



8.75.209

# Universidad Villa Rica

FACULTAD DE DERECHO

Incorporada a la U.N.A.M.

12  
Ejemplar

## **LA EVASION FISCAL, SUS CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES.**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA**

**MARIA DE LOURDES ACOSTA ALVARADO**

**H. Veracruz, Ver.**

**1 9 8 9**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está 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

PROLOGO . . . . .	1 - 2
CAPITULO I ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS CONTRIBUCIONES . . . . .	3 - 29
CAPITULO II LA RELACION TRIBUTARIA . . . . .	30 - 57
CAPITULO III LOS DELITOS FISCALES . . . . .	58 - 98
CAPITULO IV LA EVASION FISCAL . . . . .	99 - 123
CONCLUSIONES . . . . .	124- 129
BIBLIOGRAFIA . . . . .	130- 131

## PROLOGO

El Estado por su naturaleza misma, tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares por sí mismos no podrían realizar ni prestar.

Para poder llevar a cabo todas esas actividades, dicho órgano se ve en la necesidad de allegarse recursos económicos, los cuales tienen su fuente, en la mayoría de los casos, en los patrimonios de los particulares que lo conforman.

Por tal motivo, ya desde el Acta Constitucional de 31 de enero de 1824, hasta la Constitución de 5 de febrero de 1917, - que prevalece en la actualidad con sus respectivas reformas, se ha facultado al Estado para que pueda exigir de los ciudadanos el - - traslado de una parte de su riqueza, aportaciones que en su origen se conocieron como tributos, y que en la actualidad se denominan - contribuciones.

La imposición de contribuciones, ha dado origen al - fenómeno conocido como evasión de impuestos, el cual priva a la Ad ministración Pública de los recursos que le son indispensables - -

para la realización de sus atribuciones, y por ello dicho fenómeno merece la atención del presente trabajo, ya que sólo dándosele la importancia que requiere, en virtud de sus consecuencias tan nocivas, se podrán tomar las medidas necesarias, a fin de que vaya desapareciendo poco a poco de nuestro sistema Tributario.

Las causas que dan origen a la evasión fiscal, son múltiples pudiéndose citar entre otras, la falta de preparación y concientización de los contribuyentes; la complejidad de las disposiciones fiscales y sus constantes Reformas; el escaso rigorismo de las sanciones que se imponen a los evasores y la falta de confianza en los servidores públicos, causas que deben ser combatidas en pro de un mejor sistema Tributario.

Arrancar de raíz la evasión de contribuciones, ayudaría a colocar a los contribuyentes en una situación igualitaria, ya que la desproporción de las cargas impositivas iría desapareciendo, puesto que entre más ingresos obtenga el Estado, menos será su necesidad de recaudación, pudiendo satisfacer las necesidades colectivas, sólo con los medios que se allegue de todos los contribuyentes que obligados a pagar impuestos lo han hecho de conformidad con las disposiciones fiscales.

## C A P I T U L O I

### ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Para observar la evolución que ha sufrido la tributación a lo largo de los años, ha sido necesario realizar un breve estudio sobre diversos aspectos históricos de la misma.

Además, a través de dicho estudio, podremos percatarnos de - que la evasión fiscal ha sido un problema de todos los tiempos, ya que desde la antigüedad los contribuyentes siempre han buscado la manera de evadir sus obligaciones fiscales, justificándose su conducta, ya que el Gobierno imponía gravámenes desproporcionados e - inequitativos.

Así tenemos, que desde épocas pasadas siempre se trató de lograr una relación entre las autoridades del Gobierno y las necesidades primordiales de los gobernados, cuya satisfacción venía a - ser y sigue siendo una de las funciones primordiales del Estado.

Dichas funciones, requerían para poderse cumplir, del elemento económico indispensable mismo que se allegaban los gobernantes a través de la atribución, y es por ello que se crearon las Ha -

ciendas Públicas, cuyo propósito fue tanto la imposición de contribuciones como su recaudación.

#### A) LAS CONTRIBUCIONES EN EL VIEJO CONTINENTE.

Las primitivas organizaciones sociales, se encontraban sujetas a obligaciones de carácter impositivo que recaían muy especialmente en los componentes de las tribus que pertenecían al ejército, así como también en la parte del botín que correspondía al jefe.

Por carecer de los adelantos de la moneda, los primeros impuestos se cubrieron en especie, y en ocasiones podían liquidarse también con trabajo personal.

En el Oriente, los gobiernos imponían en especie los gravámenes que recaían a la agricultura, "mientras que en Egipto y Persia se conocieron los impuestos en numerario, llegando a existir un sistema complicado, del cual se conservan papiros que dan muestra de una detallada contabilidad". (1)

(1) Enciclopedia Ilustrada Cumbre, Editorial Cumbre; página 65, - México, D.F. 1958.

Pasando a Atenas, en ésta en la época democrática que se inició a principios del Siglo IV A.C., la creación de los impuestos -- así como de la Hacienda Pública, fue tardía porque los gastos que se hacían eran mínimos, y se cubrían desahogadamente con los pro-ductos de las minas.

Posteriormente, el desarrollo de Atenas exigió la creación -- de nuevas obras públicas, dejando de ser suficientes para poder cu-brir las erogaciones que se realizaban, los productos de las minas por lo que el Estado se vio en la necesidad de crear una política fiscal que fue difícil de imponer, porque los ciudadanos se oponían a estar sujetos al pago de impuestos.

Como el pueblo era el titular de las disposiciones en materia fiscal, esto resultaba contraproducente, ya que siempre trataban -- de sujetar al pago de tributos únicamente a los ciudadanos ricos, originando como consecuencia una falta de equidad, puesto que no -- se distribuían las cargas tributarias entre todos los ciudadanos.

Entre los impuestos vigentes en esa época, se encontraban los siguientes:

1) IMPUESTOS DIRECTOS: Este tipo de contribuciones recaía úni-camente en los jefes de familia y se basaba en una tasa que se fi-jaba con oportunidad.



2) IMPUESTOS INDIRECTOS: Se exigían en el comercio marítimo y los primeros que se cobraron fueron los de aduanas.

Como era de esperarse, hubo necesidad de que las autoridades implantaran un control para el cobro de los impuestos, pues al haberse establecido en contra de la voluntad de los ciudadanos, estos trataban siempre de evadir el pago de sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior, fue necesario que las autoridades fiscales vigilaran la puntualidad en la liquidación, de tal manera que la persona que no saldara su crédito a tiempo, incurría en una pena de naturaleza civil, la cual se incrementaba al tributo.

Pasando a Esparta, nos encontramos que en dicho pueblo para la imposición de los gravámenes, se tomaba en cuenta el siguiente principio:

"Los iguales no pagarán impuestos fuera de las contribuciones mensuales a que estaban obligados para la comida en común". (2)

(2) JAQUES ELIUD, Historia de las Instituciones de la Antigüedad, Editorial Aguilar, S.A., Páginas 41-110, 1970.

Para entender esto, debemos destacar que los iguales eran una casta privilegiada, aunque no económicamente hablando.

Se requerían tres condiciones para pertenecer a este grupo, - que eran:

- 1.- Haber nacido de padres espartanos.
- 2.- Estar inscritos en un grupo de personas que comían en común.
- 3.- Someterse a la educación y a la disciplina". (3)

El principal recurso de este pueblo, fue un impuesto que recaía sobre las tierras cultivadas, el cual se debía liquidar como si se tratara del pago de una renta.

Además, existían otros tributos que tenían como característica principal que eran fijos los cuales perduraron hasta el año 337 A.C., mismos que dejaron de estar en vigor al desaparecer el Imperio, decayendo de esta manera la situación de la Administración Pinanciera.

(3) JACQUES ELLUL, Historia de las Instituciones de la Antigüedad, Editorial Aguilar, .S.A., Páginas 47-110, 1970.

Mientras esto sucedía en Esparta, en Grecia hubo una diversidad de regímenes fiscales, los cuales sufrieron una serie de modificaciones con el transcurso del tiempo.

Entre las obligaciones fiscales impuestas a los ciudadanos, estaban las que a continuación se mencionan:

- Los propietarios de bienes inmuebles, así como los que hacían uso de las aduanas y los que realizaban la venta de algún botín, estaban sujetos al pago de un impuesto de tipo ordinario.

- Los impuestos de tipo extraordinario, únicamente se tenían que liquidar en tiempos de guerra.

- Cuando ocasionalmente se introducían o extraían mercancías por los Puertos del Imperio, tenían que cubrirse gravámenes de carácter excepcional, quedando exentos de dicho pago los ciudadanos de Atenas.

- Las personas ricas estaban encargadas del pago de los liturgias, las cuales se crearon con el objeto de aligerar el presupuesto público.

En esta época, una vez más se puede observar la conducta evasora de los ciudadanos, ya que mientras unos pagaban sus créditos fiscales fuera del plazo marcado para ello, otros se las ingeniaban para no cubrirlos, situación que dio origen a que el Estado interviniera, imponiendo sanciones a todos aquéllos que no cumplieran con las obligaciones principales fijadas en materia fiscal.

Para poder estar pendientes de quiénes cumplieran y quiénes no, se nombró un vigilante, el cual se encargaría de supervisar el cobro de las contribuciones y de repartir los créditos.

Transportándonos ahora a Roma, podemos decir que ésta tuvo un sistema fiscal importante y avanzado gracias al cual la ciudad podía recaudar los ingresos necesarios para sufragar las erogaciones que se realizaban.

Tenían dos tipos de gravámenes, que fueron los que a continuación se citan:

a) IMPUESTOS DIRECTOS.

b) IMPUESTOS INDIRECTOS.

a) IMPUESTOS DIRECTOS: Estos gravaban permanentemente a las - personas y se fijaban según las necesidades del Imperio. Entre los más importantes, encontramos a la Capitatio Humana, que era una carga impuesta por el Estado a las diferentes clases sociales, recayendo muy especialmente en la plebe.

Para que la recaudación fuera un éxito, estaba encomendada a unos funcionarios denominados Curiones, los cuales respondían con su patrimonio personal en el caso de que dicha recaudación no se hiciera en forma adecuada.

Por esa razón, vigilaban muy estrictamente que todos cumplieran con sus obligaciones de tipo financiero a que se encontraban sujetos.

La Legislación Imperial, imponía a dichos funcionarios diversas obligaciones, entre las que se destacaban:

1.- Requerían de autorización judicial para enajenar sus inmuebles.

2.- No podían residir en el campo.

3.- Si sus herederos no eran Decuriones, una cuarta parte de sus bienes se destinaba a la Curia.

4.- En el caso de que sus hijas fueran herederas, tenían que casarse con Curiales.

5.- La entrada era obligatoria para todos aquellos que tenían una fortuna suficiente". (4)

Aún así, con posterioridad se hizo necesario el establecimiento de una Institución denominada Catastro, gracias a la cual se podía llevar a cabo un mejor control de los contribuyentes para lograr así, una mejor recaudación.

El primer censo, fue creado en tiempos de Augusto y se realizaba cada cinco años, llegándose a verificar la existencia de contribuyentes con posterioridad, hasta cada quince años.

Los Impuestos Directos a los que hemos hecho referencia, se consideraban gravámenes de clases, porque recaía con mayor intensidad sobre la plebe.

La Capitatio Humana, comprendía los siguientes impuestos:

- La Gleba Senatorial, la cual tenía por objeto gravar a las familias muy ricas cuando repartían entre sus miembros una cantidad de dinero de manera proporcional.

(4) PAUL OURLIAC, Historia del Derecho, Tomo I, Página 36, Editorial Cajica, 1976.

- La Crisárgira, que se imponía a los mercaderes, a los artesanos y a los obreros libres.

Cabe hacer la observación, de que los impuestos se podían pagar en especie, además de en numerario según lo solicitara así el Estado, debido a la crisis monetaria que imperaba.

El pagar en especie, resultaba un sistema muy ruinoso, tanto para el Estado como para los contribuyentes, porque al llevar la carga para pagar, se estaba expuesto a que se perdiera, fuera robada o sufriera deterioros en el camino.

b). IMPUESTOS INDIRECTOS: Estos se aplicaban a la producción, circulación o adquisición de ciertos bienes o mercancías, pudiéndose nombrar entre ellos los siguientes:

- La Vicésima Libertatis, que se recaudaba al celebrarse la manumisión de los esclavos.

- La Centésima Autienium, que se imponía únicamente cuando realizaban ventas en los remates.

- La Fortoria o Telonea, que era cobrada por la circulación de mercancías. Este impuesto muchas veces era confundido con los co-

bro que hacia la Aduana, con las alcabalas y con los peajes interiores.

La recaudación de todos estos impuestos, se llevaba a cabo a través de dos sistemas que eran: por administración o por contrata.

El primero, consistía en que los ciudadanos llevaban a cabo el cobro de las contribuciones, de las cuales desconocían la suma total de lo que se debía recaudar. Esto se hacía por órdenes del Estado.

El sistema citado, en último término consistía en que la suma que se debía recaudar por los particulares, se fijaba de antemano.

A fines del Siglo III, Roma tuvo que enfrentar una crisis de tipo económico, en la que se vió afectado el erario del Estado por ser los gastos múltiples y los ingresos insuficientes para cubrirlos.

Esto motivo la creación de nuevas cargas tributarias, entre las cuales se pueden mencionar los impuestos sobre las sepulturas, los impuestos extraordinarios que recaían sobre los Senadores y los que se cobraban en el momento de la coronación del Rey, que también eran extraordinarios.



Con posterioridad en tiempos de la República, el Senado era el encargado de tomar las decisiones que se referían a las contribuciones.

La recaudación de los impuestos, se asemejaba a la de la actualidad, en el sentido de que los contribuyentes tenían que rendir su declaración.

Uno de los impuestos más importantes, fue el *Tributum Exsensu* el cual únicamente se fijaba en casos de guerra.

Al ir evolucionando Roma, tuvo nuevas necesidades que para poder satisfacerse, dieron origen a diversos gravámenes.

Entre los nuevos que se crearon, merece mencionarse el impuesto que gravaba las sucesiones y los legados, ya que dicho tributo fue el antecedente de uno semejante que existe actualmente en nuestra Legislación Fiscal.

Las contribuciones que perduraron, fueron las que estaban constituidas por dos elementos que eran: el Diezmo y el *Stipendium*.

El primero, era una especie de cuota, el cual a pesar de ser considerado equitativo, fue abolido, tratando de desarrollar en su

lugar sólo el segundo elemento que requería para su eficacia un con trol de todos los contribuyentes.

En el Imperio, última etapa del Gobierno de Roma, las nuevas ne cesidades de la población hicieron que se reconsiderara el sistema fiscal, tratando de aprovechar sus máximos rendimientos.

Las cargas fiscales que recaían sobre los bienes raíces, conti nuaron sin modificación alguna. El suelo se dividió en unidades lla madas Jugum, las cuales se valuaban en razón de las características de dicho suelo.

En cuanto al impuesto personal, éste continuó siendo accesorio.

Dentro de las contribuciones indirectas, únicamente se mantuvo en vigor el impuesto sobre la venta de esclavos y los que versaban sobre puentes y carreteras.

Durante la época del Cristianismo, el sistema de la Jugatio se siguió conservando, no obstante que obstaculizaba las actividades - de los propietarios de las tierras, pues si estos vendían, tenían - que seguir pagando impuestos hasta que transcurrieran diez años.

Durante el Siglo VI, la vida en Roma fue difícil a consecuencia de las invasiones, repercutiendo esto en su situación financiera, tendiendo a desaparecer las finanzas públicas, debido a la influencia de los Monarcas Franceses, quiénes consideraban las contribuciones como algo infamante.

Lograron subsistir durante esta época los impuestos indirectos, y asimismo se conservaron las aduanas.

Finalmente, por lo que toca al Siglo VII, la recaudación vino a pique, pues las medidas que seguían imperando eran muy antiguas. En consecuencia, Roma fue perdiendo poco a poco su privilegiada situación financiera, y el aspecto general que nos ofrece respecto a la misma, es que se cometieron muchos abusos por parte del Fisco, no dejándose esperar la caída del Imperio Romano.

### E D A D M E D I A

Al ocaso del Imperio Romano, surge la edad media. En este período se vuelve a los impuestos personales, no existiendo una verdadera Hacienda Pública.

En esta fase, los señores feudales imponían a sus vasallos obligaciones fiscales territoriales, mientras que el Rey tenía -

derechos que consistían en que todos los ciudadanos contribuyeran a sus necesidades, pero sin existir principios, bases o sistemas tributarios.

