultades de comprobación, sin embargo no puede molestar a persona moral alguna en el local en donde se encuentre la administración principal del negocio siendo nacionales o si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento sin motivación o fundamentación; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen sino mediante mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

3.1.2 La exigencia del mandamiento escrito.

Esta es la parte final, pero no menos importante del concepto de acto de molestia y más específicamente de la inviolabilidad del domicilio fiscal, ya que como se dijo anteriormente no se puede “transgredir” en el domicilio fiscal de persona moral alguna sino por virtud de mandamiento escrito que fundamenta la Carta Magna Federal de la Nación en su artículo 16, párrafo XI al expresar:

“...se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”

Sostenido lo anterior por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación al asentir que como ya se dijo, se habla de un acto administrativo pero con los requisitos siguientes:

“I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.”

Las palabras anteriormente esgrimidas son para únicamente indicar que es necesario que la autoridad fiscal debe “llenar o reunir” estos requisitos en una orden de visita, lo cual le dará pié a ejercer sus facultades de comprobación establecidas a partir de artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Es por citar un ejemplo, de existir un contribuyente que no entera las contribuciones fiscales de la manera correcta, la autoridad fiscal debe investigarlo; para lo cual deberá de tener en su poder una orden de visita en la mano, pues en caso contrario no será otra cosa que una violación al domicilio fiscal de la persona moral, ahora bien, en caso de tener una orden de visita en la mano, el contribuyente puede dar paso a la autoridad o no encontrarse para lo cual se dejará un citatorio. Lo cual le permitirá a la autoridad fiscal ejercer fiscal sus facultades aludidas anteriormente.

“De esto la exigencia del mandamiento escrito, sin embargo no basta con que este se emita para realizar algún acto de molestia en alguno de los bienes jurídicos que menciona el art. 16 constitucional, sino que es menester que al particular afectado se le comunique o se le dé a conocer. Esta comunicación o conocimiento pueden ser anteriores o simultáneos a la ejecución del acto de

molestia”⁸⁰.

Y si faltara alguno de los requisitos en el mandamiento escrito constituye una violación al mismo como en el caso de la firma, tan simple como eso lo cual ilustra la siguiente tesis “novena época, instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, Diciembre de 2001, página: 1730, tesis: VI.1o.P.20 K, tesis Aislada, materia(s): Común. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEXTO CIRCUITO. Amparo en revisión 248/2001. 16 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Vélez Barajas. Secretario: Juan Carlos Ramírez Benítez. FIRMA, FALTA DE, EN UN MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE. CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en donde dicho mandamiento escrito, para acreditar que proviene de autoridad competente, deberá estar firmado por quien esté facultado para ello, por ser la firma el signo gráfico con que se valida la intervención de las personas en cualquier acto jurídico y, por ende, con la cual se autentifica dicho mandamiento; por lo que en caso de que tal escrito, aun encontrándose fundado y motivado, no esté firmado por la autoridad competente, será violatorio de garantías.”

Respecto de la tesis anterior es importante decir que el acto de autoridad no sólo constituye un acto de molestia, sino una medida mal aprovechada por la misma autoridad pues, sin ser una gran carga de trabajo, el poder que alberga dicha herramienta es tan grande incluso se propone tener una mayor profundidad en efectuar dichas actividades que el subir impuestos, debido al menoscabado poder adquisitivo de la población.

⁸⁰ CARRASCO Iriarte, Hugo, Derecho fiscal constitucional, 4ª edición, editorial Jure, México, pág. 28

3.2 Visita domiciliaria.

Aquí hemos de establecer cuáles son los más importantes procedimientos de la visita domiciliaria, así como sus generalidades y su motivo; lo que nos importa en éste apartado es simplemente dar a conocer cuál debe de ser el proceder de las autoridades fiscales según la ley.

Elementos que son de suma importancia, pues es la base de nuestra propuesta al querer demostrar parte de las injusticias en nuestro país que tienen que ver con el dinero. Lo que sucede cuando el fisco haciendo uso de sus facultades hace una exigencia del pago de los impuestos.

3.2.1 Regulación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En sistema legal mexicano la base fundamental de una visita domiciliaria se encuentra en lo previsto en el artículo 16 de nuestra carta magna, el cual establece:

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

...

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

Todo esto como facultades o rango de acción delegado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y más precisamente en el Servicio de Administración Tributaria.

3.2.2 Regulación legal secundaria.

En este apartado nos ocuparemos de abordar uno de los actos de fiscalización más importantes, como lo es la visita domiciliaria, la consideramos importante pues se trata de un proceso que en caso de ser aplicado con mayor eficacia resultaría muy útil para combatir la defraudación fiscal en este país.

Como ya se ha dicho en líneas más arriba el artículo 16 de la Constitución Política de este país establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, lo cual es un principio básico, al mismo tenor el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece que todo acto de autoridad fiscal debe contener los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

Todo lo anterior, porque si se trata de un visita domiciliaria, por ende un acto administrativo legal que pretenda ayudar a mitigar el problema denominado defraudación fiscal, debe existir entonces con estas características, pues de lo contrario sería un acto de abuso por parte de la autoridad, ya que además de tener los requisitos anteriores, debe notificarse y la notificación según el artículo 134 debe hacerse de la siguiente manera:

- I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
- II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación, Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

V. Por instructivo, que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

La anterior notificación se deberá llevar a cabo en las oficinas de la autoridad fiscal o bien en el domicilio fiscal del contribuyente como lo establece el artículo 136 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 136. Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

Las notificaciones también se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de este Código. Asimismo, podrán realizarse en el domicilio que hubiere designado para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

...

Ahora bien, si la persona a quien va dirigida la notificación no se llegara a encontrar el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación expresa que se dejará citatorio atendiendo lo siguiente:

Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

...

Todos estos requisitos deben ser cubiertos para proceder a la orden de visita y lo decimos de esta manera, ya que si el acto se efectúa sin apearse a las exigencias mencionadas, el acto no se considerará como legal definitivamente. Y consiguientemente en la orden de visita domiciliaria, en virtud del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación se hará constar:

- “El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitar.
- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente.
- Tratándose de las visitas domiciliarias a que refiere el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita que se trate.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.”⁸¹ Las autoridades fiscales, los visitados, los responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente.

Según lo establecido por el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece como se desarrollará la visita domiciliaria, pues el mismo artículo en comento en su fracción primera establece que se deben levantar actas por los hechos u omisiones:

- I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los

⁸¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Óp. Cit., pág. 227

hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

Esto es el fundamento básico consignado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y es un elemento básico a nuestro parecer, pues como ya se aludió se encuentra establecido con anterioridad en la suprema ley de la nación y sería inválido este proceso en caso de no seguirse como se relatará a partir de éste punto.

El maestro Rodríguez Lobato en su obra expresa que se consideran como hechos “la presentación e identificación de los visitadores; la identificación del visitado; la exhibición a los visitadores de declaraciones, avisos libros y demás documentación contable; la fecha de los asientos contables, las cantidades anotadas en los libros de contabilidad, y en las declaraciones; las características y contenido de la documentación que respalda a los asientos contables, etc.”⁸²

Si bien es cierto el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece también que “...la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...” también lo es que la autoridad no debe exceder su actuar y fundamentar, así como motivar dicho actuar; ya que la visita domiciliaria debe ser legal, pero debe tender a resolver a nuestro punto de vista

⁸² Rodríguez Lobato Raúl, Derecho fiscal, segunda edición, pág. 223, editorial Oxford University Press, 1998, México

el problema de la defraudación fiscal, para lo cual se debe llevar a cabo con todas las formalidades de la visita domiciliaria

También ha de apuntarse que el citado artículo 46 en su fracción II establece lo siguiente:

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 de este Código.

Lo anteriormente esgrimido en la fracción II es aplicable si se presenta el caso de que desde el principio se hubiera señalado que además de la casa matriz existiera algún otro establecimiento de actividades además del señalado como domicilio fiscal, siguiendo para este fin la misma tónica constitucional de dos testigos y levantamiento de actas circunstanciadas cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 44 fracción segunda que ordena:

II. Si al presentarse los visitantes al lugar en donde debe practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

El mismo artículo 44 en su fracción III hace referencia a la identificación de los visitantes, así como la designación de testigos al establecer:

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberá identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que se designe a dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar ésta situación en el acta que levanten sin que ésta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Es claro que la visita debe de hacerse en estricto apego a la ley, ya que el visitado no podrá sustraerse de la justicia, ni tampoco podrá esconder la

información que sea necesaria para la misma visita domiciliaria, pero tampoco podrá dejársele en desventaja legalmente hablando con el hecho de no darle derecho a nombrar testigos que hagan el proceso más lo mas legal posible.

Para continuar, el mismo artículo 46 en su fracción III al respecto del aseguramiento de la contabilidad establece que:

III. Durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en inmuebles, archiveros u oficinas que se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de ésta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y las dos anteriores. En el caso de que algún documento no se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

Esta es una disposición un poco difícil de tocar, ya que, estamos hablando de contabilidad y aseguramiento de bienes y a reserva de lo que esto significa, bien se podría decir que la autoridad fiscal debe revisar minuciosamente todo lo que en cuanto a información se refiere, con la figura del depositario que se basa en que un tercero o hasta el mismo contribuyente puede tener un bien que la autoridad le designe a su custodia, sin embargo solo es su custodia, es decir, la autoridad lo tiene en su cuidado.

Ahora bien, en referencia a las actas parciales el multicitado artículo 46 en su fracción IV del Código Fiscal de la Federación al respecto de las actas parciales dice que:

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Esta es como lo habíamos venido estableciendo la disposición emanada de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, solo debemos agregar que para esto el visitado debe aportar toda la información que la autoridad le requiera para que de esta manera no se encuentre en responsabilidades de índole ajena a la fiscal. El mismo artículo 46 del Código Fiscal sigue diciendo que:

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Lo cual quiere decir que si hubiere información que implique un alto en el desarrollo de la visita, habrá de circunstanciarse, así como información que conozcan terceros, con derecho a desvirtuar hechos, esto sólo si ya se levantó acta final, aquí es la gran interrogante ¿hechos por desvirtuar? La respuesta es sí, hechos por desvirtuar y se dice esto ya que se le debe dar al visitado la garantía de audiencia pues no se debe hablar de que se trate como culpable a quienes no lo merecen, sin embargo de eso hablaremos luego.

Ahora bien con respecto a hechos consignados el gnomio citado expresa que:

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Es claro que se tendrán por consignados, pues como ya se dijo es una circunstancia en la cual el visitado en caso de no haber nada que esconder, en uso del dicho el que nada debe nada teme; debe de defenderse también y decir

que es lo que ha hecho y que no ha hecho esto para evitar el penoso trance de un juicio de cualidad diversa a la fiscal

Ahora, estamos acercándonos casi al final de este tema y encontramos el caso de que resulta difícil continuar o concluir la visita para lo cual el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación fracción quinta establece:

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

Claro está que el mismo precepto indica que se debe de circunstanciar, debido a que se apega a la ley fundamental, ahora bien, esto no le da derecho al contribuyente de escapar de la visita, pues como se podría pensar comúnmente estaría escondiendo algo y es este el punto al cual se deseaba llegar; que al fin de cuentas si huye se tendría que suponer que hay un asunto turbio y que por lo tanto se podría hallar culpable de algo o quizá no, sin embargo pensemos que es así, es decir, pensemos que el resultado de la visita es que el contribuyente en verdad omitió pagar u omitió entregar información o evadió al fisco sin meternos en el problema de que sea de manera legal o ilegal, sin embargo, en caso de que el contribuyente haya evadido ilegalmente a la autoridad, la misma autoridad fiscal debería de poner especial cuidado.

