

241
2j



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**ASPECTO SOCIOLOGICO DE LA
DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
ERNESTO GUEVARA MEZA



MEXICO, D. F.

1996

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 esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE SOCIOLOGIA
GENERAL Y JURIDICA

No. L133196

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE ADMINISTRACION
ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P R E S E N T E .


El pasante de la licenciatura de Derecho GUEVARA MEZA ERNESTO, solicitó inscripción en este H. Seminario a mi cargo y registro el tema intitulado:

" ASPECTO SOCIOLOGICO DE LA DEFAUDACION FISCAL EN MEXICO ", designándose como asesor de la tesis al suscrito.

Al haber llegado a su fin dicho trabajo, después de revisarlo considero que reúne los requisitos que establece el Reglamento de Exámenes Profesionales; por lo que, en mi carácter de Director del Seminario, tengo a bien autorizar su IMPRESION, para ser presentado ante el Jurado que para efecto de Examen Profesional se designe por esta Facultad de Derecho.

Reciba usted un respetuoso saludo y las seguridades de mi más alta consideración.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria, D.F., a 3 de Julio de 1996.


LIC. PABLO ROBERTO ALONSO REYES
DIRECTOR DEL SEMINARIO

FACULTAD DE DERECHO
SEM. DE SOCIOLOGIA
GENERAL Y JURIDICA
C.D. UNIVERSITARIA, D.F.

merg'

A DIOS TODOPODEROSO

POR SU BONDAD INCOMMENSURABLE

Y POR PROVEERME SIEMPRE DE TODO

PARA SER FELIZ.

A MI MADRE

PILAR DE TENACIDAD Y PERSEVERANCIA

QUIEN CONTINUA ENSEÑÁNDOME CADA DIA

EL CAMINO PARA SER MEJOR.

A MI PADRE †

POR SU EJEMPLO DE RECTITUD

Y FORTALEZA INQUEBRANTABLES,

CONSTITUCION DE LA MEJOR HERENCIA.

A MIS HERMANOS

POR SU CONFIANZA, APOYO Y

CARIÑO DE SIEMPRE, VIVEN EN MI CORAZON.

LIC. PABLO ROBERTO ALMAZAN ALANIS
DIGNO DIRECTOR DEL SEMINARIO DE SOCIOLOGIA
POR SU GRAN CAPACIDAD PROFESIONAL EN LA
DIRECCION DE ESTE TRABAJO.

ASPECTO SOCIOLOGICO DE LA DEFRAUDACION FISCAL EN MEXICO **Pág**

INTRODUCCION

CAPITULO I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1. Concepto y sus diversos aspectos....1
2. La potestad tributaria.....7
3. Los tributos o contribuciones.....12
4. La obligación fiscal.....17
5. Etapas de la actividad financiera..25

CAPITULO II. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

1. Conceptos y presupuestos del hecho.31
2. El elemento objetivo.....40
3. La tipicidad.....45
4. La antijuridicidad.....50
5. La culpabilidad.....54
6. La punibilidad.....59

CAPITULO III. LA DEFRAUDACION FISCAL EN EL AMBITO SOCIOLOGICO.

1. Sociología del delito de defraudación fiscal.....64
2. Causas y factores sociales.....72
3. Efectos y trascendencia social.....81
4. Represión y medidas adoptadas frente a la defraudación fiscal.....87

**CAPITULO IV. IMPORTANCIA DEL ASPECTO SOCIOLOGICO
EN LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LA
DEFRAUDACION FISCAL. Pág**

- 1.El sistema financiero mexicano y la defraudación fiscal en su actual contexto sociológico.....98
- 2.El marco jurídico tributario vigente ante la necesidad social103
- 3.Principios constitucionales que deben respetarse para evitar la defraudación fiscal y sus repercusiones sociales..107
- 4.Perspectivas económico-sociales del sistema financiero mexicano en relación con la defraudación fiscal.....112

CONCLUSIONES..... 117

BIBLIOGRAFIA.....121

LEGISLACION CONSULTADA.....124

OTRAS FUENTES.....125

INTRODUCCION

Una de las características del Derecho es su aspecto dinámico, lo que implica su constante transformación para adecuarse a cada época y lugar que el cambio social está determinando. Dicho cambio nos ha llevado en la actualidad a una profunda crisis económica, que ha tenido diversas repercusiones que afectan tanto a la sociedad como al Estado.

En efecto, la sociedad mexicana está sufriendo el desempleo, alza de precios y en general una falta de recursos económicos, provocando todo esto pobreza y una tendencia creciente en el ámbito delictivo. Entre los delitos que se cometen, relacionados con el aspecto económico, está la defraudación fiscal, mediante la cual a su vez el Estado es afectado debido a que no obtiene los ingresos respectivos, ya que los contribuyentes al no cumplir con sus obligaciones tributarias originan pérdidas para el fisco. Así, la sociedad y el Estado están padeciendo el problema económico de nuestros días.

Ante esta situación el Estado puede adoptar medidas que sean parte de la solución, o bien, que contribuyan para agudizar la problemática actual. Por ejemplo, si en su política fiscal establece impuestos desproporcionados e inequitativos, estará originando un desequilibrio entre las tasas impositivas y la capacidad económica de los contribuyentes y si sumamos la pérdida de la confianza en el gobierno y la corrupción de algunos funcionarios, es obvio que los causantes en muchos de los casos se sienten desanimados a tal grado que son movidos a realizar conductas orientadas hacia la defraudación fiscal.

En cambio, si dentro de las medidas que tome el Estado se encuentran las de respetar la capacidad contributiva y orientar debidamente a los causantes para que cumplan con sus obligaciones tributarias, entonces estará dando soluciones frente a la crisis económica, pues no afectará a la población que tributa ni tampoco sus propios ingresos.

Para establecer esas medidas, el Estado necesita del Derecho para que a través de normas imperativas y generales pueda lograr el equilibrio y control en materia impositiva. Por esta razón consideramos de gran utilidad el estudio de la defraudación fiscal, sobre todo enfatizando su aspecto sociológico, pues a través de él veremos precisamente la actuación del Estado y la situación de la sociedad, entendiéndolo que si el Estado utiliza las normas jurídicas adecuadas y adopta las actitudes más propicias para lograr el equilibrio entre tasas impositivas y capacidad económica, entonces su actividad financiera será cada vez más acertada, motivando una disminución en la defraudación fiscal.

Con el tema principal de la presente investigación, que es el aspecto sociológico de la defraudación fiscal en México, se tiene como objetivo principal enfatizar la necesidad que tiene el Estado de adecuar el orden jurídico y su actuación a la situación real por la que atraviesa nuestra sociedad, en donde lejos de establecer tasas impositivas muy altas, procure más bien alcanzar el equilibrio antes referido, además debe crear conciencia social en los contribuyentes para que cumplan sus obligaciones tributarias.

Para lograr nuestro objetivo, en el capítulo primero se estudia la actividad financiera del Estado, considerando su concepto, aspectos y etapas, así como lo relativo a la potestad tributaria, las contribuciones y las obligaciones fiscales. En el capítulo segundo se analiza el delito de defraudación fiscal, desarrollando principalmente sus elementos, como lo son la tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad.

En los capítulos tercero y cuarto el estudio se centra en el aspecto sociológico de la defraudación fiscal, tomando en cuenta la importancia que al respecto tiene la actividad financiera del Estado. Dentro de esto es necesario tratar lo concerniente a las causas y factores que originan la defraudación fiscal, así como sus efectos y trascendencia social. De igual manera deben considerarse las medidas adoptadas por el Estado frente a esa conducta delictiva y sus formas de represión. Todo esto sin pasar

por alto el marco jurídico tributario, tomando en consideración especialmente los principios constitucionales aplicables a la materia tributaria.

El desarrollo anterior nos permitirá apreciar las perspectivas económico-sociales del sistema financiero mexicano en relación con la defraudación fiscal dejándonos en aptitud de proponer algunas soluciones para que se logre disminuir la comisión de la conducta ilícita en cuestión, pero ante todo es necesario promover una adecuada actuación del Estado y una transformación constante del Derecho para que, por lo menos en parte, pueda resolverse la crisis económica que afecta a nuestra sociedad.

CAPITULO PRIMERO

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.- CONCEPTO Y SUS DIVERSOS ASPECTOS.

La defraudación fiscal tiene mucha relación con la actividad financiera del Estado, ya que a través de dicha actividad se establecen los tributos o contribuciones, mismos que al no ser pagados por los ciudadanos origina que éstos incurran en la evasión fiscal. Por esta razón resulta necesario empezar con el concepto de actividad financiera y para ello consideraremos en primer lugar el significado de las palabras financiero y finanzas.

Según la Real Academia Española las palabras finanzas y financiero tienen una misma raíz etimológica derivada del francés "finances" que significa: "Perteneciente o relativo a la hacienda pública, a las cuestiones bancarias o bursátiles, o a los grandes negocios mercantiles".¹

Partiendo de este amplio concepto puede afirmarse que existe una actividad financiera pública y otra privada. En este caso sólo nos interesa la primera, es decir, la actividad financiera del Estado, de la cual podemos decir más concretamente que tiene que ver con la manera en que el Estado obtiene dinero, cómo lo administra y en qué lo gasta.

Para H. Rossy "Lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades".²

En términos similares, aunque más sencillos, otros autores han dicho lo siguiente: "Consideramos, como Valdés Costa, que la actividad financiera del Estado es aquella

¹Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española, Tomo I. Editorial Espasa-Calpe, vigésima edición. España, 1984, pág. 644.

²Citado por Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo II. Editorial Porrúa, décima edición, México, 1981, pág. 9.

relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas".³

Cabe mencionar que existe entre los tratadistas una polémica sobre las necesidades que deben satisfacerse con la actividad financiera del Estado. Para tal efecto se hace la distinción entre necesidades individuales, sociales y públicas. Las primeras son inherentes a cada persona como el comer, dormir, vestir, etc.; las segundas sólo se satisfacen a través de la convivencia con otras personas, por ejemplo, recibir educación, asistencia médica, ayuda, etc.; y las necesidades públicas surgen cuando el Estado debe garantizar el cumplimiento de ciertas tareas y actividades, para lo cual se requieren servicios públicos, de vigilancia, impartición de justicia, etc.

Las opiniones fluctúan entre dos extremos, uno de ellos sostiene que el Estado debe procurar la satisfacción de todo tipo de necesidades, no sólo las públicas sino también las sociales o colectivas e incluso algunas individuales. El otro extremo afirma que al Estado corresponde únicamente satisfacer las necesidades públicas, quedando totalmente excluidas las de índole social e individual.