Podemos considerar a esta época como una etapa muy arbitraria para los contribuyentes, ya que las prestaciones pecuniarias que se percibían, no eran para satisfacer los intereses públicos, sino que los señores los recaudaban para su provecho personal anteponiendo ante todo sus necesidades.

Los impuestos directos que estuvieron vigentes en Roma desaparecieron, subsistiendo uno que fue denominando La Talla.

Con respecto a los impuestos indirectos, estos se conservaron por más tiempo.

Abundando sobre La Talla, se puede decir que era una carga que se imponía según la capacidad económica del contribuyente, y generalmente se exigía a las familias plebeyas.

"Los siervos también pagaban una renta llamada Talla, pero ésta no tenía ninguno de los caracteres de un impuesto". (5)

(5) PAUL OURLIAC, Historia del Derecho, Tomo I, Página 323, Editorial Cajica, 1976.

Primeramente, el pago de los impuestos se exigían en especie, pero posteriormente los señores feudales prefirieron su pago en di-  
nero.

En un principio, La Talla fue considerada como un impuesto to-  
talmente arbitrario, ya que no era proporcional ni equitativo, pe-  
ro con el transcurso del tiempo dejó de serlo, ya que se exigía -  
con regularidad adaptándose a las facultades económicas del causan-  
te y conservando así su carácter de tributo .

Sin embargo, dicho impuesto siguió considerándose por los con-  
tribuyentes como arbitrario, ya que los señores feudales antepo-  
nían sus intereses personales olvidando por completo que la tribu-  
tación se pagaba con el fin de que se atendieran las necesidades -  
primordiales de los humildes contribuyentes, y no con el propósito  
de enriquecer los bolsillos de los gobernantes.

Los impuestos indirectos gravaban las transacciones mercanti-  
les desde el consumo hasta la circulación de las mercancías.

Las formas más conocidas que se utilizaron para la recauda- -  
ción de los impuestos, consistieron:

- La primera, en que cada contribuyente debía rendir una declaración de los ingresos obtenidos, y sobre esto se hacía acreedor a un crédito fiscal que debía liquidar directamente.

- La segunda forma, consistía en que a través de un intermediario, es decir por medio de un sujeto que se encargaba de valuar los ingresos de los demás y con base en ello, requerir el pago.

Cabe advertir que a pesar de que los causantes hacían su declaración bajo fundamento de decir verdad, ello no les impedía declarar con falsedad cometiendo fraudes al Fisco.

Por lo que hace a las ayudas que proporcionaban los vasallos a los señores feudales, se fueron reglamentando poco a poco hasta convertirse en subsidios para la Corona Inglesa.

"Los impuestos de exportación e importación quedaron subsistentes, después de transformarse los derechos de peaje. Esto más que de carácter fiscal en la actualidad se conserva con fines proteccionistas". (6)

Los servicios personales se sustituyeron a través del tiempo por prestaciones en dinero, y La Talla se convirtió en un impuesto sobre la propiedad Territorial.

(6) ALFREDO CHAVERO, México a través de los Siglos, Tomo I, Página 651, Novena Edición, Editorial Cumbre, S.A., México 1972.

El primer impuesto general que apareció en Europa, fue el Sa-  
ledino, el cual se destino a solventar los gastos de la tercera -  
cruzada.

Durante el Siglo XVII surgieron nuevas imposiciones de tipo -  
fiscal de gran importancia, ya que las mismas dieron origen a mu -  
chos de los actuales impuestos, entre los que podemos citar el De-  
recho de Fórmula, que dio las bases a la derogada Ley del timbre y  
el Derecho de Control, que fue la raíz del Registro Federal de Con-  
tribuyentes que actualmente conocemos.

Finalmente, para el Siglo XIX no obstante la falta de organi-  
zación de la Hacienda Pública, se trató de ampliar los privilegios,  
dándose así mayor generalidad al sistema impositivo y en forma más  
progresiva se trató de imprimir a las cargas con que el individuo  
contribuía al mantenimiento del Estado, el principio de proporci-  
onalidad y equidad.

Después de este breve resumen histórico, relativo a diversas  
partes del Mundo Antiguo, cabe referirnos en una forma más especi-  
fica a México, mencionando algunas tributaciones que tuvieron vi -  
gencia en sus respectivas épocas, mismas que se han ido perfeccio-  
nando a lo largo de los años hasta llegar a conformar nuestro ac-  
tual sistema Fiscal.

## B) LAS CONTRIBUCIONES EN NUESTRO PAIS.

### EPOCA PREHISPANICA.

Los pueblos de este período, tuvieron un sistema fiscal sumamente sencillo, que consistió en la imposición del poderoso sobre el más débil.

Las riquezas y los tributos aportados por las provincias y ciudades dominadas, se destinaban para el sostenimiento del ejército de la Casa Real y del Sacerdocio.

En un principio, al fijarse las cargas impositivas por los reyes, estos se conformaban con los pagos en especie, ya fuera con frutos o aves, pero con posterioridad su ambición se fue acrecentando exigiendo a los cobradores de Tenochtitlán oro en polvo, joyas e incluso las tierras de las tribus conquistadas.

"Al considerar los reyes que las cargas impuestas eran sumamente importantes porque gracias a ellas podían sufragar todos sus gastos, se vieron en la necesidad de nombrar para su cobro a unos funcionarios que se denominaron Calpixques, los cuales concentraban lo recaudado en la Ciudad. (7)

(7) ALFREDO CHAVERO, México a través de los Siglos, Página 640, Tomo I, Editorial Cumbre, S.A., Novena Edición, México 1979.



Entre los Mexicanos, existían cuatro tipos de causantes que --  
eran los siguientes:

1.- Los Tecaltec, quiénes no pagaban directamente sus gravámenes al Supremo, sino que lo entregaban a los señores llamados Tec-tecuitzin, que eran una especie de intermediarios.

2.- Los Calpullec, que tributaban directamente al Supremo y a su principal o cabeza le labraban un pedazo de tierra, lo cual era una costumbre muy antigua.

3.- Otra clase de personas sujetas a tributo, fueron los mercaderes, de los cuales no se señala de qué manera aportaban su impuesto. Para poder pertenecer a este grupo, era necesaria la licencia del Rey o provenir de herencia dicho nombramiento.

4.- Por último, tenemos a los Malleques, quiénes entregaban sus cargas fiscales al señor de las tierras.

Los impuestos se imponían no sólo a los pueblos sometidos, si no que también recaían en los sujetos dominadores.

Dichos impuestos se podían cubrir en especie, o en su defecto por medio de servicios personales, los cuales únicamente se limitaban a los plebeyos o a los labradores.

Los tributos más conocidos, eran los que se pagaban a los señores naturales, los religiosos y los que se cubrían en tiempo de guerra.

### E P O C A C O L O N I A L.

En esta época, el problema de los impuestos fue algo fundamental para Hernán Cortés, el cual al fundar la Villa Rica de la Veracruz, hizo el nombramiento de los representantes del Fisco Español en nuestro País durante la conquista.

En numerosas ocasiones la comunidad indígena se vio obligada a vender sus tierras para poder pagar los gravámenes tan exorbitantes que pesaban sobre ellos.

A partir del Siglo XVI el tributo era el principal ingreso de la Corona, y su recaudación se regía estrictamente por criterios feudales, lo cual lesionaba seriamente los intereses de los indios.

Las principales impositions de la Corona, fueron los derechos sobre los metales preciosos.

En conclusión durante esta fase de la historia, los tributos fueron impositions arbitrarias que sólo perseguían el enriquecimiento

miento ilegítimo de las autoridades, mismas que sólo se preocupaban por llenar sus bolsillos, sin importarles en lo más mínimo las precarias condiciones en que vivían los indios.

#### DE LA INDEPENDENCIA HASTA LA ACTUALIDAD.

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos se empezaron a preocupar por la situación económica que imperaba entre los ciudadanos de esa época, y por consiguiente lucharon por la abolición de las gabelas, alcabalas y peajes que resultaban ser muy ruinosas.

Posteriormente al sobrevenir la Independencia de nuestro País, las luchas continuas impidieron la implantación de un sistema fiscal justo y serio.

Al pasar de los años, arribado al poder el Presidente Santa Anna, se expidieron una serie de leyes en materia de contribuciones, que resultaron ser extravagantes, pues pretendían gravar hasta el uso de ventanas.

"Durante esa época, los impuestos se encontraban sin cálculo como resultado de que el País no tenía seguridad, y los ingresos del erario eran desperdiciados sin discriminación alguna". (8)

(8) EL COLEGIO DE MEXICO, Historia General de México, Páginas 825 y 826, Tomo II, Tercera Edición, México 1981.

Existía la preocupación por el saneamiento de la Administración Pública, la cual por su parte quería la limitación de los abusos del clero, quién contribuía a tener en la miseria a la clase más infeliz de la sociedad.

Con la expedición de la ley que desamortizaba los bienes del clero, se persiguió allanar el principal obstáculo para el establecimiento de un buen sistema tributario, movilizando las propiedades estancadas, con lo cual el erario percibiría grandes entradas, disminuyendo así los gravámenes que pesaban sobre el pueblo.

Después de este gobierno, se padeció el Imperio de Maximiliano quien trajo colaboradores europeos, que debido a su ociosidad inventaron un sinnúmero de impuestos.

Al inicio de su Gobierno, Maximiliano no prestó interés a las contribuciones, las cuales a pesar de ser verdaderas cargas, no fueron suficientes para cubrir las necesidades del País.

Posteriormente, al triunfar la República, México carecía de recursos propios, pues la única fuente de ingresos fiscales, eran las Aduanas de los principales Puertos, por lo que se trazaban nuevas metas para la reconstrucción del País.

Se reorganizó la administración en el ramo hacendario, anulándose las facultades extraordinarias que tenían en dicho ramo los jefes militares para evitar los abusos, y se diseñó un presupuesto de egresos suficientes para cubrir los gastos públicos.

Pasando ahora al gobierno de Juárez, podemos decir que en él, no se pudo hacer mucho en materia fiscal debido a la mentalidad de los mexicanos que rechazaban los impuestos, por lo que fue necesario la supresión de las Aduanas Interiores, en virtud de que las mismas entorpecían el tráfico mercantil.

Apenas marchaban las cosas bien, ocurrió un movimiento armado en Tuxtepec organizado por el General Porfirio Díaz.

Este dictador, ordenó que se duplicaran varios impuestos, entre los que se encontraban el impuesto del timbre, y asimismo, gravó las medicinas y muchos otros artículos.

Todo lo anterior, ocasionó el descontento de los ciudadanos mexicanos, el cual llegó a su climax, y en 1910 estalló la Revolución Mexicana, con el fin de acabar dicha dictadura.

Tres años después de lo acontecido Huerta sube al Poder e impone gravámenes a los licores, alcoholes, tabaco y petróleo.

Huerta procedió a disolver la Cámara de Diputados, consiguiendo con ello que se agravara la crisis de la situación financiera mexicana.

Posteriormente, Huerta fue expulsado del Poder, y a partir del año de 1917, la Tesorería Federal logra recaudar un gran capital - gravando con un 40% las bebidas alcohólicas, duplicando el impuesto del tabaco y cobrando impuestos por el servicio telefónico.

En México, durante el gobierno del General Lázaro Cárdenas a pesar de las circunstancias internas y externas que vivía el País, el panorama económico empezó a cambiar, pero la transformación aumentó notablemente a partir del año de 1940.

En la época del General Avila Camacho, el País fue lanzado a una nueva empresa, la cual consistió en propiciar todos los medios para el crecimiento económico y cambiar en unas cuantas décadas a México.

La historia de los cambios ocurridos en nuestro País a partir de 1940, es básicamente la historia del desarrollo de una base industrial, moderna con todas las consecuencias características de este tipo de procesos.

Del año de 1946 a 1952, el Licenciado Miguel Alemán impulsó notablemente el desarrollo industrial, construyó caminos y canales y en general se preocupó por darle al pueblo los servicios públicos adecuados a sus necesidades.

Durante la época de los cincuentas, los recursos captados por el Estado fueron bajos, pero a partir de 1960 en adelante, se percibieron ingresos en cantidades considerables que permitieron la creación de grandes instalaciones deportivas, y oportunas obras públicas en la Capital.

En el México contemporáneo, la fuerza del Estado proviene en buena medida de poder imponer a los empresarios las medidas fiscales pertinentes.

Actualmente, se han modificado las Leyes Fiscales para poder disponer de los recursos necesarios, y así construir obras, prestar servicios a la colectividad, procurando una mejor redistribución de las riquezas, y logrando así el progreso de nuestro País.

En el México de hoy, nuestro País atraviesa por una gran crisis, la cual se refleja entre otras cosas, en la amenaza de que siguen cayendo los precios del petróleo en momentos en que no ingresan al País las divisas que requiere, y la imposibilidad de recu-

rrir al endeudamiento externo para financiarse, por lo que la recaudación fiscal se convierte en una pieza importantísima para la recuperación.

Es por ello, que hoy más que nunca es indispensable que el Gobierno luche por erradicar la gran evasión fiscal que nos aqueja, concientizando a los contribuyentes y haciéndoles ver que es en sus manos a través del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se puede lograr el desarrollo de nuestro País.



## C A P I T U L O   I I

### LA RELACION TRIBUTARIA

#### A).- C O N C E P T O .

Para poder hablar de la relación tributaria, es preciso conocer el significado de la palabra tributo.

Del análisis realizado a conceptos emitidos por diversos autores, podemos concluir que el tributo es una prestación pecuniaria exigida por el Estado, en virtud de su soberanía y que da lugar a las relaciones jurídicas tributarias.

Observamos entonces, que los tributos son de derecho público porque son ingresos que el Estado obtiene con base en su soberanía.

Dichos tributos actualmente conocidos como contribuciones, se recaudan únicamente en dinero por ser la economía moderna de naturaleza monetaria.

Sin embargo, anteriormente era posible que dichas prestaciones se cubrieran en especie, como fue el caso de la Ley del Im-

puesto y Fomento a la Minería que señalaba pagar en especie el Im puesto al oro.

Como consecuencia del tributo, nace una relación entre el Es tado y el sujeto que se encuentra dentro de la situación jurídica o de hecho prevista en las leyes fiscales.

La obligación tributaria tiene un objeto principal, que con siste en el pago de una prestación en dinero, pudiendo derivar de la misma otro tipo de relaciones las accesorias en las que el su jeto pasivo puede ser el mismo sujeto ligado al pago, o únicamen te obligado a realizar las relaciones accesorias.

El contenido de las relaciones tributarias accesorias, puede consistir en lo siguiente:

- 1.- Prestaciones de hacer.
- 2.- Prestaciones de no hacer.
- 3.- Simples tolerancias.

Siendo la obligación tributaria el contenido de una rela- -- ción jurídica obligatoria, ésta se podrá definir como el vínculo jurídico que se establece entre el contribuyente y las autorida-

des o sujetos activos, mismos que se encuentran regidos por el de  
recho fiscal.

#### B).- ELEMENTOS DE LA RELACION TRIBUTARIA.

En la relación tributaria, existen dos elementos y un terce-  
ro no admitido por todos los autores que son los siguientes:

- 1) El subjetivo.
- 2).El objetivo.
- 3) El momento de vinculación entre el acreedor y el deudor.

Dentro del elemento subjetivo, se encuentra el sujeto pasivo  
y el sujeto activo.

La existencia de estos, se debe a la presencia de dos situa-  
ciones jurídicas; una activa en la que destaca el interés del Es-  
tado frente al contribuyente, y una situación jurídica pasiva que  
está representada por la subordinación del interés del causante -  
frente al Estado como titular del poder impositivo.

#### I.- SUJETOS ACTIVOS.

Los sujetos activos según el autor Antonio Pórras y López -

"son aquellos que tienen el derecho y la obligación de cobrar los impuestos". (8)

Al respecto más que un derecho, se puede considerar que el Estado al exigir el pago de las contribuciones, tiene la obligación de hacerlo, porque no es potestativo para él, puesto que dicha obligación deriva de las Leyes Fiscales.

Asimismo, se puede hacer la observación de que la definición emitida por el citado autor, queda incompleta, ya que la obligación de pagar no se refiere únicamente a los impuestos como señala, sino que abarca todas las contribuciones contempladas en el artículo segundo del Código Fiscal Federal vigente, entre las que se encuentran además de los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejora y los derechos.

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV Constitucional, - tienen la calidad de sujetos activos de la relación tributaria; - la Federación, los estados y los municipios.