Pues el mismo contribuyente al evadir ilegalmente no es un sujeto de confianza y se le debe negar el derecho de auto-determinarse fiscalmente hablando, pues no es un sujeto honesto y a la autoridad le compete determinar al contribuyente. Respecto de firmas, cierre y entrega del acta final el artículo 46 fracción sexta lo siguiente:

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Es como ya se dijo, un mandamiento lógico pues nos remontaríamos al supuesto anteriormente planteado, al en que el contribuyente se sustrajo de la justicia y entonces al no estar no hay motivo para consecuentarlo y solaparlo y sus testigos se enfrentarían a un encubrimiento, también se debe decir que las actas parciales formarán parte del acta final:

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Luego entonces vamos a hablar de que la autoridad cometió alguna falta, lo que al respecto el mismo artículo 46 del código Fiscal en su fracción VIII establece que:

VIII. Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Es como lo dijimos, una situación en que la autoridad cometió una falta que al no corresponder a la garantía de audiencia para con el contribuyente, claro esto pensando que el contribuyente no ha incurrido en una falta, se tiene que reponer el procedimiento subsanando el error en si para que pueda seguir el procedimiento. Siguiendo con el último párrafo del mismo artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos

mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

De lo anterior debe aducirse que no hay ya ningún hecho que sea superviniente por así mencionarlo o que hubiera una información que constituya un hecho relevante, sin olvidar que existe un plazo mencionado por la autoridad que es de doce meses para llevar a cabo la visita como lo menciona el mismo artículo 46 –A en su primer párrafo:

Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación...

Cabe destacar que si hay ya se concluyó la visita y el mismo visitado aporta información diferente se podrá iniciar una nueva visita atendiendo a lo siguiente en el último párrafo del artículo 46:

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

El mismo artículo 46-A del código Fiscal en su párrafo segundo establece lo siguiente:

- El plazo se suspenderá en los siguientes casos:

1. Huelga: A partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
2. Fallecimiento: El fallecimiento del contribuyente hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
3. Cuando se desocupe su domicilio fiscal: Cuando el contribuyente desocupe su domicilio sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
4. Cuando no atienda el requerimiento de solicitudes de información: Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses.

Estamos hablando de caso que son pues un poco difíciles de tocar ya que si se analiza uno por uno es un tanto largo y en algunos casos, posiblemente ocioso por caer en irreverencia por tratarse de casos como el fallecimiento, sin embargo; tenemos que decir que con los demás casos se estaría hablando de un contribuyente que se sustraiga de la justicia con facilidad.

Todo lo anterior, se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, el propósito por el cual se expone el procedimiento de visita domiciliaria es por lo siguiente, la autoridad fiscal debe ejercer las siguientes acciones:

- “Rectificar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes y avisos, para lo cual las autoridades podrán

requerir al contribuyente la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate.

- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como para que proporcionen datos, otros documentos o informes que se le requieran.
- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes o mercancías.
- Allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley concede a la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal en términos del Código de Procedimientos Penales Federal.”⁸³

El que se haga constar este mismo apartado es para justamente situar al lector a que como hemos dicho el problema existe y tenemos que solucionarlo y no tenemos que “apuntar con dedo de fuego” como se dice comúnmente, ya que no podemos hablar de un común de sujetos defraudadores solamente que hay empresas defraudadoras y que el mal existe, sin embargo debemos corregirlo.

⁸³ SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación práctica del Código Fiscal Introducción al derecho fiscal, ISEF, 2005, pág. 200

3.3 Revisión de gabinete.

Estos actos de fiscalización consisten en que se requiere a las personas para que se exhiban en el domicilio de las autoridades los elementos de su contabilidad, o los documentos, correspondencia o informes, y para que proporcionen los datos necesarios para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones que impongan las disposiciones fiscales.

Uno de estos actos de fiscalización es la revisión de gabinete, la cual no se ha valorado con sus capacidades, fortalezas y debilidades de manera objetiva, ya que si se la ve desde el nítido cristal de la objetividad sólo diremos que hace falta que realmente se optimice dicha herramienta.

3.3.1 Regulación legal secundaria.

La revisión de gabinete se podrá encontrar en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, en concordancia con lo señalado en el artículo 42 fracción segunda del mismo ordenamiento fiscal, teniendo por objeto que la autoridad se allegue de información de manera sencilla y práctica en cumplimiento de sus fines, requiriendo a los particulares en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la autoridad para que exhiban la información o documentos respectivos.⁸⁴

“Para proceder a la revisión de gabinete deberá emitir una (orden) solicitud de información, oficio en el cual se consignará con exactitud cuáles son los documentos o la información requerida por la autoridad fiscal al particular, debiéndose de proporcionar según sea el caso; de manera inmediata o en una fecha determinada en su domicilio, o pudiéndose exhibir en su domicilio de la

⁸⁴ SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A., La ilegalidad en las revisiones fiscales y su trascendencia y su trascendencia en la defensa fiscal, ISEF, 2004, pág. 134

propia autoridad cuando así ésta lo requiera. Dicha notificación se notificará al contribuyente.”⁸⁵ Lo cual se indica en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 48 proemio:

Artículo 48: Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar dónde éstas se encuentren.

En este precepto encontramos fija la disposición de que la autoridad va a notificar en el lugar donde se encuentre la revisión de gabinete, en tratándose de personas físicas se notificarán en el lugar donde éstas se encuentren, sin embargo, no podemos ahondar en la distinción entre un tipo de contribuyente otro sino simplemente daremos cuenta del procedimiento en estudio para después analizar cual es su repercusión.

Ahora bien hace referencia al artículo 136 del mismo Código Fiscal de la Federación el cual claramente expresa donde se han de efectuar las notificaciones al decir:

Artículo 136. Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

Las notificaciones también se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de este Código. Asimismo, podrán realizarse en el domicilio que hubiere designado para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

⁸⁵ Ídem

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

Aunque encontramos el texto íntegro de este artículo no concentraremos en decir que el mismo precepto al establecer el modo de efectuar las notificaciones dispone que se podrán notificar en las mismas oficinas de la autoridad, así como en el domicilio fiscal del contribuyente o en el domicilio que designen para recibir notificaciones, sin embargo, también ha de decirse que será totalmente válida aun que no se efectúe en el domicilio o en las oficinas fiscales, sin olvidar las reglas de los artículos 134 y 137 del mismo Código Fiscal Federal.

Ahora bien, en la fracción segunda del artículo 48 del mismo Código Fiscal de la Federación dicta que:

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

Con estricto apego a esta disposición, tendremos que observar que en efecto emana de la ley suprema de la nación, también lo es que obedece al principio fundamental de ser oído y en este sentido tenemos que decir que la autoridad en el caso de encontrarse en un lugar no sólo debe identificarse, sino que además debe tener un lugar y plazo específicos para recibir información para que de esta manera el contribuyente no se encuentre desprotegido y aclare lo que sea debido.

Ahora bien el mismo artículo 48 del Código Fiscal de la Federación establece los medios que requiere la autoridad para efectuar la revisión, lo cuales son:

III. Los informes, los libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

En efecto, estos son medios que la autoridad debe tener al alcance, sin embargo este mismo precepto debe de aceptar y aun el legislador en materia fiscal debe de observar los medios electrónicos existentes para llevar la contabilidad de un establecimiento, dadas las circunstancias tecnológicas de nuestro tiempo.

Según el artículo 48 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, el oficio de observaciones surge:

IV Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán dicho oficio, en el cual se hará constar de forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido o entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

Dicho oficio se notificará, cuando no hubiera observaciones (como lo dispone la fracción quinta del mismo artículo 48), la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante el oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

Es a este punto el que nos referimos al decir que se debe de hacer saber el resultado de la revisión pues si bien es cierto, no se ha terminado la revisión en este momento, lo es también que no se tendría por ningún motivo ni derecho a negarle la garantía de certeza jurídica al contribuyente al no hacerle saber cual es el resultado de la revisión.

Ya que el mismo artículo 48 en su fracción V establece el fin de la revisión de gabinete al exponer:

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete.

A este respecto el contribuyente tiene la certeza jurídica como ya se dijo de que se ha concluido la revisión, cosa muy importante, si cabe decir pues se trata de un contribuyente que ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

Ahora, vamos a entrar a un punto un tanto controvertido para esta tesis, pero que trataremos de abordar de manera justa, no a la manera ligera ya que se trata del lado contrario, al establecer el mismo artículo 48 en su fracción VI lo siguiente:

VI El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de éste artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación probatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos es independiente del que se establece en el artículo 46-A de éste código.

A este punto hay que expresar varias cosas, primero que nada lo concerniente a desvirtuar hechos u omisiones que se presenten, es verdad, deben corregir su situación fiscal, en caso de que estos hechos no sean dolosos en conceptos de esta tesis, pues no se pretende romper con la garantía de audiencia, y no tener por consentidos los hechos, otra cosa son los plazos, plazos que son hasta cierto punto exactos aunque se debe tratar en otro tema de tesis. Para rematar, el término de la revisión, lo cual es muy deseable tratar con cuidado pues como se lee en el precepto mismo estamos en un procedimiento distinto y no en una visita domiciliaria.

Estamos conscientes de que se debe dar tratamiento a la fracción VII del artículo 48 del Código Fiscal, sin embargo preferimos decir que este punto nos llevaría a un tema de la tesis que nos llevaría cíclicamente a otro y se desarrollaría un tema diferente, pues estaríamos en tratamiento de revisiones de gabinete con reglas especiales; por lo cual procederemos al estudio de la fracción VIII de este artículo.

Al respecto el artículo 48 en la fracción octava establece lo siguiente:

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

Es esta situación un tanto peligrosa y es en lo que respecta parte central de la propuesta, ya que si bien no tratamos de ver a todos los contribuyentes como problemáticos, si estamos conscientes de que existen aquellos que evaden al fisco y la manera de evadirlo precisamente es no enterar las cantidades de contribuciones de manera precisa, o bien simple y llanamente no enterarlas.

Se esgrime lo anterior con el objeto de no confundir, pues con justa razón el lector podría pensar que estamos poniendo a todos los contribuyentes en la misma tabla cuando no es así, estamos conscientes de que existen contribuyentes que enteran sus contribuciones y ejercen sus obligaciones tal y cuales son. Con todo y lo anterior, pasamos a brevemente proponer que aquellos contribuyentes que al cabo de la revisión de gabinete resulten ser defraudadores al fisco se les niegue la oportunidad de auto-determinar su situación fiscal, así se propone que el fisco ponga más énfasis en encontrar la solución al problema.

Lo anterior tiene relación con la fracción IX del mismo artículo 48 del Código Fiscal de la Federación al establecer:

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Además de lo anterior, como hemos dicho, se tendrá a bien reiterar que la autoridad fiscal deberá entonces de corregir la situación fiscal y esto con el espíritu de que el contribuyente no vuelva a omitir contribuciones, por lo menos, en el sentido de que se tratan en las dos fracciones anteriores, pues si bien es cierto sería una medida un tanto “rigorista” si es que así se le desea denominar, es a nuestro punto de vista como se podría solucionar el problema de la defraudación fiscal debiéndose notificar lo anterior al contribuyente.