Para tener una mejor comprensión del tema hay que tomar en cuenta que uno de los fines del Estado es la obtención del bien común, lo cual ha de motivar al Estado a la satisfacción de todas aquellas necesidades que estén orientadas a la promoción del bien común y esto puede comprender no sólo a las necesidades públicas propiamente dichas, sino también a las individuales y colectivas, que muchas veces únicamente serán satisfechas a través de instituciones públicas, tal es el caso de la salud de una persona, la educación en sus diferentes niveles y la protección que se requiere cuando se vive en una sociedad violenta como la de nuestros días. En suma, puede decirse que con la actividad financiera del Estado habrán de satisfacerse las necesidades públicas, pero es posible que muchas necesidades sociales y aún individuales puedan ser satisfechas con dicha actividad, tomando en consideración que lo más importante para el Estado no es atender un grupo específico de necesidades, sino procurar en todo caso el bien común.

Hay que aclarar, como lo hacen los autores Giannini y Villegas, entre otros, que una característica fundamental de la actividad financiera es su instrumentalidad. "En este aspecto, la actividad financiera se distingue de todas las otras que ejecuta el Estado en que

³Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, Segunda edición, México, 1986, pág. 3.

no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Esto es así, porque ninguna actuación del Estado sería posible, si no hubiese obtenido previamente los fondos necesarios para solventar su actividad en procura de satisfacer necesidades públicas".⁴

Dentro de esa función instrumental, propia de la actividad financiera, está la obtención de los ingresos públicos por medio de los tributos, la explotación del patrimonio del propio Estado o la contratación de empréstitos, asimismo, está involucrada la gestión o administración de los recursos obtenidos y finalmente, las erogaciones que tienen que hacerse para que el Estado cumpla con sus funciones públicas, la prestación de servicios y la realización de las tareas que tiene encomendadas.

En base a lo anterior puede afirmarse que la actividad financiera del Estado comprende tres etapas, mismas que solo mencionaremos ahora pues serán tratadas en detalle más adelante, son : a) la obtención de los ingresos públicos; b) la gestión y administración de los ingresos y bienes del Estado y; c) las erogaciones o gasto público.

Resumiendo lo expuesto podemos definir la actividad financiera del Estado diciendo que es un conjunto de acciones dirigidas a la obtención, administración y utilización de los ingresos públicos y recursos monetarios que permitirán al Estado cumplir con sus fines.

Ahora bien, la naturaleza, contenido y efectos de la actividad financiera del Estado permiten que pueda ser vista desde diferentes aspectos, los cuales son: a) económico; b) político; c) jurídico y d) sociológico. Consideraremos brevemente cada aspecto por separado.

En el aspecto económico son varios los enfoques que se le dan a la actividad financiera. Muchos autores parten de la premisa que proclama la naturaleza económica que se le atribuye a dicha actividad. Al respecto, Fernando Sainz de Bujanda escribe que: "El primer punto de apoyo de las doctrinas que proclaman la naturaleza económica de la actividad financiera consiste en el reconocimiento de que, merced a ella, se da satisfacción a cierto tipo de necesidades sentidas por el hombre. Sólo éste es capaz de experimentar

⁴Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Depalma, quinta edición. Argentina, 1993. pág. 10.

necesidades. No lo son, en cambio, los organismos dentro de los cuales los seres humanos viven insertos. Lo que sí acontece es que un cierto tipo de necesidades pueden ser satisfechas por los individuos, con abstracción de su pertenencia a ciertos grupos o colectividades, en tanto que otras no sólo necesitan de tales grupos para su satisfacción, sino que incluso vienen a generarse y a caracterizarse por la existencia de una vida comunitaria".⁵

Por otro lado, la actividad financiera ha sido estructurada en función a diferentes conceptos económicos, por ejemplo, algunos tratadistas han dicho que constituye un caso particular de cambio en donde los tributos son un medio que permite retribuir a los servidores públicos. Al respecto, cabe mencionar que en nuestra Legislación, concretamente en el artículo 70 Bis del Código Fiscal de la Federación se establece la creación de un fondo para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal.

Para los economistas de la escuela clásica, como Adam Smith y David Ricardo, la actividad financiera pertenece a la etapa económica del consumo, por eso la incluían en sus estudios de Economía Política, de donde fue independizándose la Ciencia de las Finanzas Públicas, surgiendo conceptos modernos que caracterizan a la actividad financiera como el resultado de una acción cooperativa de producción y consumo que producía bienes públicos que se repartían entre los miembros del Estado bajo determinados principios cooperativos de bien común.

Sin abundar más sobre los conceptos que han vertido otros economistas en torno a la actividad financiera del Estado, únicamente puntualizaremos que es indudable que la misma tiene un profundo aspecto económico, toda vez que implica la obtención, administración y empleo de recursos monetarios.

Desde el punto de vista político y de acuerdo a su propia definición, la actividad financiera del Estado está comprendida dentro de las funciones primordiales de la Administración Pública. En efecto, es exclusivamente el Estado, a través de sus órganos competentes, el único que puede llevar a cabo las acciones tendientes a obtener los ingresos públicos y determinar la forma en que serán gastados.

⁵ Sainz de Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho. Financiero. I Introducción. Volúmen primero. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. España, 1977, pág. 44.

Hay que tomar en cuenta que es la propia Constitución Política la que establece en su artículo 25 las bases legales para que sea el Estado el único encargado de los gastos públicos, de donde se deduce claramente que no es posible concebir la actividad financiera sin el aspecto político, ya que las acciones que involucra tienen que ver además con la organización y los fines del Estado.

En este sentido puede decirse que la actividad financiera tiene un doble aspecto político, por un lado porque es un ente político, el Estado, quien la realiza y por el otro, su finalidad es eminentemente política, ya que tiende a procurar el cumplimiento de los fines del propio Estado.

En cuanto al aspecto jurídico es innegable que para que tenga validez la actividad financiera que realiza el Estado, la misma debe encontrarse sometida al Derecho objetivo, pues de lo contrario carecería de toda fundamentación.

En relación con esto cabe advertir que la regulación jurídica de la actividad financiera estatal debe ser lo más precisa y clara posible, en virtud de que tiene que ver con dinero público, el cual se obtiene en gran medida de los particulares y se destina a los gastos públicos que previamente han de ser establecidos. Es decir, el Estado obtiene una serie de ingresos sustraídos de la economía privada, para administrarlos y emplearlos. Todo este proceso habrá de implicar transparencia y legalidad, que hacen que al aspecto jurídico de la actividad financiera tenga especial relevancia en nuestros días.

A mayor abundamiento es pertinente puntualizar que en un Estado de Derecho no es admisible la actividad financiera sin que ésta encuentre sus bases en el orden jurídico vigente, que habrá de comprender normas de diversa jerarquía cuyo soporte fundamental se encuentra en nuestra Carta Magna.

Por lo que se refiere al aspecto sociológico de la actividad financiera, Francisco de la Gerza ha escrito que: "Este aspecto resulta de que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las aspiraciones y anhelos que laten en los grupos sociales como actúan dentro de cada organización política. De ahí que la Hacienda

Pública debe ocuparse también de las repercusiones sociales que pueden derivarse de la actuación económica de los entes públicos".⁶

En virtud de que es el aspecto sociológico el que más queremos enfatizar en esta investigación, profundizaremos un poco más. Son varios los autores que se refieren al enfoque sociológico que se le atribuye a la actividad financiera del Estado, algunos han llegado a desarrollar lo que se conoce como "sociología financiera", cuyo principal objetivo es el estudio de las fuerzas sociales que actúan en los actos financieros del Estado.

Héctor B. Villegas comenta que algunos autores sostienen que "el fenómeno financiero tiene implicancias sociológicas de tanta importancia que llegan incluso a determinar transformaciones estructurales de la vida nacional creando nuevos equilibrios sociales. Al respecto, se tiene especialmente en cuenta que cuando el Estado aplica determinada política financiera para obtener los objetivos deseados, las medidas financieras consiguientes tienen importante repercusión en la actividad económica particular y general, ya sea que tales medidas se refieran a la realización de erogaciones públicas o a la obtención de ingresos para solventarlas".⁷

Queda claro entonces que no podemos desvincular la actividad financiera del Estado de la influencia sociológica que ejerce, toda vez que dicha actividad debe considerar en forma determinante los diversos grupos sociales que han de soportar la carga tributaria y que a su vez, han de ser ellos mismos los que puedan obtener algunos beneficios en la distribución del gasto público, por ejemplo a través de recibir más y mejores servicios públicos. En caso de que el Estado realice erogaciones sin atender a las necesidades de la comunidad, estaría provocando el descontento de la población tributaria, la cual podría optar por la defraudación fiscal, produciéndose así una disminución en la captación de ingresos. Por esta razón un sistema fiscal que no considere el aspecto sociológico puede motivar varios problemas, entre ellos precisamente el de la defraudación fiscal. Al respecto, son acertadas las palabras del fiscalista Angelopoulos, quien dijo que "la política fiscal no puede ser una política neutral vis a vis de la economía y de la comunidad, como enseñaba la escuela clásica, sino que ha de estar enderezada hacia la realización de los objetivos del Estado acordes con el fin supremo de la prosperidad social".⁸

⁶ Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, decimoséptima edición, México, 1992, pág. 8.

⁷ Villegas, Héctor B. op. cit., págs. 20 y 21.

⁸ Citado por Garza, Sergio Francisco de la. op. cit., pág. 8.

Por lo tanto, el Estado debe ser muy cuidadoso al desempeñar su actividad financiera para lo cual habrá de considerar la influencia que ésta ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad. Si no toma en cuenta este aspecto sociológico se puede crear un estado de resistencia social que motive a algunos contribuyentes a incurrir en la defraudación fiscal.

Por la trascendencia y la actualidad que tiene este aspecto sociológico en la actividad financiera del Estado y en la defraudación fiscal, haremos mención del mismo en sus momentos oportunos a lo largo de esta investigación.

2.- LA POTESTAD TRIBUTARIA.

La potestad tributaria también recibe el nombre de poder tributario, poder fiscal o poder de imposición, todas estas expresiones se refieren básicamente a la facultad que tiene el Estado para establecer los tributos necesarios para que pueda cumplir con sus funciones y fines.

Francisco de la Garza define al poder tributario como: "La facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".⁹

Algunos autores distinguen entre poder financiero y poder tributario; el primero comprende toda la actividad financiera del Estado, en especial lo concerniente a los ingresos y egresos, mientras que el poder tributario está referido exclusivamente a la facultad del Estado para establecer los tributos.