La Federación y los estados, pueden establecer contribuciones que consideren necesarias para poder cumplir con sus atribuciones, mientras que los municipios sólo tienen el carácter de ad

(8) ANTONIO PORRAS Y LOPEZ, Textos Universitarios, Derecho Fiscal, Sexta Edición, Página 302, México 1977.

ministradores y recaudadores por carecer de dicha facultad, ya -  
que como lo señala el diverso 115 fracción VI de Nuestra Carta -  
Magna, los municipios administrarán las contribuciones que le se-  
ñala las legislaturas de los Estados, los cuales deberán ser sufi-  
cientes para atender sus necesidades.

Los sujetos activos, se pueden clasificar consecuentemente -  
de la siguiente manera:

- Fisco Federal.
- Fisco Estatal.
- Fisco Municipal.
- Fisco del Distrito Federal.
- Organismos Fiscales Autónomos Descentralizados de la Admi-  
nistración Pública Paraestatal.

Los Organismos Fiscales Autónomos, como el INFONAVIT, el - -  
IMSS, el ISSSTE, etc., que forman parte de la Administración Pú -  
blica Paraestatal al igual que los Municipios no tienen soberanía  
tributaria plena, sino que la misma se encuentra subordinada.

Respecto a las atribuciones de los sujetos activos, de acuer-  
do con el artículo 124 Constitucional, se dividirán para la Fede-

ración, corresponderán aquellas funciones que se encuentren expresamente señaladas en el Código Fiscal, y en las demás Leyes Fiscales, en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y de los Acuerdos Delegatorios existentes, mientras que a los Estados tocarán todas aquéllas que no se encuentren reservadas a la Federación.

Entre las atribuciones de las autoridades fiscales, están - las que a continuación se citan:

A).- Ejercer las facultades de comprobación (artículos del 42 al 48 del Código Fiscal de la Federación).

B).- Solicitar el auxilio de la Fuerza Pública, y poner multas, etc. (artículo 40 del Ordenamiento Legal invocado).

C).- Determinar presuntivamente las contribuciones (artículos del 55 al 57 del Código en Consulta).

D).- Requerir de pago e iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

E).- Embargar, exigir las garantías del interés fiscal, etc.

F).- Liquidar el crédito fiscal, esto es, determinar al sujeto pasivo el monto de su deuda para con el Fisco.

La única condición para que la autoridad fiscal pueda realizar sus funciones, es que sus resoluciones o actuaciones estén -

debidamente fundadas y motivadas, es decir, ajustadas a los ar-  
tículos 74 y 76 Constitucionales, y no a la discrecionalidad de  
las autoridades.

Ahora bien, las obligaciones del sujeto activo, pueden ser -  
de dos clases:

- Principales.
- Secundarias.

Las Principales, consisten en exigir el pago de las contribu-  
ciones a los particulares.

Entre las de tipo Secundario, están:

1.- Determinar el crédito fiscal, que consiste en señalar el  
monto de los impuestos a que se han hecho acreedores los contribu-  
yentes.

2.- Controlar el cumplimiento de la obligación tributaria, -  
con lo cual conocerá si el contribuyente efectivamente ha cumpli-  
do con las disposiciones fiscales, o por el contrario, si se han  
infringido éstas.

3.- Evitar la evasión fiscal, para ello la Secretaría de Ha-  
cienda y Crédito Público, está modernizando sus sistemas y llevan

do a cabo múltiples cambios importantes en sus diversas funciones.

A través de visitas domiciliarias y de funciones de fiscalización, puede aplicar diferentes mecanismos de operación, logrando - así, la verificación en torno al Registro Federal de Contribuyentes, la captación de información fiscal sobre terceros, el fortalecimiento de métodos de auditoría y la revisión a personas físicas.

Las obligaciones citadas con anterioridad, se pueden subdividir a su vez en obligaciones de hacer, que consisten en realizar - actividades como determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, practicar visitas domiciliarias, y las obligaciones de no hacer, como son no expedir permisos si no se cumple previamente con los requisitos marcados por la Ley.

## II.- SUJETOS PASIVOS.

Conforme al artículo primero del Código Fiscal Federal, son - sujetos pasivos las personas físicas y morales que estén obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las Leyes Fiscales respectivas.

También podrán ser sujetos pasivos, la Federación, cuando las leyes lo señalen expresamente, y las entidades o agencias que per



tenezcan a estados Extranjeros en caso de reciprocidad.

Toda persona, estará obligada al pago de contribuciones, -- cuando dentro de sus actividades se realicen situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las Leyes Fiscales vigentes.

Mario Pugliese señala "que los sujetos pasivos serán siempre particulares, pues no puede concebir que un Sector Gubernamental esté obligado al pago hacia otro órgano, y también señala que el Gobierno Federal no puede ser deudor de un impuesto, porque nadie puede ser acreedor de sí mismo". (9)

Al respecto, se puede rebatir al citado autor con apoyo en las opiniones emitidas por los autores Sergio de la Garza, Flores Zavala y Gabino Fraga, los cuales coinciden en que el Estado sí puede ser considerado como sujeto pasivo o como sujeto activo indistintamente.

Flores Zavala, hace notar al respecto, que la legislación y la Jurisprudencia Mexicana aceptan la tesis de la doble personalidad del Estado, para lo cual se apoya en la ejecutoria pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Unión, con motivo de la revisión 477/44 de fecha 7 de febrero de 1945, la cual en resúmenes cuentas señala, que el Estado puede obrar como sujeto de derecho privado.

(9) MARIO PUGLIESE, Instituciones de Derecho Financiero, página - 106.

Por su parte Sergio de la Garza, sostiene que la Suprema Corte en un amparo en revisión resuelto el 21 de febrero de 1962, resolvió que el Estado, puede asumir dos posiciones; una en que se advierta su índole de entidad soberana, y otra según la cual obra de modo análogo a como lo hacen los particulares.

Esta distinción, fue reconocida por la Suprema Corte en su - Jurisprudencia número 540, página 867 del Apéndice publicado en - 1955.

Al señalarse que el Estado tiene doble personalidad, se estaría cayendo en una imprecisión, ya que el mismo es siempre una entidad pública, y no es que tenga dos personalidades como se pretende, sino sólo una, que es la de derecho público en todos los casos.

Sigue sosteniendo el citado Autor, que dentro de la personalidad única del Estado, puede haber dos aspectos distintos. El primero se vislumbra cuando obra ejerciendo su soberanía o su poder de mando, y usa plenamente sus facultades de Imperio, actuando unilateralmente como superior a los particulares; pero en -- otras ocasiones, sin dejar de ser persona de derecho público, trata con los particulares sobre bases de igualdad, en virtud de un contrato espontáneo, y no impuesto, sin hace uso de sus atributos

de mando, en suma de una manera muy análoga a como obran entre sí los particulares.

Dicho Tratadista, apoya además su idea en el proyecto de la Ley de Impuestos al Egreso, que está inspirado en el Impuesto al Valor Agregado, el cual convierte al Gobierno Federal en sujeto pasivo de su propio impuesto.

Señala que la tesis de que el Estado puede ser sujeto pasivo de impuestos, ha sido acogida por México, en el artículo 36 de la Ley Aduanera, al disponer que son sujetos de los impuestos al comercio exterior, la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los Organismos Descentralizados, no obstante las disposiciones en contrario.

Para apoyar aún más el criterio del autor Sergio de la Garza, en el sentido de que el Estado sí puede ser sujeto pasivo de impuestos, se invoca el artículo 3º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que contempla que tanto la Federación, los Estados, los Municipios, así como sus Organismos Descentralizados y las Instituciones Públicas de Seguridad Social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen, que no correspondan a sus funciones de derecho público.

Para saber cuándo pueden ser sujetos pasivos las entidades públicas, se deben tomar en cuenta la posición de la legislación del Estado frente al problema de su personalidad.

Finalmente, el Tratadista Gabino Fraga cree innecesaria la teoría de la doble personalidad, lo cual es aceptable, ya que el Estado tienen una única personalidad, con la que desarrolla actividades, entre las que se pueden diferenciar no por virtud de que provengan de personas distintas, sino en razón de que en unos casos, están sujetas a un régimen de derecho público, y en otros al del derecho privado.

Concluyendo, el Estado tiene una sola personalidad, dentro de la cual puede obrar como autoridad en algunos casos, y en otros como sujeto de derecho privado, sin que esto dé motivo a pensar en la doble personalidad, que como ya quedó anotado no existe.

En efecto, de la misma manera en que el Estado limita su acción frente a los individuos reconociéndoles una esfera de autonomía que la Constitución les concede en el Capítulo de las Garantías individuales, así también puede autolimitarse frente a las particulares, y prescindir de su poder de mando para someterse a normas de derecho privado.

De esta manera, puede decirse que obra como autoridad cuando hace uso de la soberanía que lo enviste, cuando hace uso de la - - Fuerza Pública para impedir la alteración de la paz, o en defensa del territorio nacional, es decir, sus actos deben de tener como - característica el ejercicio de la Fuerza Pública y la unilateralidad de la acción que lleva a cabo el funcionario.

Cuando el acto del Estado no es un mandato o deriva de una orden, sino que la relación jurídica que se origina de él es de naturaleza civil, éste será de derecho privado.

Con base en lo anteriormente expuesto, podemos decir que la - Federación, los Estados y los Municipios pueden ser sujetos pasivos, siempre y cuando su actividad no corresponda a sus funciones de derecho público.

El sujeto pasivo al igual que el sujeto activo, tiene dos clases de obligaciones:

1.- Principales, las cuales según diversos autores pueden ser de tres formas:

a) De hacer, entre las que se destacan llevar libros de contabilidad, presentar declaraciones, expedir documentos para el debido control de los impuestos.

b) De no hacer, que se relacionan con la prevención de la evasión fiscal, como son el no introducir por las fronteras mercaderías sujetas a impuestos aduanales sin cubrirlos, excepto en los sitios establecidos para ese objeto, no alterar ni destruir los sellos oficiales, etc.

c) De tolerar, obligaciones concernientes preferentemente a la represión de la evasión fiscal, entre las que se pueden mencionar la de permitir visitas domiciliarias, inspecciones en locales y bodegas, etc.

En algunos casos el sujeto pasivo puede tener la obligación secundaria y no la principal, ya que se puede dar el caso de que haya tenido pérdidas en un ejercicio fiscal, y en consecuencia se encuentre autorizado por la Ley a no pagar impuestos, pero ello de ninguna manera lo excluye de la obligación que tiene de presentar sus declaraciones, aunque sea en ceros.

Cabe destacar que el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo tercero contempla situaciones como la anteriormente descrita, al disponer que las personas que conforme a las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma ex

presa las propias leyes, tales como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad, tener sus libros autorizados al corriente por citar algunos ejemplos.

Continuando con el tema de los sujetos pasivos, algunos autores han resuelto clasificarlos, relacionándolos con su deuda, y así tenemos a:

- Los sujetos pasivos que tienen responsabilidad directa y por lo tanto deuda propia, dentro de los que se encuentran quienes con su conducta han originado el crédito fiscal, y que por disposición de la ley deben pagar un impuesto.

- Los sujetos pasivos en parte con deuda propia y en parte con deuda ajena, con responsabilidad directa pero también con responsabilidad solidaria. En esta categoría, se encuentran las personas que son responsables, tanto por la parte que les toca pagar, como por la parte de otras, siendo este caso el de los coherederos o copropietarios que al pagar lo que les corresponde, tienen que cubrir lo de los demás.

- Los sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, que son los terceros que evaden total o parcialmente el crédito fiscal correspondiente al sujeto pasivo di-

recto, por lo que es justo que se les obligue al pago de lo evadido, sancionándose su omisión, ya que si hubiera cumplido, el sujeto responsable directo no hubiera aparecido como que eludió su obligación. A manera de ejemplo, podemos citar a los retenedores o recaudadores, como es el caso de los patronos.

- Los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria que son los individuos que voluntariamente se sustituyen como deudores del Fisco por el responsable directo. Estos responsables solidarios se encuentran contemplados en el artículo 26 - fracción VIII del Código Fiscal de la Federación.

- Los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva que son los terceros que adquieren un bien afectado al pago de créditos insolutos que el obligado directo no cubrió cuando era propietario.

Por su parte, el autor Sergio de la Garza al tratar la distinción entre deudores y responsables del hecho impositivo, previene que sólo existen dos categorías de sujetos pasivos, los que son por deuda propia como el contribuyente que directamente tiene que pagar un impuesto por caer su conducta en una situación jurídica o de hecho, prevista por las leyes fiscales; y los que son por deuda ajena, como es el caso de los retenedores o responsables solidarios del pago de un impuesto.



Por lo que hace a nuestra legislación, en el Código Fiscal de la Federación sólo se reconocen dos clases de sujetos pasivos, el que origina el crédito fiscal y el que tiene la responsabilidad solidaria.

Respecto al que origina el crédito fiscal, ya se ha dicho que se trata del contribuyente que ubica su conducta dentro de la hipótesis normativa, y que por tal hecho se encuentra obligado al pago de contribuciones.

Por ejemplo, el artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone que están obligados al pago de dicho impuesto, las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades, tales como la prestación de servicios independientes por citar alguno.

El artículo 14 del invocado Ordenamiento Legal, prevee que se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona en favor de otra.

II.- El transporte de personas o bienes.

III.- El mandato, la comisión, la medición, etc.

IV.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

Ahora bien, si una persona moral en territorio nacional se dedica al transporte de personas, está ubicando su conducta en lo dispuesto tanto en el artículo primero como en el 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y por tanto se trata de un responsable directo.

Respecto a los responsables solidarios, podemos decir que se pueden considerar como tales los terceros, que adquieren la responsabilidad por voluntad propia o por disposición de la Ley.

Así tenemos, que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, contempla como responsables solidarios a:

1.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes hasta por el monto de éstas.

2.- Los que estén obligados a efectuar pagos provisionales - por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

3.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que de bieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión.

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

5.- Los representantes sea cual fuere el nombre con que se - les designe de personas no residentes en el País, con cuya inter- vención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse con - tribuciones.

6.- Quiénes ejerzan la Patria Potestad o la Tutela por las -- contribuciones a cargo de sus representados.

7.- Los donatarios y los legatarios a título particular reg - pecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado, en ra - lación con los bienes legados o donados.

8.- Quiénes manifiesten su voluntad de asumir la responsabili - dad solidaria, así como los terceros que para garantizar el inte -

rés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca, o permitan el secuestro de bienes hasta con el valor de lo dado en garantía.

### III.- ELEMENTO OBJETIVO.

Continuando con los elementos de la relación tributaria, pasemos ahora al segundo que es el objetivo. Dicho elemento sólo es reconocido por muy pocos autores, sin embargo es conveniente ha - cer una breve referencia sobre éste.

El objeto de toda relación jurídica puede tener tres acepcio nes, las cuáles se resumen de la siguiente manera:

- A) La cosa que el deudor debe dar o entregar.
- B) El hecho que el deudor debe cumplir, realizar o verificar.
- C) El hecho del cual el deudor debe abstenerse o no hacer.

Y en conclusión, podemos resumir que el objeto viene siendo a fin de cuenta la conducta humana.

El objeto puede ser directo, cuando la conducta del deudor - va encaminada a la prestación o abstención. La prestación puede referirse a las cosas tanto en la obligación de dar como en cie

tas obligaciones de hacer, de igual manera las abstenciones pueden tener relaciones directas o indirectas con las cosas.

Siguiendo ese orden, el objeto del impuesto viene siendo la - circunstancia por medio de la cual una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.

El objeto así considerado, puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será objeto y sujeto del impuesto.

Ahora bien, cuando se habla del objeto de la obligación, sabemos que se trata del pago de los créditos fiscales pendientes, el cuál se requerirá teniendo como límite el patrimonio del contribuyente, es decir se debe respetar dicho patrimonio, ya que de conformidad con el artículo 22 de la Constitución Política Mexicana, queda prohibida la confiscación de bienes, o sea la privación de los bienes del contribuyente para su incorporación al patrimonio del Estado.

Con base en dicho numeral, el objeto directo de la relación tributaria que se traduce en una prestación de dar, como es el caso del pago de un crédito fiscal, no puede abarcar la totalidad de la renta gravada o todo el valor del bien materia directa o indirecta.

recta de un tributo, porque se estaría ante una confiscación y no ante una tributación, lo que no está permitido por el artículo 22 Constitucional.

No obstante lo anterior, en la actualidad algunas leyes como la Aduanera, prevén el decomiso de los bienes. A simple vista, esto se podía calificar como una flagrante violación al invocado artículo 22, y sin embargo no lo es por las razones siguientes:

La doctrina ha distinguido entre la confiscación propiamente dicha, que es la que se encuentra prohibida y el decomiso. La confiscación, se refiere a la totalidad de los bienes de una persona, mientras que el decomiso viene siendo la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona por razones de interés público.