El primer párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación establece las reglas a seguir en caso de haber hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las obligaciones fiscales:

Artículo 50. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinaran las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificara personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones vi y vii del artículo 48 de este código.

...

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

A este respecto es nuestra propuesta, pues se trata de contribuyentes que esconden de manera maliciosa información y sobre eso la autoridad fiscal no debería darle oportunidad de auto-determinarse de nuevo sino que deberá hacerlo la autoridad.

Sin embargo el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación nos apoya en el primer párrafo al decir lo siguiente:

Artículo 51. Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos mediante resolución.

Es esta propuesta en la cual se deberá hacer énfasis al decir que el contribuyente que defrauda omite contribuciones o bien cuando exista incumplimiento la autoridad podrá entonces hacer la determinación fiscal. Ahora bien, el mismo artículo sigue diciendo que:

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.

Ahora bien, la autoridad debe dar lugar y proteger la garantía de audiencia como bien se ha dicho, pues si bien es cierto que la autoridad fiscal no le debe de dar oportunidad de auto-determinarse fiscalmente a aquellos contribuyentes que han defraudado al fisco, también lo es que la autoridad debe conceder al contribuyente la oportunidad de brindarle a la misma autoridad la información que ayude a averiguar la verdad. Para que de esta manera, el contribuyente pueda desvirtuar en caso de haber algo que no sea cierto o se tenga que aclarar.

3.4 Revisión de la contabilidad del contribuyente.

Para este apartado debemos afrontar que no es una facultad a parte no es una parte accesorio de la visita domiciliaria ni de la revisión de gabinete, sino si hablar de que es importante que el contribuyente tenga al corriente sus cuentas, así como demás declaraciones, ya que es importante que así se maneje para evitar cometer delitos de índole fiscal, así como de índole diversa.

Lo cual nos ayudará a dar pié a exponer parte de nuestra propuesta, ya que es el motivo de este apartado, pues es la principal acción que debe tomar el contribuyente, ahora bien, para exponer más en si la primer parte de nuestra propuesta, al exponer que como ya se ha dicho, sabemos que hay contribuyentes (sin ahondar en personas físicas o morales) que son cumplidos en el pago de sus contribuciones –de los cuales realmente no nos ocuparemos realmente- también sabemos que hay quienes no cumplen y a esos nos ocuparemos.

Ahora bien, por último debemos decir que proponemos en sí que sólo a aquellos que han incurrido en un delito como el de la defraudación fiscal que vamos a tratar a continuación, se les niegue la oportunidad de que nuevamente se determinen fiscalmente, sino que lo haga la autoridad. Para lo cual nos adentramos en el estudio de este tema tan complicado.

Planteando lo anterior sin ánimo de confundir con ninguna otra facultad de comprobación, ya que se han expuesto las más importantes, como lo son la visita domiciliaria y la revisión de gabinete, las cuales en caso de ser bien aplicadas como sabemos que son, poseen un alcance realmente poderoso para ayudar a subsanar el problema de la defraudación fiscal.

CAPÍTULO IV CAUSAS Y EFECTOS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.

En el presente capítulo estudiaremos las causas y los efectos de la defraudación fiscal, ya que si determinamos sus causas, veremos que se consideran entre éstas el incumplimiento de las obligaciones fiscales legales, sin embargo esto se traduce en la creación de figuras financieras ficticias que acarrearán la consecuencia de un menoscabo del patrimonio de la Nación que se debe recaudar en la forma y tiempo requeridos.

Las causas en sí de la defraudación fiscal son las excesivas tasas de impuestos que en sí hacen imposible la generación de impuestos que crean un armónico desarrollo económico del país, ya que si lo analizamos existe únicamente una razón para tributar de la manera en que se ha hecho de esta manera y es simplemente la falta de recursos económicos en este país, obligando al fisco a recaudar automáticamente los impuestos.

Las aseveraciones que sostiene el Secretario de Hacienda al decir textualmente que “la defraudación fiscal debilita la economía y debilita la estructura tributaria” también afirmó que esta misma defraudación fiscal “lleva a un sobreendeudamiento público o a una dependencia excesiva e indeseable de la ayuda externa.” Además que “impide la justa distribución de la carga tributaria y eleva los costos de la recaudación”. Y más aún “la defraudación fiscal priva a los gobiernos de los recursos indispensables para el cuidado de la salud pública, la educación y la construcción de infraestructura, al tiempo que obliga a los contribuyentes honestos a pagar una factura más alta”

Provocando únicamente tres cosas, fuga de capitales, creación de más impuestos y falta o escasez de los empleos. Toda vez, que los efectos de la defraudación fiscal tanto simple como equiparada, comentado líneas arriba con

miras a un enriquecimiento ilícito a expensas de los gobernados que son contribuyentes cumplidos y en orden con sus obligaciones fiscales legales son realidades cotidianas de los mismos ciudadanos en contra de sí mismos en muchas ocasiones.

4.1 La defraudación fiscal por inactividad de la autoridad.

Este espacio se dedicará a aquellas situaciones en las que el legislador omite o no contempla de manera completa las maneras tan diversas de cometer el delito de defraudación fiscal. Siendo el escudo de los que defraudan, aquellos - que sin señalarlos con dedo de fuego - se van de éste país con las manos llenas dejando al mismo con menos recursos.

Reiteramos, no es señalar con dedo de fuego, sino destacar que el problema existe y se debe aportar una solución. Y es que la misma autoridad a veces no actúa de manera tan rápida con las herramientas para combatir este problema - sea por la gran carga de trabajo de las mismas o bien por omisión en su actuar- Omisiones varias entre las cuales destaca la más alarmante de cualquiera que es la relativa a los montos, pues no se sabe que si son montos históricos, bien contribuciones omitidas más su correspondiente actualización o bien sus correspondientes recargos.

Irregularidad que crea un vacío legal que las autoridades resuelven de manera discrecional -si se resuelve-, ya que de no resolverse los defraudadores se mantienen en esa “oscuridad legal” llevándose recursos lejos de este país.⁸⁶ Y es en este punto donde inicia un círculo vicioso justamente generado por esa inactividad u oscuridad legal que por el simple hecho de existir acarrea consecuencias sociales y económicas, tales como la creación de impuestos que

⁸⁶ Cfr. MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, Defraudación fiscal 2001, ISEF, 2001, México, pág. 143

deben tener regulación y es ahí donde estamos hablando del poder legislativo en sí, ya que si pensamos no es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien crea esas leyes sino que es el Congreso de la Unión quien se ve envuelto en este círculo vicioso al darle una regulación a ese sistema de control generado por el sistema tributario en impuestos que merman cada vez más la economía nacional. Como lo marca el anexo 3, del presente trabajo de investigación.

Es irrisorio el hecho de que sucedan delitos fiscales que generen círculos viciosos como éste, ya que, obviamente se la autoridad está fallando y se está juzgando a justos por pecadores, pues, si estamos sabedores de que existe un plan estratégico de la misma Secretaría de hacienda y Crédito Público, sabremos que existen estrategias planeadas para evitar el delito de defraudación fiscal con complejos parámetros de contribución que tienden a evitar la defraudación fiscal.⁸⁷

Sin embargo, el plan por mejor redactado que esté y por mejor elaborado que esté no va a realizar el milagro socio-económico, sino que es la ejecución proactiva de las herramientas de fiscalización llamadas facultades de revisión las que con ayuda de otros factores van a ayudar a solucionar el problema.

Y es el sistema tributario el que se hace en sus oficinas de manera física un atentado y un crimen flagrante al no aplicar de manera eficaz y al pie de la letra todos y cada uno de sus mecanismos que ellos mismos crean para combatir este problema.

⁸⁷ Cfr. Plan estratégico del SAT 2007-2012

4.2 La defraudación fiscal con la cooperación del legislador y de la autoridad.

En este apartado lo que se desea establecer que no es que a los contribuyentes normales se les ayude para evadir o eludir ilegalmente la obligación jurídico-tributaria, sino que la autoridad misma no tiene la precaución a veces de revisar como es debido la recaudación de todos los contribuyentes obligados y eso incluye a muchas empresas que no declaran totalmente los ingresos que perciben.

Pues como ya se apuntó el problema radica en la tributación excesiva para los contribuyentes cautivos y no para los contribuyentes con inversión “flotante” (llámese así a los inversionistas y especuladores que tanto en nuestro territorio como en territorios de baja denominación fiscal invierten sus capitales) ya que resulta ineficaz que se combata el problema engrosándolo, explicando que si el impuesto sobre la renta era eludido o evadido ahora no solo ese impuesto será eludido sino los que sean de reciente creación, y no se está hablando de evasión o elusión fiscal legal sino ilegal y es ahí el problema.

Dicho esto a manera, para remediar el mal será mejor apoyar a una educación de calidad para que así los jóvenes nos encontremos con una mayor opción laboral, lo cual es el paso siguiente, y por último una profesionalización de estas generaciones de profesionistas y una capacitación y un empleo fijo para revirar y combatir el empleo informal lo cual contribuye al problema en cita.

Y es que como se ha dicho en el mismo plan estratégico del SAT (Servicio de administración Tributaria) el problema no radica en los procedimientos que establece en el mismo plan, sino si radica en que en algunas de ellas existen errores como por ejemplo en el que no se simplifiquen y eficienten los tramites y servicios del mismo órgano generando corrupción.

4.3 Las consecuencias de la preexistencia de los paraísos fiscales.

Vamos a analizar lo conducente a las consecuencias que acarrearán los paraísos fiscales, consecuencias que -no está demás decir- pagamos todos los mexicanos al “producir un provecho al ingreso, al quedar exento de un impuesto indirecto o directo causa una aparente igualdad en las contribuciones en el momento de recaudar las mismas”.⁸⁸

En este caso lo que debemos resumir es que de los paraísos fiscales las autoridades deben tener una infraestructura en cuanto al sistema jurídico, con el fin de incrementar el flujo de capital. Registrando todas las formas de evasión fiscal como las empresas que crean con el fin de desviar fondos, etc.

“Las Naciones Unidas han denunciado que los paraísos fiscales son utilizados frecuentemente para la defraudación fiscal y el blanqueo de capitales de origen ilícito. Porque, en la actual situación de las relaciones económicas internacionales, se mezclan todos los flujos financieros: el dinero procedente de negocios ilícitos o del fraude fiscal y las inversiones legales.

Por otra parte, la carencia de controles e instrumentos multilaterales para el seguimiento de todo el espacio financiero internacional lo convierte en tierra de nadie, generándose graves consecuencias en perjuicio de las economías nacionales, principalmente de los países menos desarrollados.

Por otra parte, como en tantos aspectos, los mercados se han globalizado pero los sistemas tributarios siguen siendo nacionales. Y frente a las presiones de la globalización liberal, los regímenes fiscales nacionales se han enzarzado en abierta competencia, creando exenciones e incentivos a las inversiones

⁸⁸ Paraísos fiscales, Pág. 74 (anexo 4)

extranjeras. Para los gobiernos de todo el mundo, la capacidad de recaudar impuestos es un instrumento más para atraer y retener capital e inversiones procedentes otros países.

