



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLÁN

FACULTAD DE DERECHO

EVASION Y CONTRABANDO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

Cirilo Padilla García

M-0028558



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

I N D I C E . '

CAPITULO	PAG.
I.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA ADUANA-----	3
1.- Del año de 1821 a 1853 Período de las propiedades de- 3	3
Iglesia -----	
2.- Del año de 1854 a 1900 El Período de la Reforma-----	6
3.- Del año de 1901 a 1980 El Período de los Gobiernos Re 8	8
volucionarios-----	
II.- EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL-----	11
1.- Concepto y Definición-----	11
2.- Legislación Vigente, Antecedentes Históricos-----	12
III.- EL FENÓMENO EVASIVO Y SU EVOLUCION HISTÓRICO POLITICA - 18	18
DE LA NOCION DE IMPUESTOS.-----	
1.- Punto de partida para el análisis: Grecia y Roma.----	19
1.2.- La Omnipotencia del Señor Feudal y la Exacción como - 21	21
una proyección de los señores sobre siervos.-----	
1.2.1. La Evasión como una medida legítima frente al aprobio 22	22
1.2.2. Las luchas del Parlamento y la Monarquía Inglesa-----	23
1.3. Las Doctrinas Contractualistas.-----	25
1.3.1. Francia a fines del Siglo XVIII. -----	25
1.3.2. El Impuesto como Precio y como Prima de Seguro-----	27
1.3.3. El Fenómeno Evasivo como Incumplimiento del Contrato. 27	27
1.4. La Doctrina Liberal del Impuesto.-----	28
1.4.1. El Estado como Observador del Proceso Económico.-----	29

1.4.2. Las Reglas de Tributación de Adam Smith, la Imposición a la Renta. Los principios de Generalidad y -- proporcionalidad.-----	29
1.4.3. La Evasión Tributaria en el Estado Liberal.-----	30
1.5. La Doctrina Marginalista.-----	31
1.5.1. Las Doctrinas Subietivistas de la Economía.-----	31
1.5.2. La Progresividad en la Imposición a la Renta.-----	33
1.5.3. El Suraimiento de la Tesis del Impuesto Precio -- a través de la noción del Servicio Público.-----	34
1.5.4. La aparición del Estado Intervencionista y el Prin- cipio de lucha contra la Evasión Tributaria.-----	35
1.6. El Impuesto en la Epoca Atual.-----	37
1.6.1. El Intervencionismo Absoluto. La Doctrina Socialis- ta de la Imposición.-----	37
1.6.2. El Intervencionismo Atenuado. La Doctrina Dirigista	39
 IV.- LA NOCION DE IMPUESTO EN RELACION CON EL ASPECTO ARAN- CELARIO.-----	 41
1.- Nociones generales de Derecho Financiero Concepto-	42
2.- El Derecho Tributario. Concepto.-----	45
3.- La Autonomía del Derecho Tributario.-----	47
4.- El Organo de la Actividad Financiera Estatal, No- ciones de Fisco Erario y Hacienda Pública.-----	48
5.- Clasificación de los Ingresos Públicos en Ingresos Originarios y Derivados, Ordinarios y Extraordina- rios.-----	49

6.- Clasificación Jurídica de los Ingresos Públicos, -- Ingresos de Derecho Privado y Público, Ingresos Tri- butarios y no Tributarios. -----	51
7.- Clasificación de Ingresos del Código Fiscal de la Fe- deración de 1937 y el Código de 1967.-----	53
V.- NATURALEZA JURIDICA DE LA EVASION TRIBUTARIA.-----	59
2.1. La Elusión y la Evasión como figuras Omnicomprensi- vas de los diversos medios de Repulas al Tributo---	59
2.2. Presencia de la Elusión y la Evasión en Nuestro Tra- bajo-----	62
2.3. Concepto de Evasión Tributaria.-----	64
2.4. Los Sujetos y el Objeto de la Evasión Tributaria.--	64
2.5. El Medio Empleado y la Sanción como Característica- del ilícito y el Fraude Tributario.-----	67
VI.- CAUSAS DE LA EVASION TRIBUTARIA.-----	68
3.1. Causas de las diversas fases o momentos de la Obli- gación Tributaria.-----	68
3.1.1. Pretensión únicamente In Abstracto en el acto de Im- posición.-----	68
a) La Evasión Organizada por el Legislador.-----	69
b) La Evasión por negligencia del Legislador-----	69
c) La Evasión de acuerdos a las diversas categorías de Tributos.-----	70
A) Tasas.-----	70

	PAG.
B) Contribuciones Especiales.-----	70
C) Impuesto.-----	71
3.1.2. Derechos Inconcreto en la Verificación del Hecho Im- ponible.-----	73
3.1.3. Debito Individualizado como Resultado de la Determi- nación de la Base Imponible y el Acto Liquidatorio--	74
A) En la Determinación Cuantitativa de la Base Impo- nible.-----	76
B) En la Liquidación del Impuesto.-----	77
C) En la Recaudación.-----	78
a) Políticas.-----	79
b) Sociales.-----	79
c) Dimensiones del Problema.-----	79
VII.- EFECTOS DE LA EVASION TRIBUTARIA.-----	81
VIII.- EL FENOMENO EVASIVO EN MEXICO.-----	82
1.1. Dimensiones del Problema.-----	82
2.1. La Evasión Tributaria en los Impuestos Directos.----	84
2.1.1. Modalidades en la Evasión Tributaria.-----	84
IX.- EL FRAUDE DESDE EL PUNTO DE VISTA PENAL.-----	88
X.- LA EVASION TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.-----	102
1.- Impuestos Indirectos Internos.-----	102
2.- Índice de la Evasión.-----	103
3.- Modalidades de la Evasión Tributaria.-----	103
4.- El Expendio de Alcohol y Bebidas Alcoholicas.-----	104

	PAG.
5.- <i>La Producción Clandestina.</i> -----	104
6.- <i>Falsificación y Adulteración de Bandas de Garantía.</i> --	105
XI.- EL IMPUESTO DIRECTO E INDIRECTO.-----	106
CONCEPTO CLASIFICACION EN LA INCIDENCIA.-----	106
XII.- LOS IMPUESTOS DE ADUANAS.-----	108
XIII.- EL IMPUESTO DE IMPORTACION Y EL PROTECCIONISMO FISCAL.-	110
XIV.- EL CONTRABANDO. DEFINICION Y CONCEPTO.-----	112
1.- <i>Sobre cigarrillos y fósforos.</i> -----	114
2.- <i>Modalidades en la Evasión.</i> -----	115
4.- <i>A través del abandono de mercancía.</i> -----	119
<hr/>	
CONCLUSIONES.-----	123
RECOMENDACIONES.-----	132
BIBLIOGRAFIA.-----	135

A TI SEÑOR:

GRACIAS POR ACOMPAÑARME EN ESTA LARGA CAMINATA EN LA QUE TU HACES VENCEDORES A LOS QUE EN TI CONFÍAN Y JAMÁS LOS ABANDONAS, PORQUE SOLO TU ERES FIEL Y BONDADOSO CON AQUELLOS QUE TE OBEDECEN.

DOY GRACIAS A CRISTO JESUS QUE HA VENIDO A LIBERARME DE MIS MISERIAS Y ME LLEVO A VIVIR UNA NUEVA VIDA EN TU PALABRA QUE ES VERDAD Y FUENTE DE PAZ Y FELICIDAD.

INESCRUTABLES SON TUS CAMINOS, MAS AHORA ME HAS HECHO GRANDES REVELACIONES Y SE QUE NUNCA MAS ME ALEJARE DE TI , EN TI HAY JUSTICIA EN TI LOS CAMINOS SON RECTOS Y LLENOS DE LUZ.

SEÑOR SOLO AQUELLOS QUE NO TE CONOCEN VIVIRAN EN LA INIQUIDAD , MAS NO TODOS PUEDEN COMPRENDER ESTO, PORQUE ANGOSTA ES LA PUERTA Y NO TODOS PODREMOS PASAR, YO HE SIDO UNO DE TUS ELEJIDOS Y TE DOY LAS GRACIAS Y TAMBIEN A MI SALVADOR QUE ES CRISTO JESUS.

TE PIDO QUE NUNCA SE APARTE DE MI TU ESPIRITU Y QUE SIEMPRE ESTE EN MI CORAZON REVELANDO ME SEÑOR TU SABIDURIA Y TU CIENCIA PARA HACER EL BIEN Y CON EL EJEMPLO ILUMINAR A TUS ELEJIDOS , QUE NUNCA SALGA DE MI BOCA VANA, SIN SABIDURIA, sin inteligencia, SINO POR EL CONTRARIO TODA PALABRA EN MI SEA INSPIRADA POR TU SANTO ESPIRITU, PARA QUE LOS HOMBRES SEPAN QUE TU ERES REAL, QUE TU ERES UN DIOS VIVO QUE ESCUCHA Y RESPONDE A SUS HIJOS LLENO DE AMOR Y DE BONDAD.

////////////////////////////////////
// CON CARIÑO A MIS PADRES //
// LUCINA GARCIA VAZQUEZ //
// CIRILO PADILLA GONZALEZ //
// //
// //
// //
////////////////////////////////////

////////////////////////////////////
/// A MI ESPOSA TERESA CON TODO MI AMOR Y ///
/// AGRADECIMIENTO POR EL APOYO BRINDADO EN ///
/// LA CONSECUION DE EL FINAL DE MI CARRERA ///
/// A MIS HIJOS, MARCO ANTONIO. ///
/// ALBERTO PARIS ///
/// DIANA. ///
/// ///
////////////////////////////////////

////////////////////////////////////
//
// CON AMOR A //
// LUCY Y A MI HIJA //
// VANESSA DALILA //
// A QUIENES AGRADEZCO TODO EL ALIENTO //
// Y EL APOYO QUE ME BRIDARON EN LOS MO- //
// MENTOS DIFICILES CON SU AMOR. //
////////////////////////////////////

I N T R O D U C C I O N

Representa este trabajo de Tesis Profesional, un escalón para obtener el grado de Licenciado en Derecho de nuestra universidad tan querida; el material que en sí contiene es el producto de algunas revistas especializadas en la materia fiscal e investigaciones llevadas a cabo por la Secretaría de Hacienda de Venezuela y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México. Así como algunos apuntes de la Escuela de Capacitación Aduanera.

He basado mis investigaciones y comparaciones en estas revistas especializadas ante la carencia de material bibliográfico y fuentes de información por lo cual sean, pues la crítica, la reprobación o los múltiples consejos a tan escaso criterio del sustentante un aliciente para el desarrollo de este tema de "Evasión y Contrabando".

El punto de partida que es el "Tributo" que es la forma ordinaria de que se vale el Fisco para sufragar sus gastos y forzosamente el único sujeto que debe contribuir es el hombre por ser sujeto de derecho; en nuestro medio este modo de contribuir a los gastos públicos está preceptuado como una obligación por parte -- del causante, además de que también es un atributo del Estado dictar las Leyes en esta materia para obtener el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pero también al lado de esas obligaciones fiscales traducidas en disposiciones de carácter tributario, nos encontramos aparejadas un sinnúmero de infracciones que se traducen en "Eludi---

ciones al Impuesto" bien por los causantes o por los funcionarios, viniendo a caer esta clase de conductas al ámbito de lo que en sí constituye una conducta delictiva. Respecto del contrabando es fácil presa nuestra benéfica geografía para su comisión, al estar trazado el territorio nacional como ente político y jurídico en fronteras y que esté bañado en sus extremos por aguas, es lógico que entonces se hable del contrabando, como comercio de Géneros Prohibidos por las leyes de cada estado, y que sus actividades, se tengan que desplazar en las puertas de entrada y salida de nuestro suelo.

Al hablar del tributo, como medio para sufragar los gastos del estado forzosamente también hay conductas delictivas como la defraudación fiscal, tendientes al uso del engaño o aprovecharse del error para omitir total o parcialmente el pago del impuesto.

La Evasión Tributaria y toda la secuela de consecuencias que acarrea, constituye hoy por hoy, una de las cuestiones más graves que afronta el estado moderno. En el caso de nuestro país, el problema se magnifica, si tomamos en cuenta que con ella se le priva de importantes recursos que deben ser empleados en la realización de obras en función del Desarrollo Económico.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA ADUANA.

Ante la importancia que representaba para la corona española el cobro de los tributos y derechos, se establece en el Virreinato de la Nueve España el derecho de almojarifazgo (palabra de origen árabe derivada de almojarife y ésta se deriva del verbo Werefefe, cuyo significado es el de ver o descubrir con cuidado una cosa), que era cobrado en el Puerto de Veracruz, posteriormente en los de Acapulco, Barra de Navidad y en los últimos años de la dominación española en el de San Blas, la corona española dictó sobre esta materia numerosas cédulas. De entre ellas destaca la del 15 de octubre de 1532, en la que se tomaron medidas tendientes a combatir el contrabando desde entonces se han venido dictando una serie de medidas para evitar el contrabando.

Período 1821 - 1830

Durante este período, después de haberse consumado la independencia, al nuevo gobierno se le presentó la necesidad de ordenar los asuntos en el área de Hacienda, ya que durante el movimiento de independencia se desquiciaron los sistemas operantes durante la colonia.

En materia aduanal el trabajo no fue fácil, dadas las características que presentaba el territorio, así como la falta de estudios previos al cambio jurídico que se efectuó.

La regencia del imperio pretendió, en este ramo, abolir -

numerosos gravámenes como medida política para afinzarse en el poder debido a la complejidad con que se presentó la organización del ramo adunal.

En 1821 la regencia del imperio optó por reconocer el decreto de las cortes españolas del 9 de noviembre de 1820, siendo este el primer documento legal que existió en el México independiente, no obstante de la urgencia para combatir el contrabando y la necesidad de la organización hasta el 16 de noviembre de 1824 la Dirección de Aduanas se convierte en Dirección General de Alcabalas.

Período 1831 - 1853

El 26 de enero de 1831 se establece la Dirección General de Rentas que vino a sustituir a la Dirección General de Alcabalas, la cual se dividió en tres secciones donde a la segunda le correspondió el ramo de Aduanas y estuvo encargada de las aduanas marítimas, fronterizas y de las anteriores.

El 19 y 20 de septiembre de 1836 fueron emitidos decretos en los que se autoriza al gobierno para reformar las aduanas marítimas y fronterizas, de las cuales emanó su organización. Se expidió el decreto del 17 de febrero de 1837, relativo a los puertos para comercio extranjero y de cabotaje, y clasificación de Aduanas marítimas y fronterizas.

Entonces se presentan diversos sucesos históricos donde México pierde parte de su territorio, surgiendo una nueva organi-

ación y expedición de disposiciones que modificaron el sistema -- aduanal.

El 27 de octubre de 1842 la Dirección General de Rentas -- se convierte en Dirección General de Alcabalas y Contribuciones -- Directas, especificándose mediante decreto del 23 de diciembre de 1843 que tendría a su cargo todo lo directivo y económico de las aduanas marítimas fronterizas e interiores de la República, restableciéndose el antiguo sistema de tres secciones.

En la ciudad de Querétaro, se expidió el decreto del 5 de mayo de 1848, se dispuso que la Dirección General de Alcabalas -- fuera sustituida por la Dirección General de Aduanas Marítimas y Fronterizas y Rentas no Estancadas.

Después de celebrado el tratado de paz entre México y Estados Unidos y como consecuencia de diversas disposiciones y problemas que afectaron el esquema administrativo hacendario, la Dirección General de Aduanas volvió a desaparecer incorporándose -- sus funciones a la Junta Directiva de Crédito Público, la cual -- estaba dividida en tres secciones de Aduanas Marítimas de Crédito Pasivo y Crédito Activo.

Como resultado de la nueva organización en la Secretaría de Hacienda el 27 de mayo de 1952 el Ministerio se integró con -- seis secciones directivas, siendo llamada la primera de ellas Dirección de Aduanas, Marítimas, Fronterizas y de Cabotaje; desapareciendo de esta manera la Junta Directiva de Crédito Público.

Período 1854 - 1872

Debido a los frecuentes cambios en la organización, el --
II de febrero de 1854 se expidieron las bases generales para el -
arreglo de la Hacienda Pública, en las cuales se dispuso la inte-
gración de la Dirección General de Aduanas, desapareciendo como -
consecuencia las secciones de la Dirección General de Impuestos.

El 27 de octubre de 1855 se firmó la planta de la Secre--
taría de Hacienda y Crédito Público y la Dirección General de Adua-
nas desapareció y se convirtió en la Sección 1a. Directiva de ---
Aduanas Marítimas, Fronterizas y de Cabotaje.

El 1o. de enero de 1856 se firma la "Ley para la Deuda --
Pública y la Administración de las Aduanas Marítimas y Fronteri-
zas" que establece la Junta de Crédito Público facultándola para -
dirigir las Aduanas Marítimas, de altura cabotaje y fronterizas.

Después de finalizar la guerra de Reforma el 26 de enero-
de 1861, se elimina la Junta Directiva de Crédito Público, fu-sio-
nando sus actividades a la Tesorería, la cual fue instituída por -
decreto de 31 de enero del mismo año, teniendo como primera se-
cción a las Aduanas Marítimas y fronterizas y meses después el 16-
de agosto se instituyó la Dirección del Tesoro Federal, la cual --
tuvo como oficinas las de Aduanas Marítimas y la Aduana de México.

Fue en 1867 cuando el presidente Juárez, ordenó se empen-
diera la reorganización hacendaria, siendo derogada el 6 de agosto
del mismo año, la Ley del 16 de agosto de 1861, se volvió a resta-

blecer la sección 1a. de Aduanas en esa fecha.

Período 1873 - 1900

Durante el lapso de 1872 - 1873, la sección 1a. del ministerio de Hacienda se nombró de Aduanas Marítimas y Fronterizas, -- Administración de Rentas del Territorio Federal y Territorio de Baja California.

Posteriormente se prestó mayor atención a reformas en la-tarifa arancelaria y al contrabando.

A este propósito se emitió el decreto del 5 de agosto de-1883, dándole también importancia al establecimiento de las zonas-libres ya que la suspensión de las mismas daría como resultado-- la inmigración y con ella la decadencia de diversos poblados fron-terizos el 30 de octubre se expide la Ley de Organización de Adua-nas que entra en vigor a partir del 1o. de enero de 1894.

Posteriormente la organización volvió a tener una varian-te, en virtud del decreto del 19 de febrero de 1900, en el que se-establece la Dirección General de Aduanas, señalándose entre algu-nas de sus atribuciones proponer reformas a las leyes, reglamentos y organización del ramo.

Manejar lo relativo a su contabilidad, autorizar y propo-ner procedimientos para el despacho de mercancías en las Aduanas,-revisar y aprobar las penas por la infracción de la propia ordenan-za.

Período 1901 - 1949

El 15 de octubre de 1902 se expide una circular en la que se le restan facultades a la Dirección General de Aduanas en cuanto al control de los actos de pesca, otorgándole esa facultad a la ordenanza de la Marina de Guerra.

También se nota que el funcionamiento de las zonas libres es inoperante y se decide suprimirlas por medio del decreto del 30 de junio de 1905.

El 25 de agosto de 1919 la Dirección General de Aduanas, se convierte en Departamento, restableciéndose de nueva cuenta la Dirección General de Aduanas el 26 de septiembre de 1921.

El 18 de abril de 1928 se decreta la Ley Aduanal la cual tuvo temas no tratados por las anteriores ordenanzas de Aduanas, compuesto por 766 artículos y dividido en 18 títulos que sirvió de modelos para el vigente Código Aduanero.

La ley del 30 de diciembre de 1947 crea la corporación -- del Resguardo Aduanal la cual fué reglamentada por decreto del 20 de mayo de 1949 en el que se establecieron las facultades de la -- planta de Vistas, Planta de Interventores Planta de Almacenistas y la Planta de Resguardo.

Período 1950 - 1980

Con fecha 20 de octubre de 1950 se expidió el reglamento-

que creó la Comandancia General del Resguardo Aduanal, dependiendo directamente del Director General de Aduanas.

El 30 de diciembre de 1950, por decreto se faculta al poder Ejecutivo para crear, suprimir o disminuir las cuotas de -- las tarifas de importación y exportación, señalar precios para la aplicación de éstas, restringir y prohibir las importaciones, exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos.

Por la importancia de este decreto se le incorporó a la - Constitución Mexicana mediante una adición al Artículo 131 y una reforma al artículo 49.