Quienes pretenden hacer esta distinción argumentan que el poder que tiene el Estado para exigir las contribuciones se fundamenta en la soberanía del propio Estado. Sin embargo, de acuerdo con nuestro sistema jurídico esto no es admisible en virtud de que según lo dispuesto por el artículo 39 constitucional, la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo y no en el Estado.

⁹Garza, Sergio Francisco de la. op. cit., pág. 207.

No obstante, conviene precisar que de conformidad con el mismo precepto antes aludido, todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de él. En base a esto, por la decisión soberana del pueblo existen los poderes federales que forman parte del Estado con lo cual puede decirse que existe plena justificación para la potestad tributaria.

En efecto, de acuerdo con nuestra Constitución Política el Estado es el titular de la potestad tributaria, la cual ejerce, según algunos autores, a través de los tres poderes que forman su gobierno. En relación con esto, Raúl Rodríguez Lobato sostiene que "el poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva y finalmente a través del Poder Judicial cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo"¹⁰

El mismo autor citado manifiesta que la potestad tributaria comprende tres funciones realizadas por el Estado: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio cuenta con las facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.

Estimamos pertinente aclarar que en nuestro sistema financiero son los poderes Legislativo y Ejecutivo los que están más vinculados con la potestad tributaria del Estado, el primero de ellos ejerce dicha potestad en el momento en que expide las leyes que establecen los supuestos normativos que al producirse en la realidad originan para los particulares la obligación de pagar las contribuciones correspondientes. Al respecto cada año se expide la Ley de Ingresos que precisa las contribuciones que van a estar en vigor durante un año fiscal.

¹⁰Rodríguez Lobato, Raúl. op. cit., págs. 7, 8.

Por su parte, el Poder Ejecutivo ejerce la potestad tributaria del Estado cuando actúa como Administrador Fiscal al determinar o comprobar cuando se han producido en la realidad los supuestos normativos que dan lugar a la obligación de pagar las contribuciones. Asimismo, interviene el Poder Ejecutivo cuando señala o determina la cuantía de los pagos, además de dictar disposiciones reglamentarias para las diferentes contribuciones.

Para algunos autores "el poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado a través de la legislación correspondiente como generadores de los créditos fiscales. En realidad, el momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario es aquél en que el Estado, actuando con base en su poder de imperio y, de manera general, siempre de acuerdo y mediante leyes expedidas previamente por el Poder Legislativo, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones."¹¹

Sin entrar en detalles sobre el momento preciso en que nace al ejercicio de la potestad tributaria es evidente que ésta es exclusiva del Estado y que efectivamente se ejerce a través de los Poderes Legislativo, Ejecutivo e inclusive el Judicial, haciendo la aclaración que éste último no siempre interviene en relación con la potestad tributaria sino solamente cuando resuelve las controversias entre los otros poderes y los gobernados, concretamente cuando éstos últimos impugnan las leyes impositivas o los actos de aplicación llevados a cabo por el Ejecutivo en su carácter de Administrador Fiscal.

Ahora bien, la potestad tributaria tiene cuatro características que constituyen sus elementos primordiales, según Giuliani Fonrouge son las siguientes:

"a) Abstracto.- El poder tributario es esencialmente abstracto, ya que es una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga al derecho de aplicar tributos. No debe confundirse tal potestad con el ejercicio de ese poder; una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la actualización de esa facultad en el plano de la materialidad.

¹¹ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, primera reimpresión, México, 1991, pág. 50.

b) Permanente. El poder tributario es connatural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto subsista, el Estado indefectiblemente tendrá el poder de gravar.

c) Irrenunciable. El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivos.

d) Indelegable. Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total; delegar significaría transferirlo a un tercero de manera transitoria".¹²

De los dos últimos elementos se deriva lo que en la doctrina se conoce como poder tributario originario y delegado, el primero tiene su fundamento en la Constitución y por lo tanto no se recibe de alguna otra entidad. En nuestro sistema jurídico corresponde a la Federación y a los Estados de la República Mexicana el poder tributario originario.

El poder tributario delegado es aquel que existe cuando una entidad política lo posee en virtud de que le ha sido transmitido por otra entidad que en este caso tiene el poder originario.

Los conceptos de poder tributario originario y delegado no deben confundirse con la competencia tributaria, la cual consiste en la potestad de recaudar las contribuciones cuando se han producido los hechos generadores de los mismos. En este sentido el titular de la competencia tributaria es considerado como un acreedor que puede ser el mismo titular del poder tributario. Es decir, es posible que coincidan la competencia tributaria y la potestad tributaria en un sólo titular, tal sería el caso del Gobierno Federal, quien es el titular del poder tributario para gravar las rentas de las sociedades mercantiles y de las personas físicas, pero a su vez es titular de la competencia tributaria, lo que sucede cuando puede cobrar dichos impuestos. Pero es también posible que el titular del poder tributario sea una entidad política como sería un Estado de la República y el titular de la competencia tributaria puede ser otra entidad como lo es el municipio.

¹²Citado por Quintana Valtierra, Jesús. op. cit. pág. 50

En consecuencia no debe confundirse potestad y competencia tributaria, pues si bien estos conceptos pueden coincidir en un solo titular, no siempre es así, especialmente tratándose del régimen fiscal que existe en los estados federales.

En relación con esto último existen sistemas de distribución del poder tributario en dichos Estados. Esos sistemas tienen limitaciones, por ejemplo, en cuanto a las materias imponibles o bien, en cuanto a la jurisdicción en donde se permite la recaudación.

De conformidad con nuestra Ley Fundamental los Estados de nuestra República Mexicana son titulares de un poder tributario local que reside específicamente en la legislatura de cada estado, compuesto únicamente por diputados. Así las contribuciones son establecidas por esas legislaturas. Esto significa que los municipios no tienen el poder tributario para establecer contribuciones, pero sí tienen la capacidad tributaria consistente en poder recaudar las contribuciones fijadas por las legislaturas de los estados.

De lo expuesto se deduce que el poder tributario se ejerce en nuestro país tanto por la Federación como por los estados, a través del Congreso de la Unión y de las legislaturas locales, respectivamente.

Ahora bien, ese poder no es absoluto, toda vez que se encuentra sujeto a limitaciones que establece la propia Constitución Política Federal. Algunas de estas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales o derechos subjetivos públicos, que representan medios de defensa que tienen los gobernados frente al Estado.

Cuando el Estado no respeta dichas garantías al ejercer su potestad tributaria estará provocando un impacto social que afecta a diferentes grupos, básicamente las que tienen que ver con las contribuciones que se están imponiendo. Naturalmente esto motiva el descontento de los contribuyentes, quienes en muchos de los casos optan por la defraudación fiscal. Consecuentemente es importante que el Estado tome en cuenta las repercusiones sociales que habrán de producirse cuando ejercite el poder tributario.

En virtud de que el respeto a esas garantías individuales tienen especial trascendencia en el ámbito social, trataremos éste tema en el capítulo cuarto para enfatizar el aspecto sociológico tanto de la actividad financiera, a través de la potestad tributaria, como de la defraudación fiscal.

3.- LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES.

Una de las partes principales de la actividad financiera del Estado es lo que se refiere a los ingresos públicos, los cuales doctrinalmente han sido clasificados de distintas maneras, por ejemplo, Ernesto Flores Zavala ha escrito que los ingresos del Estado se clasifican en dos grupos: ordinarios y extraordinarios: "Ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal y an un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc."¹³

Dentro de la clasificación que hace el autor citado, menciona dentro del grupo de los ingresos ordinarios a los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. En cambio los ingresos extraordinarios son impuestos y derechos extraordinarios, contribuciones, empréstitos, emisión de moneda, expropiación y servicios personales.

Por su parte Adolfo Arrija Vizcaino clasifica los ingresos del Estado en dos grupos, el primero conocido como ingresos tributarios y el segundo como ingresos financieros. En los ingresos tributarios están comprendidos los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y los tributos o contribuciones accesorias. En los ingresos financieros encontramos los empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, amortización y conversión de la deuda pública, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, revaluaciones, productos y derechos, expropiaciones, decomisos y nacionalizaciones.¹⁴

De la clasificación anterior son los ingresos tributarios los que más nos interesan, ya que ahí encontramos precisamente a los tributos o contribuciones que en especial son objeto de nuestro estudio, no sólo porque constituyen la más importante clase de ingresos del Estado, sino porque cuando éstos dejan de pagarse por los contribuyentes es cuando se incurre en la defraudación fiscal, que concretamente es nuestro tema de investigación.

¹³ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos, Edit. Porrúa, decimacuarta edición, México 1972, pág. 23

¹⁴ Arrija Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Edit. Themis, cuarta edición. México, 1988, pág. 65.

No existe uniformidad en cuanto a los términos que han de usarse para los tributos, sin embargo, la opinión dominante sostiene que los tributos y contribuciones son sinónimos. Así los consideraremos, ya que además esto encuentra su fundamento en el Derecho Fiscal Mexicano.

Francisco de la Garza afirma con acierto que: "los tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"¹⁵

El Código Fiscal de la Federación no da una definición de tributo o contribución, al respecto cabe advertir que utiliza más el término contribuciones y en relación con esto en su artículo 2o. establece que las mismas se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Estas contribuciones si son definidas por el mismo precepto legal en los siguientes términos:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos.

¹⁵Garza, Sergio Francisco de la. op. cit. pág. 320.

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

La parte final del mismo artículo invocado establece que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Para entender la naturaleza jurídica de los tributos o contribuciones conviene citar las ideas que sobre este tema he dado Arrijo Vizcaino en los siguientes términos: "El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".¹⁶

Explicando lo anterior el autor lo desglosa en cuatro partes: La primera se refiere a la existencia de un vínculo jurídico en donde predomina el principio de legalidad, toda vez que los funcionarios hacendarios sólo podrán llevar a cabo algún acto entrando en relación con los contribuyentes mediante leyes previamente establecidas que autorizan dichas relaciones jurídicas, sobre todo porque en estos casos hacen surgir obligaciones para los contribuyentes. En segundo lugar encontramos al Estado como sujeto activo, que en este caso es quien tiene a su favor el crédito fiscal. En tercer lugar, los particulares son los sujetos pasivos quienes tienen a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria. En cuarto lugar, encontramos el pago o cumplimiento de la prestación pecuniaria, lo que pone de manifiesto que la naturaleza de los tributos es jurídico-económica, que en este caso se traduce en el poder dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder atender así las necesidades colectivas de interés general.