Los paraísos fiscales generan básicamente tres grupos de efectos perniciosos para el equilibrio, la equidad y la racionalidad de la economía mundial que requieren su regulación y corrección en aras de una justicia global Además de facilitar la defraudación fiscal de las grandes fortunas, los paraísos fiscales posibilitan el blanqueo de capitales de origen ilícito y la financiación del terrorismo.

Los paraísos fiscales fomentan la defraudación tributaria que coarta la aplicación de políticas fiscales avanzadas. Los paraísos fiscales contribuyen al empobrecimiento de las economías de países menos desarrollados, ofreciendo oportunidades a las élites y funcionarios corruptos para el saqueo de fondos públicos y la percepción de comisiones ilegales, particularmente en los procesos de privatizaciones de las empresas nacionales.

Estas prácticas corruptas junto con la fuga de capitales por parte de las empresas y los ricos disminuyen los ingresos fiscales de los países pobres reduciendo a su vez su capacidad para financiar inversiones básicas en infraestructuras y en servicios como sanidad y educación, de los cuales dependen el desarrollo económico y el bienestar social.”⁸⁹

En sí éstas son las consecuencias de especular con el dinero en lugares de baja regulación fiscal, lo cual acarrea que el sistema fiscal se venga abajo debido al establecimiento de compañías que se dedican al blanqueo de dinero

⁸⁹ Cfr. HERNÁNDEZ VIGUERAS, Juan, Observatorio sobre Paraísos Fiscales, ATTAC. Marzo 2003, 12:30, 13/11/09

“sucio” por denominarle de algún modo, esto no ocasiona nada más que impuestos que tienen como consigna atraer a los inversionistas para elaborar el juego. Perdiendo millones de dólares como lo establecemos en el anexo número 4 de este trabajo de tesis

4.4 Datos relacionados con el delito de defraudación fiscal.

Como ya lo dijimos, el delito de defraudación fiscal es aquel que se desarrolla a través del engaño en muchas de sus formas, sin embargo tenemos que darnos a la tarea de investigar todo lo que sucede con lo relacionado a éste ilícito. Tenemos lo relacionado con las irregularidades una muy grave que es la relativa a los montos que se utilizan como parámetros para establecer la sanción penal, los cuales no son contundentes, se propone una reforma al artículo 108 o del Código Fiscal de la Federación, además se propone que se registren de manera más precisa los movimientos monetarios de los contribuyentes, sin generar una contribución debido a la autodeterminación del mismo, sino generar mediante la autoridad fiscal un control óptimo sobre las deudas del contribuyente.⁹⁰

Temas relacionados con la defraudación fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que “que la persona que presente declaraciones fiscales en donde se omiten contribuciones, ingresos acumulables menores a los obtenidos o erogaciones superiores a los ingresos declarados en el ejercicio, comete el delito de defraudación fiscal equiparable.” “Para cometer este acto ilícito no se requiere que exista un representante legal, pues basta presentar información falsa a la autoridad fiscal y en el caso de declaraciones presentadas a nombre y cuenta de personas morales, se comete la conducta

⁹⁰ MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, óp. cit, 142

ilegal, independientemente si la persona tiene poder o facultad de parte de la empresa.”

Para de ésta manera no hacer mella en la economía de los contribuyentes cautivos quienes realmente estamos atorados con esta saturación tributaria que sirve sólo de control para muchos de los contribuyentes que nos vemos afectados, aun cuando dentro de los contribuyentes cautivos en el territorio nacional, encontremos algunos causahabientes que no contribuyen de manera honesta. Desastres que han devenido con la reciente reforma fiscal como lo establecemos en el anexo 6 de la presente investigación.

4.5 El contribuyente al corriente como verdadero afectado.

Es pues una de las preguntas que nos planteamos al analizar el problema de la defraudación fiscal, pues como ya se trató es el fisco el afectado en la relación jurídica-tributaria. Aunque viendo el problema desde un punto de vista objetivo tenemos que averiguar si esto es cierto, aun cuando tenemos que decir que tanto el fisco como el contribuyente al corriente en el pago de impuestos son los afectados en el problema, con la característica de que el fisco de manera natural se ve forzado a mediar la situación creando impuestos que establecen el círculo vicioso de creación de impuestos para combatir la defraudación fiscal, mismos impuestos que con su inexacta aplicación provocan que no se erradique el problema de raíz.

Lo cual convierte a esta pregunta en una interrogante muy difícil de contestar, ya que ésta situación, llamada círculo vicioso establecida por el mismo Fisco a causa de los contribuyentes defraudadores es la que produce un balance en la economía del fisco en términos generales, afectando industrias, educación, seguridad pública y en las demás ramas de la administración por ser

insuficientes los recursos para sufragar los gastos para dichos rubros administrativos.

En sí esta lo que se propone es que no opere la autodeterminación del contribuyente que ha defraudado al fisco, sino que sea la autoridad quien lo haga en conjunto con el contribuyente que ha cometido el ilícito de defraudación fiscal, así como poner énfasis en las demás contribuciones (Anexo 1), lo cual no significa que se eleven las tasas de las mismas sino una aplicación de las mismas, es decir utilizar dichos recursos para los fines para las que fueron creadas y por último crear empleos y reducir las tasas de los impuestos. Así como evitar las deducciones y cualquier tipo de donativos y demás beneficios fiscales, en los que se autorice la deducción de impuestos.

4.5.1 Impuesto Empresarial de Tasa Única

En este momento, nos referiremos al tema de los impuestos de reciente creación, que implican un acierto en cuanto a la política recaudatoria fiscal se refiere, sin embargo; debemos apuntar que es de esta manera como se ahonda el problema del delito de defraudación fiscal, ya que es cierto que son mecanismos de control, que en su principio se basa en la máxima de tratar “igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

Si bien es cierto y como sostiene que la finalidad de este impuesto es combatir la informalidad o “comercio informal” también lo es que el impuesto no es violatorio de garantías, sin embargo no pudieron preveer que si se combate la informalidad no es sólo con un impuesto de control sino con apertura de empleos que compense la falta de ingresos a las economías personales de los comerciantes se debe eliminar este impuesto para así usar las contribuciones debidamente y no reforzarlo como obra en el anexo 5 de esta investigación.

“Es un gravamen de tipo directo que entraña una base más amplia comparada con lo establecido en el impuesto sobre la renta, de tal manera que el impuesto empresarial de tasa única incide en aquellos contribuyentes que en determinadas circunstancias no pagan impuestos sobre la renta, haciendo más equitativa la tributación; además sugiere brindar una alternativa de solución para eliminar los regímenes preferenciales y desalentar las planeaciones fiscales cuya finalidad es eludir el pago de las contribuciones federales.”⁹¹

Lo cual se encuentra estipulado en la exposición de motivos de la ley del aludido impuesto al aducir que este impuesto no es más que una medida para evitar la defraudación fiscal por las tres vías que señala el mismo documento, como lo son; el mercado informal, la prestación de servicios y venta de bienes sin expedición de factura y la creación de esquemas sofisticados para la defraudación fiscal.

Ahora ese fue el espíritu del legislador al pensar que con un impuesto va a frenar la defraudación fiscal, sin embargo, analizaremos los “caminos defraudatorios” expuestos por la ley primero: el mercado informal; si bien es cierto es un camino evasivo, sin embargo, el problema de la defraudación fiscal no se acaba ni se acabará nunca creando impuestos agresivos para la población, ya que estamos inmersos en un sistema de pesos y contrapesos.

La medida ideal sería a nuestro parecer la capacitación de estas personas para que desarrollen otra actividad de empleo, segundo; la prestación de servicios y la venta de bienes sin expedición de factura, lo cual ya se encontraba regulado por el Código Fiscal de la Federación pues se daría por hecho los servicios son prestados por una sociedad que se encuentra asentada legalmente en el país,

⁹¹ CORRAL MORENO, Manuel, Estudio práctico del ISR y el IETU para personas morales, FERMAT, 2009 México, pág. 21

con apego a las normas del mismo, por lo tanto una de las obligaciones fiscales de los establecimientos comerciales es el expedir las facturas correspondientes.

Ahora nos daremos a la tarea de exponer una “anatomía” del impuesto en revisión al entrar de lleno en el descubrimiento de sus elementos. Con una tasa de 17.5 actual se analizará a detalle a continuación.

Sujetos: Personas físicas residentes en el territorio nacional, personas morales residentes en el territorio nacional, residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.⁹² Son estas personas a las que se les debe poner mayor cuidado con la tributación, pues si bien es cierto esta actitud es una situación cómoda para la comisión del delito de defraudación fiscal, también lo es que se debe tener cuidado con la doble tributación que sería un error y una falta a los tratados que tienen como tema central la doble tributación y una salida errónea al problema, pues lo que se propone es una aplicación exacta de la ley del impuesto empresarial a tasa única, así como un justo empleo a este mismo impuesto.

Ingresos gravados: “Los impuestos que deberán considerarse corresponderá al precio o a la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independientemente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se cobren por concepto de:

1. Impuestos y derechos a cargo del contribuyente.
2. Intereses normales y moratorios.
3. Penas convencionales.
4. Los anticipos y depósitos percibidos por el contribuyente.
5. Entre otros.”⁹³

⁹² Íbidem, pág. 322

⁹³ Íbidem, Pág. 323

Por nuestra parte diremos que es a este control al que nos referimos, al decir el legislador actual que dentro de los impuestos gravados encontramos a los ingresos y derechos a cargo del contribuyente, pues por cuanto hace a éstas provoca cierta ambigüedad de aplicación del mismo impuesto, debido a que si hablamos de impuestos y derechos estaremos hablando de varios conceptos que de manera especial se tendrían que estudiar con detenimiento, con situaciones diversas, de manera igual al hablar de intereses moratorios y normales pues como sabemos si hablamos de ingresos y más específicamente de impuestos se estará hablando de recargos.

Por otra parte, debemos aclarar que estas palabras no son un ataque desmedido a la ley del impuesto empresarial de tasa única, sino simplemente demostrar el punto de que mientras se tenga una definición del impuesto a aplicar entonces se habrá de explicar que se debe controlar de manera más precisa, no sólo por razones evidentes u obvias.

Ahora bien, el legislador hace énfasis en los ingresos y establece exenciones para sociedades, asociaciones y escuelas, lo cual resulta obvio, pues por su fin no podrían pagar dicho impuesto, ya que establece tasa única a las actividades empresariales, actividades que se encuentran establecidas en el artículo 17 del Código fiscal de la Federación. Analizando tendremos lo que se dirá a continuación.

Ingresos exentos: “Son los siguientes:

- Las escuelas,
- Los clubes deportivos,
- Las asociaciones civiles de colonos, y
- Las sociedades que administren inmuebles de propiedad de condominio.”⁹⁴

⁹⁴ Ídem, pág. 323

Como ya se ha dicho, es la única muestra de coherencia del legislador, ya que se demostró que existían ciertos destellos de luz al final del túnel fiscal que plantean que como se ha dicho y a fin de no ser redundantes, tenemos que establecer que la forma de evitar este tipo de controles es el pago de impuestos a los contribuyentes que omiten el pago de impuestos en ciertas ocasiones, haciendo cíclico este momento año tras año, recaudación pobre de impuestos creación de impuestos nuevos o incremento de tasas de las ya existentes.