"La naturaleza jurídica del decomiso, es la sanción penal por tener un carácter represivo, preventivo, ya que afecta al sujeto pasivo en su patrimonio, pero al mismo tiempo tiene una finalidad de prevención". (10)

Por otra parte, la Doctrina Italiana, señala que el objeto de la obligación tributaria es la parte alícuota del patrimonio o

(10) BENJAMIN VILLEGAS B., Derecho Administrativo, página 522 y siguientes, Tomo III, Editorial T.E.A. Buenos Aires 1956.

del ingreso de los contribuyentes, y sólo en casos excepcionales puede ser objeto de la obligación el patrimonio en su conjunto o la renta total del contribuyente. En estos casos, se encubre un procedimiento equivalente a la confiscación.

Sólo en el caso de que el impuesto coincidiera con el avalúo del objeto imponible, se estaría ante una confiscación, por lo tanto si en apariencia del derecho tributario se absorbiera la renta o el valor total del bien materia del tributo, se violaría el -- principio de equidad, en el que se apoyan todas las Leyes Fiscales para protección de los contribuyentes.

Es conveniente hacer notar, que la última parte del artículo 22 Constitucional, no considera confiscatoria la aplicación total de bienes para el pago de impuestos, en el caso hipotético de que se trate de cobrar un crédito en el que se hayan acumulado varios impuestos, o en el que se incluyan intereses moratorios o multas, ya que en este caso, no es que el impuesto sea inequitativo o equitativo gravando la totalidad de los bienes del contribuyente, sino -- que éste al acumular sus impuestos, quizá los mismos equivalgan -- al total de su patrimonio, pero esto no puede verse como una confiscación.

#### IV.- LOS MOMENTOS DE VINCULACION.

Los momentos de vinculación del hecho imponible con el deudor y el acreedor, son considerados como elementos de la relación tributaria.

Al respecto, lo único que se puede señalar es que los momentos de vinculación se dan al enlazarse el sujeto pasivo con el sujeto activo.

El primero, para atribuir una obligación o responsabilidad, y el segundo para atribuir un derecho o un crédito fiscal.

#### C).- NATURALEZA JURIDICA.

En el ejercicio de las facultades de Imperio que la Ley concede a la Administración, las contribuciones se aplican afectando - las riquezas patrimoniales, es decir se produce un efecto en las - esferas privadas que reducen dichas riquezas de una manera imperativa, y por el sólo ejercicio de sus atribuciones, crea un núcleo de relaciones tributarias al aplicar el impuesto.

Las relaciones jurídicas, permiten el ejercicio del poder financiero del Estado, estando el contribuyente en una posición pasiva ante la posición activa de la Administración.



La presencia de estas relaciones jurídicas, depende de la realización de los supuestos contenidos en las normas fiscales.

Si analizamos los elementos constitutivos de toda relación jurídica tributaria, encontraremos que de su enlace siempre se deriva una obligación para el contribuyente, que consiste en un dar, - en un hacer o en un no hacer.

Si el contribuyente cumple con su obligación según sea el caso, la relación se extingue, dado que el fin de ésta, se ha alcanzado y su objeto se ha agotado.

El Derecho Fiscal, encuentra la fuente de sus obligaciones en una serie de condiciones materiales referidas a una persona, y que la Ley considera como fundamento para la generación de obligaciones fiscales.

Estas condiciones materiales, constituyen una determinada capacidad contributiva que la ley tipifica y contempla como fundamento esencial y fuente legal de las obligaciones.

Así pues, la capacidad contributiva es la calificación que el legislador hace de una generalidad de personas, si éstas se encontraron en una perfecta coincidencia con las circunstancias consti-

tutivas de una correcta situación económica.

En el caso de que se den las condiciones materiales previstas en la norma, la Ley presume la existencia real de una capacidad contributiva que para el moderno deracho fiscal, constituye el principio jurídico supremo del Ordenamiento.

Para Jarach, el criterio justificativo de la obligación tributaria, es la capacidad contributiva. A él no le interesan tanto las causas remotas de las obligaciones fiscales, como las causas próximas, que son las que el legislador toma en cuenta en el momento de crear las normas impositivas.

La Ley tipifica determinados supuestos que de actualizarse, presume la existencia de una capacidad contributiva, es decir la realización de los supuestos previstos por la ley, produce la certeza de la existencia de una concreta situación económica, referida a una persona, y que ante la Ley se traduce en el nacimiento de una capacidad contributiva, que es la primera causa de las obligaciones.

En resumen, la relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico fundado en un mandamiento constitucional, que nace entre una persona física o moral y el Fisco, ya sea éste Federal o

local, con el objeto de contribuir, a fin de que el Estado pueda proporcionar los servicios y bienes necesarios para satisfacer - las necesidades colectivas de la sociedad.

Después de haber analizado la relación tributaria, podemos - afirmar que la misma encierra las siguientes características:

- Está compuesta de dos elementos primordiales, que son el - sujeto activo o autoridad, y el sujeto pasivo o contribuyente.

- Es una relación de derecho público, ya que regula relacio- nes entre el Estado y los particulares, además de que las leyes - que contemplan estas relaciones, también son de derecho público.

- Tiene una sola fuente que es la Ley.

- La obligación tributaria siendo de dar, sólo se satisface en dinero, y su finalidad es la de recabar las cantidades necesa- rias para sufragar el gasto público.

- Esta relación sólo surge con la realización de hechos o ac- tos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo.

- Y finalmente, sólo responsabiliza al tercero que intervig-

ne en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandstario del sujeto pasivo directo.

## C A P I T U L O   I I I

### LOS DELITOS FISCALES.

#### A) EL DELITO EN GENERAL.

##### I.- D E F I N I C I O N .

La palabra delito, proviene del vocablo Latino Delinquere, - que significa "apartarse o alejarse del sendero señalado por la - ley". (11)

El crear una acepción a nivel universal del delito, ha suci- tado problemas a los doctrinarios, en tanto que dicha figura jurí- dica se encuentra muy vinculada a la manera de ser de cada pueblo.

Antiguamente para castigar la conducta delictuosa, se creó - la venganza privada, donde cada individuo procuraba a otro un da- ño similar al sufrido. Esta puede decirse que fue la primera con- cepción de la Justicia, ya que gracias al empleo de la venganza, ésta fue cobrando importancia y de simple impulso se transformó - en ley, apareciendo la del Talión.

(11) FERNANDO CASTELLANOS, Lineamientos Elementales de Derecho Pe- nal, página 125, Editorial Porrúa, México, D.F.

Con posterioridad y como resultado de la modernización del Estado, el delito fue contemplado por el legislador, con el propósito de que se reprimieran los actos que afectaran el interés social, actuando para ello dentro de un marco legal, y evitando de esta manera la arbitrariedad de las autoridades al impartir la justicia.

Como ya se indicó, el delito no ha podido definirse en una forma generalizada, por lo que cada autor ha creado su propia definición.

Y así tenemos que por delito se entiende, la infracción a la Ley Penal, un acto prohibido, la violación de un deber exigible - realizado en perjuicio de la sociedad, o la lesión de un derecho.

Adoptando la primera, el delito puede concebirse como toda infracción libre, voluntaria y maliciosa de una ley que prohíbe u ordena alguna cosa bajo pena.

De lo anterior, se desprende que para que haya delito, es necesario que se infrinja una ley y que además esto se haga voluntariamente y de manera maliciosa.

El estudio del delito, es de suma importancia, ya que al no tener el derecho penal fiscal un cuerpo de principios propios y

exclusivos, necesita recurrir para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas, a los principios del derecho penal.

El delito visto de una manera intrínseca, presenta las siguientes características:

Es una Acción      Antijurídica  
                            Culpable  
                            Típica.

La mayoría de los autores en materia penal, coinciden en que el delito es una infracción a la Ley que causa un daño a los individuos, concluyendo que se trata de una conducta ilícita, porque altera la convivencia pacífica de las personas, que de cierta manera se encuentran amparadas por las normas legales.

## II.- ELEMENTOS DEL DELITO.

Pasando ahora a los elementos del delito, podemos encontrar que la existencia de un sujeto activo o delincuente es el más importante.

Al respecto, el autor Beltiol, ha sostenido que la comisión de un delito se lleva a cabo siempre por "el que ejecuta la condug

ta descrita en la figura típica efectivamente aplicable". (12)

El delincuente o sujeto activo, es la persona que comete el acto delictuoso o aquella que sólo participa. En el primer caso, se conoce como sujeto activo primario, mientras que en el segundo se considera como secundario.

Dicho sujeto en cuestión, al emplear las fuerzas de la naturaleza, tales como animales o instrumentos, no por ese hecho deja de ser directamente responsable, en tanto que los medios de ejecución son puestos en marcha gracias a su misma actividad.

En la actualidad, muchos tratadistas han llegado a afirmar que solamente se puede considerar como sujeto activo de un delito, a la persona física, surgiendo el problema de que si las personas morales pueden considerarse como responsables ante el derecho penal.

Al respecto, algunos autores consideran que sería injusto comprender a las personas morales dentro de los sujetos activos, puesto que la sanción que les correspondería recaería en todos sus miembros indistintamente hayan o no participado en la conducta delictuosa.

(12) EFRAIN SALAZAR MOTO, Elementos de Derecho, página 308.



Fernando Castellanos apoya lo anterior, ya que para él "las personas jurídicas no pueden ser sujetos activos del delito, pues carecen de voluntad propia e independiente de la de sus miembros, faltando así el elemento básico que es la conducta". (13)

Sin embargo, existen tesis contrarias como la de Franco de Sodi que aceptan la responsabilidad penal de las mencionadas per-  
sonas morales, basando su criterio en que en el derecho punitivo son responsables de un delito no sólo los autores materiales e in-  
telectuales, sino todos aquellos que presten auxilio o cooperación de cualquier especie.

Por su parte, el autor Ferri apoya la posibilidad de la res-  
ponsabilidad de las personas morales, señalando que éstas son in-  
dependientes de los individuos que hayan tomado parte en la deli-  
beración y ejecución del delito colectivo, concluyendo que por es-  
ta razón, la persona jurídica debe quedar sujeta a las normas del Derecho Administrativo, mas no a las del Derecho Penal común, ya que a éste sólo debe dejarse el infringir la conducta de los indi-  
viduos, siempre y cuando el delincuente demuestre una peligrosi-  
dad criminal propia.

Finalmente, el tratadista Raúl Carrancá y Trujillo, si acep-  
ta la responsabilidad de las personas jurídicas, pero sólo en ca-

(13) FERNANDO CASTELLANOS, Lineamientos Elementales de Derecho, -  
Editorial Porrúa, página 151, México 1987.

sos concretos, aunque no señala cuáles sean esos supuestos.

Del análisis anterior, se ha podido llegar a concluir que las personas morales no pueden cometer delitos, y por lo tanto no pueden considerarse como sujetos activos, tratándose de infracciones penales de tipo patrimonial y contra el honor.

Contrario al sujeto activo del delito, se encuentra el sujeto pasivo del mismo, que viene siendo el que sufre directamente la acción del primero.

Para Cuello Galón, el sujeto pasivo es el titular del derecho, interés lesionado o puesto en peligro por el delincuente.

Otros autores, consideran al sujeto pasivo como sinónimo de ofendido, con lo que Fernando Castellanos no está de acuerdo, -- pues para él, sujeto pasivo es la persona a la que se ha violado su derecho, mientras que el ofendido es la persona que resiente el daño ocasionado por la infracción.

El segundo elemento del delito, es la conducta, misma que tiene varias denominaciones y que va ligada íntimamente con el sujeto activo.

Fernando Castellanos, considera que el término conducta es el más apropiado, pues piensa que con él se pueden incluir el hacer positivo con el negativo, mientras que otros autores consideran más pertinente utilizar el término hecho.

Porte Petit, apunta una distinción entre la conducta y el hecho, señalando que la primera es cuando se realiza un delito de mera actividad, queriendo decir con esto que no hay resultados materiales, mientras que cuando habla de hecho, menciona que existe un cambio en el exterior.

Para que la conducta pueda considerarse como elemento de las figuras típicas del delito, es necesario que se exteriorice, pues de lo contrario, no podrá ser punible.

La conducta se puede traducir en un hacer o conducta positiva y en un no hacer o conducta negativa.

El hacer, consiste en la realización de un movimiento del organismo humano, capaz de modificar el mundo exterior.

La acción negativa por el contrario, será dejar de realizar lo ordenado por la Ley, infringiéndose una norma dispositiva.

Un tercer elemento del delito, lo configura la tipicidad, ya que para que la conducta se considera delictuosa, se precisa que sea típica, antijurídica y culpable.

Cabe hacer la aclaración, de que el tipo no es lo mismo que la tipicidad.

El tipo es la creación legislativa, es decir la descripción que el legislador hace de la conducta en los preceptos penales, - mientras que la tipicidad viene siendo "la equiparación o adecuación de una conducta concreta, que se origina con el incumplimiento de una obligación con la descripción legal formulada en abstracto". (14)

La tipicidad es un elemento esencial del delito, según el -- principio de estricta legalidad penal expresado en la fórmula - nullum crimen, nulla poena sine lege, el cual está consagrado en Nuestra Carta Magna en el párrafo tercero del artículo 14, al señalar que se prohíbe imponer por simple analogía o mayoría de razón, pena alguna no decretada por la Ley.

Al establecerse el tipo, el legislador trata de describir - conductas que considera antijurídicas, delimitándolas para que - puedan ser castigadas por injustas.

(14) FERNANDO CASTELLANOS, Opus., Cit., páginas 153 y 154.

La tipicidad, puede considerarse de gran valor, pues para poder sancionarse una conducta, es indispensable que el hecho revista todos los elementos del tipo.

Existe ausencia de tipicidad o atipicidad, cuando en un hecho no concurren todos los elementos del tipo descritos por la Ley Penal.

Ahora bien, será ausencia de tipo, cuando la ley no haya designado como delito una conducta determinada.

"Las causas de atipicidad pueden ser:

- A) Ausencia de calidad del sujeto activo exigida por la Ley.
- B) Falta de la condición del objeto.
- C) Que no se den las referencias especiales o temporales requeridas por el tipo.
- D) No realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en la Ley", (15)

Refiriéndonos al inciso A), podemos decir que se trata del caso en el que el sujeto no tiene las cualidades para poder considerarlo como tal, es decir, no tiene la habilitación para poder considerarse como sujeto activo.

(15) FERNANDO CASTELLANOS, Opus.- Cit: páginas 156 y 159.

En el inciso B), se refiere al caso cuando la ley precisa en determinados delitos un elemento valorativo en el objeto, por lo - que no habiendo dicho elemento, no se dá la tipicidad.

Por su parte el inciso C), contempla la situación de que si - el comportamiento en el tipo se debe realizar bajo condiciones de lugar o tiempo, la conducta será atípica si no se llenen esas con- diciones.

Por último, si el medio previsto es característico del tipo, a falta de tal medio no se daría la agravación de la conducta.

En conclusión, para que exista el delito, es suficiente que ha- ya una obligación implícita en la figura respectiva, es decir, no es necesario una norma autónoma que expresamente establezca la - obligación, por ejemplo, habrá robo u homicidio aún cuando no se - estipule una norma que explícitamente imponga la obligación de no matar o no robar.

Pasando ahora a la antijuricidad, podemos decir que ésta es - otro de los elementos del delito, ya que para que se configure ésta- te, se requiere no sólo que se exteriorice la conducta y sea tipo, sino que debe ser contraria a las normas legales.

La antijuricidad se considera como la contradicción entre una conducta específica y un concreto orden, refiriéndose a la conducta en su carácter externo, sin tomar en cuenta el aspecto psicológico, por lo que una conducta es antijurídica, cuando siendo típica no está protegida por una causa o justificación.

En tales condiciones, podemos concluir que lo antijurídico es lo contrario al derecho, y por lo tanto no bastará que un comportamiento encaje descriptivamente en el tipo que la ley ha previsto, sino que ante todo, se requiere que sea contraria al derecho.

Es por ello, que la antijuricidad de una conducta sólo se puede afirmar después de haberse examinado, en relación con el orden jurídico en su integridad.

Todas las conductas antijurídicas, tienen la misma esencia, - ser contrarias al ordenamiento jurídico, por lo que sólo existe - una clase de antijuricidad, que es la violación culpable de las - normas legales.