El 31 de diciembre de 1951 se expide una nueva legisla-- ción para Aduanas con el nombre de Código Aduanero de los Estados -- Unidos Mexicanos, este código consta de 727 Artículos y XIX Títu-- los actualmente rige la materia, la Ley Aduanera, puesta en vigor el 10. de julio de 1982.

Por decreto del 27 de diciembre de 1955 se expidió la Tã-- rifa del impuesto General de Importación, entrando en vigor el 20 de febrero de 1959 (D.O. 20 de enero de 1956).

Posteriormente el 27 de diciembre de 1957 se expidió la - Tãrifa del Impuesto General de Exportación, entrando en vigor el - 10. de enero de 1958 (D.O. 31 de diciembre de 1957).

La Ley del Impuesto General de Importación publicada en - el Diario Oficial del 27 de diciembre de 1974, derogó las anterio

res disposiciones, esta Ley es la que está vigente aún,

La Ley del Impuesto General de Exportación publicada en el Diario Oficial del 24 de diciembre de 1974, derogó las anteriores disposiciones. Esta Ley es la que está vigente aún.

El 27 de diciembre de 1978 se publica en el Diario Oficial la Ley de Valoración Aduanera de las mercancías de Importación, que entra en vigor en el 1o. de julio de 1979.

C A P I T U L O I I

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

CONCEPTO Y DEFINICION. LEGISLACION VIGENTE. ANTECEDENTES HISTORICOS DEFRAUDACION GENERICA Y ESPECIFICA. SANCIONES.

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

CONCEPTO Y DEFINICION,- La Legislación Penal Española (1) entiende por defraudación la importación, fabricación, comercio o tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos a pago de derechos; cuando lo fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto.

~~En nuestra Legislación el delito de defraudación fiscal estuvo previsto por el Código Fiscal de la Federación derogado de 1938, en el Título VI denominado "Los delitos Fiscales", Capítulo V, en su artículo 270 al 275; y el Código Fiscal de la Federación de 1967. Comprende este delito en su capítulo IV, denominado de - 1o. "Delitos", en sus artículos 71 al 74 En el Código Fiscal para el Distrito de 1971, esta previsto este mismo delito en el título IV, denominado "De los Delitos Fiscales", Capítulo Unico de su articulado del 277 al 230, idénticas disposiciones a los del Código de la Federación anotado.~~

El actual Código Fiscal de la Federación comprende en el Título IV con la denominación, "DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES" en su articulado del 70 al 115 esta tipificación descrita.

(1) Contrabando y Defraudación. Apéndice. Disposiciones Españolas. Legislación Española. Leyes Penales, Madrid 1963. Edo.Lex. Cont. 285 Pag.

Los Códigos de nuestra Legislación, imprimen un concepto genérico del delito de defraudación como observación, sin embargo este término se desprende (2) del Latino "Defraudati o", como acción y efecto de defraudar, entiendase por defraudación el acto de usurpar a otro lo que de derecho le corresponde o es suyo, o sea, el ocasionar perjuicio a la Hacienda Nacional dejando de satisfacer fraudulentamente la parte que le corresponde por las contribuciones directas o indirectas y más singularmente los derechos arancelarios, los impuestos de consumo, traslaciones de dominio o de derechos reales, la contribución territorial y el subsidio industrial no es legalmente un delito, pero lo es para la legislación especial de Hacienda, cuando se elude total o parcialmente su pago con engaño o falsedad. Pero su falsedad no queda reducida a los límites estrechos del delito de defraudación, ya que se comprende en el de ocultación en las declaraciones que para el pago de impuestos deben darse de verdadera riqueza, que presentan los bienes poseídos o las utilidades que reporta el ejercicio de una industria, cuando un artículo determinante del Código Penal define y castiga este acto.

LEGISLACION VIGENTE ANTECEDENTES HISTORICOS.

Antes de abordar el presente tema, vamos a analizar primeramente y de manera breve lo que el Código Penal para el Distri

(2) Diccionario Enciclopédico Hispano Americano. Editores Montaner y Simón. Barcelona. W.M. Jackson. Neq York Pág. 187 Tomo VII - Pág. 188 Vol. VII.

to y Territorios Federales en materia del Fuero Común y aplicable para toda la República, entiende por el delito Genérico de "FRAUDE", en su artículo 386, al expresar que comete tal delito el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se haya, - se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.- En forma semejante al artículo 71 del Código Fiscal, contiene los términos "engaño, error" al referirnos que comete el delito de -- defraudación fiscal, quien haga uso de engaño o aproveche erro--- res, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

Acto seguido, analizaremos lo que se entiende por ENGAÑO Y ERROR, elementos comunes a las disposiciones invocadas anteriormente. Respecto al ERROR, el Código Civil para el Distrito Federal, en su libro IV, de las obligaciones, al regular el consentimiento, artículo 1641, expresa que éste no es válido si ha sido dado por error, arrancando por violencia o sorprendido por dolo.- El mismo cuerpo legal, clasifica al error, como de hecho y de derecho además del de cálculo.

El diccionario, entiende por engaño, como la acción de en gañar, y esta última como hacer caer en un error, y como error se entiende la opinión falsa. (3)

El segundo elemento de la definición dada por el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, consiste en la omisión to-----

(3) Pequeño Larouse Ilustrado. París 13ava. Edición 1928. Pags. - 360, 365.

tal o parcial del pago de los impuestos para la necesaria comisión del delito que estamos tratando. Este segundo elemento, también se observa en la primera hipótesis del delito que tratamos en el capítulo precedente, que es el de CONTRABANDO, al señalar concretamente el artículo 46 del Ordenamiento Fiscal, en su fracción I, la introducción o extracción de mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

No importa efectivamente, cual sea la actividad de exportación o de importación en ambos casos se puede observar la existencia de la infracción de contrabando, la actividad delictiva de omitir total o parcialmente el pago de los impuestos; ya que si observamos, todas estas actividades como la simulación, la ocultación están encaminadas a la acción de omitir los pagos de los impuestos.

El elemento que ahora nos toca analizar, es el término impuesto, que el artículo "SEGUNDO" del Código Fiscal Federal, entiende como las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos.

Esbozaremos algunos antecedentes históricos respecto del delito de defraudación fiscal (4), empezando por los primeros años de la época independiente, donde se legisló en materia hace

(4) Hernández Esparza Abdón, - El Delito de Defraudación Fiscal, - Ediciones Botas. México. 1962. Pags. 41 a la 47.

daría, militar y de policía y dentro del derecho penal fiscal se reglamentó en materia de contrabando y posteriormente sobre defraudación.

En las ordenanzas de Aduanas del 12 de julio de 1891, se establecieron tres tipos de infracciones: los delitos de contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable y la contravención de la defraudación (sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad o ambas cosas mercancías que legalmente manifestadas causarían mayores derechos), omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad de estas violaciones sólo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa. En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.

En la Ley del Impuesto General del Timbre de 25 de abril de 1893, se establecieron dos responsabilidades:

A) Infracciones simples, comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta del pago del impuesto, sanción administrativa;

B) Infracciones con responsabilidad penal:

a) Cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad.

b) Los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyen a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal castiga. En este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de la defraudación. En dicha legislación por tanto no se consideraba a la defraudación como delito en sí sino en cuanto se valía el causante de un delito se sancionaba. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude tipificado por el artículo 386 del Código Penal Federal Vigente.

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, que entró en vigor en 1948, comprende en diez artículos este mismo delito. Esta ley al parecer de Abdón Hernández Esparza, "Adolecía de diversos defectos muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad, al vaciarse la mencionada Ley en el Capítulo V del Título VI del Código Fiscal de la Federación (1983). La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha Ley tomando en cuenta la novedad de la misma y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes. Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores

dentro de la Ley de Defraudación Impositiva".

Merece un comentario al margen, al señalar los artículos- 572 y 573, del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos, - ya que adpotan el requisito de la intencionalidad que proveía para este tipo de delitos el Código Fiscal de la Federación de 1938 derogado, y aunque en el Capítulo II del Código Aduanero mencionado, se cita sólo al contrabando, sin embargo las disposiciones en cita de este Ordenamiento, se refieren a la forma intencional de defraudar al fisco.

CAPITULO III

EL FENOMENO DE EVASION Y SU EVOLUCION HISTORICA.

La Evasión Tributaria y toda la secuela de consecuencias que acarrea, constituye hoy por hoy, una de las cuestiones más graves que afronta el Estado Moderno.

En el caso de nuestro País, el problema se magnifica, si tomamos en cuenta que con ella se priva de importantes recursos que deben ser empleados en la realización de obras en función del desarrollo económico.

La evasión tributaria ha tenido características diferentes a lo largo de la historia de la actividad del hombre, vamos a estudiar hasta donde nos sea posible el fenómeno evasivo de acuerdo a la evolución histórica política de la noción de impuesto, tal análisis se justifica si tomamos en cuenta que la exacción coactiva es el producto histórico de una evolución compleja en la cual cada época ha influido y aportado elementos en su elaboración, de este modo en cada uno de estos momentos históricos, la evasión ha tenido características propias y fundamentación distinta y si bien en todos los casos constituye una infracción considerada de mayor o menor gravedad, en algunos el medio evasivo se legitima frente al poder arbitrario de quienes han abusado de la imposición para satisfacer apetitos personales.

1.1 PUNTOS DE PARTIDA PARA EL ANÁLISIS: GRECIA Y ROMA.

Para comenzar este análisis es necesario tener en cuenta que el surgimiento de la institución tributaria, el surgimiento de la institución jurídica de la Propiedad Privada; ello es lógico - pensarlo por cuanto, mientras la propiedad sobre la tierra e instrumentos de producción estuviesen sometidos al régimen de pro--piedad colectivista, en tanto que cada quien pudiese tomar las cosas que quisiera no existiría por lo menos en el sentido en que - lo entendemos hoy, la necesidad de las finanzas públicas.

Las escasas noticias que se poseen sobre la organización-financiera de las antiguas civilizaciones orientales nos obligan a partir para el estudio que nos hemos propuesto, primero, con -- una breve referencia acerca de la hacienda Griega y luego el aná-lisis de la organización tributaria Romana.

Con respecto a la primera debemos decir que hubo de acu--dir, sobre todo en tiempos de guerra a impuestos de carácter ex--traordinario, los Griegos eran reacios a aceptar la imposición en tiempos de paz piensan que viven en un régimen de tiranía cuando - esto sucede. Era injusto hacer pagar tributos ordinarios a los -- ciudadanos pues este debía ser pagado por los pueblos liberados - del yugo extranjero.

He allí como la guerra o la ausencia de ella condiciona - la repulsa que hace el pueblo griego de la imposición. En cuanto al pueblo romano, debemos observar que su sistema tributario ha - sido uno de los índices más significativos de la grandeza de Roma,

la distinción entre *tributum soli* y *tributum capitis*, antecedentes de lo que conocemos en la actualidad como impuestos reales y personales; la existencia de la declaración jurada de los créditos, la cual debía hacerse de una manera solemne estimando su cuantía de acuerdo a su valor real; la existencia de impuestos al tráfico de mercancías, a la utilización de las instalaciones públicas de higiene, la institución del censo y la creación del catastro para llevar la distribución de las cargas públicas a los plebeyos; la existencia de impuestos a las ventas y en fin, a toda una cantidad de tributos a una variada gama de hechos imponibles, que si bien en algunas oportunidades debieron representar una carga sumamente odiosa, sin embargo reflejan el grado de especial organización de que era objeto la Institución tributaria.

Dada la solemnidad con que los romanos hacían su declaración frente al Campo Marte, a medida que los iba llamando el Heraldo puede decirse, siguiendo a Giorgetti (5) "... las evasiones fiscales constituyeron la excepción entre los romanos y ello, precisamente, por la innata rectitud del pueblo itálico..." Por otro lado, los romanos fueron sumamente severos a la hora de castigar a los evasores, llegando a considerar a la evasión como delito que era castigado en algunas oportunidades con la pena capital. Más tarde con la decadencia del imperio, la institución tributaria no quedó exenta de la degeneración que se operó en todos los órdenes de la organización social, apareciendo con marcada incidencia el grupo de ciudadanos proclives a burlar la institución

(5) GIORGETTI, Armando. *La Evasión Tributaria*. Primera Edición. Editorial de Palma. Argentina. 1967. Pág. 15

impositiva.

1.2.- La omnipotencia del señor feudal y la exacción como una proyección de señores sobre siervos.

Siguiendo con nuestro análisis llegamos a la Edad Media, - caracterizada por la existencia de la propiedad feudal sobre la tierra, por las luchas entre la monarquía y los señores de la nobleza que cada día adquirían mayor poder, por la exacción de importantes masas humanas a la autoridad del señor feudal, que se constituía de esta manera en señor de villas y haciendas. En ese derecho precisamente, lo que conformaba en el señor feudal la posibilidad de tomar una parte de los bienes de las personas que le estaban subordinados; es más, las grandes exacciones eran condición indispensable para que los siervos tuvieran derecho de cultivar el pedazo de suelo que les era facilitado por el dueño del catillo a cuyo alrededor se ubicaban de tal forma, que a nuestra manera de ver, se opera en esta época, con respecto a la situación - más floreciente de Roma, un retroceso en la institución tributaria, si la juzgamos de acuerdo a los lineamientos que informan a la moderna Teoría General de la imposición. Las exacciones producto de la voluntad omnímoda del señor feudal, eran de naturaleza arbitraria, constituían, por decirlo así, verdaderas cargas odiosas que no respondían sino a la explotación más inhumana jamás concebida. Si bien en Roma la imposición se tornaba insidiosa y afecto en sus primeros tiempos a los plebeyos, no es menos cierto que con el desarrollo del Estado Romano las cargas fueron lleva--

das de igual manera hacia los patricios y la puesta en práctica - de importantes obras de utilidad pública legitimaba en cierta forma la imposición de que eran objeto los ciudadanos romanos; en la etapa feudal, por el contrario, el producto obtenido por la recaudación de los tributos estaba dirigido a mantener grandes mansiones y la consiguiente secuencia de parásitos que se regodeaban en las constantes orgías, bacanales y juergas palaciegas.

1.2.1. LA EVASION COMO UNA MEDIDA LEGITIMA FRENTE AL OPROBIO,

Con respecto al fenómeno evasivo operado en esta época podemos decir que el es prácticamente inexistente y ello lo afirmamos cargados del más profundo desprecio hacia todo lo que constituyó el feudalismo, como régimen oprobioso y desconocedor de los derechos humanos más elementales; y recorridos por el mismo sentimiento de impotencia que debieron sentir aquellas víctimas ante el poder del señor feudal, ante el arraso y la forma asoladora con que irrumpían las huestes al servicio del castillo en las cosechas y pequeños plantíos que les habían costado largos meses de sacrificios. No por ello los intentos tendientes a evadir la carga impositiva debieron ser muy frecuentes, pues la iniquidad y el oprobio son buenos parteros de la resistencia, de la lucha incesante y de la rebeldía; y la evasión en este caso era una medida legítima contra un estado de cosas injusto; sin embargo en los casos cuando eran descubiertos se castigaban despiadadamente, condenándose con inusitada ligereza a perecer en la hoguera a quien no había satisfecho la cuota que le había sido asignada. Y con mucha frecuencia se amputaban miembros, se aplicaba el hierro

candente, se inflingían azotes, y no pocas veces, se condenaba a prisión perpetua. No obstante, algunos autores sostienen con agudeza que el pago de los tributos en especie, seguramente dió lugar a una evasión parcial o cualitativa "... mediante la consigna-
ción de productos de calidad mediocre o hábilmente mezclados entre buenos y malos...", quedándose entonces los siervos con la me-
jor parte de la cosecha.

1.2.2. LAS LUCHAS DEL PARLAMENTO Y LA MONARQUÍA INGLESA.

Toda esta situación que hemos descrito comienza a desper-
tar inquietudes entre los ciudadanos, y en Inglaterra se inicia -
toda una lucha entre el Parlamento y la Monarquía Inglesa con el-
objeto de ir acabando con las prerrogativas y privilegios de esta
última. A fines del siglo XIV como resultado de esas luchas, el -
Parlamento había establecido dos principios de tributación:

"En primer lugar, se había eliminado la facultad del Rey-
de imponer tributos directos sin consentimiento de aquel,
y se había restringido la de imponer los indirectos sin -
dicha conformidad ya, que tales tributos debían ser justi-
ficados, de acuerdo con la costumbre reconocida en la car-
ta magna; en segundo lugar, el parlamento había adquirido
el derecho de imponer tributaciones de toda clase, direc-
tas e indirectas".

Mas tarde otros dos documentos se encargan entonces de de-
jar "... solemnemente consagrado el principio de la aprobación --
parlamentaria del impuesto..." que había tenido su primer esbozo-

en la magna carta de 1215 La Petición of Rights de 1628 y el --- Bill of Rights de 1689. Por otro lado y aunado a ésto, comienzan a realizarse una serie de elaboraciones doctrinales de los filósofos y juristas tendientes a explicar y a justificar el surgimiento del Estado y a cuestionar el origen divino de los Reyes - que había sido apadrinado por los teólogos de la Iglesia Cristiana; así, nos encontramos en primer lugar, con Hugo Groscio (6) - que se plantea toda la problemática de la existencia de un derecho natural, preocupándose ya no por su causa remota, sino por su causa directa. Groscio, holandés de nacimiento trata de indicar la línea precisa en que comienza lo jurídico y termina lo religioso aplicando sus investigaciones científicas al campo de la jurisprudencia práctica. Este autor, al lado de Hobbes, de John-Locke y de Samuel Puffendorf, se encargan, con ligeros matices - de diferencia, de explicar el Estado como producto de un pacto de asociación que sucede a un estado natural en el cual el hombre se encuentra absolutamente libre. Casi todas sus obras pretenden hacer una crítica del absolutismo; tratan de demostrar, - como dijimos anteriormente, que la teoría del derecho divino de los reyes era una mentira que no se podía aceptar. El estado de naturaleza, sostiene John Locke (7), es una situación donde los hombres tienen derechos inalienables: derechos inherentes a su -

(6) DELGADO O. José M. Apuntes de Historia de Filosofía del Derecho. LUZ Maracaibo, 1962. Pág. 142-6

(7) DELGADO OCANDO, José M. Idem. Pág. 142-6

personalidad que no son abandonados o eliminados en el Estado Político, sino que todo lo contrario son condición indispensable -- para ejercer el Poder Político, para determinarlo. Claro que en esto disiente de Hobbes, ya que para éste, los derechos del individuo son abandonados en el Estado Político, para Locke, entonces, el Estado Político tiene que ser el producto del consentimiento de todos. Todas esas ideas fueron alentando la existencia del malestar en el Parlamento Británico, quien año tras año, lograba mayores conquistas y obtenía importantes victorias en el logro de mejores prerrogativas y derechos.

1.3. LAS DOCTRINAS CONTRACTUALISTAS.

Vamos a pasar ahora al estudio de las doctrinas que tratan de justificar la imposición a través de la figura del contrato, pero antes es necesario que digamos algunas palabras acerca de la situación de Francia a finales del siglo XVIII.

1.3.1. FRANCIA A FINES DEL SIGLO XVIII.

Gobierno; con 24 millones de habitantes, "... sólo la cuarta parte de un millón de nobles y clérigos poseían la mitad del suelo..." (8) y obtenían de los campesinos importantes cantidades en exacciones feudales y obligaciones eclesiásticas.

Existía al lado de estas clases privilegiadas una nacien-

(8) GTELL, Raymond G. Historia de las ideas Políticas. Tomo II - Segunda Edición Editorial "Nacional" México 1967.

te y pujante clase burguesa sin poder ni prerrogativas. Allí llegaron las ideas de los filósofos del Derecho Natural y el conocimiento de las instituciones inglesas. Esto origina reacciones decididamente hostiles a la Monarquía; la libertad del pueblo británico colma de admiración a los franceses. Montesquieu se encarga de hacer el estudio comparativo de las instituciones de uno y de otro país y propone su tesis de la división de los poderes --- adoptando el sistema de frenos y contrapesos que ya había sido -- propuesto por Locke, Rousseau, considera, que el hombre es bueno por naturaleza y la sociedad lo corrompe y si bien coincide con sus predecesores en la justificación del Estado, mediante un pacto o contrato social en el cual los individuos ceden, en un agregado de voluntades, parte de sus derechos al ente público y lo -- hacen titular de la voluntad general; disiente de ellos en la consideración que hace del pacto, pues lejos de conceptualarlo como un hecho histórico, lo concibe como un recurso dialéctico para legítimar la existencia de Estado, "...es el primer autor que se plantea conscientemente explícitamente, el problema de la legitimidad del pacto..."(9). El pueblo decreta la voluntad general cuya expresión escrita es la ley, He allí, precisamente, la raíz inmediata de la celebre declaración de la Asamblea Nacional Francesa del 17 de julio de 1789, la cual dictamina que el impuesto no consentido es ilegal y que las exacciones no decretas por ella, son --- inexistentes.