Para lo cual debemos establecer como solución viable que se lleven a cabo las facultades de revisión de una manera más eficaz, ya que es menester decir que no sólo es acusar y hacer conciencia del problema, sino también explicar que para romper con este círculo vicio que desarrolla estrepitosas caídas a la economía del país se habrán de realizar no con una periodicidad más cerrada las facultades de revisión de la autoridad fiscal.

Sino si con mayor apego a las leyes fiscales, así exigir el pago de un modo más tenaz, teniendo como consecuencia que el legislador no regule impuestos creados por la autoridad fiscal haciendo sana la economía nacional, basado en los principios de equidad, de igualdad, y generalidad establecidos por la ley fundamental mexicana consagrada en su artículo 31 fracción IV.

4.5.2 Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Ahora toca el turno de analizar el impuesto a los depósitos en efectivo, este es un impuesto de los de reciente creación que si bien es cierto será legal, y no violatorio de las garantías individuales de los contribuyentes, en teoría no lo es, sin embargo lo que si hace es encarecer la situación y hacer que se evadan más impuestos en vez de combatir el problema. Sin embargo y no obstante lo anterior nos daremos a la tarea de analizarle.

Para comenzar el debido análisis comenzaremos diciendo que “el objeto de este impuesto es el de gravar a todas aquellas personas que reciben ingresos pero que no están inscritas en el Registro Federal de Causantes o como en el caso de aquellas que están registradas y que se declaran en suspensión de actividades cuando realmente continúan operando.

El impuesto a los depósitos en efectivo tiene por objeto que las personas físicas y personas morales cuyas operaciones en efectivo se efectúen ya sea en moneda nacional o extranjera en cualquier tipo o clase de cuenta a su nombre con el sistema financiero y que sumadas excedan de \$15,000.00 se les gravara un impuesto del 3% sobre el excedente.

Pretendiendo con ello que la economía informal participe de una u otra forma en la recaudación, cabe hacer mención que no se consideran efectivo los depósitos hechos por transferencia electrónica, títulos de créditos o cualquier otro sistema practicado por las instituciones financieras. Exceptuando que la adquisición en efectivo de cheques de caja son objeto de la retención de este impuesto por parte de las instituciones financieras.”⁹⁵

Llega el momento de esgrimir argumentos sobre el impuesto a los depósitos en efectivo (IDE) y diremos que puede tener este impuesto un noble objetivo, sin embargo bien se podría suprimir, ya que como lo se sostiene en ésta investigación los contribuyentes que cumplen religiosamente con el pago de sus impuestos no debe soportar la excesiva carga contributiva pues es de por si my grande.

⁹⁵ www.sat.gob.mx, 13:45 pm

Por otro lado, se pretende eliminar al comercio informal, muy loable actitud, sin embargo, debemos preguntar lo siguiente ¿Se pretende remover el comercio informal y cuál será el paso siguiente? Pregunta tendiente a demostrar que uno de los caminos a no defraudar es el empleo para esos contribuyentes que se dedican al comercio informal, ya que pudiendo hacer algo mejor, que sea bien remunerado y que pague impuestos, bien vale la pena cambiarles su actividad informal y en vez de anularlos de la vida activa económicamente hablando.

Lo deben pagar o declarar: “Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley respecto de todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero”⁹⁶.

Los sujetos que no deben pagar este impuesto de conformidad con el artículo 2 de su ley respectiva son:

- I. Federación, entidades federativas y municipios.
- II. Personas con fines no lucrativos.
- III. Instituciones de sistema financiero.
- IV. Las personas físicas y morales que por los depósitos en efectivo realizados por extranjeros.
- V. Las personas físicas y morales que realicen depósitos en cuentas propias abiertas por motivo de créditos otorgados.

Además, se consideran obligados los siguientes sujetos:

“Artículo 13. También se encontrarán obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y morales respecto de todos los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas que tengan abiertas a su nombre en cualquier institución, independientemente de la razón o denominación social que adopte, que tenga por objeto realizar operaciones de ahorro y préstamo con sus socios o accionistas o captar fondos o recursos monetarios de sus socios o accionistas para su colocación entre éstos, las cuales deberán cumplir con todas las obligaciones a que se refiere la presente Ley.”

⁹⁶ www.cddhcu.gob.mx, 16/10/2010, 10:46 am

Este artículo puede ser un acierto ya que muchos de los defraudadores suelen tener cuentas abiertas cuyos fondos monetarios se desvían a países de baja tributación fiscal llamados “paraísos fiscales”, sin embargo, es un tanto soñador que se cumpla con esta disposición; pues muchos de esos defraudadores son personas morales (empresas) que crean eventos “a beneficio” y justamente crean cuentas de manera ficta y lo deducen (Anexo 2).

Las instituciones de sistema financiero son las encargadas de recaudar este impuesto y sus obligaciones son las siguientes:

- I. Recaudar el impuesto.
- II. Enterar el impuesto a los depósitos en efectivo en el plazo.
- III. Informar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria el importe del impuesto a los depósitos en efectivo recaudado y el pendiente.
- IV. Recaudar el impuesto a los depósitos en efectivo no recaudado por falta de fondos.
- V. Entregar al contribuyente constancias mensuales y anuales.
- VI. Llevar un registro de depósitos en efectivo.
- VII. Proporcionar anualmente a más tardar el 15 de febrero.
- VIII. Informar a los titulares de las cuentas concentradoras.
- IX. Identificar al beneficiario final.

Aquí cabría hacer mención que la autoridad fiscal (Servicio de Administración Tributaria) debe de hacer un riguroso seguimiento a las entidades financieras “a fin de cuidarse las espaldas” como comúnmente se suele decir y no permitir que estas mismas entidades cobren a manos llenas a los contribuyentes, con esto nos referimos que cobren de manera indebida. Para combatir lo anterior existe el uso debido de las contribuciones y de las facultades de revisión.

Responsables solidarios: “Las instituciones del sistema financiero serán responsables solidarios con el contribuyente por el impuesto a los depósitos en efectivo no recaudados, cuando no informen a las autoridades fiscales que los fondos no fueron suficientes para recaudar la totalidad de dicho impuesto, o

bien, cuando no hubiesen recaudado los fondos en el ejercicio fiscal de que se trate.”⁹⁷

Pareciera terquedad, sin embargo insistiremos en decir que es peligroso confiar en las instituciones del sistema financiero, ya que son instituciones que suelen cobrar indebidamente, sin embargo debemos reiterar que esto se evitaría si se usarían las contribuciones de manera eficaz.

Rematamos con nuestra propuesta exponiéndola en forma, ya que se ha expuesto de manera aislada, y la haremos constar de la siguiente manera, demostrando su viabilidad, punto número uno; si hemos expuesto que los impuestos son excesivamente altos individualmente, es porque las demás contribuciones no han sido exactamente cobradas, digamos las contribuciones de mejoras, cuyo potencial recaudatorio no ha sido debidamente cobradas, ya que aún faltan escuelas por construirse, hospitales y demás obras por realizarse para concentrar todo ese caudal importantemente perdido.

Ahora bien, prosiguiendo tenemos que decir que no hay tampoco una política fiscal al exterior pues no se han realizado medidas ni se han creado mecanismos para detener la fuga de capitales, como lo son leyes interiores que impidan la creación de cuentas disfrazadas de empresas o fideicomisos que mediante deducciones (las cuales deben de reducirse) que hacen una fuga de capitales generando una merma en la economía. En la opinión de Francisco Wilson “este impuesto está destinado a derogarse” ya que no tiene ningún sustento económico.

⁹⁷ www.sat.gob.mx, 16/10/2010, 2:04 p.m.

Después sosteniendo y parafraseando la idea principal del Marqués de Beccaria en su “Tratado de los delitos y de las penas” la educación es la base de todo pues si no hay educación no habrá nunca una escapatoria para el problema de todos los días, eso en relación con las contribuciones de mejoras.

Ahora bien, la realización más exacta de las facultades de revisión de la autoridad fiscal consagradas en el Código Fiscal de la Federación, no decimos una periodicidad más cerrada sino una profundidad en el actuar, ya que como lo dijimos la forma actual de ejercer dichas facultades genera una forma de defraudar al fisco con la inactividad de la autoridad, consintiendo muchos de sus actos.

También, la determinación de las contribuciones fiscales en “complicidad” de la autoridad fiscal, ya que el hecho de la autodeterminación fiscal por parte del contribuyente da pie a defraudar al fisco ejecutando alguna de las conductas consagradas en los artículos 108 del Código Fiscal de la Federación. Sea la omisión, la determinación o el ocultar las contribuciones de manera errónea dolosamente.

Y por último proponemos un ajuste a las sanciones de las cantidades en las penas que establece el artículo 108 del código Fiscal de la Federación, establecer que:

...

“I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1, 221, 950.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1, 221, 950.00 pero no de \$1, 832, 920.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1, 832, 920.00. ...”

Analizando las cifras anteriores decimos que se muestra un tanto benévolo el legislador con las penas anteriores sin establecer que no importaría cual sea el monto de lo defraudado si no se entera se impondría pena de cárcel por el simple hecho de defraudar, en lugar de andar con tibiezas de cantidades y medias tintas de penas, lo que se propone es que modificar el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, debiendo ordenar lo siguiente:

Artículo 108.- Se castigará con pena de prisión de dos años al que cometa 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 a 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 y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Eliminando las cantidades de ese modo. Ya que es un subterfugio legal para escudarse al defraudar al fisco. No es la intención ser o parecer muy radicales pero como ya se ha dicho tenemos que romper con éste círculo vicioso que nos aqueja y esta es a nuestro juicio, la forma de lograrlo.

Conclusiones

El objetivo de esta tesis es demostrar las causas sociales y económicas de la defraudación fiscal, problema que obliga a la autoridad fiscal y al legislador a implementar nuevas tasas de impuestos, así como a elevar las tasas de los impuestos ya existentes.

PRIMERA.- Encontramos en esta investigación que el contribuyente cumplido es el verdadero sujeto pasivo de la defraudación fiscal, ya que la autoridad fiscal compensa su menoscabo pecuniario al implantar impuestos que el mismo contribuyente no puede sufragar, pues si bien es cierto que es obligación de cada ciudadano contribuir al gasto público de la nación, también lo es que la contribución debe ser equitativa.

SEGUNDA.- Hallamos que la defraudación fiscal es un delito que es propiciado por empresas que al deducir por conceptos diversos como los que cotidianamente hemos visto en televisión y otros medios de comunicación, no son más que un subterfugio vil y bajo para defraudar miles y miles de pesos, mismos que salen de los bolsillos de los contribuyentes cumplidos.

TERCERA.- Descubrimos que la mecánica operativa de la defraudación fiscal la podemos encontrar en la creación de empresas no legalmente constituidas en el país, lo cual implica defraudar al fisco, ya que no enteran impuestos lo cual es una obligación. Realizando desvíos de fondos a países de baja tributación fiscal llamados paraísos fiscales.

CUARTA.- De igual manera percibimos que la autoridad fiscal debe ejecutar de manera más segura y rigurosa sus facultades de revisión, ya que estas mismas tienen un procedimiento bastante abierto y poco aprovechado por la misma autoridad fiscal pues, son procedimientos tardados y poco ágiles.

QUINTA.- Así como recabamos el resultado de que una consecuencia muy grave de la defraudación fiscal es el que la misma autoridad fiscal se vea ante la incapacidad de recaudar fondos que son necesarios para salud pública, seguridad pública, desastres naturales, educación y empleo, ya que estos factores son los factores socio-económicos que se muestran afectados.