Dentro de las características de la antijuricidad, podemos - destacar que es indivisible, y por lo tanto se trata de un concepto jurídico general que se comprueba ante la imposibilidad de distinguir entre el ilícito penal, el civil, el administrativo o el -

fiscal, ya que tanto el delito como el ilícito caen en el ámbito de lo injusto, es decir que lo injusto civil, penal y fiscal tienen un mismo origen, y sólo se separan al llegar a las consecuencias.

Por lo que a pesar de la diversidad de disciplinas jurídicas, no puede negarse la unidad de la antijuricidad, ya que como se ha dicho, no es más que la violación de las normas de derecho.

Lo antijurídico lo crea el precepto que establece la obligación, en tanto que valoriza la conducta, mientras que el precepto que tipifica la acción punible, se limita a describirla.

Asimismo, cabe agregarse que la antijuricidad es tanto como una contradicción objetiva de la conducta con los preceptos jurídicos, como una lesión objetiva de las normas jurídicas de valoración.

De todo lo anterior, se desprende que la antijuricidad se diferencia claramente de la tipicidad, ya que el tipo sólo puede constar de hechos, mientras que la antijuricidad es una calificación jurídica, es decir, una valoración.



La tipicidad y la antijuricidad, se comportan entre sí como forma y contenido, en tanto que ambas deben coincidir con los demás elementos de la definición, calificando a la conducta para que se configure el delito.

Ahora bien, no toda acción jurídica es punible, pues para que esto ocurra, es preciso que la ley la haya descrito previamente en un tipo, pudiéndose concluir así, que la antijuricidad es concretizada por la tipicidad.

Ha sido importante detallar los elementos del delito en materia penal, ya que al pasar a la materia fiscal, podemos percatarnos que los mismos también son aplicables a ésta, cuando estamos ante los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación y demás Ordenamientos Fiscales.

#### B) DIESTINTOS TIPOS DE RESPONSABILIDAD.

El artículo 31 Constitucional en su fracción IV, dispone que todos los mexicanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Lo anterior, fue plasmado en Nuestra Carta Magna por la necesidad del Estado de allegarse los fondos suficientes para cumplir con una de sus primordiales funciones, que es la de atender debidamente las necesidades de la colectividad a través de la creación de servicios públicos.

Por ser las contribuciones uno de los medios primordiales que tiene el Estado para poder llevar a cabo sus funciones, se ha tratado de garantizar el cumplimiento de los mexicanos en sus obligaciones fiscales, dotándose a la Administración Pública de una facultad sancionadora que debe ejercer dentro de un marco legal.

El incumplimiento en el pago de las contribuciones por parte del sujeto pasivo, pueda actualizar la figura de la infracción y/o del delito fiscal, mismas que fueron creadas por el legislador con el propósito de sancionar la conducta omisiva de los contribuyentes, ya que la misma afecta al Estado obstaculizando sus funciones.

Es por ello que resulta importante el estudio de las figuras mencionadas, así como el de la responsabilidad que resulta al cometerse cualquier tipo de infracción fiscal.

Tratando en primer término el tema de la responsabilidad, podemos decir que existen diversos tipos de la misma que resultan importantes, ya que al lado del sujeto pasivo o deudor tributario, se ubica otra persona, en la que también recaerá ésta según corresponda.

Al hablar de la responsabilidad de los sujetos pasivos del crédito fiscal, el autor Ernesto Flores Zavala, considera que las personas de deudor, sujeto y responsable de un impuesto, radica en una sola.

Para dicho tratadista, el deudor o sujeto pasivo es único en el derecho positivo y en el derecho fiscal.

El anterior criterio no es de todo exacto, ya que en el derecho fiscal existen cuatro tipos de responsabilidad que obviamente no recaen en la misma persona, por las razones que más adelante detallaremos.

Cuando se habla de responsabilidad en el derecho privado, se le relaciona con el concepto de daño, es decir con la obligación de reparar y satisfacer por sí o por otra persona cualquier pérdida o aceptación que se hubiese causado a un tercero.

Sin embargo, en materia fiscal la responsabilidad se base en varias razones que nada tienen que ver con el concepto de daño.

La naturaleza dinámica de la relación tributaria, origina que la deuda pueda recaer en una persona determinada, pero que tenga - la obligación de asumirla otra, por lo que es necesario diferenciar con claridad la figura del contribuyente de la de los responsables.

La Ley prevee situaciones que pueden presentarse por la pluralidad de sujetos, tanto de la relación de la administración hacia los obligados al pago del gravamen, como la de estos entre sí, a consecuencia del entero de la deuda tributaria, bien sea sujeto tributario, pasivo o responsable.

#### 1.- LA RESPONSABILIDAD DIRECTA.

Dicha responsabilidad recae en el sujeto pasivo de la relación tributaria, o sea, en la persona que se encuentra en la situación que dá nacimiento al crédito fiscal.

En este tipo de responsabilidad, pueden darse tres casos:

a) Cuando hay un sólo responsable.

b) Cuando existen varios responsables.

c) Cuando se adquiere la responsabilidad o sucesión.

Respecto al primer inciso, podemos mencionar a manera de ejem  
plificación a las personas que intervienen en la celebración de un  
contrato, que por tratarse de algo que es del interés de todas, ca  
da una deberá pagar su gravamen en forma directa.

Cuando existen varios copropietarios o coposeedores de un - -  
bien determinado, tendrán obligaciones fiscales directas y solida-  
rias. Directas, porque todos ellos están en la situación que dá -  
origen al impuesto, y solidaria por existir pluralidad de deudores  
y cada uno debe pagar todo el gravamen, por sí y por los demás, pu  
diendo exigir de todos el pago que él cubrió.

Al referirnos a la responsabilidad que menciona el apartado -  
tercero, nos damos cuenta que en esta parte el derecho tributario  
sigue los principios del derecho privado.

Los herederos del autor de una sucesión, adquieren tanto los  
derechos como las obligaciones de éste, y en consecuencia son con-  
siderados responsables directos, pues responderán por los graváme-  
nes adeudados hasta por el monto de los bienes que les hayan sido  
legados.

El Código Fiscal de 1938, al referirse a los herederos, dis-  
ponía en su artículo 22, que cada uno de ellos, sólo tienen res-  
ponsabilidad directa por los créditos fiscales del autor de la he-  
rencia en proporción de su cuota hereditaria.

Por otra parte, cuando se trata de donación de determinados  
bienes, los donatarios serán responsables de los créditos fisca-  
les que surjan en relación con esos bienes, quedando exentos de di-  
cho pago los donantes, porque el donatario adquiere la responsabi-  
lidad directa.

Flores Zavala al estudiar la responsabilidad, menciona que -  
la distinta a la directa surge cuando terceros ajenos a la situ-  
ación que dio nacimiento al crédito fiscal, se convierten en subde-  
res o sujetos del crédito por mandato, apoyándose para ello en -  
las siguientes causas:

- 1.- Por voluntad de un tercero.
- 2.- Por disposición de la Ley.
- 3.- Por incumplimiento de alguna obligación legal.
- 4.- Por tenencia de una cosa que está respondiendo de un cré-  
dito fiscal.

Los primeros casos, se refieren a la responsabilidad solidaria, y el último a la objetiva.

Para el tratadista Flores Zavala, la responsabilidad sustituta puede originarse por la voluntad de un tercero, o por disposición de la ley, mientras que la solidaria surgirá por el incumplimiento de una obligación.

Lo anterior no es de todo correcto, o a menos no se encuentra previsto en nuestro Código Fiscal, ya que dicho Ordenamiento considera como responsables solidarios tanto a los retenedores y a las personas a quienes las leyes les impongan dicha obligación, - como a los que manifiesten la voluntad de serlo, los representantes de personas residentes en el extranjero, e incluso a los adquirientes de negociaciones, es decir de una cosa que está respondiendo de un crédito fiscal.

Al explicar la responsabilidad solidaria, el citado autor hace mención de que la regla general es que dicha responsabilidad sea establecida por la ley para los terceros a quienes se imponen ciertas obligaciones secundarias, con las que no cumplieron.

Cabe resaltar que el autor Flores Zavala confunde las responsabilidades, ya que primersmente indica que la responsabilidad -

sustituta puede originarse por disposición de la ley, para poste - riormente concluir que la que se origina de esta forma es la soli - daria.

## 2.- LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

De lo expuesto anteriormente, se puede concluir que la respon - sabilidad sustituta y la solidaria vienen siendo una sola, la soli - daria, puesto que en ésta quedan comprendidos los obligados, tanto el deudor primitivo como el tercero señalado por la ley.

La responsabilidad solidaria recae en una persona por disposi - ción de la ley o por voluntad propia de ésta, no obstante que no - tenga participación directa en el nacimiento de la obligación tri - butaria.

La responsabilidad en comento, surgió con la finalidad de fa - cilitar y garantizar la recaudación de los créditos fiscales, pues se consideró que se facilita más dicha recaudación con la persona que tiene relación directa con los medios económicos de otra, que tratar de hacerlo con cada una de las obligadas a cubrir contribu - ciones.



Por tal motivo, el legislador le dio el carácter de responsable solidario al patrón de una empresa al obligarlo a retener el impuesto a cargo de sus trabajadores, ya que por ser el encargado de pagar los salarios, puede hacer los descuentos de los gravámenes adeudados al Fisco, para posteriormente enterarlos ante dicha dependencia.

Con el anterior ejemplo, queda demostrado que la retención de los impuestos en la fuente de riqueza, no sólo facilita al Fisco Federal su recaudación, sino lo más importante, garantiza el cumplimiento de los contribuyentes obligados al pago del gravamen, ya que con este sistema se encuentran obstaculizados para tratar de evadir los impuestos a su cargo.

En relación con la responsabilidad solidaria, algunos autores han coincidido en que la razón que justifica la sustitución del sujeto pasivo de un tercero, es el principio financiero que dispone que la imposición debe hacerse en la fuente de riqueza, para asegurar al Estado en rápido cobro de las contribuciones.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, menciona a quiénes se les dá el carácter de responsables solidarios, en relación con los contribuyentes, encontrándose entre otros, los retenedores, los recaudadores, los representantes y los liquidadores.

Al respecto Flores Zavala, advierte que en el momento en que se lleva a cabo la sustitución del responsable directo por el solidario, la relación jurídica es compleja, pudiendo ser de la siguiente manera:

- 1.- El sustituto muchas veces queda obligado a declarar por disposición de la ley.
- 2.- En la relación jurídica que se origina, existen dos deudores; el sustituto que viene siendo el deudor directo y el contribuyente que queda como solidario. La Administración Puede actuar legalmente contra el sustituto y contribuyente en ese orden.
- 3.- El causante podrá interponer los medios legales idóneos ante la autoridad hacendaria, cuando haya una retención ilegal. (16)

En la práctica y según lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, el sustituto es el que asume el carácter de responsable solidario y deudor directo, mientras que el contribuyente será el deudor indirecto.

### 3.- LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA.

Este tipo de responsabilidad se origina cuando el gravamen -

(16) ERNESTO FLORES ZAVALA, Finanzas Públicas, páginas 90 a la 98, Editorial Porrúa, Vigésima quinta Edición, México 1984.

recae no en un acto o hecho ejecutado por el causante, sino en un objeto.

El propietario o poseedor, por el hecho de ejercer esa propiedad o posesión es responsable ante el Fisco por el impuesto que re caiga en dicha propiedad.

La naturaleza de los impuestos prediales no puede considerarse como una obligación real tributaria, ya que si se tomara de esta manera, tendríamos que considerar al Estado como denominador di recto sobre todo el territorio nacional, y sobre todas las empre - sas en él instaladas, pero eso no es así, ya que el Estado tiene - un derecho originario de imposición que se deriva o mejor dicho - tiene su causa en los servicios generales y particulares que el ciu dadano recibe de este organismo.

En consecuencia, la obligación de pagar contribuciones por un inmueble, es de tipo personal, de manera que si dicho inmueble - es trasladado a un nuevo propietario, éste sólo asume una nueva - responsabilidad, pero no la deuda del propietario anterior, de ma nera que puede hacer dichos pagos, pero teniendo el derecho de exi gir de quién le transmitió el dominio, la liquidación de la canti - dad adeudada.

La responsabilidad objetiva, tiene como característica principal que se trata de una garantía objetiva del Estado sobre el inmueble, y que constituye un privilegio especial, y no un derecho real.

Esta responsabilidad, la podemos apreciar en el Código Aduanero que contempla la posibilidad de que la autoridad hacendaria retenga y persiga los bienes, en relación a los cuales no se hubiesen satisfecho los gravámenes respectivos, ya que las mercancías responden directa y preferentemente ante el Fisco por el importe de sus derechos e impuestos, así como del de las multas y gastos a que dicen lugar.

Después de este breve estudio de las diversas responsabilidades que se originan por la intervención de terceros, podemos pasar ahora a la responsabilidad por infracciones fiscales o delitos, que se originan cuando cualquiera de los reponsables ya citados, realiza una actividad ilícita y omisiva.

Sabemos que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, y que por tanto el incumplir con dichas obligaciones, implica obstaculizar las funciones de esas entidades, ya que éstas se apoyan para sus fines en las contribuciones que per-

ciban, y es por ello que surge la responsabilidad por infraccio - nes y delitos fiscales, con el propósito de que se sancionen los incumplimientos por afectar al erario de la Nación, y en conse- - cuencia a la colectividad.

### C) DELITOS E INFRACCIONES FISCALES.

Por ser cada día más las personas que se encuentran sujetas al pago de los impuestos, como consecuencia del crecimiento de la población, la Administración Pública se ha tornado insuficiente para poder lograr el cumplimiento espontáneo de todos los obliga- dos, y es por ello que los legisladores trataron de solucionar es- te problema, creando en legislación a los delitos y a las infrac- ciones fiscales mediante los cuales se sanciona el incumplimiento de los contribuyentes.

Para que pueda surgir entonces una infracción, es necesario que exista un deber impuesto por una ley, y que el mismo sea de - observancia total para los individuos.

"En materia fiscal, existen los deberes del contribuyente - frente al Estado, como consecuencia de que la determinación de im- puestos se encuentra regulada por disposiciones normativas a las que están obligados tanto los contribuyentes como los órganos del Estado". (17)

(17) SAINZ DE BUJANDA, Hacienda y Derecho, página 207.

Hablando más detalladamente sobre el delito y la infracción, podemos decir que dichos vocablos se han utilizado indebidamente como sinónimos, lo cual es incorrecto, ya que ambas figuras difieren entre sí, tanto por el Organó encargado de sancionarlas, como por la manera en que se encuentran contempladas en la legislación.

El autor Joaquín Escriche, ha definido a la infracción como - la transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, mientras que al referirse al delito, enuncia diversas concepciones del mismo, como las siguientes:

- 1.- Como la infracción a la ley.
- 2.- Como la violación de un deber exigible hecha en perjuicio de la sociedad o de los individuos.
- 3.- Como la lesión de un derecho". (18)

En la primera de las definiciones anotadas, el autor incluye la palabra infracción, dándole a ambas la misma significación, lo cual no es correcto por las razones que más adelante expondremos.

En efecto, cuando se habla de delito o de infracciones fiscales, no debe señalarse que se trata de la misma figura jurídica, aunque en el fondo el fin que persiga sea similar.

(18) JOAQUÍN ESCRICHE, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, página 324.

Lo anterior es así, ya que cuando se comete una infracción o un delito, se está realizando una conducta ilícita, la cual consiste en la inobservancia de las normas jurídicas, ya sea con una acción o una omisión, es decir, llevando a cabo una actividad prohibida o dejando de hacer algo que impone la ley.

Las infracciones y los delitos, se encuentran contemplados en los Ordenamientos Jurídicos, y su fin es sancionar el incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Para que la conducta de un contribuyente quede encuadrada dentro de una infracción o un delito, es necesario no sólo que existan las obligaciones previstas en la ley, sino que además ésta señale de manera expresa cuáles incumplimientos actualizan dichas figuras, así como la sanción a la que se han hecho merecedores.

Para el tratadista Miguel Ángel Domínguez, la infracción es sancionada por el legislador, en virtud de que ésta puede ocasionar un daño, el cual surgirá cuando se omita la obligación fiscal principal de todo contribuyente, es decir el pago, ya que tales condiciones menoscaban las finanzas públicas.

Los delitos y las infracciones fiscales, se han previsto por el legislador según la mayor o menor gravedad de la conducta del -

contribuyente, pudiendo muchas veces concurrir ambos conceptos en una misma conducta, es decir, dicha conducta puede dar nacimiento indistintamente a una infracción y a un delito.

Dentro de las principales diferencias que se pueden citar entre las infracciones y delitos fiscales, encontramos los siguientes:

1.- Cada uno tiene su propio campo, por lo cual se regulan de manera distinta con diversos procedimientos y diferentes órganos para perseguirlos y sancionarlos.