(9) DELGADO OCANDO, J. M. Op. cit. Pág. 173.

1.3.2. EL IMPUESTO COMO PRECIO Y COMO PRIMA DE SEGURO.

Llegamos a la explicación del impuesto como producto de una convención tácita entre el Estado y los contribuyentes. Pero esa fundamentación del impuesto tenía dos vertientes, pues, mientras unos lo consideraban como la contraprestación a que se obligaba el individuo por los servicios y las ventajas recibidas de la sociedad; así se pronunciaban los fisiócratas, quienes consideran a la tierra como única sobre la misma, el cual se justificaría en razón de que el Estado permite al propietario su explotación (Impuesto como precio). Para otros el impuesto se justificaría a través de un contrato de seguro; el Estado no hace otra cosa que asegurar a los ciudadanos contra los riesgos del desorden y la alteración de las relaciones normales de vida; el particular da al Estado una parte de sus bienes para poder gozar libremente de la otra parte de esos mismos bienes, es decir, el Estado le asegura contra la posibilidad de ser despojado, de que le sean desconocidos sus derechos respecto de la riqueza.

1.3.3. EL FENÓMENO EVASIVO COMO INCUMPLIMIENTO DE CONTRATO.

El fundamento de la imposición en este estadio histórico, nos indica que la evasión tributaria se presenta como no cumplimiento de una obligación contractual. Al evitar el ciudadano el pago del impuesto no está sino incumpliendo con el contrato que supuestamente habría celebrado con el Estado, pues no ha satisfecho la prestación que le corresponde como pago a los servicios --

recibidos en un caso o a la seguridad brindada en otros. No obstante, es bueno advertir que las doctrinas contractualistas confundían las nociones de Tasa e impuesto, por otro lado el impuesto único sobre la tierra no se estableció y no se lograron atenuar las cargas impositivas, las cuales incidían en su mayoría sobre los sectores más económicamente débiles.

1.4. LA DOCTRINA LIBERAL DEL IMPUESTO.

Estamos ante el Estado Liberal; su papel está reducido -- simplemente a crear la infraestructura, a prestar ciertos servicios de tipo deficitario, sólo será responsable del orden, su función termina al establecer ese orden para que el individuo pueda desenvolverse dentro de él. - El impuesto entonces es recibido por coacción, como producto de una manifestación unilateral del Estado y como resultante de la actuación de una parte del poder Público: La potestad Tributaria del Estado. Esta no es más que la facultad que tiene el Estado de incidir sobre el patrimonio del ciudadano, estando definida como toda potestad pública en sentido positivo, en tanto y en cuanto se encuentra especificada en términos precisos en la Ley. Pero el impuesto será para los liberales -- única y esencialmente proveedor del tesoro público; un medio por el cual obtiene los recursos para satisfacer ciertos servicios, -- generalmente muy pocos; de ellos se desprende que el impuesto no debe ser muy recargado, debe afectar mínimamente el patrimonio -- del individuo.

1.4.1. EL ESTADO COMO OBSERVADOR DEL PROCESO ECONOMICO.

Los bienes y servicios están en el mercado sujetos a la oferta y la demanda, sometidos al régimen de libertad de empresa; el servicio sólo lo presta el Estado cuando es deficitario y obedece a necesidades elementalísimas. Los liberales queriendo cuidarse de todo intervencionismo, como producto de esa etapa de culto al individuo resultante de las revoluciones operadas en Europa y acorde al espíritu de la revolución industrial que se estaba suscitando con el surgimiento de grandes fábricas, grandes capitales, importantes masas trabajadoras, la división del trabajo, etc., rechazaban el intervencionismo estatal, el impuesto de ordenamiento y la actuación del Estado en las relaciones de Derecho Privado como competidor en la oferta de bienes servicios.

1.4.2. LAS REGLAS DE TRIBUTACION DE ADAM SMITH. LA IMPOSICION A LA RENTA. LOS PRINCIPIOS DE GENERALIDAD Y PROPORCIONALIDAD.

Pensaron los liberales que el estado, dotado de poder, dotado de autoridad y de la facultad de incidir unilateralmente el patrimonio del ciudadano, no podía ser dejado en libertad en el establecimiento de la tributación; era necesario elaborar reglas destinadas a servir de limitadoras del poder tributario. Solamente las exacciones que obedecieron esas reglas podían ser consideradas legítimas. Es en ese sentido que el inglés Adam Smith elabora sus cuatro reglas para la tributación: 1. Justicia Todos los sujetos de un Estado deben contribuir en la medida de sus capaci-

dades contributivas a la satisfacción de las cargas públicas (generalidad). Esto se logra gravando la Renta de los ciudadanos de tal manera que todos soporten un sacrificio igual a través de un impuesto proporcional. En la proporcionalidad creyeron encontrar los liberales la panacea de la Justicia Tributaria, cuestión que fue desvirtuada más tarde por las teorías marginalistas.

II. Certeza. Las circunstancias en que se grave o se establezca una exacción deben ser ciertas, anteriores y determinadas en la Ley. En ésta deben ser definidos la época en que se causa - el gravamen, la materia gravable, el hecho generador, la cuota y base imponible, la tarifa, el modo como se recauda, etc.

III. Comodidad. Si consideramos el impuesto como una carga, que debe ser soportada por el individuo, justo es que se pague en el momento más oportuno y más comodo para el contribuyente.

IV. Economía. El impuesto debe retirarse lo menos posible - del bolsillo del contribuyente, su recaudación debe hacerse a un costo mínimo, pues, un impuesto de alto costo recaudatorio no se justifica, ya que de esa manera el sacrificio del ciudadano sería inútil. Este principio explica la permanencia de los impuestos in directos en los sistemas tributarios modernos, los cuales tienen un bajo costo de recaudación y un alto rendimiento.

1.4.3. LA EVASION TRIBUTARIA EN EL ESTADO LIBERAL.

Esa concepción del Estado Gendarme y del impuesto como al

go molesto que debía aportar el sujeto en su patrimonio, unida a la hipertrofia del culto al individuo, al único afán de acumular grandes cantidades de dinero aún en desmedro de la utilización -- del ciudadano en condiciones de trabajo inhumano y al libre -- juego de la oferta y la demanda en la prestación de los servicios nos lleva a pensar que la satisfacción de la carga impositiva debió hacerse en su integridad en la medida en que el Estado adaptara su comportamiento a los principios que informaban la teoría liberal: el impuesto era necesario, cediendo una parte mínima de la riqueza se evitaba que un ente dotado de autoridad fuera además a participar como persona de Derecho Privado y a ejercer de esa manera una competencia desleal. Por otro lado, en esta época prevalecen fundamentalmente los impuestos de naturaleza Indirecta, fácilmente recaudables; altamente rendidores y pagados en última instancia por el grueso de la masa proletaria, quien de esta manera se veía doblemente expoliada.

1.5. LA DOCTRINA MARGINALISTA.

Representa esta doctrina un paso sumamente importantes en la búsqueda de la justicia tributaria; sus expositores más importantes son Von Wieser, Vagner (Alemania), Viti de Marco, Griziotti (Italia).

1.5.1. LAS DOCTRINAS SUBJETIVISTAS DE LA ECONOMIA.

El surgimiento de la imposición como manifi. de la po

testad tributaria del Estado, como producto del ente político organizado, ya ha sido formulada por la teoría liberal; ahora se trata de buscar una nueva sustancia, un nuevo sentido a la justificación del acto impositivo y sobre todo, de lograr un mayor cometido de equidad con una mejor captación de la riqueza de cada quien, a través de elementos que expresen en su mejor acepción, la capacidad contributiva del individuo, aprovecha entonces la Doctrina Marginalista el estudio que dan las teorías subjetivistas del hecho económico individual; a éstas le interesa fundamentalmente, el enfoque micro-económico, se estudia la demanda y se subordina la oferta a ésta, se utilizan fundamentalmente los datos y aportes suministrados por el estadístico; la competencia no es más que una riña por el consumidor, toda una pelea entre los diferentes productores por el individuo que consume y que condiciona todo el proceso de producción. Observando el fenómeno del consumo concluyen en que la utilidad es lo que determina la elección y ésta es un exacto reflejo de la necesidad. La Necesidad limitada por el tiempo y las cantidades en que se encuentre el bien que la produce. Los bienes se clasifican en económicos y no económicos; los primeros permiten la satisfacción limitada de necesidades limitadas; los segundos se encuentran en cantidades sumamente grandes, lo cual no permite su valoración económica, están al alcance de todos. La utilidad entonces, la definen como la capacidad que tiene un determinado bien para satisfacer una o más necesidades; ellos demostraron que la utilidad de las cosas varía de acuerdo a las cualidades de un mismo bien que se posean para la -

satisfacción de una de nuestras necesidades. La utilidad final -- de la última porción disponible "... es la que determina el valor de cualquiera de las demás porciones..."

A mayor cantidad de bienes, menos utilidad marginal; de tal manera que si descomponemos un objeto en diversas unidades, veremos entonces que:

"... la satisfacción procurada por cada una de estas dosis va decreciendo, de suerte que, si la utilidad de la primera es 10, la utilidad de la segunda es 9, de la tercera 8, y así sucesivamente, hasta la dosis decima que no será más que 1; y si se agrega una undécima, la utilidad de ésta será 0 porque la satisfacción se habra extringuido con la sociedad!".

Aplicando la tesis de la utilidad marginal al bien fungible por excelencia, que es el dinero, por la especial propiedad que posee de responder, no a una necesidad definida sino a muchas necesidades, veremos entonces que mientras más dinero se obtenga o se logre edicionar, éste tendrá menor utilidad marginal; por lo tanto se dipondra de mayor cantidad o capacidad de sacrificio.

1.5.2. LA PROGRESIVIDAD EN LA IMPOSICION A LA RENTA.

De todo lo expuesto se desprende que existe una cantidad de dinero que no puede ser tocada por el Estado, ya que ésta la utilizamos para la satisfacción de nuestras necesidades elementa-

les; a partir de allí el dinero que se adicione ira perdiendo uti- lidad marginal y es aquí en donde inciden estas tesis en el panora- ma de la fiscalidad, porque el Estado podrá entonces gravar la -- renta a la que consideran, junto con los liberales ! como la expre- sión más fiel de la capacidad contributiva del sujeto con mayor ên- fasis, mientras mayor sea el enriquecimiento que se obtenga; és to se logrará con la adopción en la tarifa del tipo de imposi--- ción progresivo, el cual aumentará en forma más proporcional a me- dida que aumente la base imponible.

1.5.3. EL SURGIMIENTO DE LA TESIS DEL IMPUESTO PRECIO A TRAVES DE LA NOCIÓN DEL SERVICIO PUBLICO.

Para los marginalistas, el Estado es un servidor público, por lo que necesita importantes recursos para prestar los distin- tos servicios, estando dirigidos los mismos a la comunidad, lo -- más lógico es que sea ella quien los pague. Pareciera que los mar- ginalistas del impuesto como precio, pero ello no será así, el -- impuesto sigue siendo una manifestación unilateral del ente públi- co, lo que pasa es que ellos aprovechan la boga de las tesis ela- boradas por los mismos administrativistas de esa época, quienes - encabezados por GASTON JEZE, habían reducido la actividad del Es- tado a la realización de los servicios públicos, pero los margina- listas tuvieron en cuenta que existían servicios divisibles e in- divisibles; los primeros deben ser satisfechos por los usuarios - de acuerdo a las unidades de servicio utilizadas mediante tasas; - los segundos, debían ser subvencionados por medio de los impues- tos

tos, de acuerdo a la capacidad tributaria de cada individuo.

1.5.4. LA APARICION DEL ESTADO INTERVENCIONISTA Y EL PRINCIPIO DE LUCHA CONTRA LA EVASION TRIBUTARIA.

Las tesis expuestas van marcando la aparición del Estado-intervencionista, y van informando a la tributación de principios cuya racionalidad y justicia son innegables. Las tendencias hacia la personalización del impuesto se hacen cada vez más fuertes y se toma en cuenta a los fines de la imposición, ya no a la riqueza en su consideración objetiva, sino al individuo y a su ubicación familiar y declarando exentas de la imposición aquellas cantidades que necesitan para satisfacción de sus necesidades primarias; el fenómeno evasivo está orientado fundamentalmente a ocultar el monto de los enriquecimientos obtenidos y a privar al Estado de las cantidades que necesita para emprender medidas dirigidas a la satisfacción de las necesidades colectivas. El Estado entonces, se pone en guardia contra el fenómeno evasivo, se agudizan los controles fiscales, se sistematizan las sanciones de diversa naturaleza, se trata de fomentar y elevar el nivel de conciencia tributaria del contribuyente y por otro lado, se unen a la naturaleza resistiva del contribuyente frente al tributo, organizaciones especializadas en explotar las deficiencias para eludir el impuesto y verdaderas mafias que se encargan de burlar las diferentes barreras impositivas: Los principios de generalidad y progresividad en la imposición se elevan a rango constitucional - ello produce malestar entre los sectores económicos privilegiados que habían gozado de beneficios, excensiones y preben-

das en la imposición. Surge como correlativo, como otra cara de una misma moneda, el principio de lucha sin cuartel contra la evasión tributaria, ya que de otra manera, la generalidad en la imposición no pasaría de ser simple letra muerta. Estamos entonces, ante el Estado intervencionista.

1.6. EL IMPUESTO EN LA EPOCA ACTUAL.

En la actualidad ya el Estado no se conforma con ser un simple espectador y pretende intervenir en todas o casi todas las esferas de vida económica del país.

1.6.1. EL INTERVENCIONISMO ABSOLUTO LA DOCTRINA SOCIALISTA DE LA IMPOSICION.

Parece extraño, pero a pesar de la tendencia a la colectivización absoluta en un comunismo puro donde no se justificaría la imposición por encontrarse eliminada en su totalidad la institución jurídica de la propiedad privada, y aunque no podemos enfocar el fenómeno impositivo a través del lente con que lo contemplamos en el mundo occidental, la tributación existe en los países socialistas. Tomaremos como ejemplo la Unión Soviética, aunque igualmente pudieramos escoger la China Comunista a Yugoslavia, que según los entendidos, constituyen modalidades distintas de desarrollo socialista no obstante, las características soviéticas - le son en su mayoría aplicables. (10)

En la URSS existen diferentes tipos de impuestos el más importante es el de naturaleza indirecta que pesa sobre la circulación mercantil, constituyendo la fuente más importante de ingresos, "...ya que representa, aproximadamente, el 50% de las rentas de la Nación en épocas de paz, " (11) El Tributo recae sobre los productos.

(10) MEHEL, Lucien, Elementos de ciencia Fiscal. Editorial Bosch 1964. Traductor J. Ros y M.M. Bricall Pág. 212.

(11) CARRILLO BATALLA, Tomás Enrique, El Presupuesto Soviético como instrumento de Planificación y Desarrollo Económico UVC. Edición Especial 1962. Pág. 36

"...en el monto de su manufactura y sobre las compras ---- oficiales de las requisiciones campesinas. El impuesto debe in-- cluirse en el precio del artículo: es pues, en efecto absorbido - casi totalmente por el consumidor. Las estadísticas presupuesta-- les soviéticas lo incluuyen como un impuesto sobre las ventas..."

El impuesto sobre la renta a los asalariados, artesanos - independientes, escritores y agricultores independientes y a las - granjas colectivas, el impuesto predial, el de soltería y el exis - tente sobre las familias sin hijos o con hijos, integran el grupo de impuestos a la población, de naturaleza directa. Estos impues - tos, sin embargo, representan un porcentaje poco significativo en el ramo de ingresos del presupuesto soviético, por ello debemos - concluir que la tributación soviética es preminentemente indirec - ta, permitiéndole al Estado una recaudación fácil y una armoniza - ción con los planes que tiene trazado en su proceso de desarrollo. En el régimen socialista, por consiguiente, el impuesto funciona - como corrector de la planificación.

El predominio de los impuestos indirectos y el carácter - irrisorio de la imposición directa hace, en principio, sumamente - escaso el fenómeno evasivo, sobre todo si consideramos que la tri - butación está en función de evitar el descontento de los cuidada-

nos; no obstante ello, el fraude se sucede y la bolsa negra funciona, burlando de esa manera todo tipo de fronteras, incluso la de los países socialistas.

1.6.2. EL INTERVENCIONALISMO ATENUADO, LA DOCTRINA DIRIGISTA.

La posición de la Doctrina Dirigista es heredera directa de las Tesis del Estado Liberal; subsiste, en efecto, la libertad de empresa, pero se plantea la necesidad de atenuar esa libertad y adaptarla a las exigencias que tiene el Estado Moderno a través de la utilización de la fiscalidad como medio indirecto de dirección económica. Reconoce la existencia de dos fines del impuesto uno, simplemente recaudatorio, de cobertura; y otro, de ordenamiento regulador del proceso económico, pero es bueno aclarar que no es que con anterioridad no hubieren impuestos ordenadores, pues la historia de la imposición nos muestra que el intervencionismo se efectúa incluso desde la de la monarquía a través del Derecho Aduanero, luego se manifiesta en el impuesto de ordenación familiar, y así sucesivamente. Lo que trata ahora es de sistematizar esa intervención, de darle un contenido general y no fragmentario, de aceptar el reto de la sociabilización de las instituciones y la necesidad de rellenar la profundidad abismal que separa a los sectores económicamente poderosos de las masas depauperadas, procurando la redistribución de la riqueza mediante la utilización del fin extrafiscal del impuesto, el Estado se permite influenciar el proceso económico; así tratará de gravar mayormente aquellas actividades en las cuales quiere producir desánimo, y por --

el contrario, incidir muy poco estableciendo incentivos de diversa naturaleza sobre las actividades que quiere fomentar y alentar.

El problema de la evasión tributaria dentro del sistema-dirigista es precisamente el objeto de nuestro estudio. Nuestro país y la gran mayoría de los países en la época actual están o pretenden estar dentro de los lineamientos de la doctrina dirigista de la imposición; claro está, con matices de diferencia -- que van desde el dirigismo simplemente teñido de intervencionismo, como en Alemania y EUA, hasta posiciones más acentuadas como en Italia y Francia. Sirva esta breve referencia como premisa -- de lo que expresaremos en lo sucesivo.

CAPITULO IV

LA NOCION DE IMPUESTO EN RELACION CON EL ASPECTO ARANCELARIO

Para desarrollar el tema presente habremos de hacer un análisis y tomando como base los razonamientos del Lic. Francisco de la Garza en su libro DERECHO FINANCIERO MEXICANO referente a la actividad financiera del Estado y la forma de obtener recursos para llevar a cabo la realización de sus actividades.

La actividad financiera del Estado ha sido definida por el fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega como "La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".

La actividad financiera del Estado conoce, pues, tres momentos fundamentales:

- A) El de la obtención de ingresos, los cuales pueden fluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos y a la emisión de bonos.

- B) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente y.
- C) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, - la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha hechado a costas.

1. NOCIONES GENERALES DEL DERECHO FINANCIERO.

Concepto:

El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de -- diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o --- acreedores del Estado.

El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamenta la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas-

entre los poderes y los organos de Estado, entre los ciudadanos - y el Estado, y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas, referente a los medios económicos que se allega el Estado para cumplir con sus funciones, nosotros estamos de acuerdo con la tesis del TFF, que identifica como materia fiscal a la que se refiere a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza. En efecto no todos los ingresos del Estado son tributarios, ni todos derivan del poder de imperio del mismo. Los llamados productos en el CFF y otras leyes o precios - por los tributaristas de otros países, o ingresos originarios por los financistas, derivan de la explotación del dominio directo -- del estado (subsuelo), de los bienes de propiedad originaria ---- (aguas nacionales), del mar patrimonial o del espacio aereo, o de las demás propiedades muebles e inmuebles del Estado o de sus actividades civiles o comerciales, todos los cuales tienen como común denominador ser fruto o productos de un derecho de propiedad o de un derecho análogo al de la propiedad del Estado, lo mismo sucede con los ingresos derivados de las empresas paraestatales o de los organismos descentralizados, los que son utilidades o ganancias en el sentido conocido en el Derecho Privado.