Consecuentemente el contenido de los tributos o contribuciones es eminentemente económico, por eso entraña pagar una prestación pecuniaria, que excepcionalmente puede ser en especie. Aunado a esto hay que mencionar que también se reconoce como elemento fundamental de los tributos la coerción por parte del Estado, haciendo a las mismas, prestaciones obligatorias y no voluntarias. Ahora bien, los tributos o contribuciones encuentran su principal fundamentación en nuestra Carta Magna, básicamente en los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y XXIX, 117 fracciones III a la VII y 118. De estos preceptos se desprende que el Congreso de la Unión tiene poderes exclusivos para

¹⁶ Arrijo Vizcaino, Adolfo. op. cit. pág. 87

establecer tributos en algunas materias, pero también las entidades federativas tienen facultades concurrentes y limitaciones sobre algunas materias específicas. Esto significa que existe una distribución de poderes y competencias tributarias que parten de la misma Constitución.

Como nuestro objetivo no es referirnos a las contribuciones en particular, señalaremos solamente los caracteres que tienen los tributos o contribuciones en general, para lo cual seguiremos a Francisco de la Garza, quien los resume de la siguiente manera:

17

a) **Carácter Público.**- Se considera que el tributo tiene un carácter público derivado del hecho de que pertenece precisamente al Derecho Público, toda vez que son ingresos que el Estado percibe en ejercicio de su potestad tributaria y con fundamento en las atribuciones que le confiere la Constitución.

b) **Es una prestación en dinero o en especie.**- Esto significa que los tributos implican la relación de prestaciones a favor del Estado por parte de los contribuyentes, las cuales comúnmente son de carácter pecuniario, además de que son las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado dada su naturaleza monetaria. No obstante, es posible que los tributos consistan en prestaciones en especie aunque esto es menos frecuente.

c) **Es una obligación ex-lege.**- Lo cual quiere decir que los tributos deben basarse en el principio de legalidad enunciado con las palabras "nullum tributum sine lege", que se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional. Esto básicamente significa que ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto por las leyes impositivas, especialmente la Ley de Ingresos.

A mayor abundamiento, es pertinente decir que los tributos al implicar obligaciones jurídicas tienen como característica la coactividad. Por lo tanto, en caso de que no se cumplan voluntariamente por parte de los contribuyentes, lo serán coactivamente mediante la fuerza del Estado.

¹⁷Garza, Sergio Francisco de la. op. cit. págs. 322 a 326.

d) Es una relación personal, de derecho, obligatoria.- El tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: por un lado está el acreedor que en este caso es el Estado, quien tiene derecho a exigir la prestación y por el otro lado, el deudor del tributo, que es el contribuyente en particular, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie. Con esto se establece una relación personal, que a su vez implica una relación de derecho y no una relación de poder, además constituye una relación obligatoria y no una relación de carácter voluntario.

e) Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.- Mediante los tributos el Estado obtiene una gran parte de sus ingresos, con los cuales puede realizar los gastos necesarios para cumplir sus funciones. Por esta razón se establece en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, que existe la obligación de contribuir para los gastos públicos. En base a esto si una contribución no está siendo destinada a los gastos públicos está fuera de los requisitos que se deben cumplir de acuerdo con nuestra Carta Magna, lo que naturalmente implica que esa contribución no tiene el debido fundamento legal y por lo tanto puede ser impugnada por los contribuyentes a través del Juicio de Amparo.

f) En principio los recursos que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados.- Relacionando esto con la anterior característica de los tributos, puede decirse que los recursos que obtiene el Estado a través de los tributos no debe tener una afectación especial a gastos determinados, sino que ingresan a formar un fondo común y que sirven para financiar todas las erogaciones. En relación con esto la última parte del primer párrafo del artículo primero del Código Fiscal de la Federación establece que "sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico". Si no existe dicha ley no podrá haber entonces esos gastos específicos, con lo cual las contribuciones habrán de destinarse entonces al gasto público en general.

g) Deben ser justos.- Las contribuciones o tributos deben ser justos, para lo cual es necesario que se cumplan los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental. En efecto, si bien es cierto que se establece en el precepto invocado la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del D.F. Estado y Municipio, también es cierto que debe hacerse "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Si esto se cumple estaremos ante la presencia de tributos justos, pero si no, podrá hablarse entonces de tributos injustos que naturalmente provocan la inconformidad de los contribuyentes, quienes en este caso

pueden optar por la impugnación de los tributos, o bien, simplemente pueden realizar conductas ilícitas que los hacen incurrir en la defraudación fiscal.

En relación con esto último cabe enfatizar que el aspecto sociológico de la actividad financiera reviste gran importancia, en este caso en cuanto a tributos se refiere, los cuales si no cumplen con la característica de ser justos producirán un impacto de especial trascendencia social al afectar a los contribuyentes, de ahí que el Estado debe cuidar este aspecto social de los tributos.

4.- LA OBLIGACION FISCAL.

En relación con la obligación fiscal existe una diversidad de opiniones entre los diferentes tratadistas, sin embargo, en términos generales se aceptan dos tipos de obligaciones que tienen naturaleza fiscal, por ejemplo una de ellas surge cuando el contribuyente debe pagar una cantidad de dinero al Estado cuando se ha ubicado en el hecho generador de un tributo. Pero por otro lado existen también obligaciones fiscales que pueden estar a cargo del mismo contribuyente o de terceras personas, en este último caso el contenido de las obligaciones es de naturaleza administrativa o de política tributaria.

Para poder distinguir las obligaciones antes referidas es necesario recurrir a su objeto. Cuando la obligación fiscal implica el pago de los tributos el objeto siempre será una conducta de dar, en este caso entregar la cantidad de dinero al Estado. En el segundo tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer, por ejemplo presentar declaraciones o avisos, llevar una contabilidad, etc., también el objeto puede ser un no hacer, tal sería el caso de no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados o no adquirir mercancía de la cual no se acredite su estancia legal en el país; asimismo, el objeto puede ser una conducta de tolerar, por ejemplo, admitir inspecciones o visitas domiciliarias que realicen las autoridades fiscales. Se puede decir que las obligaciones de hacer están relacionadas con la determinación de los créditos fiscales, las de no hacer con la prevención de la defraudación fiscal y las de tolerar con la represión a dicha defraudación.

Raúl Rodríguez Lobato expresa que: "A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se alude a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, que

no se exprese la calificación de sustantiva o formal, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal".¹⁸

Para evitar confusiones, a la obligación fiscal sustantiva que es a la que estaremos refiriéndonos en este apartado, la llamaremos obligación tributaria, por ser este además el término más aceptado por la doctrina.

La obligación fiscal o tributaria puede ser definida como la relación jurídica que se establece entre el Estado y un contribuyente, por la cual este último debe cumplir con una prestación que generalmente es pecuniaria, pero por excepción puede ser en especie.

Para entender más lo relativo a la obligación tributaria es pertinente señalar, como lo hace Emilio Margain Menaoutou, que existe una diferencia entre relación tributaria y obligación tributaria, ya que se trata de conceptos distintos, pues es posible que exista una relación tributaria, sin que por ello tenga que haber necesariamente una obligación tributaria. Sostiene el autor mencionado que "la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y al sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación".¹⁹

Explicando lo anterior, el mismo autor señala que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge entre ella y el Estado relaciones tributarias, pues se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley, para que nazca la obligación tributaria, tal sería el caso de aquellas personas, físicas o morales, que clausuran su negocio después de algunos años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación tributaria, habida cuenta que jamás obtuvieron una utilidad gravable. Otro ejemplo en donde hay relación tributaria sin haber obligación fiscal lo encontramos entre los contribuyentes con exención

¹⁸Rodríguez Lobato, Raúl. op. cit. pág. 109.

¹⁹Margain Menaoutou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Edit. Porrúa, novena edición, México, 1989, pág. 282.

fiscal y el Estado, en este caso existen relaciones tributarias, pero mientras subsista la exención no surgirá la obligación de tributar.

Con lo anterior se puede apreciar que la relación tributaria implica obligaciones para las dos partes, en cambio la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, es decir, de los contribuyentes, pero nunca establece créditos que deba pagar el sujeto activo, o sea el Estado.

En términos generales, toda obligación jurídica tiene como elementos esenciales dos sujetos, acreedor y deudor y un objeto. Sin embargo, entre la obligación fiscal y la obligación del Derecho Privado existen las siguientes diferencias que iremos señalando siguiendo a Margain Manautou.²⁰

a) la obligación tributaria pertenece al Derecho Público, es decir, siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho, en cambio, la obligación civil o del Derecho Privado encuentra su principal regulación conforme a las normas de esta rama del Derecho, aunque en ciertos casos se encuentra supeditada para su cumplimiento en normas de Derecho Público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos de Derecho Civil.

b) La obligación tributaria tiene su fuente únicamente en la ley, mientras que la obligación del Derecho Privado no siempre se basa en la ley, ya que puede surgir de un contrato, de un delito o de un acto jurídico unilateral.

c) En la obligación tributaria el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado, en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser además del Estado, un particular.

d) En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida en la obligación del Derecho Privado, tal sería el caso de las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de las de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica.

²⁰Margain Manautou, Emilio. op. cit. págs. 239 y 240.

e) El objeto de la obligación tributaria es único y siempre consiste en dar, en cambio, el objeto de la obligación del Derecho Privado puede consistir en dar, hacer, no hacer o tolerar.

f) La obligación tributaria por ser de dar sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie, en la obligación de dar del Derecho Privado la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

g) La obligación tributaria tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos, a diferencia de la obligación del Derecho Privado, cuya finalidad puede ser muy diversa y en ningún momento tiene que ver con los gastos públicos.

h) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo, mientras que la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, o bien sólo al deudor cuando se trata de un acto jurídico unilateral e inclusive la obligación puede surgir de la ley como en los casos de la patria potestad o la tutela legítima.

i) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo, a diferencia de la obligación del Derecho Privado, el tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación.

Lo expuesto pone de manifiesto que existen diferencias claras entre la obligación tributaria y la obligación del Derecho Privado, pero en donde coinciden es en la existencia de los sujetos activo y pasivo y del objeto, aunque como ya se indicó existen rasgos característicos para la obligación tributaria.

Para tener una secuencia es necesario referimos ahora a los sujetos que intervienen en la obligación tributaria. El sujeto activo siempre será el Estado, que de acuerdo con nuestra Constitución esta calidad recae sobre la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios. Fuera de estos organismos ninguna otra corporación o entidad puede ser acreedor a créditos fiscales.