2.- Otra diferencia, consiste en la sanción que cada uno de los conceptos a estudio reporta, ya que tratándose de delitos, estos tienen penas más rigurosas, como son la privación de la libertad, mientras que las infracciones sólo aplican sanciones económicas.

3.- Una última diferencia, es la que consiste en que el órgano que interviene para juzgar los delitos y las infracciones, es distinto.

En efecto, el artículo 21 Constitucional separa las competencias para conocer de los delitos y de las infracciones, así como para imponer las sanciones correspondientes.



Atribuye a la autoridad administrativa la competencia para sancionar las infracciones con multas, mientras que asigna la competencia para juzgar y penar los delitos fundamentalmente con privación de la libertad a las autoridades judiciales.

Mediante esa participación del Poder Judicial, queda éste sin facultades para conocer de las infracciones, siendo sustituido en dicha actividad por el Poder Ejecutivo, rompiéndose así el monopolio de la impartición de justicia, y dividiéndose en consecuencia en dos ramas, que son las que a continuación se mencionan:

1.- La de aplicar el derecho penal, cuyo más importante sector es el derecho fiscal penal.

2.- La de aplicar el derecho criminal.

#### D) DELITOS FISCALES.

Después de haber estudiado el delito fiscal como conducta ilícita, y hacer el señalamiento de las diferencias entre éste y las infracciones fiscales, podemos pasar ahora a hacer un breve análisis de los diferentes delitos que se encuentran contemplados en el Código Fiscal de la Federación, los cuales encuadran la conducta de todos aquéllos que transgreden los intereses del Estado.

El citado Ordenamiento en su capítulo II denominado de los - Delitos Fiscales, señala diversas clases de delitos, que se resumen de la siguiente manera:

- 1.- Contrabando.
- 2.- Defraudación fiscal.
- 3.- Delitos equiparables al contrabando.
- 4.- Delitos equiparables a la defraudación.

El contrabando en su más amplia acepción, designa como tal a todo comercio o fabricación clandestina de mercaderías prohibidas o sujetas al pago de impuestos.

En materia fiscal, según lo dispone el artículo 102 del Código Tributario Federal, sólo pueden considerarse que existe el delito de contrabando cuando se introduce al País o se extraiga de él, mercancías bajo las siguientes condiciones:

I.- Omitiendo total o parcialmente el pago de los impuestos - que deben cubrirse.

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

III.- Que se trate de importación o exportación prohibidas.

Asimismo, dicho numeral prevee que comete el delito de contra  
bando quién interna mercancías extranjeras procedentes de zonas lí  
bras al resto del País, en cualquiera de los supuestos que ha de  
grito, así como quién las extraiga de los recintos fiscales o fig  
calizados, sin que le hayan sido entregadas legalmente por las au  
toridades o por las personas autorizadas para ello.

Ahora bien, para que la autoridad pueda señalar que se está -  
cometiendo el delito en cuestión, no es necesario que materialmen-  
te se actualicen las hipótesis del artículo 102 invocado, ya que -  
basta la presunción de que se está cometiendo, para que pueda -  
proceder como corresponda, salvo que se pruebe lo contrario.

Así tenemos, que se presume cometido el delito de contrabando,  
cuando la autoridad descubre dentro de los lugares y zonas de ing-  
pección y vigilancia permanente, mercancías de procedencia extran-  
jera que no se encuentren amparadas con los documentos que acredi-  
ten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el País.

También cuando se encuentren vehículos extranjeros fuera de -  
una zona de 20 kilómetros en cualquier dirección contados en línea  
recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las po

blaciones fronterizas sin la documentación señalada, o cuando no se justifiquen los faltantes o sobrantes de las mercancías al efectuarse la descarga de los medios de transporte en relación con las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

Cuando se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales, a bordo de una embarcación de tráfico mixto o destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje que no llegue a su destino o que haya tocado -- puerto extranjero antes de su arribo, sin documentación alguna, se puede presumir que se está cometiendo el ilícito de contrabando.

Finalmente, cabe agregarse que cuando no se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje o cuando una aeronave con mercancía extranjera aterrice en un lugar no autorizado para el tráfico internacional, las autoridades pueden actuar por considerar que se está realizando un contrabando, sin que pueda pensarse que su conducta no se encuentra apoyada en ningún dispositivo legal, en tanto que el artículo 103 del Código Tributario, la faculta para tal fin.

Por su parte, la Ley Aduanera en su numeral 127 señala que se comete la infracción del contrabando, cuando la conducta de un individuo se ubica en las hipótesis contenidas en tal dispositivo, -

las cuales no se enumeran, en virtud que son las mismas que contempla el Código Fiscal para la comisión del delito de contrabando.

La infracción será regulada por el Procedimiento Administrativo, cuyo fin es la recaudación más que la corrección, mientras que el delito lo será por el Procedimiento Judicial para la comprobación y castigo del delincuente.

El delito de contrabando, se puede detectar con mayor facilidad y precisión, en relación con la defraudación, en tanto que sólo lo se requiere de vigilancia extrema, la cual es difícil de buscar, lo que impide que se introduzcan o extraigan del País mercancías prohibidas o sujetas a un gravamen, que no ha sido cubierto.

Para combatir el delito de contrabando, el Gobierno ha establecido el servicio de las aduanas en los Puertos y lugares fronterizos, en las cuales los empleados examinan el equipaje de los pasajeros, así como los cargamentos de mercancías.

Aunque en muchas ocasiones las personas ingenian métodos insospechados para practicar el contrabando, éste de todas maneras es más sencillo de detectar, además de que se encuentra rigurosamente sancionado, lo que obstaculiza que se realice con frecuencia.

Pasando ahora a la defraudación fiscal, podemos decir que ésta se caracteriza por el ardid mediante el cual el delincuente logra ventaja a costa del patrimonio de la víctima, que en materia fiscal viene siendo el erario del Estado.

Dicha conducta se encuentra tipificada como delito en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 208, que dispone que comete el delito de defraudación fiscal, quién con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Interpretando dicho numeral de manera armónica, tenemos que para la comisión del delito en cuestión, deben actualizarse los siguientes elementos:

- 1.- Hacer uso de engaños; o
- 2.- Aprovecharse del error en que se encuentre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 3.- Omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

Refiriéndonos al primer supuesto, debe resaltarse, lo que se entiende por engaño y por error para poder llegar a concluir cuando

la conducta de un contribuyente se ubica en tales hipótesis normativas.

En el engaño, se pueden apreciar dos situaciones, la del sujeto pasivo y la del sujeto activo.

El sujeto activo o sea el que engaña, necesita conocer la realidad y enterado de ella, alterarla, de tal manera que al presentarla al sujeto pasivo, éste acepte como realidad algo que no lo es.

El sujeto pasivo engañado, tiene un papel receptor, que consiste en aceptar como realidad lo que el sujeto activo le ha presentado.

En el engaño, la versión falsa la lleva el sujeto activo al sujeto pasivo, mientras que en el mantenimiento del error la versión falsa la adquiere el sujeto pasivo sin intervenir para nada el activo, el cuál simplemente mantiene a éste último dentro de la versión alejada de la realidad.

Para que pueda haber defraudación, el engaño o mantenimiento en el error, debe dar origen a una situación tal, que con apoyo en ella no se paguen las contribuciones.

Dicho de otra manera, comete el delito de defraudación fiscal, aquél individuo cuya voluntad se encamina al incumplimiento total o parcial de un crédito fiscal, haciendo uso del engaño o aprovechándose del error en que la Secretaría de Hacienda se encuentra.

Ahora bien, el artículo en consulta, señala que el delito mencionado se sancionará con prisión de tres meses a 6 años, si el monto de lo defraudado no excede de \$ 500,000.00, o cuando se desconozca dicho monto.

En caso de que la suma defraudada exceda de esa cantidad, se sancionará de tres a nueve años de prisión.

Es conveniente recordar que para que se pueda tener conocimiento de este delito, es necesaria la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda, para que el Ministerio Público pueda ejercitar la acción penal correspondiente, de lo que se desprende que el delincuente tiene un sin número de prerrogativas, pues tanto puede ser o no descubierto, y para el caso de que esto suceda, lo requerirán de pago, y sólo que no liquide o garantice el crédito fiscal, se procederá a querrellarse ante el Ministerio Público Federal.



Una vez ejercitada la acción penal, si el delincuente garantiza el interés fiscal, el Ministerio Público procederá a desistirse de su acción, pues ya no habrá delito que perseguir.

Como podemos apreciar, son muchas las facilidades que se les dan al presunto responsable del delito de defraudación fiscal, y - ello obedece a que al Fisco lo que le interesa primordialmente es la recaudación de los ingresos, mas no el castigo del evasor, lo - que nos lleva a pensar que el delito de defraudación se encuentra tipificado en la Legislación Fiscal, como coaccionsador de pago, y no con el carácter punitivo que debería tener, lo que ocasiona que se fomente la evasión fiscal, en vez de que se logre erradicarla.

Para el tratadista Flores Zavala, la defraudación fiscal debe ser combatida, por las razones siguientes:

- 1.- Por consistir una violación a la Ley.
- 2.- Por que coloca a los violadores en una situación de privilegio frente a los que han cumplido.
- 3.- Porque no puede quedar a criterio del particular si debe o no pagar, por la sencilla razón de que las contribuciones son obligatorias, y no actos potestativos.
- 4.- Porque al ser la finalidad de las contribuciones cubrir - los gastos públicos, estos tiene como causa fundamental -

la realización de las atribuciones del estado, de tal manera que quién defrauda al Fisco, obstaculiza las funciones del Estado! (19)

A nuestro juicio, la defraudación debe ser sancionada por - disponerlo así la Ley, además de que por su comisión se impide al Gobierno la obtención de los recursos necesarios, para llevar a - cabo sus atribuciones.

La detectación del delito de defraudación resulta muy compleja, en tanto que para ello, se requiere la intervención de la Secretaría de Hacienda, la cual a través de las autoridades competentes, ejercita sus facultades de comprobación para verificar si los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, - lo que implica la participación de personal altamente capacitado, pero aún así, se corre el riesgo de que no se logren descubrir todas las omisiones en que incurran, en virtud de que en la mayoría de los casos, emplean sistemas muy sofisticados, que dificultan a la autoridad conocer las conductas omisivas de los contribuyentes.

Finalmente, el Código Fiscal de la Federación contempla los delitos equiparables al contrabando o a la defraudación, los cuales por su naturaleza son sancionados con las mismas penas establecidas para dichos delitos.

(19) FLORES ZAVALA ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, página 295, Vigésima Quinta Edición, Editorial Porrúa, México 1984.

Estos delitos, se encuentran tipificados en los artículos 105 y 109 al 115 del Código en consulta.

Así tenemos, que se sancionará con las mismas penas del contrabando a quién adquiera mercancía extranjera para enajenarla o comerciar con ella, sin tener la documentación que acredite su legal estancia en el País, o la tenga en su poder por cualquier título.

También se sancionará con las mismas penas del contrabando, a quién ampare con facturas auténticas mercancías extranjeras distintas a la que cubre la documentación expedida, o tenga mercancías de procedencia extranjera de tráfico prohibido, así como a quién interne vehículos sin permiso para su importación definitiva para transitar en zonas libres, si su adquirente no reside en dichas zonas.

Las conductas transcritas, no se tipifican como contrabando en el sentido estricto de la palabra, porque en ningún momento se está realizando la internación directa de la mercancía al País, pero sin embargo, por tratarse de un producto de tal ilícito, dicha conducta es castigada igual que si la persona que la realiza hubiese cometido el delito de contrabando.

Por su parte, se sanciona con las mismas penas que las previstas para el delito de defraudación fiscal, a quién consigne en sus declaraciones ingresos menores a los realmente obtenidos, o realice deducciones falsas, no entere dentro del plazo marcado por la ley las contribuciones retenidas o recaudadas, o se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Existen otras conductas delictivas que el Código Fiscal sanciona de manera diferente al delito de contrabando o al de defraudación fiscal, y ello obedece a que las mismas no guardan ninguna relación con los referidos delitos, pero sin embargo deben sancionarse, en virtud de que de alguna manera afectan los intereses del Fisco Federal.

Como puede observarse, todas las conductas de los individuos que vayan encaminadas a transgredir las disposiciones fiscales, se encuentran castigadas en mayor o menor grado, pero no obstante - - ello, el delito de defraudación fiscal es el que más afecta al erario del Estado, ya que es difícil su detección, y por tal motivo con su actualización, dicho órgano deja de percibir las contribuciones que por ley le corresponden.

Ahora bien, la realización del delito de contrabando o de defraudación fiscal, de una u otra manera traen aparejada la evasión

ya que desde el momento en que se interna mercancía extranjera al País sin el pago de los impuestos correspondientes, o se engaña a la autoridad para omitir el pago de las contribuciones, se está - evadiendo la obligación fiscal principal, por lo que ambas conductas delictivas, deben ser combatidas con especial empeño, a fin de erradicar la evasión fiscal de nuestro sistema tributario.

## C A P I T U L O   I V

### LA EVASION FISCAL

El Estado moderno, necesita desempeñar una serie de actos que van encaminados a diferentes propósitos, pero que siempre buscan el beneficio de la colectividad, y para lo cual requiere de los me dios económicos adecuados.

Dicho Organismo desempeña principalmente tres actividades, en tre las que se destaca la función administrativa, a través de la - cual puede satisfacer sus propias necesidades, así como la de los individuos.

Las dos funciones restantes, son la actividad legislativa, me diante la cual se crean los Ordenamientos Jurídicos para regir los actos de los particulares entre sí, así como las relaciones de es - tos con el Estado; y la Jurisdiccional gracias a la cual se garanti za el respeto y cumplimiento de los Ordenamientos Legales.

La función administrativa que es la que nos interesa en el - presente estudio, permite al Estado allegarse los bienes neces - - arios para procurar el bienestar y progreso de la comunidad.

Dicha atracción de bienes, se lleva a cabo de muy diversas formas, pero muy especialmente por medio de las contribuciones, - por lo que hemos de considerar a dichos gravámenes como el eje central del Estado, pues sin ellos, no podría desempeñar sus funciones.

Por lo anterior, la evasión fiscal debe verse como un efecto nocivo de las contribuciones, ya que con su práctica, se dañan seriamente las finanzas públicas, que son la clave para el sostenimiento del País y de las metas de su recuperación.

Es por ello, que el gobierno de nuestro País actualmente se ha preocupado por tratar de conocer las causas principales por las cuales los contribuyentes caen en la evasión fiscal, y de esta manera tratar de poner una solución al respecto, sin descuidar el hecho de dar a conocer las repercusiones que trae consigo la conducta omisiva de los mexicanos.

Tomando en cuenta que las contribuciones son el punto de apoyo del Gobierno para desempeñar sus funciones, la Constitución Mexicana le ha concedido todas las facultades para establecer gravámenes que le permitan hacerse de recursos económico, y poder así atender el gasto público, respetando ante todo las garantías individuales, ya que por ser la Constitución General de la República,

la Ley fundamental del País, toda actividad tributaria del Estado, debe sujetarse a dicho Ordenamiento Legal.

De acuerdo con las facultades concedidas, la Federación puede establecer impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta e indirectos, como los que recaen en la producción de determinado artículo, y los que gravan los ingresos por ventas.

Asimismo, la Federación también obtiene ingresos por los servicios que proporciona a los particulares, pudiéndose citar como ejemplo, correos, telégrafos, expediciones de certificados, inspecciones sanitarias, etc. Las cantidades que recibe por dichos servicios, se denominan derechos, y también quedan incluidos dentro de las contribuciones.

También recibe como ingresos las contraprestaciones que derivan de las ventas de sus bienes, y que se conocen como productos. El hecho de que la Federación tenga que recurrir a tales ingresos justifica el por qué del aumento del valor de sus bienes, como es el caso de la gasolina.

No obstante que los ingresos se pueden formar con derechos y productos, el impuesto tiene mayor importancia, ya que viene siendo de la forma más conocida que el Estado utiliza para atraerse re -



cursos económicos, y es gracias a ellos que se puede gozar de los diversos servicios públicos que existen hoy en día, tales como la luz, el drenaje, la pavimentación, etc.

Por tal motivo, contribuir al gasto público, es una obligación de todo mexicano que se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV de Nuestra Constitución, de tal manera que no se debe ver como arbitraria, pues las leyes fiscales son elaboradas con esmero, ya que aparte de servir para fincar el gasto público, que a su vez permite la operación del gobierno, afecta seriamente el patrimonio de los particulares, además de que repercute con trascendencia en la economía de la Nación.