Tampoco forma parte de los ingresos tributarios los que percibe el Estado por concepto de empréstitos públicos o de préstamos privados. Dichos ingresos se rigen por normas constitucionales y administrativas y en algunos casos de Derecho Internacional (cuando se conciertan entre dos países), pero no derivan del poder de imperio estatal. Ni siquiera puede asegurarse que los empréstitos

titos forzosos tengan carácter tributario.

Existen, además otros recursos del crédito público diversos a los anteriores y que tampoco tienen naturaleza tributaria, como son los derivados de la emisión de certificados de Tesorería que expide el Gobierno Federal, las utilidades derivadas de la acuñación de monedas, las procedentes de la emisión de billetes y de obligaciones y bonos por parte de las instituciones de crédito oficiales.

También quedan fuera del campo de lo tributario algunos ingresos de tipo coactivo que se han multiplicado en las últimas décadas y que se conocen con el nombre de "exacciones parafiscales" o "paratributarias".

Por último, los ingresos procedentes de las penas pecuniarías, en cuanto que son sanciones (recargos o intereses moratorios y penas convencionales), las multas, decomisos y otros ingresos de tipo punitivo.

Es, pues evidente que el campo de lo fiscal trasciende a lo tributario. Por Derecho Tributario, pues, entendemos el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos, o tasas y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

2.- EL DERECHO TRIBUTARIO.

Concepto:

Ya hemos visto que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

A la pregunta Por qué nace el Derecho Tributario? contesta Jarach de la siguiente manera: Nace en virtud de un proceso histórico-constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado Moderno de Derecho.

Me basta-continúa Jarach - citar dos grandes acontecimientos históricos. La Magna Charta Libertatum inglesa de Juan Sin Tierra es justamente, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, --

que en tiempo eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés.

Y la emancipación americana, iniciada por la rebelión -- de las colonias inglesas, nació de un fenómeno análogo, o sea, la pretensión de los colonos británicos de Norteamérica de consentir sus propios tributos como lo hacen los ciudadanos de la madre --- patria.

En el proceso de formación de la Revolución Francesa, siguiendo la de Norteamérica, también se firmaron los mismos principios: por un lado, los representantes populares tenían que consentir los tributos; por el otro, debían aprobar el presupuesto -- de gastos.

Y aquí me permito hacer una breve digresión. Por ese -- principio, el carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad; y en lugar de término "impuesto", que re--- cuerda la fuerza o el poder de imperio, en todas las constituciones francesas, a partir de la de 1791, y en la nuestra, se habla de contribuciones, precisamente por la razón histórica de que no existía la imposición como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder estatal y esto no lo han dicho los constitucionalistas políticos de aquella época, sino que lo decimos nosotros estudiosos dogmáticos - que se ejerce a través de un instrumento que es la ley, o sea de un acto del Poder Legislativo.

Todo esto nosotros lo encontramos consagrado en nuestras Cartas fundamentales, y constituye la partida de nacimiento del Derecho Tributario. No existiría tal derecho sin este principio.

3.- LA AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

El derecho tributario goza de los tres tipos de autonomía. Su principio fundamental es el de la legalidad - que es aquél por virtud del cual los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y material - constituye la piedra básica del edificio de esta rama del Derecho. Ese principio que puede enunciarse "nullum Tributum sine lege" y "nulla poena sine lege" que son la piedra angular del edificio del Derecho Penal.

El principio "nullum tributum sine lege", en palabras de Jarach, significa la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a preveer los hechos que dan lugar al nacimiento de -- obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde, y agrega que "no cabe duda que al derecho tributario material corresponde, entonces, por lo menos aquella autonomía estructural que corresponde al derecho penal, el cual sin embargo, a diferencia del derecho tributario nunca puede hallar aplicación sin una actividad jurisdiccional: le corresponde, según nosotros, la misma autonomía estructural que al derecho civil.

Por otra parte, la autonomía estructural del Derecho Tributario frente al Derecho Administrativo descansa en que el Derecho

Tributario sustantivo tiene como destinatario, en la gran mayoría de los casos, a los particulares y no a la administración pública, correspondiendo a dichos particulares realizar ellos mismos la -- aplicación directa de las normas de Derecho Tributario Sustantivo sin que existiera intervención o injerencia normal por parte de -- la administración pública.

4.- EL ORGANISMO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA ESTATAL. NOCIONES DE FISCO, ERARIO Y HACIENDA PUBLICA.

El origen de las palabras fisco se encuentra en el voca-- blo latino "fiscus", que se utilizaba entre los romanos para lla-- mar al tesorero del soberano (rey o emperador) en contraposición-- al erario, que era el tesoro del Estado; posteriormente se hizo -- extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado -- también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del -- tesoro público. Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre -- de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real-- y el de ambos vocablos se consideran sinónimos.

La voz hacienda tiene su origen en el verbo latino "face-- ra" aun cuando algunos sostienen que deriva del árabe "chásena", -- que significa como lo expresa dicho autor, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los in gresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas. La Ha-- cienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho posi-- tivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secre-- taría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del --

reino español.

De ahí pasa a la America, y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión "y de Crédito Público".

El fisco es la concreción jurídica económica del Estado.

Por fiscal debe entenderse, ha dicho la S.C.J.N, lo perteneciente al fisco, y fisco significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendario el género y de autoridad fiscal la especie.

5.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS PUBLICOS EN INGRESO ORIGINARIOS Y DERIVADOS, ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS.

Ingresos Originarios y Derivados.

Una conocida clasificación financiera de los ingresos públicos los distingue en ingresos originarios y derivados. Son in-

gresos originarios aquellos que tienen origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa e indirecta.

Los ingresos originarios coinciden con el tipo de ingresos llamado producto por el C.F.F. Art. 4), que los define como los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de Derecho Público o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

Son ingresos derivados aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir, que no provienen de su patrimonio, -- por exclusión, son ingresos derivados todos los que no tienen la categoría de ingresos originarios, son ingresos derivados los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.

INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS.

Otra clasificación de los ingresos públicos los divide en ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios.

Son ingresos ordinarios, según Flores Zavala, aquellos -- que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios (Cossa) y son ingresos extraordinarios --- aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, --

epidemia, catástrofes, déficit, etc. ,

La L.H.D.F. consagra legalmente esta clasificación. El -- Art. 3º dispone que "Los ingresos del D.F. se dividen en dos clases, ordinarios y extraordinarios". Y el Art. 4º define tales ingresos de la siguiente manera: "Son ingresos ordinarios los establecidos común y normalmente para cubrir los servicios públicos regulares del D.D.F., son ingresos extraordinarios aquellos cuya percepción se autoriza excepcionalmente para proveer el pago de gastos accidentales o extraordinarios del D.F. "En la ley de ingresos del D.F. se listan como ingresos ordinarios los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos y como ingresos extraordinarios los empréstitos, la emisión de bonos y obligaciones, las aportaciones del Gobierno Federal y "otros no especificados".

6.- CLASIFICACION JURIDICA DE LOS INGRESOS PUBLICOS. INGRESOS DE DERECHOS PRIVADOS Y PUBLICOS. INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS.

En la doctrina del Derecho Financiero ha sido tradicional la clasificación entre 'ingresos públicos "de derecho público" e - ingresos públicos "de derecho privado".

Dentro de esa clasificación quedarían encuadrados dentro - de los ingresos de derecho público los impuestos, los derechos, -- las contribuciones especiales, los monopolios fiscales y la expropiación por causa de utilidad política.

En la segunda clasificación quedarían integrados todos -- aquellos otros ingresos en los que no entra en juego la soberanía del Estado.

Sin embargo, a esta clasificación se ha hecho la objeción de que no engloba instituciones de carácter sumamente diferente, entre los llamados ingresos de derecho público, como dice Cocive-ra, "las diferencias estructurales y funcionales de las institu-ciones de requisa, de la expropiación y de la imposición son tan profundas que no es posible hacerlas comunes a las unas y a las - otras. No es sólo el contenido material lo que es profundamente - diverso ni la requisición o en la expropiación, sino es profunda-mente diverso el fundamento jurídico, la estructura y la institu-ción de la función.

Los efectos exclusivamente obligatorios que derivan del - ejercicio de la imposición, como se ha observado, se contraponen a los estrechamente reales de todas las limitaciones.

Por esta virtud, se ha abierto paso la clasificación de - ingresos del Estado en dos grandes ramas: la de los ingresos tri-butarios por una parte, y la de los ingresos no tributarios, por - la otra. En la primera quedan comprendidos exclusivamente los im-puestos, los derechos y las contribuciones especiales. En la se-gunda quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, o sea que deriven de un acto de utilidad pública de un acto de derecho-público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, -- como puede ser la venta de bienes del Estado. Es esta última cla-sificación la que nos parece de más mérito.

7.- CLASIFICACION DE INGRESOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En virtud de que en esta materia el nuevo código fiscal de la Federación se ha separado del anterior, vamos a exponer separadamente y a comentar en la misma forma las clasificaciones referidas en dichos ordenamientos.

El Código Fiscal de la Federación de 1937.

El anterior Código Fiscal hacía una clasificación cuatripartita de los ingresos públicos en impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.

Los impuestos eran definidos como las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal (Art. 2).

Eran derecho las contraprestaciones, requeridas por el Poder Público en pago de servicios de carácter administrativo prestados por el (Art. 3).

Productos eran los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público, o por la explotación de sus bienes patrimoniales (Art. 4).

Por último tenía una clasificación residual, una especie-

de cajón de sastre a donde iban a parar todos los ingresos no clasificables en las tres anteriores categorías, que eran los aprovechamientos. Estos se definían como los demás ingresos ordinarios del erario federal no clasificables como impuestos, de rechos o productos, los rezagos, que son los ingresos federales que se perciben en año posterior el en que el crédito es exigible, y las multas (Art. 5).

Las principales objeciones que se podían hacer a dicha clasificación eran las siguientes:

- a).- Omitía una categoría de ingresos tributarios reconocida por la mayoría de la doctrina, esto es, las llamadas contribuciones especiales, las cuales tenían arbitrariamente que asimilarse a los impuestos o a los derechos;
- b).- Indebidamente clasificaba los aprovechamientos como ingresos ordinarios, siendo que ellos debían absorber todos los ingresos no clasificables como impuestos, derechos o productos.
- c).- Variaba la naturaleza de los ingresos de impuestos, derechos o productos a la de aprovechamientos, por el sólo hecho de que ingresaran al erario en un año posterior al de su nacimiento como créditos fiscales.

El Código de la Federación de 1967.

El nuevo C.F.F. mantiene la misma titulación de ingresos del anterior aun cuando cambian las definiciones de ellos y omite figura tributaria separada de las contribuciones especiales.

Los impuestos son como las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos (Art. 2).

Los cambios en relación con la definición del anterior C.F.F. son los siguientes:

- a). - Mejora la redacción.
- b). - Suprime como innecesaria la referencia al Estado como entidad que establece el impuesto, ya que está imbuída en el hecho de que la Ley establece a éste y la Ley tiene su origen en el Estado.
- c). - Incluye el concepto de generalidad, que es más claro y sencillo que la referencia del C.F.F. anterior y coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.
- d). - Tiene el mérito de reconocer que el destino de los impuestos es el de cubrir los gastos públicos, característica en que era omiso el C.F.F. anterior, no obstante la exigencia constitucional contenida en el

artículo 31, fracción IV, de la constitución Federal

e).- Cambia el Vocablo "individuos" por el de personas -- físicas o morales", lo cual no es de todo satisfactorio, puesto que no incluye a las unidades económicas que como sujetos pasivos de la obligación tributaria son reconocidas en el propio C.F.F. y en otras como la Ley del impuesto sobre la renta.

Los Derechos son definidos como las prestaciones establecidas por el Poder Público conforme a la ley, en pago de un servicio público (Art. 3).

Los cambios en relación con la definición del C.F.F. anterior son los siguientes:

- a).- Se dice que son contraprestaciones establecidas conforme a la Ley, lo cual no es suficiente para que se cumpla con el principio de la legalidad, sino que deben estar establecidas por la Ley misma en todos sus elementos substanciales;
- b).- Se amplía el concepto de servicio administrativo al de servicio público, con el que se introduce un elemento de confusión con otros ingresos del Estado que también son contraprestaciones de servicios públicos, y los cuales no pueden tener la categoría de derechos, por no proceder de la voluntad unilateral del Estado, que es un requisito general para todos los tributos, sino de acuerdo de voluntades entre el

Estado, en el mismo plano que los particulares. Nos remitimos a un capítulo posterior para ampliar lo anterior;

- c).- Soslaya la exigencia del principio de legalidad que se aplica a todos los tributos y por tanto a los derechos, por virtud de la cual los derechos deben ser creados, en todos sus elementos, por obra de un acto jurídico formal y materialmente legislativo.

La definición de "productos" experimenta sólo un ligero cambio en cuanto que sustituye las palabras "El Estado por la definición" "La Federación".

Por último, el nuevo C.F.F. define los "aprovechamientos" como los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos (Art. 4).

La definición anterior tiene el mérito de haber corregido el error de incluir a los rezagos dentro de los aprovechamientos y tiene el inconveniente de sólo permitir incluir en ellos a ingresos "de derecho público" siendo que existen otros ingresos de derecho privado, tales como la emisión de ciertos tipos de empréstitos, que en la definición no quedan acomodados dentro de los aprovechamientos ni tampoco son impuestos derechos ni productos.

La clasificación del nuevo C.F.F. no es pues, hermética, dado que quedan ingresos públicos que no se pueden incluir en las

categorias consagradas; y no es completa en cuanto a los ingresos tributarios, pues le faltó definir a las contribuciones especiales.

CAPITULO V

NATURALEZA JURIDICA DE LA EVASION TRIBUTARIA.

Nos toca abordar en esta oportunidad, para entrar en materia, todo lo concerniente a la naturaleza jurídica de la evasión tributaria: los sujetos y el objeto de la evasión tributaria, -- sus diferencias con la elusión y en general otras cuestiones atinentes a esta problemática.

2.1. LA ELUSION Y LA EVASION COMO FIGURAS OMNICOMPRESIVAS DE -- LOS DIVERSOS MEDIOS DE REPULSA AL TRIBUTO.

La contumacia del individuo frente al tributo reviste sin número de formas en torno a las cuales la elaboración doctrinal ha sido sumamente copiosa. Así se habla de evasión legítima, legal, evitación, economía fiscal, etc., que denota la existencia de una anarquía en el tratamiento del tema. Se trata de un problema de terminología, por lo que parece más correcto englobar los diferentes medios utilizados por el individuo para vulnerar la imposición, dentro de dos figuras omnicomprensivas: la elusión y la evasión tributaria. Dicho esto, trataremos de señalar con el mismo autor, que la elusión es aquella en la que el individuo utiliza medios lícitos para pagar el impuesto, por lo que técnicamente la persona que así actúa en ningún momento puede -- considerársele como sujeto pasivo de la imposición. El hecho imponible no se ha producido y, por tanto, es imposible atribuirle alguna infracción a la ley, por ello la elusión es completamente

distinta al fenómeno económico de la traslación del impuesto, -- pues mientras aquí es necesario que el impuesto se cause, lo pague alguna persona y luego lo traslade, en la elusión no existe el impuesto, no se produce el hecho imponible, se trata entonces de no pagar el impuesto a través de los medios que existen en la ley, sin una utilización atípica de las formas jurídicas en las relaciones patrimoniales de los individuos. Así se utilizarán, bien los medios organizados en la ley por el propio legislador, bien los existentes por deficiencias o lagunas del ordenamiento jurídico señalado por Duverger (12), o adoptando una conducta pasiva en actitud de rechazo a la riqueza objeto de la imposición, ya sea porque el sujeto deja de poseerla en su aspecto estático, trátase de que deje de adquirirla en su aspecto dinámico, o bien porque deje de estar en contacto con ella en una relación mediata; muchos casos de estos pudieran resultar pintorescos, como sería el de un próspero comerciante que decidiera vender todo al costo o por debajo de éste a objeto de no obtener enriquecimiento y en consecuencia no pagar el impuesto sobre la renta.

En tal sentido se observa, en función de la licitud del procedimiento elusivo, que cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible. El deber moral, como el deber cívico, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el Te-

[12] DUVERGER MAURICE. HACIENDA PUBLICA ED, BOSCH, BARCELONA ESPAÑA. 1968. TRADUCTOR J.L. RUIZ T. PAG. 333-35.

soro Público, pero no por ello, el medio elusivo deja de ser sumamente perjudicial, pues el individuo se vale de los procedimientos y mecanismos más sutiles tendientes a desviar el peso de la carga e influir así, mediatamente en las previsiones que sirvieron de base para la estructuración de la norma fiscal, frustrando los objetivos informadores de la misma. La política económica de desarrollo en que están actualmente empeñados todos los países del Universo.

Tarantino (13), hace una clasificación bastante extensa de estos procedimientos y los considera, según se sucedan en el tiempo, en el espacio de acuerdo al sujeto y al objeto, etc.,

Abordaremos ahora lo referente a la evasión tributaria, entendiendo por ésta, lo que vulnera la ley, utiliza medios ilícitos, unas veces con apariencia legal y otras, en abierto desafío a la ley de una manera evidente; aquí el hecho imponible tiene realidad y, por tanto, puede y ha debido atribuírsele a una persona que se convierte de esta manera en sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La circunstancia de que la obligación no se cuantifique, no se individualice o permanezca desconocida no significa que ésta no exista. Entonces, mientras en la elusión la persona escapa a ser deudora y no entra por lo tanto en la relación jurídico---

(13) TARANTINO JACINTO R. FINANZAS PUBLICAS Y DESARROLLO ECONOMICO ED. ADIAR S.A. BUENOS AIRES, 1961. PAG. 174.

tributaria, en la evasión, por el contrario, el contribuyente se sale de ella, exige tanto, haber estado o podido estar en algún momento. Además, la evasión exige la existencia de un hecho o acto que pueda calificarse como fraudulento, por lo que no pueden considerarse como hechos o actos constitutivos de evasión aquéllos que aún no vulneren las disposiciones que informa la norma jurídico-tributaria.

2.2. LA PRESENCIA DE LA ELUSION Y LA EVASION EN NUESTRO TRABAJO.

Esta precisión que hemos hecho de las figuras de la elusión y la evasión tributaria posee un gran interés doctrinal, y si bien no se pretende restarle importancia a los fines de este estudio, es menester señalar que en la parte referente al tratamiento de la evasión tributaria en nuestro país adoptaremos un -- criterio amplio, señalando, no sólo aquellos medios que vulneran flagrantemente la ley fiscal, sino aquellos que cubiertos por el aparente ropaje de la legalidad, permiten la burla al sistema impositivo; lógicamente, respetando una mínima libertad de conducta del individuo al elegir en sus relaciones normales de vida el mejor cause por donde deben discutir jurídicamente pero, sin que ello altere la naturaleza y fines de nuestro sistema contributivo y es que, si bien en un plano teórico puede señalarse la delimitación del comienzo y el final de cada una de las figuras estudiadas; en la práctica una escisión exacta resulta a veces sumamente difícil. Esto lo advertimos por el interés práctico del -- trabajo, pues el objetiv o que perseguimos no es más que el de -

estudiar los medios puestos en práctica por el contribuyente para impedir que la recaudación tributaria sea un reflejo fiel de la capacidad contributiva de cada uno de los sujetos imposables que habitan en nuestro país conforme a la naturaleza cuantitativa y cualitativa de todos los hechos imposables que se susciten y les sean atribuibles. Procuraremos que de nuestro enfoque salgan recomendaciones para reprimir, evitar y controlar los medios lícitos e ilícitos puestos en juego orientados a menoscabar los legítimos derechos del Fisco.

Ahora bien, siendo la capacidad contributiva el fundamento del hecho imponible para Sainz de Bejanda (14), la causa de la obligación tributaria para Jarach (15), y la conceptualización que de ella se hace en su aspecto objetivo y en su aspecto subjetivo (valoración de esa riqueza en función de los fines que el Estado se propone lograr en un marco social dado); el fundamento de la imposición de acuerdo al Derecho Tributario Moderno es necesario que esta última se materialice en los términos precisos en que está concebida en el Derecho Positivo, y no en la forma como pretenden los habitantes de un país que se realice: por medio del manejo de formas y resortes de otras instituciones jurídicas valiéndose de las deficiencias del propio sistema tributario, utilizando los caminos que la ley indica en abierta vía

(14) SAINZ DE BUJANDA FERNANDO, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1982, Hacienda y Derecho Tomo IV Segunda Edición --- Pág. 550.

(15) JARACH DINO, Curso superior de Derecho Tributario, Liceo --- "cima" Buenos Aires 1069, pags. 187-192.

lación a la Constitución y en suma infringiendo abiertamente a la ley tributaria.