SEXTA.- Se concluye que es por demás inadmisibile que la autoridad fiscal tribute en exceso, ya que se ve violado el principio de igualdad tributaria pues la población cautiva es la parte que carga con la mayor cantidad de impuestos de la obligación fiscal, misma obligación fiscal que en menor medida soportan los inversionistas, ya que para estos negociantes la defraudación fiscal sólo representa un juego siendo en realidad un problema.

SEPTIMA.- Recabamos la información concluyente respecto a que si bien es cierto la Secretaria de Hacienda y Crédito Público es afectada en el delito de defraudación fiscal, a pesar de que es la misma secretaria la que falla al no cumplir con ciertos puntos de su plan estratégico para el avance de las finanzas públicas, al no eficientar los trámites y servicios de la misma.

OCTAVA.- Se considera que el legislador crea impuestos que en esencia y en teoría tienen un planteamiento lógico y no son violatorios de garantías; sin embargo, no resulta coherente cuando en la práctica sigue existiendo el comercio informal y se sigue vendiendo mercancía sin factura, lo cual significa que deben de estructurar el sistema tributario sin impuestos de control.

NOVENA.- Se propone que se reforme el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación debiendo ordenar lo siguiente:

Artículo 108.- Se castigará con pena de prisión de dos años al que cometa 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 a 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 y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Para de esa manera compensar el sistema tributario y no padecer el problema.

Bibliografía

1. ARRIOJA, Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, editorial Themis, 14ª edición, 2002, México.
2. ARTEAGA NAVA, Elisur, Derecho constitucional, Oxford University Press, 1999, México.
3. BETTINGER BARRIOS, Herbert, et al. Doble tributación, ISEF, 1999, México.
4. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Garantías individuales, editorial Porrúa, 39ª edición, 2004, México.
5. CARMONA CASTILLO, Gerardo, La imputabilidad penal, editorial Porrúa, 1999, México.
6. CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl, Carrancá y Trujillo, Raúl, Derecho penal mexicano, parte general, editorial Porrúa, México, 2003.
7. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho fiscal constitucional, 4º edición, editorial Iure, México, 2007.
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho fiscal II, editorial Iure, México, segunda edición, 2007, México.
9. CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos elementales de derecho penal, editorial Porrúa, México, 12 edición, 2003.
10. CASTILLO, Gerardo, La imputabilidad penal, editorial Porrúa, México, 1999.
11. CORRAL MORENO, Manuel, Estudio práctico del ISR y y el IETU para personas morales, FERMAT, 2009, México.
12. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, editorial Porrúa, 1994, México.
13. DE PINA, Rafael, Elementos de derecho civil mexicano, Introducción-Personas-familias. Volumen I, editorial Porrúa, México, 2006.
14. HERNÁNDEZ VIGUERAS, Juan, Observatorio sobre Paraísos Fiscales, ATTAC. Marzo 2003.
15. HIGUERA MICHEL, Ambrosio, Defraudación fiscal, INACIPE, primera edición, 2008, México.
16. JIMÉNEZ HUERTA, Mariano, Derecho penal mexicano, tomo I, editorial Porrúa, 4ª edición, 2003, México.
17. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, Introducción al estudio del derecho penal, editorial Porrúa, 9ª edición, México, 2003.
18. MAGALLANES, SALDAÑA, Alejandro, Derecho tributario, 2ª edición, México, 2005, ISEF.
19. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, editorial Porrúa, 2008, México.
20. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Facultades de comprobación fiscal, editorial Porrúa, edición 3ª, 2005, México.
21. MEBARAK, Cerecedo Doricela, Derecho financiero mexicano, editorial Mc Graw Hill Interamericana de editores, 2007, México.

22. MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, Defraudación fiscal 2001, preguntas y respuestas, ISEF, 2001, México.
23. MILLÁN GONZALEZ, Arturo, Defraudación fiscal, ISEF, 2007, México.
24. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, El delito de defraudación fiscal, Ensayo dogmático jurídico penal, editorial Porrúa, 2004, México.
25. PAVÓN VASCONCELOS Francisco, Manual de derecho penal, editorial Porrúa, México, edición 19, 2006.
26. RIVEIRO, Ricardo Enrique, Paraísos fiscales, aspectos tributarios y societarios, Integra-Internacional, 2001, Argentina.
27. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho fiscal, editorial Harla, Oxford University Press, Colección de textos Jurídicos Universitarios, 2ª edición, 1986, reimpresión 2004, México.
28. SANCHEZ GOMEZ, Francisco, Derecho fiscal mexicano, editorial Porrúa, 2009, México.
29. SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación práctica del Código Fiscal Introducción al derecho fiscal, ISEF, 2005, México.
30. SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A, Curso elemental sobre derecho tributario, Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales, 2da. edición, México, 2005, ISEF.
31. SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A., La ilegalidad en las revisiones fiscales y su trascendencia y su trascendencia en la defensa fiscal, ISEF, México, 2004
32. SOSA ORTIZ, Alejandro, El cuerpo del delito, La problemática de su acreditación, editorial Porrúa, México, 2005.
33. TALVI, Ernesto, et al. ¿Cómo armar el rompecabezas fiscal?, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, 2000.

Legislación

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal De la Federación.
- Código Fiscal del Distrito Federal.
- IUS 2009 Jurisprudencias y Tesis aisladas de Junio 1917-Junio 2009. Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia.
- Ley del Impuesto de Depósitos en Efectivo.
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- Reglamento interno del Servicio de Administración Tributaria.

Otras fuentes.

- C.P. Baltazar FERREGRINO PAREDES, Diccionario de términos fiscales, editorial ISEF. Empresa líder, México, Julio 2003.
- Enciclopedia de Investigaciones Jurídicas, Tomo H-J. UNAM, México, 2004
- www.sat.gob.mx/sitio_internet/quienes_somos/127_6803.html
- www.bibliojuridica.org
- RAMIREZ ESQUIVEL, Georgina Ivonne, Cuento fiscal, Deducciones autorizadas y sus requisitos.
- PALOMAR DE, Juan Miguel, Diccionario para juristas, editorial Porrúa, México, 2003.
- Paraísos fiscales.
- HERNÁNDEZ VIGUERAS, Juan, Observatorio sobre Paraísos Fiscales, ATTAC. Marzo 2003.
- www.ocde.org.mx.
- www.sat.gob.mx
- www.cddhcu.gob.mx
- Diario “El Excelsior”
- Revista Fortuna.
- Diario “El Sol de México”
- Demonios de un paraíso fraudulento.
- “Carstens plantea reforzar el IETU”, Notimex.
- “México, ante el *shock* financiero más grave en 30 años”: Carstens, Notimex.
- Diario “La crónica”
- Plan estratégico del SAT 2007-2012
- Plan estratégico del SAT 2007-2012

ANEXO 1

Perdón fiscal a grandes contribuyentes: irregularidades por 5.3 MMDP

Paulina Monroy

Grandes contribuyentes cayeron en los supuestos de defraudación fiscal por más de 5 mil millones de pesos entre 1995 y 2002. De 27 empresas investigadas, sólo a dos se les inició averiguación previa; con el resto, el Servicio de Administración Tributaria omitió actuar hasta la prescripción Ford Motor Company, Cinemark de México, *Excélsior*, EPN, La Divina, Grupo Inmobiliario Caballito, Coordinación Aplicada y Residencial Tres Vidas, Grupo Carso, Cemex, entre otros grandes contribuyentes, fueron investigados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) por posible defraudación fiscal, que suma más de 5 mil millones de pesos, revelan documentos de ese órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

El análisis *Resultados de evaluación para detección de casos que caen en los supuestos de delitos fiscales* -elaborado por la Administración General de Evaluación, la Administración Central de Revisión de Sistema de Procedimientos y la Administración de Revisión de Impuestos Internos del SAT- involucra a empresas de Carlos Slim, David Peñaloza Sandoval y Carlos Hank Rhon, por supuestos delitos fiscales cometidos entre 1995 y 2002.

Aunque la investigación -de la que *Fortuna* posee copia- presume una omisión del pago de impuestos por un total de 5 mil 300 millones 155 mil 221 pesos en multas, recargos y actualización, los supuestos responsables -en su mayoría- salvaron el proceso judicial en las administraciones de Vicente Fox y Felipe Calderón.

Otros implicados son: Residencial Tres Vidas, Promotora y Administradora de Carreteras, Transportes Aéreos Ejecutivos, Coordinación Operativa, Bufetes Industriales, CCC Fabricaciones y Construcciones, Confitalia, Prefabricaciones y Construcciones, Empaques Ponderosa, Serdaco, Hacienda El Campanario, y dos personas físicas.

El órgano desconcentrado de la SHCP determinó dictar actas de liquidación para los contribuyentes. En siete empresas más, la emisión del saldo seguía en proceso hasta 2002: *Excélsior*, EPN, La Divina, Grupo Inmobiliario Caballito, Cinemark, Coordinación Aplicada y Residencial Tres Vidas.

El Servicio de Administración Tributaria concluyó que las compañías observadas simularon actos para obtener un beneficio: no declararon ingresos, se favorecieron sin derecho a un estímulo fiscal, cambiaron de domicilio sin notificarlo, acreditaron pagos no efectuados, retuvieron gravámenes y omitieron pagar contribuciones.

Sin embargo, entre 2002 y 2007 el SAT -entonces encabezado por José María Zubiría Maqueo- prescribió 22 de los 24 casos: "Del análisis al expediente integrado, se determina que no contaban con documentación que acreditara la promoción del asunto como defraudación ante superiores e instancias", concluye.

ANEXO 2

El caso de defraudación fiscal de la empresa TEBO Fuente: Revista Fortuna

Omisiones y descuidos de las autoridades mexicanas permiten que la familia Bardor Kaess, acusada de defraudación fiscal y posesión de armas de uso exclusivo del Ejército, goce de impunidad por más de cinco años, tiempo que ha estado abierto su caso en la PGR y la SHCP.

TEBO, empresa propiedad de la familia nacionalizada mexicana, debe al fisco 35 millones 274 mil pesos por pagos no realizados en sus declaraciones anuales de 1998 y 1999. El gobierno de Calderón otorga el *perdón* a una involucrada. Una integrante de la familia Bardor Kaess, dueña de la empresa TEBO -con una deuda de 35 millones 274 mil pesos por no pagar sus impuestos totales entre 1998 y 1999- recibió el *perdón fiscal* por parte del gobierno de Felipe Calderón. Teodoro y Samuel Bardor, y Rita Kaess siguen gozando de impunidad al no complementarse las órdenes de aprehensión que pesaban en su contra.

En el ejercicio fiscal de 1999, las autoridades hacendarias detectaron omisiones en el pago de ISR (Impuesto Sobre la Renta) e IVA (Impuesto al Valor Agregado). En su declaración, TEBO disminuyó supuestamente de manera fraudulenta sus pagos provisionales; pretendió con ello hacer creer que había cubierto en su totalidad los impuestos que legalmente le correspondían. El adeudo ascendió entonces a 18 millones 485 mil 526 pesos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formuló una querrela en contra de Miguel Marbán, representante legal de TEBO, y los miembros del Consejo de Administración: Teodoro, Samuel e Ivonne, los tres de apellido Bardor, y Rita Kaess, quienes tenían la obligación de vigilar o cumplir con el pago de los impuestos al que está obligada la empresa. Al no hacerlo consintieron la conducta "desplegada" por el representante legal: suscribir las declaraciones fiscales en cuestión.