La facultad de establecer contribuciones no es arbitraria, como muchos individuos pretenden, en tanto que se encuentra limitada por ejercerse la soberanía que al pueblo le corresponde.

Nuestro País cuenta con uno de los niveles más altos en cuanto al cobro de impuestos, tanto a empresas como a personas físicas, lo cual sin embargo no se traduce en mayores ingresos para el Gobierno, debido a la gran evasión fiscal existente.

Dicho fenómeno afecta hoy en día no sólo a nuestro País, sino también a muchas partes del mundo, obstaculizando su desarrollo.

llo y prosperidad, y por esa razón se ha tratado de conocer sus causas, así como las soluciones que podrían ponerse en práctica para su erradicación.

Se ha dicho que resistirse a contribuir al gasto público, entraña una conducta que viola los principios Constitucionales, y que configura una infracción a las leyes fiscales, según los actos o las omisiones que se lleven a cabo.

Pesando ahora a los fines del impuesto, podemos decir que dichos gravámenes pueden ser fijados con dos finalidades diferentes:

1.- Una finalidad típicamente fiscal que se dá cuando el capital recaudado se destina únicamente a cubrir los gastos públicos.

2.- Una finalidad extrafiscal que se dá cuando se persiguen fines diversos a la obtención de recursos económicos.

En relación a la finalidad extrafiscal, puede citarse a manera de ejemplo la imposición de un gravamen a la importación y exportación, con el fin de proteger ciertas clases de industria para fortalecer la economía del País, o para evitar fugas de divisas al extranjero, entre otros.

Dentro de los fines extrafiscales, se encuentran los siguien-  
tes:

- "A) Fines morales;
- B) Fines políticos;
- C) Fines económicos". (20)

Se considera que los impuestos tienen propósitos morales, - - cuando con su imposición se trate de frenar o reprimir el consumo de ciertos artículos que se consideran nocivos para la salud, como es el caso de gravar el vino, los cigarros, etc.

Los efectos políticos, van unidos a cualquier otro efecto que produzcan los impuestos, ya que su imposición siempre origina reac-  
ciones por parte de los contribuyentes, llegándose en algunos ca-  
sos a causar disturbios.

Dentro de estos efectos, el Estado persigue que el contribu -  
yente esté pendiente, vigilando que sus aportaciones se apliquen a  
expensar el gasto público, y de esta manera evitar que los funciona-  
rios abusen desviando el dinero hacia sus bolsillos.

Independientemente de los fines que se quieran dar a los im -  
puestos, el único que siempre deben perseguir, es el de destinarse

(20) ERNESTO FLORES ZAVALA, elementos de Finanzas Públicas, página  
276, Editorial Porrúa, México 1980.

al gasto público por así exigirlo la Constitución Política Mexicana.

Dentro de los fines económicos, algunos autores reconocen dos grupos, la traslación y la evasión, mientras que otros hacen referencia a siete, que más que fines son efectos, entre los que se encuentran:

- 1.- La repercusión.
- 2.- La difusión.
- 3.- La utilización del desgravamiento.
- 4.- La absorción.
- 5.- La amortización.
- 6.- La capitalización.
- 7.- La evasión.

La evasión, es uno de los efectos más negativos de los impuestos, por el hecho de que como se mencionó, al omitirse el pago de los impuestos se obstaculiza el buen desempeño de las funciones del Estado.

Por tal motivo, únicamente nos referiremos a dicho efecto, - el cual puede ser legal o ilegal. Estaremos ante la evasión legal,

cuando sin incurrir en violaciones a la ley, es decir realizando - conductas lícitas, se substraen del pago del impuesto. Dichas con - ductas legales podrían ser el evitar coincidir con las hipótesis - normativas, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar - diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo, o simplemente abstenerse de realizar los actos o hechos que se encuentran grava - dos.

Por el contrario, cuando se alteren las normas fiscales recu - rriendo a conductas violatorias, ya sea porque se realizan actos - prohibidos o se aparta de lo que ordena la ley, se estará ante una evasión ilegal.

Sobre la evasión legal, el Maestro Flores Zavala considera - que se trata de la omisión del pago de un gravamen por procedimien - tos legales, y posteriormente destaca dos casos generales en los - que se pueda dar este tipo de evasión.

El primer caso, se refiere al capital movable que se traslada de una entidad que grava cierta actividad a otra que la grava míni - mamente, o simplemente no la grava.

El segundo caso que advierte el autor, es el de abandonar las rmas gravadas e invertir los capitales en aquellas menos gravadas o que no lo estén.

Al respecto, puede decirse que si el contribuyente omite el pago de impuestos, quiere decir que está obligado a efectuar el mismo, pero que no lo lleva a cabo por no sufrir un menoscabo en su patrimonio.

Por tal motivo, si invierte sus capitales en ramas no gravadas, no puede considerarse que está omitiendo el pago de impuestos, ya que de hecho y de derecho no han incurrido en las hipótesis normativas que generan la obligación fiscal.

Pasando ahora a la evasión ilegal, se puede apuntar que las formas más conocidas en que ésta se lleva a cabo, son las siguientes:

1.- Ocultación de la base imponible.

2.- Aumento indebido de las deducciones, exenciones o de los créditos por impuestos pagados.

3.- Traslación o desplazamiento de la base imponible.

4.- Morosidad en el pago de los impuestos.

La ocultación la pueden llevar a cabo las personas que no rinden declaraciones, así como las que sí lo hacen.

Los argumentos que hacen valer los contribuyentes a este respecto, son entre otros, que las formas oficiales son muy complicadas para poderlas llenar ellos mismos, y que carecen de los medios económicos suficientes para solicitar el auxilio de expertos.

Otros por su parte, se abstienen de hacer las respectivas declaraciones, por ocultar actividades ilícitas, en las que incurren dentro de su vida activa.

Quizá el problema de los no declarantes no es tan grave, en el sentido de que si se compara con las recaudaciones que se hacen de los declarantes, las pérdidas quizá son mínimas, y es ésta la posible razón por la cual las autoridades administrativas destinan el mínimo de sus recursos económicos a la solución de dicho problema.

Sin embargo, si el público tomara conciencia de la existencia de los no declarantes, habría efectos desmoralizadores que los motivaría a incumplir con sus obligaciones.

Los contribuyentes menores, son los que más incurren en este tipo de omisiones, avalando su conducta con la razón de que no se encuentran obligados a llevar documentación comprobatoria de sus ingresos, así como contabilidad, ocultando de esta manera la verdadera base imponible.

Ahora bien, dentro de los que declaran una base inferior a la real, están las personas que no tienen patrón, es decir, que trabajan para sí, como es el caso de los profesionistas y las empresas unipersonales. Dicha forma de incumplimiento es menos extrema y más fácil de detectar, la cual no puede observarse entre los asalariados que dependen de un patrón, ya que la recaudación de los impuestos la realiza este último en la fuente de riqueza.

Hablando ahora sobre el aumento indebido de las deducciones, exenciones y los créditos por impuestos pagados, podemos decir que se trata de una forma de incumplimiento, que a pesar de transgredir las disposiciones fiscales, no preocupa demasiado al erario, en virtud de que se considera que a la hora de detectarse no ocasiona tantos problemas.

Dependiendo de los recursos con los que cuente la Administración Fiscal, se podrá tratar de verificar qué tan verdaderos son los comprobantes de deducciones, exenciones o de los créditos pagados por impuestos, que presenten los contribuyentes al rendir sus declaraciones.

Para ello, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con las facultades de comprobación que le confiere el Código Fiscal de la Federación, gracias a las cuales puede practicar visitas domiciliarias, solicitar la aportación de datos por terceros que hayan efectuado operaciones con el contribuyente, revisar todos -



sus libros autorizados, su contabilidad, en fin, tratar de comprobar si efectivamente se han respetado todas las disposiciones fiscales.

Para que los contribuyentes no deduzcan ingresos de más, los legisladores año con año han tratado de perfeccionarlas, de tal manera que en lugar de ayudar, complican las mismas, ya que al adoptar reglas especiales y excepciones, ofrecen a los contribuyentes una oportunidad para reducir sus obligaciones, en vez de que permitan un cumplimiento debido.

Otra forma de incumplimiento, lo constituye la traslación de la base imponible, la cuál funciona de la siguiente manera:

Las empresas al ver gravadas sus utilidades, transfieren una gran parte de las mismas a otras empresas que por encontrarse en una región menos propicia, está gravada en una forma mínima o incluso goza del privilegio de la exención.

Las empresas que tienen varias filiales en diferentes jurisdicciones, buscan la que más les convenga para sus propósitos evasores; pero si las sucursales se encuentran en una misma jurisdicción, tratarán de trasladar sus utilidades a la empresa que su actividad desarrollada origine la menor cantidad de impuestos.

Respecto a la morosidad como incumplimiento de las obligaciones principales de tipo fiscal, es un caso más de evasión y en comparación con las ya citadas, es la que se considera más fácil de controlar, pues al estar determinados los créditos fiscales por las Oficinas Federales Recaudadoras, éstas ya tienen conocimiento de los datos del contribuyente, los cuales se desprenden de su última declaración, así como a cuanto asciende su adeudo.

Esta forma de incumplimiento, se observa con mayor frecuencia cuando los contribuyentes enfrentan una crisis económica, pues al estar concientes de que las autoridades los tienen bajo control, es difícil que dejen de cumplir sus obligaciones por puro gusto.

Quizá por ser ésta una forma de incumplimiento muy simple, no se le ha prestado la atención que se da a otro tipo de incumplimiento.

No obstante lo anterior, con mayor o menor complejidad que se presenten los diversos incumplimientos, así como su detección, sería más fructífero encontrar las soluciones a este problema, que no es otra cosa más que la evasión fiscal, la cual obstaculiza las funciones del Estado, pues impide que en un plazo corto, el País pueda recaudar el numerario que es la base de su actividad.

## CAUSAS DE LA EVASION FISCAL Y POSIBLES SOLUCIONES.

El fenómeno de la evasión de impuestos, es un problema que no afecta solamente a nuestro País, sino también al mundo entero.

Por eso a lo largo de este trabajo, se ha tratado de estudiar y se ha podido concluir, que las causas que lo originan son múltiples, de las cuáles sólo se mencionarán las más conocidas.

Algunos autores, señalan que el cumplimiento de las disposiciones fiscales depende en la mayoría de los casos, del grado de cultura, así como de la forma de ser de cada pueblo.

Existen pueblos muy estrictos que están acostumbrados a acatar todas las disposiciones que les sean impuestas, como es el caso de Japón, por citar alguno.

Pero con respecto a los países descendientes de la conquista Española, la tendencia es siempre al incumplimiento en general, no sólo de las Leyes Fiscales, sino de cualquier tipo de Ordenamiento Legal.

En la historia del mundo en general, observamos que las disposiciones fiscales siempre provocaron la reacción negativa por parte de los contribuyentes, ya que los gravámenes eran rechazados por considerarse ruinosos y arbitrarios.

Por todo lo anterior, nos hemos podido percatar que la con-  
ciencia histórica de los actuales contribuyentes, es una de las -  
causas que originan la evasión, pues el sujeto pasivo ve en las -  
contribuciones al antiguo tributo impuesto en forma arbitraria e  
injusta, que mermaba seriamente su patrimonio, y del cuál los go-  
bernantes se valían para enriquecerse.

El desconocimiento del fin principal de los impuestos, es un  
motivo más que orilla a los individuos a caer en la evasión.

Al respecto, se puede señalar que la finalidad es el elemen-  
to de definición de las contribuciones, si se da la posibilidad de  
comprobar que los bienes recaudados no se van a aplicar a los gag  
tos públicos, la aportación coactiva de bienes por los particula-  
res dejaría de ser contribución y se convertiría en una exacción  
arbitraria, que el Poder Judicial Federal por vía de amparo consi-  
dera inconstitucional.

Por esto, los contribuyentes carecen de bases lógicas y fun-  
dadas al pensar que los bienes aportados en carácter de impueg-  
tos, tienen finalidades diversas a la de satisfacer el gasto pú-  
blico.

Como ya se ha mencionado en capítulos anteriores, la Consti-  
tución Federal en su artículo 31, fracción IV, dispone que las -

contribuciones son fijadas para sufragar los gastos públicos, de lo que se infiere que toda contribución que tenga un fin contra -  
rio al mencionado, será violatoria y en consecuencia podrá atacar  
se por la citada vía de amparo, siempre y cuando se compruebe que  
la finalidad perseguida, no es la citada en dicho Ordenamiento -  
protector de las garantías individuales de los contribuyentes.

Si se menciona que la finalidad de un impuesto es la de su -  
fragar el gasto público, qué debemos entender por esto.

Primeramente para que un gasto se considere público, es neca  
sario que se lleve a efecto, conforme a una autorización que esté  
contemplada en el presupuesto anual de egresos, o en su defecto -  
por una ley posterior que justifique el gasto.

En segundo lugar, es necesario que dicho gasto se lleve a -  
cabo para expensar una atribución o competencia Constitucional de  
la Federación, de los Estados o de los Municipios.

Y por último, que lo realice la Administración Pública Cen -  
tralizada o Descentralizada, o por los otros poderes de la Unión,  
de los Estados o de los Municipios.

Aún, cuando los fines del impuesto no sean típicamente fisca  
les, se deberá satisfacer con lo recaudado, lo requerido Constitu  
cionalmente.

Pasando a otra causa de la evasión fiscal, se ve con frecuencia que los contribuyentes se quejan de que el Estado abusa de su poder, quitándoles en exceso lo que les pertenece, justificando así su conducta omisiva, como si ésta se tratara de una legítima defensa.

Al respecto, debemos estar concientes de que las aportaciones de bienes de los particulares para fines públicos, están debidamente protegidas por las garantías individuales, y en consecuencia por la Constitución Política en General, de tal forma que ante ésta, el Estado se hace razonable y se limita, tratando de que exista una convivencia ordenada por parte de los ciudadanos conforme a los principios de Justicia.

En otras palabras, el Estado en ningún momento puede imponer una contribución que sea ruinoso, causando así el desorden de la comunidad, ya que dicho organismo se encuentra restringido por Nuestra Carta Magna.

Por ello, no debemos ver a los impuestos como un abuso, sino como una aportación social que nos dá derecho a los servicios públicos y a vivir en una forma democrática de gobierno.

El gobierno frente a la época de crisis, en la que debe salir adelante ante la imposibilidad de recurrir al endeudamiento externo

para financiarse, y frente a la amenaza de que caigan los precios del petróleo, en momentos en que las exportaciones de productos -- manufacturados no son suficientes para ingresar divisas que requiere el País, no se justifica para anularse de sus límites e imponer gravámenes excesivos que le permitan desembarazarse de su situación económica, ya que de hacerlo, el impuesto se convertiría en -- inconstitucional, y por consiguiente los contribuyentes lesionados en forma concreta, directa e inmediata, podrán recurrir al juicio de amparo.

En resumen, los sujetos pasivos de los impuestos que ven en -- estos el abuso del Estado por no recibir una retribución directa, deberían hacer conciencia y comprender que de trás de las cargas -- fiscales están los esfuerzos que realiza el Gobierno, tratando de elevar el nivel de vida, es decir, procurando proporcionar mejores servicios públicos, educar un número mayor de personas, y en general proporcionar muchos otros beneficios.

Las personas que no contribuyen por no querer enriquecer los bolsillos de los funcionarios públicos, deben comprender que a pasar del control que se procura, muchas autoridades abusan de la -- confianza depositada, incurriendo en delitos como el fraude o el -- peculado, los cuales son severamente sancionados para que los autoridades no se vean tentadas a cometerlos.

Estamos conscientes que las frustraciones e insatisfacciones - que se derivan de las imperfecciones del sistema político y de la estructural corrupción son otras causas que motivan la evasión, - ya que incluso entidades como la confederación de Cámaras Nacionales de Comercio (CONCANACO), han llegado a afirmar que la evasión fiscal reside en gran medida en que la ciudadanía ha probado que los recursos fiscales no se manejan con transparencia y honradez.

Sin embargo, no debemos generalizar, puesto que no todos los funcionarios comenten los delitos anteriormente citados, ya que - de ser así, no gozaríamos de los progresos evidentes que tenemos hoy en día.

Sabemos que la política tributaria se ha convertido en la actualidad, en la pieza estratégica de la recuperación económica de nuestro País, y al no poder recurrir a mayor endeudamiento ni interno ni externo, el gobierno piensa reducir su déficit vía la generación de recursos propios que no son otra cosa que la recaudación fiscal.