2.3. CONCEPTO DE EVASION TRIBUTARIA.

Por estar dentro del espíritu de amplitud que hemos adoptado para la realización de este trabajo, acogeremos al concepto de Evasión Tributaria que nos trae el autor Giorgetti (16), debiendo entender por ella a partir de este momento a "... cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley". De esta conceptualización derivaremos una serie de consideraciones que expondremos a continuación.

2.4. LOS SUJETOS Y EL OBJETO DE LA EVASION TRIBUTARIA.

Empezaremos con el sujeto activo de la evasión. La evasión en el sentido estricto supone que el agente productor del acto comisivo u omisivo sea el mismo sujeto pasivo de la imposición; y esto es bueno aclararlo ya que, al sostener que sólo el sujeto pasivo de la imposición puede realizar el acto comisivo u omisivo que configura la evasión tributaria, estamos delimitando la figura evasiva de otras infracciones que pueden cometerse por sujetos distintos, que vayan dirigidas a evitar el ingreso al Tesoro Público de importantes sumas.

(16) GIORGETTI ARMANDO. Op. Cit. pág. 107!

Sujeto pasivo será entonces en la relación jurídico-tributaria la persona natural o moral a quien el elemento subjetivo del hecho imponible liga a la situación de hecho descrita por la norma, cuya realización general es el nacimiento de la obligación tributaria. Es cierto que en algunas leyes tributarias, sobre todo aquellas que establecen impuestos reales, el sujeto pasivo de la imposición no aparece de una manera clara, por lo que es necesario recurrir al análisis que permita referir a un sujeto la atribución racional del hecho imponible o en todo caso de la capacidad contributiva, razón última de toda imposición, cabría la discusión acerca de si en el caso de que la ley tributaria contemple la institución del responsable y del sustituto, estos pudieran consignar con sus acciones u omisiones dirigidas a no pagar el tributo un acto típico de evasión tributaria, no pretendemos debatir el tema, ya que en la doctrina todavía se discute la verdadera naturaleza jurídica de estas figuras; sin embargo, creemos que es correcto adoptar una posición afirmativa en el caso del sustituto.

En lo que respecta al responsable esta actitud no puede adoptarse tajantemente, pues a éste no le es atribuible la realización del hecho imponible.

En relación a las personas jurídicas, se presentarán problemas para determinar quien debe aplicársele las sanciones con que se reprime el acto evasivo que merece pena corporal; en todo-

caso la opinión predominante en doctrina es que le sean aplicables a aquellas personas que de acuerdo a sus estatutos les correspondan todas las diligencias relativas al cumplimiento de la obligación tributaria y a los diferentes deberes formales.

El sujeto pasivo de la evasión tributaria es el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria, o sea, el Estado o uno de sus entes públicos titular del crédito tributario.

En este caso sería el ente titular de la denominada potestad tributaria complementaria, que se traduce en las facultades para determinar, liquidar y en consecuencia, individualizar recaudar la obligación tributaria que ha surgido una vez realizado el hecho imponible, con respecto a un individuo determinado.

El objeto jurídico de la evasión tributaria es, según Carnelutti (17), el bien perjudicado por el hecho ilícito del sujeto del impuesto, vale decir el Tesoro Público, pero esto no es más que el objeto inmediato del acto de evasión, por cuanto en última instancia la perjudicada es la propia colectividad, pues al no disponer el Estado de los recursos para la satisfacción de las necesidades públicas muchos de los planes previstos para ello se quedarán sin cumplimiento.

(17) CARNELUTTI, F. ILDANO, *El Reato*, Padova, 1926, Pág. 51 citado por GIORGETTI, ARMANDO *Op. Cit.* Pág. 110.

2.5. EL MEDIO EMPLEADO Y LA SANCION COMO CARACTERIZADORES DEL --
ILICITO Y EL FRAUDE TRIBUTARIO.

En la evasión tributaria, tal como lo hemos concebido el medio para configurarla puede ser un acto omisivo o comisivo, lo importante es que el mismo vaya dirigido a sustraer a la riqueza que está sujeta a la imposición. De otra parte, lo que distinguirá, al ilícito tributario del delito tributario en la evasión del impuesto, será la característica o la naturaleza de la sanción según que este prevista penal o pecuniariamente, queda configurado el delito o el ilícito tributario. También se señala -- que es aplicable en Derecho Tributario la tradicional distinción de los delitos, en delitos y contravenciones. Serán delitos tributarios, las acciones y los hechos comisivos y omisivos realizados con dolo o los que por su gravedad y otras circunstancias sean considerados como tales por la ley tributaria, aún con -- -- prescindencia de dolo. Son contravenciones las que siendo contrarias a los intereses tributarios del Estado causan lesiones de menor gravedad, aún cuando existe dolo.

CAPITULO VI

CAUSAS DE LA EVASION TRIBUTARIA.

Mucho es lo que podemos decir acerca de las causas de la evasión tributaria. El estudio de esta sola cuestión, de hacerlo en una forma minuciosa, tornaría nuestro trabajo en algo sumamente voluminoso que nos impediría abordar con el debido interés otros aspectos del programa que nos hemos propuesto desarrollar.

3.1. CAUSAS EN LAS DIVERSAS FASES O MOMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Iniciaremos este análisis considerando las diversas fases en que se desenvuelve la obligación de pagar un tributo, siguiendo al profesor Brasileiro Rubén Gomez de Souza (18); primero, -- pretensión únicamente in abstracto en el acto de imposición; segundo, derecho en concreto una vez verificado el presupuesto de hecho normativo y, tercero, debito individualizado como resultado del acto liquidatorio.

3.1.1. PRETENSION UNICAMENTE IN ABSTRACTO EN EL ACTO DE IMPOSICION.

El acto de imposición lo realiza el ente público titular de la potestad tributaria entendiendo por ésta, la facultad o posibilidad jurídica, de exigir contribuciones con respecto a -- personas o bienes que se hallen en su jurisdicción (19); ahora -- bien, el acto de imposición se manifiesta únicamente a través de

(18) GOMEZ SOUZA RUBEN. Citado por SAINZ DE BUJANDA, F. Op. Cit. Tomo IV Pág. 28 y 29.

(19) GIULIANI FONROGUE, CARLOS M. Derecho Financiero. Ediciones de Palma Buenos Aires, pág. 266.

la ley; en tal sentido, es al poder legislativo a quien en Moderno Estado de Derecho le está reservada la posibilidad de crear -- tributos, la Doctrina Nacional señala; que la potestad tributaria, se funda en preceptos del expresado rango constitucional que en -- México sancionan el deber de todos a contribuir con los gastos -- públicos y el principio de que el sistema tributario procurará -- la justa distribución de las cargas según la capacidad económica -- del contribuyente atendiendo el principio de la progresividad, -- así como la protección de la economía nacional y la elevación de -- nivel de vida del pueblo.

A).- La evasión organizada por el Legislador,

Ella consiste en la cantidad de brechas que deja el legis-- lador en el instrumento legal o en el establecimiento de incenti-- vos fiscales indiscriminados con el único propósito de que cier-- tos sectores de contribuyentes escapen a la imposición. De esta -- manera satisface a los grupos económicos de presión y a las cla-- ses que sirven de sostén al poder político, (20)... en lugar de lí-- berar al contribuyente, el legislador finge encarcelarlo, pero -- dándole las llaves de la prisión, (21)

B).- La evasión por negligencia del Legislador,

La negligencia del Legislador, el desconocimiento que --- tiene acerca de las características que rodean la materia sobre -- la cual pretende incidir en el gravamen, puede acarrear el que --

[20] Brewer Carías Allan. "Las transacciones Fiscales y la Indisponibilidad -- de las potestas y competencias Tributarias", en Revista de Derecho Tribu-- tario.

[21] Duvenger, Maurice. Op. Cit. Pág. 334.

incurra en impresiones graves que hagan nugatoria en la práctica a la imposición.

C).- La evasión de acuerdo a las diversas categorías de tributos.

De inmediato pasaremos revista, en una forma somera a algunos tributos de los que conforman un sistema tributario, con el objeto de indicar en que grado son afectados por el acto evasivo:

a).- Tasas.- Muy poca es la posibilidad que se deja al contribuyente para evadir el pago de la cantidad que resulta obligado una vez que se realiza el hecho taxativo, pues presidido por un elemento informador que es la prestación del servicio público o la simple disponibilidad del mismo frente al usuario, una vez prestado éste o puesto a la orden del contribuyente, la tasa debe ser cancelada. Es más una gran mayoría de este tipo de tributos debe ser pagado con anticipación a la prestación del servicio. No obstante lo alegado, las pésimas condiciones en que pueda brindarse el mismo al usuario, pueden servir de acicate para que éste utilice todos los medios a su alcance y burle el pago total o parcial del tributo.

b).- Contribuciones Especiales.

En relación a esta modalidad tributaria en cualquiera de sus formas: bien sea como producto del mayor valor

adquirido por una propiedad colindante a una obra -- pública que proporcionará plusvalía a los inmuebles-vecinos, trátase de la causada por la existencia de actividades o bienes que incrementan el gasto público, poco margen queda al contribuyente, por las características y naturaleza especialísima de este tributo. A pesar de ello, es de aclarar, que de no utilizarse criterios precisos e instrumentos idóneos -- para determinar el mayor valor y la plusvalía en -- unos casos y el real incremento del Gasto Público en otro, se proporcionará la oportunidad al favorecido de obtener incotables ganancias a costa de la actividad del Estado.

c).- Impuestos.

Hemos dejado claro que el legislador es soberano al elegir entre la diversidad de hechos imponibles potenciales que se le presentan ante sí de acuerdo al -- criterio político que lo guíe escogerá entre establecer impuestos altamente rendidores (reales e indirectos) o impuestos que traten de conciliar el fin -- recaudatorio con el logro de objetivos de naturaleza extrafiscal y apegado a sentimientos de justicia -- tributaria. En el primer caso al atender fundamentalmente al fin recaudatorio el legislador toma en cuenta que se trata de impuestos cuya estructuración deja poco margen al evasor, pues van dirigidos a un --

relativo número de contribuyentes fácilmente controlables, además, por ser de naturaleza eminentemente trasladable en última instancia serán pagados por el grueso de la población; en el segundo caso (personales y directos) por tratarse de impuestos que recaen directamente sobre la persona por la totalidad de la riqueza que posee o adquiere, van dirigidos a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva. Las posibilidades de la evasión tributaria se dilatan, cada sujeto imponible es un evasor potencial que --- agudiza su ingenio en la búsqueda de medios para burlar la imposición.

Claro que en la actualidad no existe ningún país que subordine sus ingresos al establecimiento de un sistema estructurado en base a un impuesto único, ya sea de los primeros o de los segundos. Los intentos en tal sentido no han tenido gran aceptación. Por ello, si bien podemos considerar a la elección que hace el legislador de los diferentes impuestos para configurar el sistema tributario como causa remota del mayor o menor número de posibilidades e incidencia del fenómeno evasivo, es necesario -- dejar sentado que ésta no puede ser única consideración que debe hacer el legislador a la hora de la elección, pues debe tomar en cuenta otros que a su juicio político le aconseje y de entre --- ellos, con particular importancia, la justicia tributaria, finalidad última y suprema de todo sistema impositivo.

3.1.2. DERECHO INCONCRETO CON LA VERIFICACION DEL HECHO IMPONIBLE.

En relación a este aspecto se señala con acierto. La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la ley radicalum juris legalmente previsto, es necesario que se produzcan en la realidad fáctica el hecho generador o hecho imponible. La definición de la riqueza imponible que es sustraída por el sujeto pasivo de la imposición nos obligan a reevaluar estas consideraciones. En tal razón, es necesario conceptualizar la materia que ha querido ser gravada por el legislador en sus aspectos cualitativos y cuantitativos, los elementos configurativos del supuesto de hecho a cuya realización sujeta el legislador el nacimiento de la obligación tributaria, son fundamentalmente de naturaleza económica, o un hecho económico al cual el Derecho atribuye trascendencia jurídica que debe servir de punto de referencia, de medida de indicación demostrativa de la capacidad contributiva económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por otro lado es una operación o una situación económica o financiera correlativa, según los casos a los fenómenos de producción, circulación distribución y consumo de la riqueza, la característica fundamental del hecho generador es que siempre es un hecho jurídico, un hecho que produce efectos jurídicos en virtud de la ley; no logra desvirtuar con ello, lo que hemos dicho con anterioridad, pues es precisamente la naturaleza económica, las características económicas y el contenido económico del hecho, los determinantes de la elección que hace -

el legislador al configurar al supuesto normativo al cual vincula el nacimiento de la obligación tributaria.

Es por todo esto, que la imprecisión en que puede incurrir el legislador en materia del hecho generador, al no definir con características precisas su contenido, incentiva al contribuyente en la utilización de formas de Derecho Privado atípicas con el objeto de burlar al sistema impositivo. De aquí que haya surgido el método de interpretación de la realidad económica que pretende enervar el empleo de dichas formas, salvaguardando la finalidad del acto de imposición. Al manejar el contribuyente el hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica, se autoriza al intérprete tributario, para que se adecúe la realidad económica de cada caso concreto al mandato legal, entenderlo conforme a su espíritu y evite de esta manera la utilización de una forma jurídicamente impropia con el único fin de pagar el impuesto.

De esto se desprende entonces que el método de la realidad económica se convierte en poderosa valla para impedir la evasión tributaria.

3.1.3. DEBITO INDIVIDUALIZADO RESULTADO DE LA DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE Y EL ACTO LIQUIDATORIO.

De nada vale que en el acto de imposición se definan, en base a un buen criterio político de selección, los diversos hechos imponibles, si la Ley no indica las reglas que permitan

individualizar y hacer efectiva la exacción coactiva, estableciendo con respecto a cada contribuyente el monto exacto de la riqueza gravable. En este orden de ideas se señala que:

"...Una vez producidas las normas a través de las cuales se ejercita la imposición el poder tributario se agota, - en el sentido de que a partir de tal momento, el ente público deja de ejercitar facultades impositivas y se limita a dar efectividad, a través de sus órganos de administración a pretensiones tributarias concretas que se fundamentan en las normas dictadas..."(22)

De esta manera se logrará individualizar respecto de un determinado sujeto la obligación existente en abstracto en la norma y que se ha producido en concreto con la realización del hecho imponible. Todo ese conjunto de facultades que posee la administración para hacer efectivo el tributo recibe el nombre genérico de Potestad Tributaria Complementaria o Competencia Tributaria.

Se trata de una actuación unilateral del Ejecutivo que se caracteriza por ser absolutamente reglada y vinculada "...por tanto no discrecional, la administración no es libre de ejercerla sino que está obligada a ello..."(23). Durante todo ese proceso dirigido a obtener la cuota de imposición podemos encontrar algunas causas de la evasión tributaria:

(22) SAINZ DE BUJANDA, Fernando Op. Cit. Tomo II pág. 283.

(23) BREWER CARIAS, Allan R. Op. cit. pág. 20.

A).- EN LA DETERMINACION CUANTITATIVA DE LA BASE IMPONIBLE.

Para ello es necesario distinguir entre impuestos específicos e impuestos ad-varolem; en los primeros, la determinación parte de un dato inherente a la base, de un límite externo a la misma: medida, peso. volumen; el impuesto de aduanas es un ejemplo típico. El impuesto ad-varolem, por el contrario, es aquél - en que la determinación se hace mediante una evaluación determinativa de valor de la materia imponible; estos valores se encuentran expresados en la Ley. En primer caso, la evasión estará dirigida fundamentalmente, a disminuir la cantidad, peso o volumen de base imponible, o a ocultarla totalmente. Son casos frecuentes de evasión en materia de impuestos específicos, la producción clandestina, el contrabando, las medidas tendientes a desvirtuar las verdaderas características y naturaleza de la materia imponible, etc. En los impuestos ad-valorem la evasión varía según el método de evaluación de la base imponible: directas e indirectas. En la evaluación directa se conoce la base imponible, la cual se establece, fundamentalmente, de acuerdo a la declaración que se hace el propio contribuyente y de la verificación fiscal que efectúa la administración a fin de ratificar o de rectificar la evaluación hecha por el contribuyente. En este medio -- de evaluación el contribuyente se las ingeniara para ocultar o - hacer desaparecer los elementos constitutivos de la base de imposición, tales como la ocultación de ingresos, la sobreestimación de los costos y deducciones, alteración de los datos contables -

etc. En los medios de evaluación indirecta, automática o presuntiva bien sea la que realiza de acuerdo a indicios o la que se efectúa mediante forfait, obedecen al desconocimiento exacto de la base de imposición; es necesario por ello, recurrir a ciertos elementos extrínsecos a la materia gravable para establecer, valores medios, que generalmente en auxilio de procedimientos técnicos pueden ser representativos del monto real de la base de imposición, pero presunción al fin, conlleva el riesgo de que establezcan verdaderas brechas y exoneraciones amañadas en beneficio de algunos sectores de contribuyentes, que de esta manera evaden el impuesto.

B).- EN LA LIQUIDACION DEL IMPUESTO.

Para determinar la incidencia de la evasión debemos hacer previamente una distinción entre impuestos de cuota e impuestos de repartición o contingente(24). La posibilidad de la evasión será mucho mayor si se trata de los primeros, esto es, aquellos en los cuales se obtiene el monto del impuesto por medio de los elementos determinativos de la base imponible descritos en la Ley y la aplicación de los distintos tipos de imposición que representan la cuota de riqueza que quiere extraer el Estado mediante la exacción. Por el contrario el índice de evasión se reduce considerablemente en los impuestos de repartición, ya que aquí el Ente Público determina anticipadamente el monto global de rendimiento del impuesto, repartiendo éste en base a ciertas

(24) MEHL, Lucien Op. Cit. pág. 81 y 82.

técnicas de división, bien sea territorial, sectorial, política, etc. Este tipo de impuestos es utilizado con poca frecuencia, la alusión que hacemos tiene un interés meramente histórico, la principal falla que se le imputa es su inflexibilidad, encontrándose imposibilitado de captar las variantes que se susciten en la situación económica de la colectividad.

C).- EN LA RECAUDACION.

Una vez determinada la base y liquidado el impuesto, la maquinaria administrativa debe ponerse en movimiento para obtener la recaudación del mismo aquí distinguiremos entre impuestos de recaudación inmediata e impuestos de recaudación diferida. En el primer grupo, que comprende generalmente a los reales e indirectos, la posibilidad de suscitarse hechos que configuran la evasión el lapso comprendido entre la liquidación y la recaudación, es bastante escasa; incluso, en algunas oportunidades, la recaudación se hace anticipadamente a la realización del hecho imponible.

En los segundos, por existir un período más o menos largo entre el momento de la declaración y el de la liquidación definitiva, como sucede en los impuestos directos (impuestos sobre la Renta) el contribuyente de una declaración amañada y fraudulenta.

P O L I T I C A S .

La actuación de la administración frente a los contribuyentes debe realizarse con buen tacto y tino y sometiendo a las --normas legales; de ello dependen relaciones de armonía y respeto mutuo, pues de lo contrario, a la mala imagen de la administración frente al contribuyente, sucederá inevitablemente la contumacia --de éste, frente a la imposición.

S O C I A L E S .

Todas estas deficiencias en el plano económico y político, hace que se produzcan resquebrajamientos en la actitud de solidaridad social que debe tener todo ciudadano de un Estado en la ---aportación de su cuota para ayudar a responder a la satisfacción--de importantes necesidades colectivas. La separación cada vez más abismal entre sectores que lo tienen todo y sectores que no tienen nada, y en donde "...coexiste una pobreza extrema con una de sigualdad en la riqueza y el consumo...", la no utilización de un sistema tributario que pretenda o que intente corregir ese estado de cosas resulta chocante, deleznable y el pago del impuesto será hecho con extremada resignación.

D I M E N S I O N E S D E L P R O B L E M A

Al comenzar el desarrollo de este segundo capítulo es necesario señalar que la gravedad es la principal característica de -

la evasión tributaria en nuestro país. Está vigente aquí, las ideas que expresamos en el primer capítulo de este trabajo. ción con una honesta y sincera vocación por el desarrollo económico se ve privada de importantes recursos que necesita para la realización de obras productivas en función de ese proceso de crecimiento. Es más, tal como lo dijimos en nuestra introducción, ha sido la gravedad del problema, una de las principales motivaciones a la hora de poner en práctica las medidas de Reforma Administrativa. Su magnitud constituye un obstáculo insalvable en la consecución de la estrategia prevista por la programación tributaria. En la memoria se manifiesta la preocupación del Despacho en tal sentido, señalándose elementos indicadores de la evasión en diversos sectores económicos y estableciendo porcentajes realmente preocupantes.