Como sujeto activo de la obligación fiscal, el Estado tiene como principal atribución la de exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente. Esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como algún acreedor en materia del Derecho Privado, en donde sí es posible renunciar a exigir el cumplimiento de la obligación. Sin embargo, de acuerdo con nuestra legislación fiscal vigente es posible que el estado declare extinguida total o parcialmente la obligación fiscal, en casos o situaciones extraordinarias que afecten gravemente a la sociedad. Este supuesto está previsto en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que faculta al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Por lo que respecta al sujeto pasivo de la obligación tributaria, encontramos que tiene este carácter la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor de fisco.

En relación con esto se dice que el sujeto pasivo no sólo es la persona que efectivamente paga el tributo sino que en ocasiones es una persona diferente. Esto sucede cuando se presente el efecto de la traslación del impuesto, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y existe además un sujeto pagador, quien es la persona que sufre la incidencia del tributo debido a la traslación del mismo, al primero se le conoce como contribuyente de derecho y al segundo contribuyente de hecho.

Al respecto Mario Pugliese expresa que "sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas. Decimos "jurídicamente" para indicar que el derecho tributario, a diferencia de la teoría financiera, se preocupa solamente del contribuyente de derecho y se desinteresa del contribuyente de hecho, que puede, como se sabe, no coincidir con el primero por el fenómeno de la traslación de los tributos. Así, cuando la traslación se quiere y prevé por el legislador (ejemplo: en el caso del impuesto italiano sobre ingresos mercantiles) la figura del contribuyente real no tiene ningún relieve para el derecho tributario, como veremos, y sólo ofrece relaciones accesorias, extrañas a los elementos

constitutivos de la obligación restringida al vínculo directo entre el Estado y el contribuyente de derecho".²¹

Sin embargo, como no es nuestro objetivo abundar sobre los aspectos fiscales sino sobre la trascendencia social que éstos implican, sobre todo cuando se incurre en la evasión fiscal, lo que si conviene tratar es lo concerniente a la capacidad de pago del sujeto pasivo, misma que en este caso implica la posibilidad de ser titular de relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles y es obvio que dependiendo de algunas circunstancias, la capacidad de pago será diferente para algunos contribuyentes.

Para entender lo relativo a la capacidad de pago de los contribuyentes es necesario referirnos al presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia y al hecho generador del tributo.

Por presupuesto de hecho se entiende la descripción hipotética que se hace en las normas, la cual al realizarse dará lugar al nacimiento de una obligación tributaria.

En relación con la hipótesis de incidencia, Quintana Valtierra y Rojas Yáñez dicen que "describe de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo".²²

Agregan los autores citados que ese presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia puede ser estudiada desde distintos puntos de vista, es decir, en sus aspectos legal, personal, material, temporal, espacial y mesurable.

El aspecto legal implica que toda hipótesis de incidencia ha de estar prevista por la ley impositiva.

En los aspectos personales tenemos que en la hipótesis de incidencia se debe determinar el aspecto subjetivo de la obligación tributaria, estableciéndose un nexo entre la hipótesis y los sujetos de la obligación, en razón de un hecho generador.

²¹ Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez, Edit. Porrúa, segunda edición, México, 1976, págs. 170 y 171.

²² Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. op. cit. pág. 89.

En el aspecto material habrán de tomarse en cuenta los hechos tributarios relevantes que pueden ser establecidos para tributar, como pueden ser la percepción de ingresos, la propiedad o posesión de bienes, el consumo de bienes y servicios, etc.

En cuanto a los aspectos temporales, la hipótesis de incidencia debe señalar el momento en que se considerará consumado el hecho generador. De acuerdo con esto los hechos temporales pueden ser instantáneos, los que suceden en un lapso determinado, o pueden ser periódicos, los que se prolongan a través de un tiempo, por ejemplo mensual, anual, etc.

El aspecto espacial se refiere a que en la hipótesis de incidencia se deben de precisar las circunstancias de lugar, es decir, determinar en que territorio ha de considerarse como producido el hecho imponible. Esto es importante para determinar quien será el acreedor que tenga derecho a recaudar un tributo.

Los aspectos mesurables están relacionados con la base imponible o parámetros que deben determinarse en la hipótesis de incidencia.

Se considera que la base imponible se refiere a la medida de la hipótesis de incidencia que se expresa en dinero, mientras que el parámetro comprende medidas no expresadas en dinero. A este respecto cabe decir que los elementos de la base imponible son la tarifa y las deducciones. La primera está formada por el conjunto de tipos o partes alícuotas, deducciones, incrementos o decrementos, es decir, comprende todas las partes que sirven para que se calcule el impuesto; a la tarifa también se le conoce como tasa. Las deducciones son el conjunto de gastos realizados por el contribuyente para producir la riqueza a la que se aplicará el impuesto.

Ahora bien, es importante que exista una proporción entre la capacidad económica de los contribuyentes y la base imponible, pues si esto no es así estaremos en presencia de tributos injustos, que como ya se ha dicho originan el descontento de las personas obligadas a pagar el tributo, quienes lo impugnarán o incurrirán en la defraudación fiscal.

Para completar lo dicho sobre el presupuesto de hecho ó hipótesis de incidencia, hay que agregar que cuando la misma se cumple o se produce en la realidad surge lo que se conoce como hecho generador, lo cual es importante porque a partir de ese momento nace la obligación de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo, para verlo

con un ejemplo puede mencionarse la ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, donde se establece el impuesto predial; la hipótesis de incidencia se encuentre en el supuesto que establece el tributo e los cargos de los propietarios o poseedores de inmuebles, el hecho generador se produce cuando una persona adquiere la propiedad o la posesión de un inmueble, pues es en ese momento en que surge la obligación de pagar un tributo.

Al nacer una obligación tributaria con base en la ley, ésta debe señalar cual es el objeto del gravamen, o sea, que es lo que se grava concretamente. El objeto del gravamen, no es otra cosa que el objeto del tributo el cual es la realidad económica sujeta a imposición, por ejemplo, la renta obtenida, la producción de bienes, la circulación de la riqueza, el consumo de servicios, etc.

En relación con esto último es necesario hacer referencia a la fuente del tributo, que es la actividad económica gravada y en donde se deben precisar los objetos concretos que serán materia del tributo, por ejemplo la actividad industrial como fuente del tributo puede ser y de hecho lo es una actividad económica gravada y de la misma fuente, los objetos concretos gravables son la producción, la distribución y el consumo de los bienes materiales involucrados en la actividad industrial.

Para terminar este apartado conviene mencionar el aspecto sociológico relacionado concretamente con la obligación tributaria, que en este caso se encuentra específicamente en la relación que se establece entre el Estado como sujeto activo y los contribuyentes como sujetos pasivos, entre los cuales debe existir una relación adecuada determinada por el establecimiento de bases imponibles justas que estén de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes, pues de lo contrario se originarán repercusiones sociales negativas, pues por un lado los contribuyentes de alguna manera dejarán de cumplir con su obligación tributaria y por el otro lado el Estado se verá afectado con menos ingresos para sufragar sus gastos públicos. Es así como el aspecto sociológico reviste especial trascendencia en materia tributaria.

5. - ETAPAS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA.

La actividad financiera del Estado comprende básicamente tres etapas que son: a) La obtención de los ingresos públicos; b) La gestión y administración de los ingresos y bienes del Estado y c) Las erogaciones o gastos públicos.

La mayoría de los tratadistas que abordan este tema consideran que existe una íntima relación entre los ingresos del Estado y los gastos públicos y que esto constituye la parte medular de la actividad financiera del Estado, inclusive estiman que se trata de una sola actividad que puede quedar englobada en lo que se conoce como presupuesto general de la federación. Por esta razón estudiaremos las etapas antes aludidas siguiendo el siguiente orden:

1) Ingresos del Estado; 2) Gastos públicos; 3) Contabilidad pública y el control de la actividad financiera. Naturalmente esto último tiene que ver con la gestión y administración que realiza el Estado de los fondos públicos.

Andrés Serra Rojas menciona que en la doctrina administrativa, la denominación del presupuesto comprende los dos actos esenciales de la actividad financiera del Estado: cuando se determinan los impuestos y cuando se fijan los gastos públicos, señala que con frecuencia se alude a la "Ley de Ingresos" y al "Presupuesto de Egresos" como si se tratara de dividir una materia en dos grandes secciones que no guardan una necesaria relación económica y jurídica. Afirma el mismo autor que esa consideración no es precisa ya que nuestra propia Constitución sigue la corriente doctrinal al contemplar el presupuesto general como una prevención de ingresos y egresos. Por lo mismo dice que: "El presupuesto en su sentido tradicional es el conjunto de previsiones financieras de un ente público, en virtud de las cuales se precisan los gastos calculados que ha de realizar durante un periodo de un año y evaluar los ingresos probables, con los que se cubran aquellos gastos, provenientes de los particulares y de sus propios recursos.

También recibe el nombre de presupuesto el documento, estado o relación de los gastos e ingresos, la ecuación entre los mismos y el mantenimiento de su relación

necesaria. Un sentido más moderno del presupuesto lo convierte en parte integrante del plan económico del Estado o programa de toda la actividad gubernamental".²³

Sin lugar a dudas el presupuesto del Estado comprende tanto sus ingresos como sus gastos lo cual es corroborado además con las facultades que se le atribuyen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que ahora tiene a su cargo no sólo lo relativo a los ingresos sino también lo concierne al gasto público, según se puede apreciar en las facultades que se señalan, en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, de donde transcribimos las que tienen que ver con nuestro tema.

" Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal.

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

XIV.- Proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional.

XV.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República.

²³ Serra Rojas, Andrés. op. cit. pág. 22.

XVII.- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos".

Evidentemente que gran parte de la actividad financiera la realiza la Secretaría antes referida, la cual inclusive lleva a cabo actividades de gestión y administración, sin embargo es posible separar las etapas de la actividad financiera, como ya se ha mencionado, en ingresos, egresos, administración y gestión.