El 11 de abril de 2002, el juez noveno de distrito de procesos penales federales en el Distrito Federal liberó una orden de aprehensión contra Marbán y la familia Bardor, por su probable responsabilidad en la comisión del delito de defraudación fiscal, dentro de la causa penal número 48/2002-E, de la cual *Fortuna* posee copia.

Previó a la orden de aprehensión, la Administración Central de Fiscalización General de Grandes Contribuyentes Diversos emitió, el 20 de septiembre de 2000, el oficio 330-SAT-VIII-15369, donde se ordena realizar la visita domiciliaria RIM9600105/00 a Tebo, para efecto de verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales por el ejercicio comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1998.

Miguel Marbán, entonces representante legal de la empresa, recibió la orden el mismo día de su expedición. Durante la visita, el apoderado legal aseguró a los funcionarios que TEBO presentó declaración anual del ejercicio fiscal 1998 y pagos provisionales en parcialidades.

El 15 de febrero de 2002 se informó a Marbán que contaba con 20 días hábiles -plazo establecido en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación- para proporcionar la documentación e información que desvirtuara las irregularidades detectadas durante el desarrollo de la visita.

El representante legal no entregó documento alguno, por lo que la autoridad revisora levantó un acta final, el 18 de marzo de 2002, en la que quedaron asentadas las irregularidades en que incurrió la empresa durante el ejercicio fiscal 1998.

Tebo omitió pagos de ISR e IVA durante el año de 1998 y acumuló la cantidad de 16 millones 789 mil 354 pesos.

El juez tercero de distrito en Naucalpan de Juárez, Estado de México, libró una segunda orden de aprehensión el 21 de febrero de 2004 contra la familia Bardor, y Marbán, por su probable responsabilidad en la comisión del delito de defraudación fiscal equiparada.

Tebo Mecano Plástica se constituyó mediante la escritura pública 13988, el 11 de febrero de 1961. El objeto social: "La fabricación, importación y exportación de partes metálicas y plásticas para anteojos y artículos para escritorio, juguetería y todos los actos y contratos, civiles o mercantiles, que se relacionen con esos fines".

A través de la escritura pública 14028, de fecha 22 de febrero de 1961, se protocolizó el acta de asamblea general extraordinaria en la cual se acordó cambiar la razón social de Mecano Plástica a TEBO.

El 31 de marzo de 1989 se formalizó, en acta de asamblea general ordinaria de accionistas, la designación de los miembros del Consejo de Administración. Teodoro Bardor quedó como presidente; Samuel Bardor Kaess, primer vicepresidente; Rita Kaess, segundo vicepresidente, e Ivonne Lydia Bardor, vocal.

A través de la escritura pública 16389, el 22 de noviembre de 1995 se designaron nuevos integrantes del Consejo de Administración; quedó Samuel Bardor como presidente-tesorero; Teodoro Bardor, primer vicepresidente; Rita Kaess, segundo vicepresidente, e Ivonne Lidia Bardor, secretaria.

El 28 de junio de 1996, ya como presidente de Tebo, Samuel Bardor Kaess otorgó poder general para pleitos, cobranzas y actos de administración a Miguel Marbán Aguilera.

ANEXO 3

Autoridades fomentan la defraudación fiscal, denuncia IMEF. Redacción: El Sol de México

Ciudad de México.- Con algún oscuro interés y por más de cinco años, las autoridades hacendarias están fomentando la defraudación fiscal por parte de sindicatos, algunos sectores de Gobierno y empresas que, simulando ser cooperativas diversas, han evadido miles de millones de pesos, afirmó, a El Sol de México, Francisco Macías Valadez, presidente de Estudios Fiscales, del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF).

En conferencia de prensa, donde el presidente del IMEF, Pedro Núñez Rodríguez, hizo un llamado urgente a las autoridades para dar certeza a las reglas de política monetaria, que reconoció adecuada, pero que han dejado de operar con lineamientos claros y transparentes, Macías Valadéz aseguró que las autoridades iniciaron lenta y tímidamente la revisión de 70 empresas, cuando son muchas más, con más de 250 mil empleados y 19 asesores. "Y yo digo que se quedaron cortos", que bajo la simulación de prestaciones sociales, cayeron ya en delito, y que la autoridad ya tiene estructuradas denuncias de carácter penal.

El fiscal Macías aseguró que el SAT tiene todos los elementos para proceder contra esta práctica a empresas de todo tipo, inclusive, contratando a terceros, hacen aparecer como cooperativas, áreas completas de su plantilla laboral, aprovechan el concepto de previsión social y alimentos y no ingresan ni IVA, ni ISR, ni IETU".

"Yo creo que atrás de todo esto debe de estar no solamente quien lo implementa y quien lo acepta, que es el empresario, sino también los sindicatos, ninguna empresa hace algo si el sindicato no está de acuerdo, debe de haber algo muy importante atrás, que ha fomentado la creación de estas empresas.

Esto ha crecido tanto que algunas entidades gubernamentales y algunos estados del país están bajo este esquema, por eso el considerar la prestación social y los alimentos en declaraciones específicas en una cooperativa no puede ser, porque aunque no sea el causante quien hace los pagos, los empleados que prestan sus servicios sí se ven afectados porque no reciben las prestaciones sociales del IMSS, INFONAVIT y SAR, además, no pagan el ISR o el IETU en su caso, el que pierde es el trabajador, aseguró Macías Valadez.

Por su parte, Núñez Rodríguez aseguró que los mercados recibieron muy favorablemente la noticia de nuestro blindaje por 180 mil millones de dólares, cuando en la crisis del 95 sólo teníamos 50 mdd, además, de que el apoyo del FMI se dio sin condiciones, lo cual reconoce que nuestro país ha consolidado su disciplina fiscal y monetaria, así como la estabilidad macroeconómica.

ANEXO 4

Demonios de un paraíso fraudulento 16 Julio 2009

Acabar con los paraísos fiscales presenta una inmejorable oportunidad para cerrar el desagüe por el que se derraman billones de dólares y la confianza en el sistema de millones de personas. Cerca de la cuarta parte de la riqueza privada global se oculta en los 72 paraísos fiscales que las teorías del Laissez faire (dejar hacer) han ido creando en diferentes puntos estratégicos de los cinco continentes.

El pensamiento neoliberal ha permitido la triste paradoja de que el hambre pueda ser erradicada en el mundo con 40.000 millones de euros durante cinco años, según las estimaciones de la ONU, lo que apenas supone el 0,5 % de los depósitos privados que evaden impuestos en la sombra de la fiscalidad.

Se calcula que más de ocho billones de euros se guardan en lugares como Suiza, Luxemburgo, Mónaco, Hong Kong, Kuwait, Uruguay o Puerto Rico sin que sus propietarios paguen ni un céntimo al erario público. Ha tenido que producirse un colapso financiero para que las grandes potencias empiecen a pensar, después más de siete décadas de pasividad absoluta, en la “incomodidad” de estos auténticos emporios de la corrupción.

Tras la reunión del G 20, celebrada el pasado abril en Londres, se puso sobre la mesa la posibilidad de cooperar y de favorecer el intercambio de informaciones para terminar de una vez por todas con los centros offshore, así conocidos en inglés porque funcionan como cajas de caudales de divisas extranjeras.

El primer ministro británico, Gordon Brown, se aventuró a decir que aquel era “el principio del fin de los paraísos fiscales” e, incluso, en el documento final extraído de la cumbre se recogió literalmente que “la era del secreto bancario había terminado”.

Pero, ¿les interesa de verdad a las grandes potencias terminar con esta estafa multimillonaria en la que incurren algunas de las mayores fortunas del mundo? De ser así, ya habrían desaparecido hace mucho tiempo. Ahora, al menos, la intención existe. Actúen en consecuencia aunque ya sea demasiado tarde.

La lista de “crímenes” en los que el concurso de los paraísos fiscales ha sido determinante es larga. De acuerdo con la visión de ATTAC, sin ellos, los atentados del 11-S no hubieran sido posibles como tampoco lo hubiera sido la nula tributación de las compañías multinacionales, ni la crisis hipotecaria a partir de la que se precipitó la crisis económica y financiera actual.

Y así, se podrían enumerar muchos más ejemplos de las actividades delictivas que se cometen bajo su resguardo y que hacen baldíos los esfuerzos de Naciones Unidas, de los organismos e instituciones de la sociedad civil y también de algunos gobiernos por la democratización de la economía, el desarrollo sostenible y el reconocimiento efectivo de los derechos humanos fundamentales.

Los paraísos fiscales son un arma política creada e instrumentalizada por el poder del dinero y el principal soporte del neoliberalismo exacerbado. Un poder que se reproduce a sí mismo a partir de la hipocresía en la que han caído la mayor parte de los gobiernos occidentales, al amparar a muchos de los países en los que se comete fraude tributario mientras los niegan y demonizan ante la opinión pública.

La mayor parte del Caribe son colonias de ultramar de la Commonwealth británica y otros países como Panamá o Singapur, aunque sean independientes, mantienen fuertes lazos con la historia de colosos como Estados Unidos o China.

Basta ya de brindis al sol, de lavados de imagen ante las cámaras y de acuerdos firmados sobre papel mojado. Los ciudadanos, que pagan sus impuestos, merecen un sistema fiscal transparente e igualitario en el que las normas rijan del mismo modo para todos y no en función del color del cuello de sus camisas y del grosor de su cuenta bancaria.

A pesar de todo, nunca dejarán de existir lugares en los que algunas prohibiciones fiscales y bancarias no sean operativas. Aún así, es importante que la voluntad de la comunidad internacional radique, a partir de ahora, en acabar con la “normalidad” con la que se opera en los paraísos fiscales.

Ésta es una de las grandes oportunidades que la crisis, en cuyo origen resultó fundamental la existencia de estos fraudulentos enclaves, le ofrece al mundo para cambiar su rumbo. La posibilidad inmejorable de cerrar el desagüe por el que se derrama la confianza que hay depositada en el Estado de Derecho por millones de personas.

ANEXO 5

Carstens plantea reforzar el IETU

El titular de Hacienda destacó que este impuesto es más benéfico que el ISR en situaciones de desaceleración económica.

Ciudad de México.- El titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Agustín Carstens, afirmó que el Impuesto Empresarial a Tasa Única ha funcionado muy bien y por ello "lo debemos reforzar".

Durante su participación en las audiencias públicas organizadas por el Senado de la República, destacó que ha permitido que aquéllos que no pagan Impuesto Sobre la Renta lo hagan, ya que es un impuesto de control y en cierto sentido más benéfico que el ISR en situaciones de desaceleración económica.

Al ser el IETU un impuesto que se basa en flujo, al haber una desaceleración económica inmediatamente se cae la contribución de las empresas, "yo pienso que es un impuesto que ha venido a asegurarnos que aquellas empresas que no paguen bien lo hagan y ha sido bondadoso en esta época de desaceleración".

Sobre el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, el funcionario consideró que ha sido un buen impuesto, ya que ha permitido gravar más a aquellos que son informales.

El secretario de Hacienda reconoció que ante las restricciones presupuestales que se enfrentarán en 2010 se tendrán que tomar decisiones difíciles, ya que se tiene el reto de enfrentar una brecha fiscal por 300 mil millones de pesos, ante efectos del exterior y de naturaleza inesperada.