CAPITULO VII ,

EFFECTOS DE LA EVASION TRIBUTARIA.

El fenómeno evasivo puede desatar infinidad de efectos desde el punto de vista económico, político, psicológico, financiero, etc. No abundaremos en detalles acerca de esta cuestión, pues en el siguiente nos referiremos a la forma cómo son afectados los países en desarrollo como consecuencia de la evasión tributaria; creemos que hacer énfasis en esto último resulta más importante, tomando en cuenta que nuestro país se encuentra en pleno proceso de crecimiento económico; sin embargo diremos que los principales efectos de la evasión son: el establecimiento de una desigualdad entre los contribuyentes; la necesidad en que se ve el Estado como consecuencia de la falta de fondos, de aumentar las cargas impositivas haciendo más onerosa la situación del contribuyente cumplidor de sus deberes fiscales; la afectación de fondos que estaban destinados para satisfacción de necesidades colectivas, para el financiamiento de medidas de control fiscal dirigidas a reducir el fenómeno evasivo; la disminución de la solidaridad social del individuo, y en fin toda una secuela de problemas que poco a poco van socavando las mismas bases del poder político, favoreciendo la anarquía, el desorden y la insubordinación frente a las instituciones.

CAPITULO VIII

EL FENOMENO EVASIVO EN MEXICO.

1.- ASPECTOS GENERALES.

1.1. DIMENSIONES DEL PROBLEMA.

Al comenzar el desarrollo de este capítulo es necesario señalar que la gravedad es la principal característica de la evasión tributaria en nuestro país. Están vigentes aquí, las ideas que expresamos en el primer capítulo de este trabajo. La nación con una honesta y sincera vocación por el desarrollo económico, se ve privada de importantes recursos que necesita para la realización de obras productivas en función de ese proceso de crecimiento. Es más tal como lo dijimos en nuestra introducción, ha sido la gravedad del problema, una de las principales motivaciones a la hora de poner en práctica las medidas de Reforma Administrativa.

El énfasis fundamental de la Reforma Administrativa que se realiza actualmente se ha dirigido especialmente a la puesta en práctica de medidas de control fiscal y a la corrección de las ya existentes. Nuestro trabajo pretende no perder de vista que las mismas son producto de la preocupación arriba señalada. Es así, que a la hora de realizar este trabajo ya existen en proceso se implementan importantes medidas de control que van a ser aplicadas para extirpar en lo posible el cáncer evasivo. Y esa misma --

Reforma Administrativa, orientada por la Comisión de Administración Pública y dirigida a remozar nuestra Administración y ponerla a tono con las exigencias que el proceso de desarrollo económico plantea a nuestro país; se propone acabar del mismo modo con vicios altamente tradicionales, tales como: la corrupción de funcionarios, el sometimiento de la prestación de los servicios al tráfico de influencias y la existencia de presiones de diversa índole, que impiden la recta aplicación de la Ley, crean categorías de privilegiados y se convierten en negadores del más elemental sentido de Justicia.

Corresponde una gran parte de esta tarea, a la Dirección de Inspección y Fiscalización: emprender a través de su División de Investigaciones Especiales, eficaz batida contra los casos de inmoralidad administrativa que se sucedan en el ámbito de la Hacienda Pública Nacional y que sin duda constituyen amplio margen por donde se escapan al fisco importantes cantidades de dineo. Este tipo de Fraude cometido por el contribuyente en connivencia con el funcionario resulta aún de mayor gravedad, tal como hemos tenido oportunidad de indicarlo; el establecimiento de roscas, pequeños feudos y engranajes en nuestras administraciones fiscales, sin duda alguna se convierten en valla insalvable para todo o algún plan que pretenda atacar el fenómeno evasivo. Es este tipo de vicios, el que permitirá al contribuyente la utilización de la sutileza y el trabajo de filigrana, con el objeto de no pagar las cantidades debidas por concepto de impuestos, encargándose el mismo funcionario de darle visos de legalidad. Cuando esto no su-

cede, se produce la negligencia en el cobro de las cantidades líquidas; gozando de esta manera ciertos contribuyentes de un beneficio que les permite trabajar con el dinero que pertenece al Fisco desde que se ha producido el hecho imponible.

LA EVASION TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS.

2.1. El Impuesto sobre la Renta en México.

Justo es decir algunas palabras en torno al sistema de Impuesto sobre la Renta existente en nuestro país. Pues aunque es un tema que va a ser tratado con profundidad de descripción a grandes rasgos nos permitirá ubicarnos con mayor precisión en el marco donde opera la Evasión Tributaria.

Muchos factores influyen en ello mereciendo mención, los aumentos en los tipos impositivos en las sucesivas reformas, el aumento de la producción minera y petrolera, la mayor eficiencia lograda en los sistemas de liquidación y recaudación. En la actualidad representa el 48% del total de los ingresos ordinarios percibidos por el Fisco, proviniendo la mayoría de ellos de los impuestos pagados por las empresas petroleras y mineras que operan en México.

Modalidades en la Evasión Tributaria.

En el Hecho Imponible.

Considerado en su aspecto objetivo. Del mismo modo sucede en materia del hecho generador, no por las mismas razones de política fiscal, sino porque tal como lo señalamos anteriormente, dicho elemento se encuentra definido en nuestra Ley de una manera

precisa, definición que ha recogido los importantes aportes hechos por nuestra doctrina judicial y administrativa. De otra parte, también nuestros Tribunales del Impuesto y la Suprema Corte de Justicia, son celosos guardadores de la intangibilidad del espíritu que informa la norma jurídico-tributaria. No queremos decir con ello que se convierte al método de la realidad económica en el único medio de interpretación de la ley fiscal, sino que su utilización no es despreciada, sirviendo de importante auxilio en el desentrañamiento de la verdadera finalidad perseguida por el legislador, y en la búsqueda efectiva del fenómeno económico que éste ha tomado en cuenta y que en consecuencia regula.

Considerando en su aspecto subjetivo. De acuerdo a los elementos subjetivos del hecho imponible, podemos establecer una clasificación se dificulta debido al criterio global adoptado por nuestra vigente ley; no obstante, ello es posible. Debemos comenzar diciendo que el contribuyente en materia del Impuesto sobre la Renta, es aquél respecto del cual se produjo el hecho imponible: quien en razón de actividades económicas realizadas en México o de bienes situados en el país, obtuvo una renta líquida y disponible, en un período determinado. Atendiendo a una clasificación formal de los contribuyentes en personas Naturales y personas Jurídicas y Comunidades, podemos establecer que, cuantitativamente son estos dos últimos grupos los que evaden en mayor grado el impuesto. En el caso de las personas naturales se señala con mucha frecuencia al grupo de los profesionales libremente establecido, como altamente evasor. Dentro de las personas jurídicas po-

demos distinguir sociedades mercantiles, civiles, irregulares o de hecho y cooperativas. Las comunidades podemos subdividir las -- en conyugales, hereditarias y voluntarias, de las personas jurídicas, son las sociedades mercantiles, las que evaden en mayor proporción el impuesto. Su estructura, funcionamiento y organización está orientada a la obtención de beneficios y en atención a este objetivo, se los ingenian para insuflarle a toda su gestión la -- vigencia a ultranza del principio de maximización de los resultados y minimización de los esfuerzos. Nos vamos a referir a dos manifestaciones de la organización empresarial que van dirigidas específicamente a lograr la evasión del impuesto. La primera de ellas se da más que todo en el plano internacional; se trata de -- la concentración empresarial, la formación de grandes trust, etc. que les permite trasladar al sitio que mejor les convenga, la obtención de los enriquecimientos; la posición de nuestra jurisprudencia ha sido firme en este aspecto y ha decidido en favor de -- los intereses del Estado Mexicano y de la justa participación que le corresponde en las utilidades que obtienen dichas empresas con la explotación de la riqueza nacional. Es por ello que tienen establecido que "conocido en efecto, el mecanismo complejo que ca-- racteriza a las grandes empresas internacionales, nadie ignora la posibilidad en que éstas se encuentran mediante procedimientos -- universalmente conocidos, de desplazar finalmente, bien mediante métodos de organización especial, bien haciendo uso de combinaciones contables, al sitio donde conviene que se materialicen las -- utilidades finales producidas por su explotación".

Otra manifestación de la organización empresarial dirigida a evadir el impuesto, es la de lograr a través de la construcción de un sinnúmero de empresas aparentemente diferentes pero en el fondo controladas por los mismos intereses, tal vez en un cambio nacional, el fraccionamiento de la base imponible, rompiendo de esta manera la progresividad en la aplicación de las tarifas; esta identidad de los intereses que las manejan, ponen en manos del contribuyente todos los resortes que le permitan maniobrar en la realización de sus operaciones, dándole el carácter que mejor les convenga. De esta forma podemos señalar la desincorporación de los registros contables de considerables cantidades de dinero por concepto de deudas incobrables, supuestamente adeudadas por una de estas empresas a la otra, y que en el fondo no son más que productos de operaciones amañadas no existente en la realidad; -- también podríamos citar el caso de firmas que incluyen en el costo de sus operaciones valor de mercancías adquiridas de otra empresa filial, pero que ésta no incluye en los ingresos declarados; o el supuesto de empresas que deducen el valor de servicios prestados por algunas de las empresas de la cadena que en ningún momento llegaron a efectuarle. Naturalmente que detectar estas irregularidades, en la mayoría de las veces, sólo se logra con una -- coordinación eficiente en la fiscalización, pues como generalmente son firmas altamente organizadas, cualquier irregularidad estará acompañada de los documentos que respaldan las operaciones, -- que con las cuales se pretende la defraudación del Fisco.

CAPITULO IX

CONCEPTUALIZACION

EL FRAUDE DESDE EL PUNTO DE VISTA PENAL

DEFRAUDACION GENERICA Y ESPECIFICA SANCCIONES.

El Código Fiscal de 1967 consigna en su artículo 71 el concepto generico del delito de defraudación fiscal, quien haga uso de engaños o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto, el artículo 72, prevé formas específicas del mismo delito.

PRIMERA DEFRAUDACION.

Primer elemento.- Simular un acto jurídico.- El Código Civil para el Estado de México, en su libro IV denominado de las obligaciones, título IV, efectos de las obligaciones, Capítulo II prevé la simulación de los actos jurídicos del artículo 2008 al 2012; y al respecto el artículo 2008 del mencionado Código establece "es simulado el acto en el que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas" y el artículo 2009, prevé dos formas de simulación, la absoluta que consiste en que el acto simulado tiene de real absolutamente nada; y la relativa cuando un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

SEGUNDO ELEMENTO:

Que con la simulación se omita total o parcialmente el pago de los impuestos. En opinión de Manuel Rivera Silva (25), si no existe la relación causal entre la simulación y el pago de los impuestos, no existe la defraudación.

La ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal de 1948, establece en su artículo 1o. que para los efectos de la presente ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal: "1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de los impuestos".

SEGUNDA DEFRAUDACION:

El artículo 72 de Código Fiscal de la Federación establece: "La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá a quien (ingresos o utilidades menores que los que realmente obtuvo, - o deducciones falsas), los declare

La Ley Penal de defraudación Impositiva en materia Federal, establece en su artículo 1o. que para los efectos de la presente ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal: Declarar ante las autoridades fiscales, ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales".

A continuación tomaremos algunos criterios formulados por el Tribunal Fiscal de la Federación respecto de la defraudación -

(25) HERNANDEZ ABDON Op. Cit. Pág. 146.

en estudio.

1.- DECLARACIONES.- RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL PLENO (26),- es infracción punible no presentar con la declaración los estados que exige el reglamento del impuesto sobre la renta.- Pleno de -- 28 de enero de 1941.

RESOLUCIONES DE LAS SALAS.- Cuando una autoridad fiscal -- crea que un causante omitió ingresos contenidos en otras cédulas, antes de exigir el pago del impuesto que estime omitido, debe practicar la investigación que proceda. Expediente 2727/938.- 25,36.
(27)

2.- DEDUCCIONES.- Resoluciones de las Salas.- El causante- está obligado a probar sus deducciones, a la autoridad incumbe -- probar los ingresos cuando estos son mayores que los declarados.- Expediente 1504.-2651. (28).

3.- INGRESOS.-Resoluciones de las Salas.- La Ley grava las percepciones efectivas, que son las únicas que modifican el patrimonio del causante, no puede considerarse como ingreso el simple-derecho que una persona tenga para percibir ciertas cantidades -- cuando las reciba quien tenga que hacer el pago, al tratar la ley de percepciones en crédito el crédito se refiere a pagos mediante la entrega de títulos de crédito, esto es, valores negociables. -

(26) Martínez López Luis .- Sentencias del tribunal Fiscal. Pron-
tuario de Derecho Fiscal. Vol. II. Asuntos Fiscales 1a. de -
Humboldt 3-14, México d.f. 1944. pág. 90.

(27) MARTINEZ LOPEZ LUIS Op. Cit. Pág. 91

(28) MARTINEZ LOPEZ LUIS Op. Cit. Pág. 92.

Al estar gravada las percepciones reales, el impuesto es causado en el momento del ingreso.- Pleno de 31^a de enero de 1939.- - - - 20-24-2938. (29).

RESOLUCIONES DE LAS SALAS. Según ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia el causante no está obligado a comprobar sus ingresos, expediente 1054/38. 19-2651. (30).

4.- UTILIDAD.- Resolución de las Salas, "cuando se opera en moneda extranjera, el resultado de las operaciones debe convertirse al tipo comercial y no oficial", exp. 14125/937.- (31).

TERCERA DEFRAUDACION:

El artículo 72 del Código Fiscal Federal, determina, "la pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también a quien: III.- Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cauce".

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal en su artículo 1o. manifiesta: que para los efectos de la presente ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal:

(29) MARTINEZ LOPEZ LUIS Op. Cit. Pág. 103

(30) MARTINEZ LOPEZ LUIS Op. Cit. Pág. 103

(31) MARTINEZ LOPEZ LUIS Op. Cit. Pág. 111

VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad".

Es de observarse, que la fracción VI del artículo 271 del Código Fiscal derogado de 1938 está elaborado en idénticos términos que la fracción VI del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal.

IMPUESTOS, SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL.

"La tenencia de productos gravables, sin la comprobación de que se cubrió el impuesto en el momento en que la justificación se pida, solo amerita sanción y no recobro del impuesto si se prueba que éste fue cubierto en su oportunidad". Exp. 3219/938.-2536-40.(32)

CUARTA DEFRAUDACION:

El artículo 72 del Código Fiscal, establece: la pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también, a quien IV.- Oculte a las autoridades fiscales total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas".

El artículo 10. de la Ley Penal de defraudación impositiva en Materia Federal, establece que para los efectos de la presente ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal: IX.- Ocultar ante las autoridades fiscales total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados.

QUINTA DEFRAUDACIÓN.

El artículo 72 del Código Fiscal de la Federación, establece: la pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también a quien: V.- No expida los documentos en los que deba - - acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas.

El artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Impositiva en Materia Federal: IV.- Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto.

ALCOHOLES.- Sentencias del Tribunal Fiscal.- La falta de -- estampillas en una factura no implica forzosamente omisión de impuesto que pudo haberse cubierto legalmente en efectivo. Exp. - -- 4461/938.- 25-36-43 Impuesto. (33).

SEXTA DEFRAUDACION:

El artículo 72 del ordenamiento Fiscal, prevee que además - de la pena que corresponde al delito de defraudación, se impondrá también a quien: VI.- Como fabricante, importador, comerciante o - expendedor haga circular¹ productos sin el timbre o el marbete que deben llevar.

El legislador en esta fracción está señalando como sujetos activos de este ilícito, a los fabricantes, importadores, comerciantes o expendedores, y como acción delictiva señala, la de hacer circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar.

Del decreto que fija los impuestos y derechos que deberán recaudarse en timbres con resello especial (Reg. art. 5o. publicado en el Diario Oficial de 2 de enero de 1937), se transcribe el siguiente artículo: Artículo 1o. se recaudarán en timbres con resello especial los siguientes impuestos y derechos: III Impuesto sobre Hilados y tejidos. IV.- Impuesto sobre azucar V.- Impuesto sobre producción de sal.- A.- Sal. B.- Sal A.N.P. VI.- Impuesto sobre cerveza. A.- Cerveza. B.- Cerveza.- Entidades Federativas. VIII.- Impuestos sobre bebidas alcohólicas.-A.- Aguardientes.- B.- Alcoholes. C.- Alcoholes Sociedades. D. Aguardientes Sociedades. E.- Alcoholes compra - venta. F.- Whiskey y Ginebra. IX.- Patentes y Marcas (34)..

SEPTIMA DEFRAUDACION:

El artículo 1o. 72 del Código Fiscal de la Federación en su fracción VII establece: La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también, a quien: No entere a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se la haga, las cantidades que haya retenido o recaudado de los causantes, por concepto de impuestos.

El artículo 1o. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal señala: Que para los efectos de la presente Ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal. III.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.

(34) Impuestos del timbre y de la renta.- Ediciones Andrade. Reglamento Ley General del timbre. Apéndice X5. Pág. 349. Tomo 1.

Joaquín B. Ortega.- Citado por el tratadista Abdón Hernández Esaparza, clasifica a los agentes auxiliares del fisco en: --

a).- Agentes de liquidación.

b).- Agentes de recaudación.

c).- Agentes de retención.

d).- Agentes de retención, son las personas a quienes la Ley fiscal impone la facultad de descontar de los pagos que hagan a deudores de créditos tributarios, el monto de dicho crédito; ejemplo: retención del impuesto sobre salario, emolumentos, etc., por el patrón que hace el pago al trabajador. Sin embargo la Ley del Trabajo en su artículo 97 expresa, que los salarios mínimos no podrán ser objeto de compensación descuento o reducción, salvo en los casos de:

I.- Pensiones alimenticias decretadas por la autoridad competente a favor de la esposa, hijos ascendientes y nietos decretados por la autoridad competente; y

I.- Pago de rentas y de cuotas para la adquisición de habitaciones, libremente aceptadas por el trabajador. En estos casos, el descuento no podrá exceder del 10% (35).

OCTAVA DEFRAUDACION.- El artículo 72 del Código Fiscal de la Federación establece: La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también, a quién: VIII.- Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más

libros similares con distintos asientos o datos, aún cuando se --
trate de libros no autorizados.

Respecto a los libros que se deban llevar en la contabili-
dad mercantil, el artículo 33 del Código de Comercio expresa: El
comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de todas sus --
operaciones en tres libros a lo menos, que son: El libro de inven-
tarios, el libro general de diario y el libro mayor o de cuentas-
corrientes. Las sociedades y compañías por acciones llevarán tam-
bién un libro o libros de actas, en las que constarán todos los -
acuerdos que se refiere a la marcha y operaciones sociales, to-
mados por las juntas generales y los consejos de administración.-
Aparentemente la Ley Mercantil no permite el acceso a las autori-
dades competentes para cerciorarse éstas, si los comerciantes lle-
van o no libros arreglados, siendo que el artículo 42 del mismo -
cuerpo legal manifiesta que sin embargo deberán exhibirlos cuando
se les mande, para el simple efecto de ver si tienen el timbre --
correspondiente.

NOVENA DEFRAUDACION. -El artículo 72 del Código Fiscal de la
Federación manifiesta, que la pena que corresponde al delito de -
defraudación se impondrá también, a quien: IX.- Destruya, ordene
o permita la destrucción total o parcial, dejandolos ilegibles, -
los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles
o las disposiciones fiscales.

En esta forma de defraudación tiene una íntima relación --
con la fracción del artículo en estudio del Ordenamiento Fiscal.

Las acciones destruir, ordenar o permitir la destrucción--total o parcial de los libros de contabilidad, significan un riesgo que afrontan los comerciantes en sí o las personas que autoricen para ello, y si el comerciante no los llevare por sí mismo se presumiría concedida la autorización al que los lleve salvo prueba en contrario.

DECIMA DEFRAUDACION.-El artículo 72 del Código Fiscal de la Federación se impondrá también a quien: X.- Utilice pastas o en cuaternación de los libros a que se refiere la fracción anterior, para substituir o cambiar las paginas foliadas.

Contra la posible acción planteada por esta forma de defraudación, el artículo 34 del Código de Comercio, prevé que los libros de contabilidad que se prescriben de rigurosa necesidad en el orden de la contabilidad mercantil estarán encuadernadas, forrados, foliados y sellados con el timbre correspondiente en la forma que prevengan las leyes. Entonces, se manifiesta que la acción delictiva que pretenda realizar al sujeto activo de esta clase de defraudación, será de adulterar los originales de los libros de contabilidad.