Antes de considerar en particular cada una de esas etapas cabe mencionar que en las mismas intervienen algunos órganos administrativos y funcionarios. En relación con esto, Alfonso Cortina dice que los órganos y funcionarios administrativos en general y los órganos y funcionarios de la administración financiera en particular no pueden ser vistos como dos categorías distintas, pues no existen distinciones jurídicas entre ellos, ya que ambos son integrantes de la estructura jerárquica del Estado, además los funcionarios no dejan de ser personas físicas a quienes se ha atribuido competencia legal para exteriorizar la voluntad del Estado. No obstante esto, el autor mencionado indica que deben precisarse las siguientes aclaraciones: "a) Cuando se habla de órganos y funcionarios fiscales, se está haciendo referencia a los que intervienen en la fase oficiosa del procedimiento formativo de la obligación tributaria o a los que colaboran en los actos coincidentes con su cumplimiento o extinción. Los órganos de la fase contenciosa y sus funcionarios, aún cuando colocados dentro del marco de la administración pública, tienen atribuciones y funciones de naturaleza jurisdiccional, como después veremos.

b) Se excluye de la categoría de órganos y funcionarios fiscales a los organismos descentralizados, a las empresas de participación estatal y a quienes intervienen en su administración. Para excluirlas como órganos y como funcionarios existen evidentes razones, entre las que es bastante mencionar la de que tienen una personalidad distinta de la del Estado".²⁴

Ahora bien, por lo que respecta a la primera etapa de la actividad financiera del Estado referente a los ingresos públicos, hay que mencionar que para que tengan plena validez y fundamentación deben estar precisados en la Ley de Ingresos. En relación con esto, Gabino Fraga comenta que "para la expedición de la Ley de Ingresos se requiere un estudio de las condiciones particulares económicas del país y de las posibilidades que haya

²⁴Cortina Gutiérrez, Alfonso. Estudio preliminar en la Obra de Mario Pugliese. op. cit, pág. 53 y 54.

de satisfacer la carga del impuesto, haciendo una estimación probable de su rendimiento ya que dichos ingresos deben ser bastante para cubrir el presupuesto de egresos".²⁵

En esta materia encontraremos una vez mas la importancia que tiene el aspecto sociológico, ya que para la fijación de los ingresos públicos es necesario tomar en cuenta la situación económica del país y esto no puede hacerse sin que a su vez se tomen en consideración las condiciones sociales y concretamente la capacidad económica que tienen los contribuyentes en base a su entorno social actual. De ahí que la Ley de ingresos debe ser congruente no sólo con el presupuesto de egresos sino con el equilibrio general determinado por las fuerzas sociales existentes en nuestro país.

Un principio fundamental para el establecimiento de los ingresos es que deben ser destinados a los gastos públicos, lo que manifiesta una vez más la estrecha relación entre las dos primeras etapas de la actividad financiera, ingresos y egresos.

En cuanto a los egresos del Estado o gastos públicos no existe una definición legal de los mismos, no obstante en la doctrina administrativa y fiscal se han dado algunos conceptos, por ejemplo, Andrés Serra Rojas dice que "el gasto público esta constituido por el conjunto de los egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas, etc., y en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social. El documento que contiene la enumeración de esos egresos se denomina: Presupuesto de Egresos de la Federación".²⁶

Es importante destacar que los gastos públicos no solamente deben estar destinados a cubrir los servicios públicos y a satisfacer las funciones de las entidades administrativas, sino que también debe tomarse en cuenta la realización de un Plan de Desarrollo que involucre la justicia y el progreso social. Esto se confirma con las facultades que se le confieren al Secretario de Hacienda y Crédito Público, entre las que están las señaladas en las fracciones II y III del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que textualmente dispone: "Artículo 6.- El secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

II.- Someter a la consideración y, en su caso, aprobación del Presidente de la República, el Plan Nacional de Desarrollo y los programas especiales que le encomiende el Ejecutivo

²⁵ Fraga, Gabiao. Derecho Administrativo. Edit. Porrúa, vigésima edición, México, 1980, pág. 319.

²⁶ Serra Rojas, Andrés, op. cit. pág. 97.

Federal, así como coordinarse con la Secretaría de Desarrollo Social en los aspectos de su competencia, en materia de autorización de acciones e inversiones convenidas con los gobiernos locales y municipales tratándose de planeación nacional y regional.

III.- Formular, para aprobación del Presidente de la República, el Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo, el Programa Operativo Anual de Financiamiento y el Programa del Gasto Público Federal conforme a la política del Gobierno Federal en las materias a que se refiere la fracción anterior y dirigir la ejecución de los mismos para apoyar el Plan Nacional de Desarrollo, así como evaluar sus resultados".

Consecuentemente el Programa de Gasto Público no debe ser considerado de manera aislada sino como una parte de la política del Gobierno Federal, mismo que habrá de tomar en cuenta las repercusiones sociales que puedan surgir.

Por su parte, Emilio Mergin Mensautou señala que los gastos públicos deben reunir las siguientes características: a) Que la erogación sea hecha a través de la administración activa para lo cual sólo existe la obligación de cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión.

b) Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la Administración Federal.

c) Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos, o bien, determinado por la ley posterior.

d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo, lo que significa que la Administración sólo puede gastar hasta el mérito de lo previsto en cada renglón del presupuesto de egresos. En base a estas características el autor mencionado escribe lo siguiente: "por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto".²⁷

De manera complementaria hay que agregar que se señalan como reglas fundamentales aplicables al presupuesto de egresos las siguientes:

²⁷Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. op. cit. pág. 105.

1) **Universalidad.**- Consiste en que todas las erogaciones deben ser consideradas en el presupuesto, según lo dispone el artículo 126 Constitucional.

2) **Unidad.**- Significa que debe haber un sólo presupuesto de egresos de la Federación, lo que permite apreciar con exactitud las obligaciones y gastos del poder público federal.

3) **Especialidad.**- Quiere decir que las autorizaciones presupuestales no deben darse por partidas globales sino detallando para cada caso el monto del crédito autorizado.

4) **Anualidad.**- La duración del presupuesto de egresos habrá de ser por un año, de tal manera que las prevenciones que contiene deben referirse a las necesidades que dentro de ese año se requiera satisfacer.

Por lo que respecta a la etapa de gestión y administración, como ya se mencionaba, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene ingerencia en la misma, ya que debe llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal. Es decir, corresponde a dicha Secretaría realizar tareas de administración y gestión consistentes por ejemplo en evaluar y vigilar el cumplimiento del ejercicio fiscal anual relacionado con el gasto público.

En virtud de que nuestro objetivo no es abundar sobre los conceptos fiscales sino desarrollar el aspecto sociológico de la actividad financiera del Estado, sólo precisaremos que la trascendencia actual que tiene la influencia social en la materia tributaria es mucha, toda vez que estamos viviendo una época de crisis con diversas repercusiones como son el desempleo, inflación y en general carencia de recursos económicos. Todo esto hace necesario un equilibrio en la política fiscal del Estado, pues si no existe correspondencia entre ingresos, egresos, capacidad económica de los contribuyentes y méritos de los impuestos, es evidente que surgirán, problemas de diversa índole, entre ellos el de la defraudación fiscal, ya que algunos contribuyentes tienen como reacción social cuando se ven presionados por diferentes medios, incurrir en conductas delictivas. Es así como nuestro tema tiene vigencia y especial actualidad y para entenderlo más procederemos en el capítulo siguiente a tratar de manera específica lo concerniente a la defraudación fiscal.

CAPITULO SEGUNDO

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

1.- CONCEPTOS Y PRESUPUESTOS DEL HECHO.

El delito de defraudación fiscal surge en nuestro Derecho Positivo a fines de la década de los años cuarentas, concretamente en 1947, teniendo como antecedentes dos hechos relevantes. El primero lo encontramos en el Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947, en donde el Presidente de la República en turno, expresó que las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal, asimilándola a un verdadero delito, según lo releta Eduardo Johnson Okhuysen, quien también menciona el segundo antecedente importante que fue la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada en la ciudad de México en el mismo año antes indicado.

Agrega dicho autor que: "las conclusiones a que se llegaron, motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes: 1.- una hacienda pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes; 2.- es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad; 3.- el fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes 4.- unificación y simplificación de diversos impuestos; 5.- en principio cada causante no debe pagar sino un impuesto y 6.- se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco".²⁸

²⁸ Johnson Okhuysen, Eduardo. Defraudación Fiscal, en Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, segunda edición, México, 1987, págs. 857 y 858.

Señala el autor citado que una consecuencia directa del punto 6º de la anterior declaración de principios, fue la expedición de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, la cual tenía por objeto elevar la categoría de delito de fraude al fisco, imponiendo sanciones corporales.

Dicha Ley tuvo poca vigencia, pues para fines de 1948 se efectuaron algunas reformas al Código Fiscal de la Federación, incluyéndose en el título sexto, los delitos fiscales, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo quinto del título mencionado.

Posteriormente, el Código Fiscal publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 19 de enero de 1967, establece un concepto de defraudación fiscal, que fue modificado por el Código Fiscal que entró en vigor el 1º de enero de 1983.

Actualmente, el delito de defraudación fiscal se encuentra previsto en el artículo 108 del ordenamiento legal antes invocado. Por su parte, el artículo 109 del mismo cuerpo legal establece conductas equiparables a la defraudación fiscal. Por ser los preceptos modulares que servirán de base para nuestro estudio, los transcribimos a continuación:

"Artículo 108 .- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N\$100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones".

"Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

1.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un

ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II.- Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiera retenido o recaudado.

III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV.- Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales."

El concepto de defraudación fiscal adopta el elemento esencial que caracteriza al fraude consistente en el engaño o aprovechamiento del error. Naturalmente, en lugar de referirse a hacerse ilícitamente de una cosa o alcanzar un lucro indebido, establece la

omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En relación con esto, Manuel Rivera Silva dice que: "Con criterio amplio la defraudación fiscal (a la que la ley de 'defraudación impositiva' denominaba Defraudación Impositiva) cabe en el fraude, pues la omisión del pago total o parcial de las contribuciones entraña hacerse ilícitamente de una cosa y el obtener un beneficio en perjuicio del fisco equivale a alcanzar un lucro indebido. Sin embargo, ahora ya cuenta con una definición más precisa (la del Código Fiscal de la Federación) en la que se le alude con claridad a las omisiones contributivas o beneficios que pueda obtener el infractor."²⁹

En base a esto, cabe decir que con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal, se podía proceder en contra del contribuyente con fundamento en el fraude genérico previsto por el artículo 386 del Código Penal.

Por otro lado, es pertinente hacer una breve referencia a los conceptos de evasión y elusión fiscal. El primero de ellos se utiliza como sinónimo de la defraudación fiscal, ya que implica burlar o dejar sin efectos las disposiciones de la ley, valiéndose de artificios o maquinaciones con los que se evita el pago de las contribuciones, con perjuicio de la Hacienda Pública, es decir, el contribuyente no cumple con sus obligaciones impositivas, no obstante que se encuentra obligado a hacerlo, ubicándose fuera del marco de la ley.