Respecto a la política de gasto, mencionó que para 2010 se buscará un presupuesto austero, pero con la línea de proteger el gasto social, infraestructura, seguridad, educación salud, y continuar abatiendo el gasto ineficiente, superfluo, burocrático y administrativo.

Carstens destacó que en todo momento el gobierno ha buscado limitar el crecimiento del gasto corriente, y de hecho está muy cerca de alcanzar su objetivo de reducir en 100 mil millones de pesos este rubro durante su administración.

Por otra parte, informó que para enfrentar la actual crisis global, el gobierno federal ha gastado cerca de 800 mil millones de pesos, pero reconoció que ningún país ha tenido la capacidad de evitar una recesión o una caída en el empleo. **Notimex**

ANEXO 6

México, ante el *shock* financiero más grave en 30 años: Carstens

- El gobierno presentará un paquete para 2010 con más impuestos y endeudamiento *moderado*

El secretario de Hacienda, Agustín Carstens, advirtió que México enfrenta el “*shock* financiero” más grande de cuando menos los últimos 30 años, y por ello el gobierno propondrá un paquete económico para 2010 basado en más impuestos y un endeudamiento “moderado”, a fin de hacer frente a un faltante de 300 mil millones de pesos para financiar el presupuesto. Se deberán tomar decisiones “difíciles”, recalcó el funcionario.

Al participar en la primera de las tres audiencias públicas sobre la crisis económica, organizadas por el Senado de la República, el funcionario no quiso especificar ante los legisladores que le preguntaron de manera directa si entre las “medidas de ingreso y de administración tributaria” que anunció se incluye incrementar el IVA en medicinas y alimentos y eliminar el subsidio a las tarifas de energía eléctrica.

Carstens se retiró luego de concluir su intervención, pero ante la inconformidad de los senadores Ricardo Monreal, del PT, y Dante Delgado, de Convergencia, que expresaron que era una burla que se marchara sin escuchar las críticas y planteamientos de los legisladores y demás ponentes, el titular de la Secretaría de Hacienda regresó una hora después al recinto.

En respuesta al rector de la UNAM, José Narro, Carstens dijo que no hay modelo económico que no enfrente una restricción presupuestal. “Es como decir que la gravedad no existe, pero ahí están las restricciones” y “no se puede gastar lo que no se tiene”.

El funcionario agregó que le gustaría poder dar “con abundancia” presupuestos para todos, pero para 2010 la brecha fiscal obligará al gobierno federal a tomar medidas difíciles y “asignar recursos limitados a una cantidad importante de objetivos, la gran mayoría de ellos, con una muy buena justificación”.

Durante esa audiencia pública sobre *La evolución de la crisis económica y las medidas emergentes para enfrentarla que deben considerarse en la agenda legislativa*, el coordinador de los senadores del PRI, Manlio Fabio Beltrones, criticó el modelo tributario, pues no es capaz de financiar las necesidades del gasto público de una economía de 100 millones de personas.

El perredista Carlos Navarrete destacó que es preferible conocer la realidad cruda, y Carstens la expuso con amplitud.

El secretario manifestó que “desde el punto de vista retrospectivo, histórico, éste es el *shock* financiero más grande que ha recibido México cuando menos en los últimos 30 años, y de hecho el país nunca habría enfrentado una caída en ingresos presupuestales tan grande en un año”.

Durante 2009, recalcó, los ingresos petroleros disminuyeron en 211 mil millones de pesos, de los que 158 mil millones son resultado de menor precio y volumen de extracción de petróleo, además de 115 mil millones por menores precios del gas, a los que se suma una caída en la recaudación fiscal de 270 mil millones de pesos.

Petróleo a 53 dólares en 2010

Este año, abundó, las coberturas petroleras contratadas permitieron asegurar el precio de 70 dólares por barril de petróleo, que se traducirá en 100 mil millones de pesos y se obtiene un remanente de operación del Banco de México por 95 mil millones de pesos, además de ingresos no recurrentes por 336 mil millones de pesos. Debido a ello, precisó, el recorte presupuestal fue sólo de 85 mil millones de pesos.

Pero para el próximo año, si bien el crecimiento económico será positivo, el precio del barril de petróleo que se va a presupuestar será cercano a 53 dólares, no habrá recursos recurrentes y la brecha de financiamiento será muy alta, por 300 mil millones de pesos.

Carstens explicó que por ello por primera vez en muchos años el paquete económico de 2010 contendrá “un déficit público moderado”, que se reducirá al recuperarse la economía y la recaudación, para cerrar con un presupuesto balanceado en 2011, además de más impuestos para atender de manera permanente la caída de los ingresos petroleros.

El senador del PRI, Carlos Lozano, le advirtió que para su partido están descartadas “soluciones aparentemente mágicas y simplistas” como gravar alimentos y medicinas con IVA. En ello coincidieron el petista Monreal y Dante Delgado, de Convergencia. Todos demandaron derogar el impuesto especial de tasa única (IETU). La perredista Minerva Hernández pidió al titular de Hacienda aclarar si pretenden elevar las tarifas de electricidad.

El secretario defendió el IETU, al expresar que es un impuesto “que ha funcionado muy bien y lo debemos reforzar”. Los demás gravámenes, dijo, estarán en el paquete que se va a presentar a la Cámara de Diputados el 8 de septiembre

Anexo 7

El Servicio de Administración Tributaria reconoció que el sistema fiscal no cumple con las expectativas de los mexicanos.

CIUDAD DE MÉXICO, México, feb.14, 2005.- El sistema fiscal no cumple con las expectativas que tienen los mexicanos, y aunque ha avanzado en el camino correcto, la velocidad del cambio no permite recuperar el rezago, reconoció el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

En el documento "Reporte anual y líneas estratégicas 2005", el organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) señaló que el sistema fiscal mexicano debe proporcionar una fuente sostenible de recursos suficientes para mejorar el bienestar común.

También debe ser proporcional, equitativo, neutro, competitivo y con un mayor grado de estabilidad; debe apoyarse en una administración eficiente, eficaz y que fomente la productividad bajo un marco estable y sin complicaciones innecesarias.

Al hacer una reflexión sobre el sistema tributario mexicano, subrayó que la interpretación y los impactos de estos principios hacen que el cambio sea muy complejo, pero "no por ello podemos resignarnos y sentirnos satisfechos con operar en el estado actual".

Mencionó que el cumplimiento de las obligaciones fiscales involucra acciones orientadas al servicio y al control, y en ambas es necesario determinar el riesgo fiscal del contribuyente (definido como la probabilidad de que incumpla con estas obligaciones) y actuar en su función.

Para el contribuyente cumplido, acotó, el apoyo de la administración tributaria debe extenderse lo más posible, como el programa de financiamiento a las pequeñas y medianas empresas cumplidas, lanzado a finales de 2004.

En cambio, para el contribuyente incumplido, la sanción debe materializarse con mayor frecuencia, como se hizo el año pasado, cuando el SAT envió a la Procuraduría Fiscal de la Federación 185 casos de defraudación fiscal, el mayor número en la historia reciente, señaló el organismo.

Comentó que la operación diaria en la recaudación de impuestos internos, de aquellos derivados del comercio exterior y el control de entrada y salida de mercancías en el país es un reto constante para este organismo.

Sus principales desafíos son: conocer mejor al contribuyente, simplificar y automatizar los servicios e incorporar técnicas avanzadas de administración de riesgos en la toma diaria de decisiones.

Sobre el primer punto, indicó que el padrón de contribuyentes con obligación de registro es de aproximadamente 9.1 millones de personas, pero a noviembre de

2004 el número de personas físicas activas en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), sin incluir asalariados, era de ocho millones.

Aunque pareciera que existe una diferencia real de 1.1 millones de personas, "lamentablemente, no es así", ya que la calidad de información contenida en el RFC no permite identificar y ubicar a casi 40 por ciento de los registrados.

El SAT informó que para subsanar esta enorme deficiencia, lleva a cabo el levantamiento nacional de información mediante el Programa de Actualización (PAR) del RFC.

Sobre la simplificación y la automatización de los servicios, señaló que ha diseñado una estrategia que consolida integralmente a todo el ciclo tributario, ya que actualmente la legislación fiscal es compleja y debe simplificarse la normatividad y la operatividad.

Para articular este ciclo tributario e instrumentar sus componentes, inició el Proyecto Plataforma que implica la revisión profunda de los procesos, la organización, los servicios y trámites vigentes que tiene y proporciona el SAT.

Este proyecto, que durante 2004 fue licitado, adjudicado y comenzó la fase de diseño conceptual, le permitirá al organismo definir un nuevo modelo integral, más eficiente y eficaz.

Al concluir esta etapa, los contribuyentes activos tendrán acceso a su estado fiscal, incluyendo la cuenta tributaria, el estado de devoluciones, consultas, entre otras, y la autoridad podrá contar con la infraestructura para tener un desarrollo sólido en nuevos servicios y para las actividades de seguimiento y control.

Por otro lado, el SAT informó que está incorporando técnicas avanzadas de administración de riesgo en la toma diaria de decisiones, con el fin de combatir los factores que provocan el incumplimiento de las obligaciones fiscales, que son de tipo histórico, económico, educacional y coyuntural.

Para ello, diversas áreas del organismo integraron el Programa Integral de Combate a la Evasión y el Programa Integral de Combate a la Corrupción, a fin de utilizar de la mejor manera los recursos disponibles y obtener mejores resultados.

Anexo 8

LEY DEL IETU NO VULNERA PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

- Así lo determinaron los ministros al negar el amparo a diversas empresas.
- Permite la deducción de regalías entre partes independientes y las prohíbe cuando se trata de partes relacionadas, resolvió el Pleno.

México D. F., 27 de Abril de 2010

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) determinó que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) no vulnera los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, así como de seguridad jurídica, toda vez que su objeto se encuentra delimitado en dicho ordenamiento, señalando que éste corresponde a los ingresos brutos, sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley.

Así lo resolvieron los ministros al confirmar la sentencia de un juez de Distrito y negar el amparo a CSI Leasing México, CSI Servicios México, Bull Trade y CSI México Holdings, todas S.R.L de C.V., que impugnaron la constitucionalidad de la Ley del IETU.

El Alto Tribunal reiteró que el tributo tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la realización de actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Además, señaló que, al definir a dichos ingresos como el precio o contraprestación a favor de quien realiza dichas actividades, su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos que se reciben por realizar éstas.

El Pleno de ministros también reiteró que la Ley del IETU no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que no son deducibles todos los costos y gastos necesarios para la realización de las actividades empresariales.

Asimismo, precisaron, el hecho de que las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio y, por ende, no se consideren actividades gravadas por el IETU, tampoco resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

De igual forma, el Pleno de la SCJN subrayó que no se vulnera la garantía de equidad tributaria, al permitirse la deducción de regalías entre partes independientes, y prohibirse cuando se trate de partes relacionadas.

Finalmente, indicó que no se viola la seguridad jurídica tutelada por el artículo 31, fracción IV, en virtud de que tal y como lo señaló el Juez de Distrito, el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación define con claridad qué debe entenderse por regalías.

En ese contexto, señalaron que las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no siempre ocasiona su inconstitucionalidad, pues ello solo acontecería si no es posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan, en definitiva, ser los elementos esenciales del tributo.