SANCIÓNES.- El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación señala que el delito de defraudación fiscal de sancionaria.

I.- Con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que intento defraudar es infe---

rior a \$450,000.00.

II.- Con prisión de tres o nueve años si dicho monto es de \$100.000.00, o mayor.

III.- Cuando se puede determinar la cuantía del impuesto que se defrauda o intento defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión y como excepción previene, que no se impondrán las sanciones previstas, si -- quien hubiere cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido.

De las sanciones contenidas en el artículo 70 del ordenamiento fiscal vigente, que entro en vigor el 1o. de enero de 1980 declara. La aplicación de multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El artículo 74 declara.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual podra apreciar discrecionalmente las -- circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que -- impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo no constituirá instancia y las resoluciones que dice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no po-

drán ser impugnados por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución fiscal, si así se pide y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su garantía.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

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

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

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

b).- Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posterior

res veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo de este Código.

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

- a).- Que se haga uso de documentos falsos en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b).- Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos de nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- c).- Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d).- Se lleven dos o más libros similares con distinto contenido.
- e).- Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- f).- Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención de las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

M-0028558

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

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

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

VI.- En el caso de que la multa se pague dentro del mes siguiente a la fecha en que se le notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de las materias aduanera o del registro federal de vehículos, y cuando se den los supuestos previstos en los artículos 77 fracción II, inciso b) y 78 de este Código.

CAPITULO X

LA EVASION TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS, CONSIDERACIONES GENERALES.

Con el surgimiento en los sistemas fiscales modernos, de las influencias de las doctrinas subjetivistas de la economía: la adopción del criterio de la progresividad, y las tendencias cada vez más marcadas hacia la personalización del impuesto, que se han hecho sentir, no obstante estas dos nociones, puntales en la consecución de la real y exacta capacidad contributiva del sujeto imponible, no han podido desplazar totalmente a la imposición de carácter fragmentario e indirecto, que grava manifestaciones de capacidad contributiva y la riqueza considerada en sí misma de acuerdo a su dimensión objetiva. La tesis que han abogado por el establecimiento de un sistema fiscal en base a un impuesto único sobre la renta no han tenido mayor éxito y en el futuro no se vislumbra que lo tengan, el alto rendimiento obtenido con los impuestos indirectos se opone totalmente a ello.

En nuestro sistema tributario existen varias categorías de impuestos indirectos, tocamos ahora la incidencia de la evasión tributaria en algunos de ellos.

I.- IMPUESTOS INDIRECTOS INTERNOS.

Sobre licores.- De los impuestos a la producción y al consumo, es el que proporciona mayores ingresos al Tesoro Público; - la Ley que regula todo lo concerniente a esta renta fué objeto --

de importantes reformas en 1966; además de que se introdujeron en ella normas tendientes a un control fiscal más eficiente, la base imponible está constituida por las cantidades de alcohol anhidro utilizadas por los distintos productos a la elaboración de alcoholes, vinos, licores, tec., la Ley contempla el impuesto a la verveza, a las bebidas importadas y a los expendios de bebidas alcohólicas.

II.- INDICE DE LA EVASION.

Es prudente dejar asentado, que por las reformas operadas y por los medios de control adoptados en este ramo de rentas, la evasión tributaria ha disminuído en una apreciable proporción -- Ello ha sido posible gracias a las modificaciones en cuanto a técnica impositiva, sistema cerrado de producción, medidores automáticos y bandas de garantía.

III.- MODALIDADES DE LA EVASION TRIBUTARIA.

El sistema cerrado de producción y la instalación de medidores, si bien fácilmente es ajustable a las grandes empresas productoras, en donde existen instalaciones modernas, no corre la misma suerte en las pequeñas empresas, regidas, en la elaboración de productos por técnicas y sistemas anacrónicas y con aparatos rudimentarios; a más de algunas de ellas se encuentran en zonas difícilmente accesibles, impidiendo la regularidad del control de la fiscalización, elemento indispensable en el engranaje del sistema. A pesar de ello, las ventajas de estos medios de control son

innegables, muchas fábricas que se mantenían en base las frecuentes burlas al fisco, cesaron en su actividad, terminando de dar-- la estocada final al aumento del cupo mínimo de producción. -- La desnaturalización de alcoholes, otra fuente importante de evasión fué limitada a las propias destilerías, de suyo altamente -- controladas.

IV.- EL EXPENDIO DE ALCOHOL BEBIDAS ALCOHOLICAS.

La evasión puede producirse en este caso, fundamentalmente de parte de los licoristas, utilizando indiscretamente el porcentaje de mermas permitido por la ley, para el caso de roturas de -- envases, etc., a través de la venta de especies alcohólicas sin -- guías. También el expendio de alcohol adulterado de parte de las -- farmacias, puede constituir a la larga fuente importante de eva-- sión. En relación al expendio clandestino de bebidas alcohólicas, el mismo está limitado a ciertas cosas de citas, apartamentos de -- proxenetas, etc., que más que producir daño al fisco lo que con-- tribuye es a la creciente depredación de algunas capas de nuestra sociedad. Otra modalidad de la evasión en el expendio, es la que -- se realiza por medio de la venta de bebida adulterada; las labo-- res del laboratorio han reducido en buen grado este tipo de arti-- ficio.

V.- LA PRODUCCION CLANDESTINA.

La ocultación de la base imponible puede logarse a través de este medio. Está constituida por las llamadas "cachiménas" o-

alambiques clandestinos, que en la actualidad ya han dejado de -- ser actividad normal para uno de los ricos del pueblo. El control ejercido por las autoridades ha sido estricto y eficaz; éste no -- sólo va dirigido a perseguir a los defraudadores del Fisco, sino -- a proteger la salud del mexicano, interés tomado en cuenta por el Legislador al establecer el impuesto que comentamos.

VI.- FALSIFICACION Y ADULTERACION DE BANDAS DE GARANTIA.

Un tipo de fraude que va dirigido a ocultar la base de im posición, tanto en la producción como en el expendio, es el come- tido adulterando y falsificando las bandas de garantía que van -- adheridas a las especies que han satisfecho el impuesto correspon- diente. Actualmente se les ha substituido por capsulas de garan- -- tía que ofrecen mayor seguridad.

CAPITULO XI

IMPUESTOS DIRECTOS E IMPUESTOS INDIRECTOS.

C O N C E P T O .

CLASIFICACION EN LA INCIDENCIA.

a).- El punto de vista denominado de la incidencia funda-
la distinción entre ambos tipos de impuestos en el hecho de que--
el contribuyente de derecho sea al mismo tiempo (o no) el contri-
buyente de hecho. Si la persona a quien la ley señala como sujeto
pasivo aporta en realidad y en última instancia la carga atribui-
da, o sea, si no se trata de un gravamen trasladable a otra econo-
mía, dícese que es un impuesto directo.

Si por el contrario la Ley designa al sujeto impositivo -
para hacer efectivo el pago, pero, empleando una expresión de ---
John Stuart Mill (36), con la esperanza y la intención de que és-
ta se indemnizará a expensas de alguna otra, se trata de un im---
puesto indirecto.

Un ejemplo de este criterio lo tenemos en la siguiente --
definición, desde el punto de vista de la forma de recaudación, -
los impuestos se distinguen en impuestos directos e indirectos; -
el impuesto directo es recaudado de la persona que se desea que -
lo soporte; el indirecto en cambio, se recauda de una persona que,

[36] MILL JOHN STUAR. Principios de Economía Política, Edición --
Castellana Fondo de Cultura Económica. México, 1943. Pág.813.

se presume, lo trasladará a otra que será la incidida, de modo que la primera no ha hecho, substancialmente, más que anticipar el impuesto.

La teoría que prevalece hoy es que son los impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva y esta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estatico.

En cambio son manifestaciones indirectas todas aquellas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma.

CAPITULO XII

LOS IMPUESTOS DE ADUANAS.

Al efecto en materia de mercancías a la importación y a la exportación y políticas a seguir por parte del Ejecutivo Federal se dan los lineamientos que rigen la materia en forma general en el Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos facultandose a la Federación para dictar medidas necesarias para regular el transito de las mismas por el territorio nacional y la circulación de efectos de toda clase, -- cualesquiera que sea su procedencia, el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación-- expedidas por el propio Congreso, así como prohibir o restringir las importaciones, las exportaciones y el transito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, el propio Ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso -- que hubiere hecho de la facultad recibida.

En base a lo establecido, las Aduanas instaladas en el -- País regulan el tráfico de mercancías, cobrando los impuestos y multas que procedan en el caso concreto de cada una de ellas, -- así como verificando que se cumpla con los requisitos estableci-

dos por las autoridades, en el ámbito de su conocimiento y control de acuerdo a las facultades que la Ley les conceda mediante los permisos correspondientes permitir a los importadores y exportadores el movimiento de los bienes que deseen introducir o sacar del país, mediante la tramitación ante las Aduanas en la que deben presentar la documentación que consiste en el pedimiento de importación, factura de las mercancías, certificado consular de la factura dando constancia de que es el precio correcto en el mercado.

CAPITULO XIII

EL IMPUESTO DE IMPORTACION Y EL PROTECCIONISMO FISCAL

Es a través del impuesto de importación que nuestro Estado realiza las medidas de proteccionismo fiscal destinadas enmarcadas dentro de la actividad dirigista y reguladora del proceso-económico. Por medio de los diferentes cambios en el Arancel Aduanero, régimen de exoneraciones y sometimiento de la importación de algunos productos al requisito de Licencias, el intervencionismo estatal pretende fundamentalmente, estimular ciertos sectores de nuestra economía interna en función del proceso de desarrollo económico. Por tal razón, aquí el fin de cobertura y el de obtención de fondos ha cedido el paso en importancia al fin ordenador del impuesto, al cual nos hemos referido en otras partes del trabajo. La preocupación por el incremento de la recaudación en los impuestos aduaneros, otra principal fuente de ingresos fiscales, ha sido desplazada por otra; la realización en la práctica de los efectos deseados por el Estado con la aplicación de las medidas de tipo proteccionista.

De todas las medidas puestas en práctica en este sentido nos merece especial atención la referida a las exoneraciones. No nos sentimos provistos de los elementos del análisis económico para emitir juicio en torno a la bondad y positividad que dichas medidas hayan podido tener en la práctica y si efectivamente se han traducido en verdaderas ventajas para nuestra industria y --

economía; sin embargo, el abuso que de la institución pueden hacer ciertas compañías fantasmas al aprovechar la mercancía exonerada para fines distintos a los que han servido de base a las medidas de políticas fiscal. Esta bien que el Fisco deje de percibir ingresos, si ello se convierte en algo beneficioso para la economía y el bien del país, más ello no se justifica cuando los efectos deseados se estrellan con las manipulaciones inescrupulosas.

CAPITULO XIV

EL CONTRABANDO.

CONCEPTO Y DEFINICION ASPECTO PUNITIVO INTERNACIONAL, DOCTRINAS.

Analizado el término contrabando, se descompone en dos --- términos de "Contra y bando", edicto, Ley, y se interpreta como- el comercio de generos prohibidos por las leyes de cada estado.- Cosa hecha contra un bando o pregón público, (37). La legisla--- ción Española, entiende por contrabando a la importación, ex--- portación producción, circulación, comercio o tenencia --- de géneros efectos estancados o prohibidos. La importación ---- o exportación de géneros que necesitan licencia para ser objetos de dichas operaciones serán constitutivas de infracciones de con trabando, cuando se realicen sin haberla obtenido(38). Más adelante la propia le

(37) DICCIONARIO ENCICLOPEDIA HISPANO AMERICANO. Op. Cit. Pág. -- 913.

(38) JIMENEZ ASENJO ENRIQUE. El Derecho Penal Tributario o Fiscal, Manual de Derecho Penal Especial. Editorial Revista de Dere- cho Privado. Madrid. Pág. 165.

gislación española, hace objeto de la presente Ley, la represión del contrabando y de la defraudación que se cometa por los conceptos tributarios de la Renta de Aduanas, renta de alcohol, impuesto sobre la azúcar e impuesto sobre la archicoria y otras substancias (39).

Hay una diferencia específica entre los delitos de contrabando y de defraudación, pues si genericamente ambos tienen como presupuestos necesario para su realización, a la importación, exportación, producción, etc., en el contrabando según la Legislación Española, esa importación exportación o reducción ilícita de géneros o efectos tendrá que ser contra las leyes presupuestas; y la defraudación también será a la importación, exportación tenencia o circulación de generos o efectos con infracción de las reglas de percepción del pago del impuesto.

Agrega el Diccionario (40), "aunque en el lenguaje corriente esta palabra (contrabando) tiene una acepción más amplia, en el sentido legal sólo se aplica a la contravención de ciertas disposiciones fiscales. En el delito de contrabando se incurre únicamente por infracción de las leyes y reglamentos que establecen las rentas estancadas o monopolios industriales de Estado y ejecutando determinados actos prohibidos en la Legislación de Aduanas...". La mayor parte de los delitos en los que la Hacienda Nacional aparece lesionada están evidentemente comprendidos -

[39] CONTRABANDO Y DEFRAUDACION. Op. Cit. Pág. 285

[40] DICCIONARIO ENCICLOPEDIA HISPANO AMERICANO. Op. Cit. Cont.- Pág. 914.

en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, son capítulos que tratan la falsificación de documentos de crédito, papel sellado, sellos de correo, ocultación fraudulenta de bienes o industrias, malversación de caudales públicos. Representan pues el contrabando y la defraudación, sólo una parte de los delitos contra la Hacienda Pública.

Respecto a contrabando y la defraudación, el tratadista -- español Enrique Jiménez Asenjo(41), "aunque ambos conceptos propenden a confundirse en muchas ocasiones, la diferencia específica entre ellos reside en que el contrabando actúa sobre mercancías estancadas (monopolizadas) y prohibidas o sea de comercio no libre fiscalmente y la defraudación se refiere a géneros de libre comercio, pero verificado con infracción de normas que regulan la percepción de los impuestos o derechos arancelarios que recaen sobre los mismos.

SOBRE CIGARRILLOS Y FOSFOROS.

Hablar de evasión en estos ramos de rentas, tiene características peculiares, que las individualizan de los otros tipos -- de impuestos tratados hasta ahora. En efecto, en materia de cigarrillos y fosforos:

1.- El sujeto que comete el acto evasivo tiene nombre propio; apenas dos empresas se encargan de la fabricación de cigarrillos

(41) JIMENES ASENJO ENRIQUE. El Derecho Penal Tributario o Fiscal "Contrabando y Defraudación". Manual de Derecho Penal Especial. Capítulo VII Pág. 165. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, Op. Cit.

llos y una sola posee concesión para elaborar fósforos.

En principio consideramos al monto de la evasión en estas rentas, bajo; la competencia entre las empresas cigarreras no es de tal naturaleza que amerite la necesidad de una de ellas de ahorrarse la inclusión del impuesto en la determinación del precio; de otro lado, la empresa fabricante de fósforos no tiene competidores. Las que pueden dar lugar a la evasión radican principalmente en los medios de control fiscal, así podemos señalar:

1.- La fiscalización que se hace sobre estas ~~empresas~~ es escasa. Apenas están adscritas a esta sección tres fiscales, de los 30 que integran cigarrillos y fósforos. Las auditorías se realizan con intervalos sumamente largos a veces hasta de tres años.

2.- El control sobre la producción de cigarrillos a que se refiere el artículo presente se hace en base a la declaración del contribuyente, sin someter la misma a un proceso de verificación y comprobación idónea.

3.- Igualmente existe falta de control sobre el papel que se deteriora en el proceso de producción y sobre la calificación de las causas inevitables que lo motiva.

II.- MODALIDADES EN LA EVASION.

EL CONTRABANDO.- Las mismas consideraciones que hicimos en materia de licores, se encuentran aquí presentes.

FALSIFICACION DE PAPEL PARA FABRICACION DE CIGARRILLOS

El señalamiento de esta modalidad no pretende hacer ninguna clase de *incriminaciones*, obedece así, al deseo de enumerar el mayor número de casos posibles de modalidades reales o potenciales de evasión.

ALTERACION DE MECANISMOS DE LAS FRANQUEADORAS. Este podría ser un caso típico de manipulación a realizarse, para burlar el impuesto a la producción de fósforos.

En materia de bandas de garantía el precio de costo de estas, capsulas, sellos o cualquier otro aditamento de garantía que supla el ministerio de hacienda para ser utilizados en envase que contengan especies alcoholicas, si el Legislador fue previsivo y estableció la regulación expresa en una especie fiscal que no es materia prima, con mayor razón debio hacerlo tratándose de una que lo es.

Cuando se habla de las especies que hubieren vendido esta simplemente reconociendo que el industrial al pagar el impuesto y obtener el papel canceló igualmente el precio del mismo; pues allí se esta refiriendo, no a un pago distinto del impuesto por concepto de especies fiscales, sino al pago de las especies a través de la satisfacción del impuesto. Este cambio se efectuará previo pago del precio de costo de las bobinas, tiras o papelititos entregados en caja y el cual obedece aun elemental celo del legis-

lador: SI EL INDUSTRIAL HA DETERIORADO EL PAPEL Y HAY QUE REEMBOL
SARSELO, QUE LO PAGUE, EL FISCO NO PUEDE ESTAR PAGANDO LOS DAÑOS -
QUE SUFREN LOS DEMAS POR CAUSAS QUE NO LE SON IMPUTABLES.

A continuación vamos a citar los principales tipos de con
trabando que se suceden en nuestro país.

Podemos decir que este es el más frecuente. Mucho se ha
especulado en torno a esto, la lucha emprendida en su contra ha
sido preocupación constante de todos nuestros gobiernos.

Todas las memorias de la Secretaría de Hacienda, hasta las
épocas más recientes, hacen alusión al mismo.

Nuestro Cuerpo de Resguardo, ha emprendido importante cam
paña para combatir el contrabando y en algunas ocasiones se espe
cula que los alijos capturados obedecen al propio deseo de los --
contrabandistas, quienes de esta manera mantendrán ocupadas a las
autoridades mientras ellos se dedican a introducir, por algún rin
concito del dilatado margen de nuestra geografía, el verdadero --
contrabando, sin embargo esto que decimos no va en desmedro de la
efectividad demostrada por nuestro Resguardo Aduanal, que en algu
nas ocasiones ha asestado golpes a las organizaciones contraban--
distas.

a).- El legislado. Otro tipo de contrabando es el que se
realiza por las propias aduanas, el cual se conoce comúnmente con

el nombre de contrabando legalizado. Aquí podemos considerar dos formas:

1.- El que se efectúa en convivencia con los funcionarios y que se consume en el acto del reconocimiento, bien de una manera total, haciéndola pasar absolutamente desapercibida, o bien - de una manera parcial mediante la manipulación del arancel, haciéndola pagar menos impuesto del que corresponde.

2.- El que ocurre cuando el introduccionista o exportador se las ingenia para ocultar entre las mercancías declaradas, los efectos que quiere introducir ilícitamente.

Generalmente se produce por deficiencias en el acto de reconocimiento pues resulta sumamente difícil registrar minuciosamente toda la mercancía, es necesario agotar todos los medios para llevar el registro hasta donde sea posible y no contentarse con el mínimo exigido por la Ley.

3.- Este último resulta de una variante de los dos anteriores en su mayoría se trata de pequeño contrabando, pero a veces pueden resultar introducidas ilícitamente al país pequeñas cosas que resulten de mucho valor; nos referimos al que se produce a través del equipaje. En este sentido es necesario exigir que el control se haga sobre toda clase de personas, sin fundamentar excepciones en el tratamiento de los pasajeros, en criterios de subjetividad pura, ésta es como el que se aduce para re-

visar el equipaje, que según nos fue expresada, depende si el pasajero tiene cara de respetable o no. Muchas personas de apariencia respetable son capaces de producir daño al Fisco.

4.- A TRAVES DEL ABANDONO DE MERCANCIAS.

I.- En la Aduana.- En este caso los contrabandistas introducen la mercancía abandonandola luego al no manifestar su aceptación y adquiriendola despues por precios irrisionios en los remates promovidos por las Aduanas. De esta manera al Fisco no logra satisfacer los impuestos y el contrabandista adquiere la carta de legalidad que ampara la mercancía. El procedimiento utilizado para el remate de mercancías aprehendidas es el contemplado en la ley Orgánica de la Secretaría de Hacienda, que permite la componenda entre los postores. En la mayoría de los casos el postor favorecido no acude dentro de las 24 horas siguientes a designar la cantidad ofrecida por lo que la mercancía debe adjudicarse al que haya hecho la oferta inmediatamente inferior, cómplice, repartiéndose luego las ganancias.