²⁹ Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1984, pág. 120.

En cuanto a la elusión fiscal cabe decir que se trata de una conducta no delictiva, toda vez que en este caso el contribuyente tampoco cumple con sus obligaciones tributarias, pero lo hace utilizando lagunas existentes en la ley, es decir, situaciones no previstas en la misma, partiendo de uno de los principios generales del derecho: "Lo que no está prohibido por la ley, está permitido", consiguiendo eliminar o reducir la obligación fiscal, pero sin que constituya evasión fiscal.

Ahora bien, conviene dejar claro que la defraudación es un delito fiscal, en contraste con las llamadas infracciones fiscales que también se encuentran previstas en el Código Fiscal de la Federación, efectivamente, este ordenamiento legal consagra en el título IV a las infracciones y delitos fiscales. El capítulo I se dedica a las infracciones y el II a los delitos fiscales. De las disposiciones contenidas en ambos capítulos, se deduce que una de las distinciones fundamentales entre infracción y delito es que, las primeras se sancionan con multas, en cambio para los delitos se aplican penas privativas de libertad. Como se hace en el caso de la defraudación fiscal.

Miguel Angel García Domínguez dice al respecto lo siguiente "Infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal."³⁰

Como puede apreciarse en esta definición, lo que caracteriza a la infracción fiscal es la sanción pecuniaria que se impone, lo cual se corrobora con el párrafo primero del artículo 70 del Código Fiscal que dice: "La aplicación de las multas, por infracciones

³⁰ García Domínguez, Miguel Angel. Derecho Fiscal - Penal. Las infracciones y las multas fiscales, Editorial Porrúa, México, 1994, pág. 137.

a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."

No obstante lo anterior, debe aclararse que se admite la posibilidad de que no se aplique la pena de prisión en varios delitos fiscales, incluyendo la defraudación, debido a que los procesos "se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera", según se dispone en el artículo 92 del Código Fiscal.

Existe otra distinción entre infracción y delito fiscal, apuntadas por Francisco de la Garza, quien expresa que: "se ha señalado una diferencia entre las figuras delictivas y las meras infracciones en cuanto que mientras que en los delitos el legislador (en México a través de la supletoriedad del código penal) aceptó los grados de ejecución anteriores a la consumación esto es, la tentativa y la frustración y no se castiga. Excepción en el contrabando que se castiga en grado de tentativa tanto como delito como infracción"³¹

A mayor abundamiento, hay que mencionar que la defraudación fiscal por ser un delito, es una conducta típica, antijurídica y culpable, consistente en engaños o aprovechamiento de errores, que originan la omisión total o parcial del pago de alguna

³¹ Garza, Sergio Francisco de la. op. cit. pág. 907.

contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, sancionada con pena privativa de libertad.

En los siguientes incisos analizaremos los elementos del delito de defraudación fiscal, pero antes conviene precisar que dadas sus características y en comparación con el delito de fraude, constituye un delito del orden federal.

En efecto, la Constitución Política establece en su artículo 73, fracción XXI, que el Congreso tiene facultad "para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deben imponerse". Lo anterior representa el fundamento constitucional en virtud del cual el Congreso de la Unión puede fijar los delitos en contra de la Federación, lo que en materia fiscal se ha llevado a cabo por medio del Código Fiscal de la Federación.

Consecuentemente, la defraudación fiscal es un delito federal, no sólo por estar ubicado en un ordenamiento legal federal, sino también porque atenta contra el Fisco Federal. En la especie, encontramos que en el delito de defraudación fiscal, el sujeto activo es el contribuyente que mediante el engaño o aprovechamiento del error logra su objetivo "con perjuicio del fisco federal", es decir, el sujeto pasivo viene a ser el Gobierno Federal. En relación con esto, Abdón Hernández Esperza ha dicho que: "En cuanto al sujeto pasivo, éste lo es el Estado. El sujeto pasivo de los delitos es el titular del derecho lesionado, por lo que si el titular del derecho es el Estado, éste debe ser el sujeto pasivo. Es necesario precisar en este caso, que el engañado o aquél de cuyo error se aprovecha el sujeto activo no es el fisco, ni el Estado; lo es la persona física, el funcionario o funcionarios dentro de cuya competencia está la función de precisar los créditos fiscales, los sujetos obligados para efectuar la recaudación. Consecuentemente,

el sujeto engañado y el sujeto pasivo no son una y la misma persona , ya que sólo el Estado puede ser sujeto pasivo del delito".³²

Resulta interesante el comentario relativo a que el sujeto engañado y el sujeto pasivo no son la misma persona, lo cual es cierto, pero también es cierto que el sujeto pasivo en la defraudación fiscal es el Estado o Federación, o utilizando los términos del Código Fiscal, el sujeto pasivo es el "fisco federal", lo cual hace que el delito en comento sea de orden federal.

Además, cabe decir que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que establece los requisitos de procedibilidad en materia de delitos fiscales, entre los que se encuentra la defraudación fiscal, menciona al Ministerio Público Federal, como un órgano que tendrá parte en el inicio del procedimiento penal que se suscite con motivo de dichos delitos. Como requisito de procedibilidad concreto está la querrela que debe formular la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo que se enfatizará más adelante.

Lo anterior, aunado a todo lo ya expuesto, deja ver claramente que el delito de la defraudación fiscal, de acuerdo con su ubicación, características y requisitos de procedibilidad penal, es a todas luces un delito del orden federal.

Para finalizar este apartado y previo al estudio del elemento objetivo de la defraudación fiscal, debe mencionarse que existen presupuestos del hecho, los cuales constituyen el conjunto de condiciones de carácter necesario, de naturaleza jurídica o material, preexistentes a la conducta o al hecho cuya ausencia trae como consecuencia

³² Hernández Esparza, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático. Ediciones Botas, México, 1962, pág. 97.

que la conducta o el hecho sean intrascendentes para el derecho penal. "Cuando nos referimos a un presupuesto de la conducta o hecho estamos en presencia de un elemento jurídico o material, previo a la realización de la conducta o hecho y necesario para la existencia de la misma."¹¹

En la defraudación fiscal existen presupuestos del hecho que en este caso vienen a ser las obligaciones tributarias que tiene el contribuyente. Esto significa que para que exista el delito en estudio, es condición necesaria que haya primeramente la obligación tributaria a cargo del contribuyente, quien al omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, motiva el surgimiento del delito. Por lo tanto, si no hubiera dicha obligación, como presupuesto del hecho ilícito, es obvio que no podría darse la conducta típica.

2.- EL ELEMENTO OBJETIVO.

El elemento objetivo del delito de defraudación fiscal comprende tres aspectos; la conducta, el resultado y el nexa causal, mismos que en la especie se traducen en: a) engaños o aprovechamiento de errores; b) omitir el pago total o parcial de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal y c) una relación de causalidad entre los dos aspectos anteriores. Necesariamente deben darse estos tres aspectos para que se integre el elemento objetivo del delito que nos ocupa, pues con uno que falte no podrá existir la defraudación fiscal.

La conducta consiste entonces, en engañar o aprovecharse de un error. Francisco González de la Vega explica dicha conducta, aún cuando se refiere al fraude,

¹¹ Hernández Eparza, Abdón. op. cit. pág. 81.

por la total coincidencia que tiene este aspecto con la defraudación fiscal, el comentario que hace es válido también para nuestro delito en estudio. "Por engañar a una persona debe entenderse la actitud mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, el engaño - mutación o alteración de la verdad - supone la realización de cierta actividad más o menos externa en el autor del delito; engaño es una acción falaz positiva. El aprovechamiento del error es, por el contrario, una acción negativa, mejor dicho, de abstinencia por parte del protagonista del fraude; supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso, de las circunstancias que recaen en los hechos o cosas objeto del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente, conociéndolo, se abstiene de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su finalidad dolosa. Lo común al 'engaño' y al 'aprovechamiento del error' es el estado mental en que se encuentra la víctima: una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos relacionados con el fraude".³⁴

Queda claro que tanto en el engaño como en el aprovechamiento del error, existe una conducta por parte del contribuyente. En el primer caso él conoce la verdad, por ejemplo, sabe cual es el monto de la contribución que debe pagar, no obstante, mediante maquinaciones y falsedades provoca una alteración de esa verdad para no pagar o sólo pagar una parte de la contribución correspondiente. En el aprovechamiento del error, el contribuyente también conoce la verdad y se da cuenta que hay una equivocación por parte de algún funcionario del fisco, así que actúa utilizando esa

³⁴ González de la Vega, Francisco. Derecho Penal Mexicano. Los delitos. Editorial Porrúa, décimo quinta edición, México, 1979, págs. 249 y 25.

equivocación para no pagar total o parcialmente sus contribuciones o para obtener un beneficio indebido perjudicando al fisco.

En cuanto al resultado, puede ser entendido como la consecuencia de la conducta que realiza el sujeto activo. En la defraudación fiscal esa consecuencia es la omisión total o parcial del pago de una contribución, o bien, la obtención de un beneficio al que no se tiene derecho, perjudicando con ello al fisco. Es decir, estamos en presencia de un resultado alternativo, porque finalmente se resume en el perjuicio que se causa al fisco.

Efectivamente, si no se paga alguna contribución se estará perjudicando al fisco y en el segundo supuesto se precisa que el beneficio indebido es con perjuicio del fisco. Por consiguiente, el resultado implica la lesión al objeto jurídico tutelado.

En términos generales, el objetivo o bien jurídico tutelado es todo bien o interés que requiere de la protección legal, lo que exige un castigo para la conducta ilícita que lesiona o pone en peligro dicho bien o interés. Mediante el Derecho Penal Fiscal y concretamente con la defraudación fiscal, lo que se protege es el interés del fisco, o dicho de manera más específica, el bien jurídico tutelado es la hacienda pública, el patrimonio del Estado.

A este respecto, Abdón Hernández Esperza ha dicho que: "El resultado jurídico en la defraudación fiscal es precisamente el daño o lesión que se causa al fisco. Al cometerse el delito se está menoscabando el patrimonio del Estado y consecuentemente se está causando un daño. Surge previamente la obligación fiscal, lo que significa un

crédito a favor del Estado aún cuando no sea exigible en ese momento, pero ya forma parte del activo de la hacienda pública, al ser exigible la obligación fiscal existe la obligación concreta del cumplimiento, por lo que, realizada la conducta típica se está causando una disminución en el patrimonio del Estado, toda vez que se trata de un crédito vencido y exigible. Así la omisión del pago del impuesto causa un daño al bien jurídicamente tutelado: el fisco.³⁵

Hay que puntualizar, como lo hace el autor citado, que en la defraudación fiscal existe un resultado jurídico y no material, lo cual es evidente por no haber mutaciones o cambios en el mundo exterior, es decir, no hay alteraciones físicas, psíquicas o fisiológicas. En consecuencia, el resultado en la defraudación fiscal es jurídico, traducido en el perjuicio que se causa al fisco.