Por esta razón, se le debe conceder mayor atención a los problemas de la evasión, los cuales de una u otra forma obstaculizan el buen funcionamiento del Estado, por lo que es necesario aportar soluciones, que si no son definitivas, sí nos pueden encaminar a crear la conciencia social, erradicando la desconfianza y logrando así, que el mexicano rompa con su pasado.



Entre las probables soluciones, nos atrevemos a señalar que se requiere ante todo, que el gobierno en todas sus instancias se autosplique las medidas de austeridad que ha demandado del resto de la sociedad, esto con el único fin de aumentar la cuenta nacional, sin necesidad de recurrir a la imposición de nuevas contribuciones, que además de hacerse impopulares, dán al trasto con la transparencia fiscal tan necesaria para restablecer y mantener la confianza.

El Licenciado Guillermo Prieto Fortún, Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el año de 1984, señaló en una entrevista que para elevar la captación - sin aumentar las tasas ni los impuestos, se debería llevar a cabo un combate frontal contra la evasión, indicando como una posible solución al respecto, la actualización del padrón de contribuyentes.

Para combatir la citada evasión fiscal, otros investigadores como el autor González Bailó, y con el cuál estamos de acuerdo, - han propuesto que se deben perfeccionar los mecanismos de fiscalización y concientización, así como reducir las tasas impositivas que estén consideradas como muy honorosas.

Respecto a la concientización, ésta se debería empezar a forjar desde la educación primaria por ser ésta de categoría inapre-

ciable para México, ya que es la preparación a la que la mayoría de los mexicanos tiene acceso, pues muchos no pueden asistir a escuelas superiores. Por eso, se deben aprovechar dichos estudios - para crear una mentalidad contributiva, formando una conciencia - de obligación tributaria, y dando a conocer los fines y la importancia de dicha obligación.

El Estado, tiene la obligación de preparar a la niñez mexicana para que en el futuro se conviertan en buenos contribuyentes, desterrando la adversión a la imposición de gravámenes, y cambiando la imagen del Administrador Fiscal, al cuál todavía se le ve - como al personaje deshumanizado, que sólo le preocupa obtener la mayor cantidad de dinero de parte de los humildes contribuyentes.

Esta función se lograría con el auxilio de pedagogos, psicólogos y publicistas, que al intervenir en la elaboración de un libro de texto gratuito, tratarían de ir desarrollando la conciencia cívica y el reconocimiento de la razón de ser de los impuestos, conociendo las consecuencias que en el País tiene el pago de las deudas tributarias o de los graves daños que produce su evasión.

También para combatir la evasión sin dejar de reconocer las facultades de orientación, sería deseable la intensificación de - una campaña de información y asistencia al contribuyente, ya que

muchos muy especialmente los menores, no tienen a su alcance el asesoramiento fiscal, y por lo mismo en las fechas más importantes para la presentación de declaraciones, se les debe dar la orientación que precisen según sus necesidades, o personal altamente capacitado suficiente para atender pacientemente a los ciudadanos que requieran consulta.

Sabemos que el Código Fiscal de la Federación, señala como obligación de las autoridades fiscales, asistir al contribuyente en todo lo posible aclarando sus dudas, y asimismo expedir formas oficiales sencillas para poder ser llenadas con facilidad.

Sin embargo, no existe el personal suficiente para atender las necesidades de los sujetos pasivos de los impuestos, ya que para una simple aclaración, estos tienen que hacer enormes filas e invertir mucho tiempo, lo que orilla a muchos a dejar de cumplir correctamente con sus obligaciones.

En sí, no sólo se requiere la atención de personal altamente capacitado, ya que la facilidad y rapidez de consulta son valores inapreciables para una adecuada conciencia fiscal.

Creemos que la reacción de los contribuyentes sería más positiva ante una legislación clara y sencilla, menos cambiante, que refleje un voto de confianza ante ellos, como es el caso de los estímulos fiscales que se acreditan mediante simple aviso.

La falta de honradez de los funcionarios encargados de la Ad ministración Pública, también propicia la evasión fiscal, pero co mo señalamos anteriormente, esto no es general, puesto que goza - mos de muchos progresos en nuestro País.

No obstante, pensamos que la Justicia de la Tributación deba ría manifestarse no sólo en el momento del ingreso, sino también en el momento del gasto.

Juan Bodino, decía en sus séis libros de la República, que - "la impopularidad de los impuestos se mitiga cuando el gobernante cuida que el dinero que toma de sus súbditos, sea usado para beneficio de todos en general y de cada uno en particular". (21)

Juzgamos que la ciudadanía respondería con mayor entusiasmo, contribuyendo con sus recursos a la satisfacción de los fines so- ciales, si hubiese mayor convencimiento de que la aplicación de - dichos recursos es eficaz y correcta.

Para combatir la evasión fiscal, pueden tomarse las siguien- tes medidas:

Tratándose del delito de defraudación fiscal, se debería - - ejercitar la acción penal correspondiente, sin necesidad de previa querrela, denuncia o declaración de la Secretaría de Hacienda, - instituyéndose el perseguimiento de oficio.

(21) REVISTA EXPANSION NUMERO 408, Volumen XVII, página 32.

Asimismo, se debería aumentar la penalidad señalada en el artículo 108 del Código Fiscal Federal, respecto a la privación de la libertad, pues al señalarse de tres meses a seis años de prisión en caso de que se desconozca el monto de lo defraudado, muchos contribuyentes se ven tentados a correr el riesgo, pues realmente es una sanción poco drástica.

Más que una sanción represiva, parece ser una sanción coaccionadora de pago, a la que sólo le importa la recaudación, al permitir el desestimiento de la acción penal, cuando se garantiza el interés fiscal, o se entera espontáneamente la omisión del pago, razones por las cuales consideramos que la sanción debe convertirse en una coacción represiva y muy rigurosa.

Por último, pensamos que se debería poner especial atención a la fiscalización, por ser ésta indispensable para la mejor reorientación de las tareas de la Administración, ya que gracias a ella, se lleva a cabo la medición del nivel de la evasión.

La fiscalización se efectúa mediante la revisión y examen domiciliar de la contabilidad y documentación relacionadas con las operaciones del contribuyente, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y en su caso, determinar las diferencias de los impuestos dejados de pagar.

Actualmente, se tratan de mejorar los criterios de selección para practicar auditorías, fiscalizando a través del computador, que efectúa un procesamiento de datos acertados.

La fiscalización como medida para combatir la evasión fiscal, debe convertirse en un sistema práctico que permita conocer el monto omitido, pues de lo contrario, se seguirá desconociendo el nivel de dicha evasión.

A pesar de los adelantos en materia administrativa, falta perfeccionar el combate a la evasión, por lo que debe haber unión para detectar los medios de que se valen los defraudadores, y con seguir la forma de atacarlos.

Por vivir en la necesidad de robustecer las finanzas públicas, se debe actuar con rigor para intentar que todos los causantes sin distinción paguen correctamente sus contribuciones.

## CONCLUSIONES.

1.- Los antecedentes históricos de las contribuciones, nos muestran cómo desde sus orígenes motivaban la reacción negativa de los contribuyentes, los cuales al sentirse menoscabados en su patrimonio, buscaban la forma de omitir sus obligaciones fiscales.

2.- Estamos consientes de que las primeras imposiciones fiscales fueron arbitrarias, pues para fijarlas, no se tomaba en cuenta la situación económica en que vivía el contribuyente, además de que las recaudaciones no se destinaban a procurar el bienestar de la colectividad, las cuales perseguían únicamente fines personales.

3.- Todo esto, ha traído como consecuencia que en la actualidad uno de los factores que más influencia tiene en la evasión fiscal, es el Socio Histórico, por la sencilla razón de que a la autoridad fiscal siempre se le ha visto relacionándola con el publicano romano o el recaudador medieval, que como hemos mencionado, era una persona deshumanizada a quién sólo preocupaba obtener la mayor cantidad de bienes, sin importarle la situación del contribuyente.

4.- La relación jurídica tributaria, es la que nace entre el Estado y el sujeto pasivo o contribuyente, como consecuencia de la obligación fiscal.

Los sujetos que intervienen en dicha relación, son por consiguiente; el sujeto activo quién tiene la obligación de cobrar las contribuciones y no el derecho, ya que al derivar dicha obligación de un mandato Constitucional de exigir el pago de contribuciones a quiénes se encuentren en la situación prevista por las leyes fiscales, no vemos al por qué se pueda considerar un derecho del Estado.

Serán sujetos activos, de conformidad con el artículo 31 Congitucional fracción IV: la Federación, los Estados y los Municipios tomando en cuenta que estos últimos no tienen autonomía en materia fiscal.

5.- Pasando a los sujetos pasivos, podemos percatarnos que - pueden considerarse como tales, no sólo las personas físicas y morales, sino que también entran en esta categoría la Federación, - los Estados y los Municipios, lo que se ve corroborado con el artículo 36 de la Ley Aduanera, que dispone que son sujetos pasivos de los impuestos al comercio exterior: el Distrito Federal, los Territorios Federales, los Municipios y los Organismos Descentralizados.

Claro está, que podrá considerarse al Estado como sujeto pasivo, siempre y cuando actúe como sujeto de derecho privado.

6.- Al hablar del objeto de la obligación fiscal, sin confundirlo con el objeto del impuesto, sabemos que se trata del pago de



los créditos fiscales que se requerirán, teniendo como límite el patrimonio del contribuyente.

En la actualidad, la Ley Aduanera entre otras, prevé el decomiso de los bienes del sujeto pasivo, lo cual no puede considerarse violatorio del artículo 22 Constitucional, por la razón de que el decomiso es una sanción penal de carácter represivo preventivo que afecta al sujeto pasivo en su patrimonio, pero esto no quiere decir que se esté gravando todo el valor material del tributo, sino que se puede cobrar un crédito fiscal en el que se hayan acumulado varios impuestos, o en el que se incluyan intereses moratorios o multas, todo esto permitido por Nuestra Carta Magna.

7.- El derecho penal fiscal, es un cuerpo de principios que no es propio ni exclusivo, sino que necesita recurrir en lo no previsto al derecho penal.

Para que la conducta de un sujeto pasivo quede encuadrada dentro de una infracción o de un delito, es necesario no sólo que existan las obligaciones en la Ley, sino que ésta en forma expresa señale cuáles incumplimientos dan origen a las infracciones o a los delitos, así como a las imposiciones de las sanciones.

8.- El delito y la infracción fiscal, se han utilizado como vocablos sinónimos, lo cual es erróneo, porque sólo persiguen como fin lo mismo, pero en cuanto a las autoridades encargadas de -

conocer de ellos, y en cuanto a su naturaleza, presentan diferencias, ya que el legislador los ha previsto según la mayor o menor gravedad de la conducta.

9.- El Estado moderno a través de la función administrativa, se allega los recursos necesarios para poder desempeñar sus funciones, y dentro de las formas que utiliza para ello, están las contribuciones, por lo que éstas son consideradas como el eje central del Estado.

10.- La facultad contributiva del Estado, se encuentra plasmada en la Constitución, al señalar el artículo 31 fracción IV, - que es obligación de todo mexicano contribuir al gasto público, - de una manera proporcional y equitativa, con lo cual se limitan posibles arbitrariedades, pues la imposición se hará protegiendo ante todo las garantías de los individuos.

11.- El contribuyente al omitir el pago de las contribuciones que resulten a su cargo por haber ubicado su conducta en las hipótesis de las Leyes Fiscales que contemplan el hecho generador, no sólo actualiza el fenómeno de la evasión fiscal, sino que además, dependiendo de la forma en que lleve a cabo dicha evasión, - puede cometer una infracción o un delito fiscal.

Por tal motivo, puede decirse con justa razón que la evasión fiscal como efecto de la imposición de contribuciones, menoscaba

las finanzas públicas, convirtiéndose en un obstáculo para el buen desarrollo del País, por lo que debe ser combatida con especial em peño.

- Sabemos que la evasión se considera legal, cuando el contribuyente abusando de las lagunas de la ley o simulación de actos, elude el pago de contribuciones.

Por otra parte, la evasión fiscal será ilegal, cuando para - omitir el pago de sus impuestos, transgrede las normas legales.

Hemos podido percatarnos que entre las múltiples causas que - motivan la evasión ilegal, se encuentran la falta de educación y - conciencia de los ciudadanos, la difícil interpretación de las normas fiscales y sus constantes reformas, la falta de honradez de - los funcionarios públicos, por lo que de una manera sencilla no - atrevemos a proponer como posibles soluciones para su erradicación de nuestro sistema tributario:

1.- La concientización de los ciudadanos mexicanos desde su - instrucción primaria, de que el pago de las contribuciones se degustina por disposición de la Constitución Mexicana para el gasto público, lo que trae consigo no sólo el buen funcionamiento del Estado, sino que además gracias a ello, nosotros gozamos de todos los servicios públicos que nos proporciona.

2.- La creación de una legislación fiscal más clara, con me - nos tecnicismos con el propósito de que los contribuyentes puedan pagarla sin requerir de la intervención de personal especializado.

12.- Por ser la fiscalización un medio primario de represión a la evasión tributaria, ésta es fundamental para el Estado, por lo que debe estar estructurada sobre bases jurídicas, técnicas y administrativas, que le permitan poseer eficiencia, agilidad y ductibilidad.

13.- En el área de la tributación, el Administrador mediante la aportación de sus técnicas y experiencia, podrá ir reduciendo - la brecha de la evasión.

14.- A medida que se erradique la evasión, tanto las personas físicas como morales, notarán la proporción de las cargas fiscales que en México serán más equitativas, y permitirán avanzar hacia un sistema tributario más moderno y justo.

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- CRRANCA Y TRUJILLO: DERECHO PENAL MEXICANO.
- 2.- CASTELLANOS FERNANDO : LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO - PENAL.
- 3.- CHAVERO ALFREDO: MÉXICO A TRAVÉS DE LOS SIGLOS, EDITORIAL - CUMBRE, S.A., CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN - CONSTITUCIÓN - POLÍTICA. NOVENA EDICIÓN, MÉXICO 1972.
- 4.- DE LA GARZA SERGIO: DERECHO FINANCIERO.
- 5.- ENCICLOPEDIA ILUSTRADA, CUMBRE, TOMO III, EDITORIAL CUMBRE,- S.A, MÉXICO, D.F.
- 6.- EL COLEGIO DE MÉXICO: HISTORIA GENERAL DE MÉXICO, TOMO II, - TERCERA EDICIÓN, 1981.
- 7.- ESTUDIOS FISCALES Y ADMINISTRATIVOS.- REVISTA EDITADA POR LA S.H.Y C.P.
- 8.- ESCRICHE JOAQUÍN - DICCIONARIO RAZONADO DE LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA.
- 9.- FLORES ZAVALA - FINANZAS PÚBLICAS.
- 10.- FRAGA GABINO - DERECHO ADMINISTRATIVO.
- 11.- GARCÍA DOMÍNGUEZ - TEORÍA DE LA INFRACCIÓN FISCAL.
- 12.- JIMÉNEZ HUERTA MARIANA - DERECHO PENAL MEXICANO.
- 13.- JAQUES ELLUC - HISTORIA DE LAS INSTITUCIONES DE LA ANTIGÜE - DAD, CAPÍTULO I. EDITORIAL AGUILAR, S.A.
- 14.- LOMELÍ CEREZO MARGARITA - DERECHO FISCAL REPRESIVO.
- 15.- MOTO SALAZAR EFRAIN: ELEMENTOS DE DERECHO.
- 16.- PAUL OURLIAC - HISTORIA DEL DERECHO, EDITORIAL CAJICA.
- 17.- PORRAS Y LÓPEZ ANTONIO: TEXTOS UNIVERSITARIOS, DERECHO FISCAL.
- 18.- PORRÚA PÉREZ - TEORÍA DEL ESTADO.
- 19.- PORTE PETIT - PROGRAMA DE LA PARTE GENERAL DE DERECHO.
- 20.- PUGLIESE MARIO - INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO.
- 21.- RODRIGUEZ LOBATO - DERECHO FISCAL.
- 22.- REVISTA EXPANSIÓN FISCAL - No. 408, VOL. XVII, PAG. 33.
- 23.- REVISTA DE INVESTIGACIÓN FISCAL - No. 2, MARZO-ABRIL-1982.

- 24.- SAINZ BUJANDA - HACIENDA Y DERECHO.
- 25.- SEMO ENRIQUE - HISTORIA DEL CAPITALISMO EN MÉXICO.
- 26.- VILLEGAS B, BENJAMIN - DERECHO ADMINISTRATIVO. EDITORIAL -  
T.E.A. - BUENOS AIRES.