II.- Como Alijo.- Otro tipo de abandono es el que se realiza de parte de los contrabandistas al abandonar los alijos para que sean aprehendidos por las autoridades del Resguardo. Como sabemos estas mercancías son decomisadas y el Fisco procede a su venta aquí aparece nuevamente la organización contrabandista- adquiriendo las mercancías a precios bajos.

Las autoridades han mirado siempre con tolerancia las pequeñas transacciones fronterizas de artículos de consumo diario como fenómeno normal de complementación. Sin embargo en diversas ocasiones el tráfico no corresponde a la demanda de los habitantes de la zona.

Ha habido ocasiones en que mediante gran número de personas que acarrean cantidades pequeñas de mercancías pero en forma repetida, se han introducido volúmenes bastante apreciables de determinados productos a uno u otro país entre Estados Unidos de Norteamérica y los Estados Unidos Mexicanos, el contrabando de mercancías se traduce para algunas capas de nuestra población, sobre todo las cercanas a las costas y fronteras, en un *modus vivendi*, en fuente fundamental de ingresos para subsistir. Un estudio socio-económico del problema proporcionará suficientes elementos para ayudar a comprender la magnitud del mismo.

La práctica que tiene en el tráfico correspondiente, de definido origen colonial, moradores de nuestras extensas costas, prácticas que ejercen como una necesidad vital, generalmente explotadas por quienes sin correr en sí nunca los riesgos que aquella pareja, dedican el capital y en muchos casos la influencia de destacada figuración social y obtener del negocio que antes sólo era un fraude al Fisco y que ahora es eso mismo más una valla al paso de nuestra incipiente industria fabril en vías de empeñoso auge.

La organización contrabandista constituye en nuestro país una verdadera mafia, con implicaciones internacionales y con ramificaciones y tentáculos que a veces llenan las entrañas del propio Poder Público.

En efecto, la red tiene conexiones mundiales que se encargan de adquirir los artículos de acuerdo con pedidos que tampoco se hacen a ciegas, sino tras cuidadosos estudios de mercado. Las bandas contrabandistas suelen establecer lazos amistosos con funcionarios nacionales de distintos planos. Al fondo de los capitalistas y directores del contrabando se extiende una tupida malla de distribución mayorista con una legión de vendedores que ofrecen la mercancía al detalle directamente a los consumidores o a negocios que la comercializan tras la pantalla de operaciones legítimas.

Por otro lado se trata de verdaderas organizaciones con estructura militar, código de honor y tribunales que aplican la pena de muerte en Juicio Sumario, cuestión que magnifica el problema y le da ribetes de verdadera calamidad pública, de auténtico tumor maligno que requiere acción energética e importantes medidas.

Entre los principales efectos, podemos mencionar que en primer lugar, el contrabando se convierte en nulificador de todas las medidas de proteccionismo fiscal, impidiendo que se produzcan los resultados que el Poder Público se ha propuesto a tra

vés del fin ordenador del impuesto. En segundo lugar desde un -- punto de vista sociosicologico, el contrabando prohija el ocio -- y la aversión al trabajo Honrado, se prefiere la comoda activi-- dad de servir de estafeta de depósito, de expendedor, en fin de-- sempear cualquier actividad en el engranaje contrabandista.

Podríamos hacer muchas diserciones en torno al problema -- del contrabando de sus causas, efectos etc. En sucesivas oportu-- nidades se ha concluído en nuestro país en la necesidad de acome -- ter una acción energica contra el mismo. La organización del Resg -- guardo Aduanal es un paso importante para acometerlo, constituye -- otra medida de inestimable valor, la coordinación estrecha con -- las Fuerzas Armadas de Cooperación piedra fundamental, donde se -- engrana todo el grupo de actividades que se van a desarrollar. -- Estas medidas, unidas a la transformación de nuestro sistema -- -- arancelario de específico en Ad-valorem, la Reforma de la Ley -- Aduanera y otros aspectos, tales como mayor control en el recono -- cimiento, la promulgación del nuevo Código Fiscal de la Federa-- ción que tienden a remediar la anarquía reglamentaria, así como -- las medidas de Reforma Administrativa, convertirán a nuestra or-- ganización aduanera en un instrumento administrativo con la di-- -- námica que la materia Aduanera requiere actualmente.

C O N C L U S I O N ' E S

Después de desarrollar los temas referentes a esta tesis sobre el contrabando y la evasión en el Código fiscal de la federación, y analizando los temas con el objeto de emitir estas conclusiones, se concluye.

CAPITULO I

Antecedentes históricos de la Aduana.- La importancia que las Aduanas han tenido en el desarrollo de México su organización su funcionamiento y bases jurídicas se ha visto en los momentos históricos de la república supeditado a un sinnúmero de situaciones críticas ante las cuales nuestros gobiernos han salido avantes con el respaldo fuerte y conciso de las instituciones que conforman nuestras leyes imbuidas en la historia y respaldados por nuestra constitución.

CAPITULO II

El Delito de Defraudación Fiscal.- Una de las causas fundamentales de los gobiernos en el orbe, esta definida para el logro de un desarrollo equilibrado y enmarcado a dar satisfacción a las necesidades de los pueblos para los cuales gobiernan y para ello debe contar con los recursos suficientes para su logro, los tributos son la base para obtenerlos, la falta de cumplimiento de parte de los causantes significa un daño a la nación,-

por lo cual su falta de cumplimiento debe ser y esta sancionado por nuestras leyes, este delito es perseguido por el Fisco, mediante querrela de la procuraduría fiscal de la federación consignándolo ante el ministerio público para que se satisfaga el crédito fiscal dejado de cubrir en virtud de la violación a lo que previenen nuestras normas, jurídicas.

CAPITULO III

Abordando el estudio y el análisis de los diferentes sistemas tributarios que la humanidad ha podido organizar a través de su historia, estos en sus diferentes momentos históricos han tenido en sí su propia verdad con apego a las costumbres y a las leyes que elaboran para el cumplimiento de sus obligaciones y con sus instituciones, como ejemplo de ello tenemos al pueblo romano el cual baso en parte su grandeza debido a su organización y el cumplimiento de su pueblo para pagar sus impuestos, se puede decir que a lo largo de la historia la grandeza o decadencia de los pueblos esta basada en el cumplimiento y aportación de estos recursos que son necesarios para el desarrollo de los mismos.

CAPITULO IV

En un orden de ideas, se analiza la forma en la que se lleva a cabo la recaudación de los tributos.- Impuestos contribuciones y derechos.- Que dan al estado los medios para su fun-

cionamiento como ente publico y dar así, cabal cumplimiento a -- los programas de obras de desarrollo y de índole social que se propone cumplir como director del desarrollo económico y social -- que las instituciones le han conferido, la secretaria de hacienda es la encargada de recaudar esos impuestos a través de los or ganos fiscales, el fisco se forma con las contribuciones, impues tos y derechos, como se ha explicado su incumplimiento causa un -- daño, por lo cual, este debe ser reparado y para ello se le im -- ponen al infractor multas y recargos teniendo este el derecho -- de interponer recursos para su defensa.

CAPITULO V

En la actividad del Estado tendiente a obtener los Ingre -- sos necesarios para expensar los gastos que demande su existen -- cia misma, la prestación de los servicios y la construcción de -- obras que requiere la satisfacción de las necesidades públicas, -- así como la realización de los demás fines que le ha asignado la sociedad a través de la historia es una función instrumental que -- por su importancia, constituye una condición "Sine Quanon" de la existencia y del funcionamiento de la organización social.

De los distintos medios con los que cuenta el Estado Mo -- derno para allegarse recursos el más importante, esencialmente, -- es el de las contribuciones, de las cuales el fundamental es el -- impuesto.

Como consecuencia, en la actualidad el impuesto se concibe no como simple medio de obtener recursos sino, como instrumento esencial para la existencia del Estado y para la realización de sus fines.

Por otra parte, la explotación demográfica y la evolución socio-económica de la población han traído como resultado un incremento masivo de un número de sujetos obligados al pago de impuestos, un aumento enorme en el número de hechos y situaciones concretas que dan origen diariamente a la obligación de pagar -- tributos, y una multiplicación de las acciones que son necesarios para el control del cumplimiento total y oportuno de las -- obligaciones fiscales.

La determinación de los casos en que se debe el impuesto de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos -- y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado Moderno aparece regulado por el Ordenamiento con disposiciones imperativas a cuya observancia quedan obligadas tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones por tanto surgen deberes del contribuyente frente al Estado.

CAPITULO VI

No todos los integrantes de una colectividad cumplen de -- manera constante, oportuna, completa y espontánea las obliga--

ciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a preveer ese incumplimiento y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

Las infracciones que dan origen a sanciones fiscales son tanto el incumplimiento de la obligación fiscal, como otras conductas antijurídicas que pueden agruparse en la figura del incumplimiento de deberes, o sea, que aquellos deberes que tienen con tribuyentes fedatarios y aún terceros de colaboración con la autoridad fiscal con el fin de asegurar que ésta reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias.

La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos; la conducta ilícita es esencialmente no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

Una de las características esenciales del Derecho Fiscal es que el órgano que aplica sus normas, que impone y ejecuta la sanción por la realización de conductas antijurídicas, es una autoridad administrativa, un órgano del Poder Ejecutivo que actúa con independencia del Poder Judicial.

Consideramos, por otra parte que la autoridad administrativa tiene; esencialmente, los mismos límites que el poder judicial para el uso de su arbitrio en la imposición de las sanciones fiscales.

Por lo que, se refiere a la asignación de competencia para el ejercicio del poder sancionador fiscal. Esta se lleva a cabo por medio de las disposiciones del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de los acuerdos de la delegación de facultades expedidos por el Secretario del Ramo.

CAPITULO VII

La evasión de impuestos crea en una insuficiencia de recursos por lo cual este se ve impedido a cumplir totalmente con los programas de desarrollo que ha planeado llevar a cabo, este incumplimiento se proyecta hacia el resto de la población en forma desalentadora creando un caos psicologico y de falta de confianza en sus gobernantes por la corrupción existente y la impunidad que gozan, así como la decadencia de valores que deben existir para la unidad y plena confianza entre gobernantes y Gobernados, porque ¿como se puede tener confianza y deseos de cumplir correctamente con el pago de impuestos y ser un ciudadano recto y apegado a las buenas costumbres que reclama la buena marcha del país? cuando por otro lado son los propios gobernantes quienes deploran con sus corruptelas el florecimiento de nuestro desarrollo.

CAPITULO VIII

Respecto a la evasión en el pago de los impuestos, el estado mexicano en los últimos tiempos ha implementado políticas pa-

ra erradicar de nuestro sistema este mal que nos agobia, se ha tratado de concientizar al pueblo para que cumpla con el pago de sus impuestos, se han creado en cierto aspecto programas educativos para cambiar la conciencia crítica, se han modernizado los sistemas de la administración pública para la recaudación computarizada y así tener el control más estricto de los causahabientes.

CAPITULO IX

En las infracciones de contrabando el actual sistema administrativo ha tratado de modernizarse y de aumentar el número de personal para tener una vigilancia y control sobre nuestras costas y nuestras fronteras, logrando con ello evitar un gran número de ilícitos. ;, respecto a esto se puede decir que hay un tipo de contrabando que se realiza violando las disposiciones y vigilancia aduanera, otro que se realiza cumpliendo con las disposiciones legales en la materia o documentado.

CAPITULO X

La producción clandestina de cerveza y elaboración de alcoholes especialmente esta supeditada a una vigilancia y control del estado para evitarlo, estos productos y los cigarrillos concretamente han sido objeto de un tratamiento impositivo elevado durante los últimos años teniendo aun así, una gran demanda de parte del público consumidor.

CAPITULO XI

Los impuestos directos son aquellos que van a gravar la riqueza patrimonial del individuo, los impuestos indirectos son los que gravan el consumo o sea los productos que están supeditados a un intercambio comercial transfiriéndose así, este impuesto, el cual es pagado al final por el consumidor.

CAPITULO XII

El artículo 131 constitucional es la base a través de la cual la federación está facultada para dictar las medidas necesarias para restringir las importaciones y las exportaciones o bien para autorizarlas, así como para gravarlas con más o con menos impuestos de acuerdo a las políticas económicas que dicte el ejecutivo para el control de las mismas.

CAPITULO XIII

Las autoridades fiscales mediante los impuestos ya sean estos bajos o elevados económicamente logran o pretenden alentar o desalentar las importaciones de algunos productos para proteger la planta industrial instalada en el país y para ello en algunos casos las supedita a permisos de la autoridad competente en la materia.

CAPITULO XIV

El contrabando es propiciado en nuestro -----

país debido a que esta circundando por costas marítimas benéficas para la introducción del mismo entre otras de las causas que lo incentivan, se puede enunciar la impunidad con la que actúan algunos funcionarios de los bajos y altos niveles de la administración pública, así como la falta de controles en las aduanas - que van desde el punto de vista técnico con respecto a los vis--tas aduanales quienes tienen en sus manos la clasificación legal de las mercancías.

RECOMENDACIONES

La capacidad de la administración es actualmente insuficiente para realizar las acciones de comprobación necesarias para verificar el cumplimiento total y oportuno de todas las obligaciones fiscales de todo los causantes, a pesar del uso de las herramientas creadas por la tecnología moderna, por lo que la actividad de comprobación tiene que llevarse a cabo sólo de modo selectivo.

En México muchas son las causas que se señalan como determinantes de un elevado nivel de incumplimiento: La falta de conciencia fiscal derivada, por una parte, de la falta de un verdadero sentido de colectividad y de un consecuente individualismo excesivo, y, por otra, de las insatisfacciones y frustraciones derivadas de las imperfecciones del sistema político y de la estructural corrupción administrativa: la falta de una organización administrativa eficiente; la innecesaria complejidad de los sistemas impositivos; la carencia de un adecuado sistema de infracciones y sanciones todo ello contribuye a perfilar el cuadro de un incumplimiento generalizado y socialmente aceptado de modo más o menos uniforme.

Para Generalizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, es necesario, por tanto, crear una conciencia fiscal, mejorar la capacidad de los órganos de la administración fiscal que tienen a su cargo el ejercicio de las facultades de -

comprobación y formular un adecuado sistema de infracciones y -- sanciones.

Mejorar la formulación y agrupación sistemática de las -- normas impositivas haciéndolas cada vez más claras, más simples y más fáciles de cumplir; darles cada vez más y mejor difusión y -- todo ello tendiente a facilitar su cumplimiento.

Para alcanzar una adecuada conciencia social es necesaria una modificación en el sistema educativo nacional, a fin de, --- crear un solido sentimiento de solidaridad nacional, difundir el conocimiento de la justicia social que implica el pago de los impuestos y de la injusticia que deriva de que alguien no los pague, crear la seguridad de que todo lo que se paga por impuestos normalmente se aplicará de modo íntegro para atender las necesidades colectivas; y paralelamente la certeza de que si se da alguna excepcional desviación de fondos públicos, tal tipo de corrupción sera invariablemente castigado con mucha más severidad que la falta de pago de los impuestos por ser mayor la responsabilidad de los gobernantes que la de los gobernados.

Debe aumentarse la capacidad de crear un verdadero riesgo al infractor fiscal aumentando las probabilidades de que la admnistración conozca la comisión de las infracciones con rapidez y certeza, de que el contribuyente pueda ser normal y formalmente forzado a cumplir, y de que tal cumplimiento resulte más gravoso que el cumplimiento voluntario, de modo que se haga desaparecer-

toda posibilidad de beneficio económico que pudiera haber derivado del incumplimiento.

Para que la administración fiscal tenga capacidad de detectar sistemáticamente el incumplimiento ha de tener una organización funcional y debe proveerse de tecnología moderna de procesamiento automático de datos y de procedimientos administrativos.

Que produzcan corrientes sistemáticas de información sobre la existencia de contribuyentes y sobre incumplimiento formal de las obligaciones.

Una gran probabilidad de la impunidad sera, pues, elemento determinante de incumplimiento; y la impunidad estara en relación directa proporcional a dos factores la incapacidad de la administración para detectar la mayoría de incumplimientos; y la incapacidad social (de los contribuyentes, de administraciones de los jueces etc.), para sentir como reprochable la conducta omisiva de los impuestos.

Lo que queda de dicha justicia es el interés en estudiar un tema que a pesar de ser apasionante ha estado poco explorado por la doctrina, abandonado por la docencia y frecuentemente mal entendido por los tribunales.

B I B L I O G R A F I A

NOTA N.º

A U T O R

- 1.-CONTRABANDO Y DEFHAUDACION. Disposiciones Españolas.- Legislación Española. Leyes Penales. Madrid 1963. Ed. Lex.
- 2.- DICCIONARIO ENCICLOPEDIA HISPANO AMERICANO. Editores .- Montaner y Simón. Barcelona, W.M. Jackson New York. Tomo VII.
- 3.- PEQUEÑO LAROUSSE ILUSTRADO. París. 13ava. Edición 1928.
- 4.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON . El delito de defraudación fiscal. Ediciones Botas. México 1962.
- 5.- GIORGETTI ARMANDO. La evasión tributaria. Primera edición Editorial de Palma, Argentina 1967.
- 6.- DELGADO OCANDO JOSE. Apúntes de Historia de Filosofía del Derecho Luz. Maracaibo. 1962.
- 8.- GTELL RAYMOND. Historia de las ideas políticas. Tomo II - Segunda edición. Editorial " Nacional" México 1967.
- 10.- MEHL LUCIEN. Elementos de ciencia fiscal. Editorial Bosch. 1964 traductor J. Ros. y J. M. Bricall.
- 11.- CARRILLO BATALLA TOMAS ENRIQUE. El presupuesto Sovietico como instrumento de planificación y desarrollo económico. Boletín bibliografico. Fac. de Economía UVC. Edición especial.
- 12.- DUVERGER MAURICE. Hacienda Pública. Editorial Bosch. Barcelona-España. 1968. Traductor J.L. Ruiz T.
- 13.- TARANTINO JACINTO R. Finanzas públicas y desarrollo económico.- Editorial Adiar, S.A. Buenos Aires 1961.
- 14.- SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. Instituto de estudios políticos. - Madrid 1982. Hacienda y Derecho. Tomo IV.Segunda edición.
- 15.- JARACH DINO. Curso superior de derecho tributario. Liceo "Cima" Buenos Aires. 1969.

- 19.- GIULIANI FONROGUE CARLOS M. Derecho Financiero. Ediciones de -
Palma. Buenos Aires.
- 20.- BREWER CARIAS ALLAN. Las transacciones fiscales y la indisponiu
bilidad de las potestas y competencias tributarias, en revista
de Derecho Tributario.
- 26.- MARTINEZ LOPEZ LUIS. - Sentencias del Tribunal Fiscal. Prontua-
rio de Derecho Fiscal. Vol. II. Asuntos Fiscales 1a. de Hum ~~de~~
boldt. México D.F.
- 34.- IMPUESTOS DEL TIMBRE Y DE LA RENTA.- Ediciones Andrade. Regla -
mento Ley General del Timbre. Apendice XS. Tomo I.
- 36.-MILL JOHN STUART. Principios de economía política. Ediciones ---
Castellana. Fondo de cultura económica. México 1943.
- 37.- JIMENEZ ASENJO ENRIQUE. El Derecho penal tributario o Fiscal -
manual de derecho penal especial. Editorial revista de derecho
privado. Madrid.

L E G I S L A C I Ó N

- 1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- 2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1937.
- 3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.
- 4.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982.
- 5.- CODIGO ADUANERO DE LA REPUBLICA MEXICANA.
- 6.- CODIGO DE COMERCIO.
- 7.- CODIGO FISCAL PARA EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES.
- 8.- CODIGO FISCAL PARA EL ESTADO DE MEXICO.

CUADERNOS DE INVESTIGACION QUE SE CONSULTARON PARA REALIZAR ESTE TRABAJO.

- 1.- CUADERNO DE INVESTIGACIONES FISCALES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
- 2.- CUADERNO DE INVESTIGACIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO, DE LA -- SECRETARIA DE HACIENDA DE VENEZUELA.
- 3.- CUADERNO DE ESTUDIOS DEL INSTITUTO DE CAPACITACION ADUANERA- DEL SISTEMA ADUANERO EN LA HISTORIA DE MEXICO.
- 4.- IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. INVESTIGACIONES DE LA SE--- CRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO DE MEXICO.