Por lo que respecta al nexo causal, es necesario que la conducta del contribuyente esté ligada con el resultado a través de una relación de causalidad, de tal manera que se pueda atribuir el resultado a la conducta, quedando ésta como causa de aquél.

Francisco de la Garza comenta en relación con esto lo siguiente: "Por supuesto, las legislaciones tributarias penales exigen, a la par del Derecho Penal Común, que entre los actos u omisiones que constituyen la infracción y el resultado castigado por la ley exista una relación o vínculo de causalidad, de tal manera que el último sea una consecuencia de los primeros".³⁶

³⁵ Hernández Esparza, Abdón. op. cit. págs. 90 y 91.

³⁶ Garza, Sergio Francisco de la. op. cit. pág. 912.

Es evidente que si no existe la relación de causalidad entre el engaño o aprovechamiento del error y la ventaja económica que obtiene el contribuyente, con perjuicio del fisco, no podrá configurarse el delito de defraudación fiscal.

Para terminar lo referente al elemento objetivo del delito en cuestión, mencionaremos su clasificación en orden a la conducta y al resultado, siguiendo a Abión Hernández Esperza.³⁷

En orden a la conducta, el delito de defraudación fiscal es: un delito de acción cuando la conducta se expresa por un hacer positivo; es de omisión cuando la conducta se manifiesta mediante una inactividad, por ejemplo, a través del aprovechamiento del error.

También puede ser un delito unisubstantivo o plurisubstantivo. En el primer caso, por cuanto puede ser cometido por la realización de un solo acto; en segundo lugar, debido a su posible comisión mediante la realización de varios actos separados, pero unidos por su inclusión en una sola figura delictiva.

En orden al resultado, el delito de defraudación fiscal es de simple conducta o formal, por no tener un resultado material.

Por último, puede ser un delito instantáneo o continuado. En el primer supuesto, porque la consumación es instantánea, es decir, tan pronto se realiza la consumación, se agota el delito. Es un delito continuado porque pueden existir varios actos de igual naturaleza antijurídica que corresponden a un mismo tipo penal, o sea, afectan al mismo

³⁷ Hernández Esperza, Abión. op. cit. págs. 92 y 93.

objeto jurídico, pero están reunidos en una entidad o delito, por su unidad de propósito o por similitud de circunstancias y condiciones. A este respecto, el segundo párrafo del artículo 99 del Código Fiscal dispone que: "Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad". Es claro que esto resulta aplicable al delito de defraudación fiscal.

3.- LA TIPICIDAD.

Al abordar este tema lo primero que debemos hacer es distinguir entre tipo y tipicidad, pues si bien son conceptos muy relacionados no son la misma cosa. El tipo es la descripción de una conducta ilícita contenida en preceptos legales, si no existe un tipo penal, no podrá haber delito y por consiguiente no debe haber sanción alguna. Esta idea está consagrada como una garantía de seguridad jurídica en el párrafo tercero del artículo 14 constitucional, al establecer que: " En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata". En otras palabras, se establece el principio clásico "nullum crimen, sine lege", que para nuestros fines puede ser traducido de la siguiente manera: no hay delito sin tipo penal. Es decir, sin una descripción legal del delito, éste no puede existir.

Ahora bien, la tipicidad es la adecuación de una conducta concreta a la descripción legal del delito formulada en abstracto. Definiendo la tipicidad, Fernando Castellanos dice lo siguiente: "La tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el

legislador. Es, en suma, la adecuación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa. Para Celestino Porte Petit la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo. ³⁸

Lo anterior pone de manifiesto que no es lo mismo tipo y tipicidad, aunque ambos conceptos están muy relacionados a tal grado que uno depende del otro. Efectivamente, para que haya tipicidad debe haber primeramente un tipo penal. Esto es, primero se hace una descripción legal, abstracta, de un delito, después se hace la adecuación de una conducta concreta a esa descripción legal. Es posible que no haya dicha adecuación, entonces, habrá tipo penal, pero no tipicidad, misma que al no presentarse hará inexistente un delito.

Aplicando lo expuesto a nuestro tema, diremos que hay tipicidad en materia de defraudación fiscal, cuando un contribuyente engaña o se aprovecha de un error, omitiendo, total o parcialmente, el pago de una contribución u obteniendo un beneficio indebido, perjudicando con ello al fisco. Consecuentemente realiza una conducta que encuadra perfectamente en el tipo previsto por el artículo 108 del Código Fiscal.

Es pertinente mencionar que existen varias clasificaciones de los tipos penales, hechas desde diferentes puntos de vista. Sólo nos referiremos a las principales que tienen especial importancia para el delito de defraudación fiscal.

En primer lugar, tenemos que los tipos pueden ser normales y anormales. Fernando Castellanos los explica de la siguiente manera: "La Ley al establecer los tipos, generalmente se limita a hacer una descripción objetiva: privar de la vida a otro; pero a

³⁸ Castellanos, Fernando. *Lincamientos Elementales de Derecho Penal, Parte General*, Editorial Porrúa, vigésima edición, México, 1984, pág. 168.

veces el legislador incluye en la descripción típica elementos normativos o subjetivos. Si las palabras empleadas se refieren a situaciones puramente objetivas, se estará en presencia de un tipo normal. Si se hace necesario establecer una valoración, ya sea cultural o jurídica, el tipo será anormal. El homicidio es normal, mientras el estupro es anormal. La diferencia entre normal y tipo anormal estriba en que, mientras el primero contiene conceptos puramente objetivos, el segundo describe, además, situaciones valoradas y subjetivas".³⁹

Por su parte, Abdón Hernández Esperza hace referencia a los tipos penales antes descritos, especificando que el delito de defraudación fiscal está contenido en un tipo anormal. Esto es así porque los tipos anormales implican elementos normativos que salen del aspecto objetivo para entrar en valoraciones de carácter jurídico o culturales. Según agrega el mismo autor, dichos tipos anormales pueden contener "elementos típicos subjetivos del injusto, es decir, referencias a la situación psicológica del sujeto activo en cuanto manifiesta su estado anímico. En orden a esta clasificación, el delito de defraudación fiscal puede considerarse como un tipo anormal."⁴⁰

De acuerdo con lo anterior, el delito de defraudación fiscal puede considerarse como un tipo anormal habida cuenta que dentro de su descripción encontramos elementos subjetivos y normativos, lo que sucede cuando se habla de "engaño" y "contribución", ya que son elementos que requieren una valoración, lo que hace de la defraudación fiscal un tipo anormal.

Otro criterio de clasificación es el relativo a los tipos de formulación casuística y de formulación amplia. Los primeros describen la conducta ilícita señalando varias

³⁹ Castillejos, Fernando. op. cit. pág. 170.

⁴⁰ Hernández Esperza, Abdón. op. cit. pág. 95.

formas de ejecutarla, mientras que en los segundos se describe una conducta expresada en términos tan amplios que admite muchas maneras de ejecutar el delito, es decir, deja abierta la posibilidad de realizar la acción típica a través de cualquier medio, siempre y cuando sea idóneo.

En el Código Fiscal existen dos artículos que se refieren a la defraudación fiscal, el 108 y 109. Puede decirse que el primero de estos preceptos contiene una formulación amplia, mientras que el segundo implica una formulación casuística, toda vez que especifica varias maneras por las cuales puede realizarse el delito.

Finalmente, hacemos referencia a la clasificación que considera a los tipos de daño y de peligro. En los primeros, se tutela el bien jurídico ante su destrucción o disminución, en cambio, en los segundos, la tutela penal protege el bien frente a la posibilidad de un daño, sin que sea necesario que éste se cause.

Como ya se mencionaba, la defraudación fiscal es un delito de daño, porque en este caso el tipo que la prevé exige que efectivamente se cause un perjuicio al fisco, no basta entonces la mera posibilidad de daño, sino la existencia de un daño concreto, que en la especie sería la disminución que sufre el patrimonio del Estado.

Resta hacer referencia a la ausencia de tipicidad, que se presenta cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal, es decir, cuando no hay adecuación de la conducta ilícita al tipo.

Son varias las razones por las cuales no llega a darse esa adecuación, o dicho en otras palabras, existen varias causas de atipicidad. Tratándose de la defraudación fiscal esas causas se refieren principalmente a los sujetos del delito. Esto es así porque se requiere que el sujeto activo sea un contribuyente, por lo tanto, no cualquier persona puede adecuarse fácilmente al tipo legal, solamente los que tengan el carácter de contribuyente o tengan establecida una relación jurídica con el fisco, generalmente en cuanto a créditos fiscales se refiere.

Por otro lado, el sujeto pasivo no puede ser cualquier persona, en este caso necesariamente deberá ser el fisco, hecha la aclaración que ya se apuntaba en el sentido de que el engañado o aquél de cuyo error se aprovecha el sujeto activo no es el fisco, sino el funcionario que actúa en representación del fisco.

En consecuencia, habrá atipicidad en la defraudación fiscal cuando los sujetos del delito no reúnan la calidad exigida por la ley.

Otra causa de atipicidad sería la ausencia de los medios empleados, lo que significa que si no hay engaño ni aprovechamiento de errores, no habrá tipicidad y por lo tanto, no se configura el delito de defraudación fiscal. Cabe señalar al respecto, que si un contribuyente alega haberse equivocado, la autoridad tiene la facultad de rectificar errores aritméticos, de conformidad, con el artículo 42 fracción I del Código Fiscal de la Federación, lo cual de ser así, constituye una infracción que amerita una multa y no un delito que entraña verdaderas maquinaciones para evadir el pago.

Una última causa de atipicidad que se da en la defraudación genérica es la ausencia de omisión total o parcial del pago de una contribución, o bien, la no existencia de un beneficio indebido que cause perjuicio al fisco. Consecuentemente, si el fisco no sufre un daño no puede decirse que hay tipicidad.

4-LA ANTIJURIDICIDAD.

Un requisito fundamental para que exista cualquier delito además de la tipicidad, es la antijuridicidad. En términos simples, Luis Jiménez de Asúa dice que "la antijuridicidad es lo contrario al Derecho. Por tanto, el hecho no basta que encaje descriptivamente en el tipo que la ley ha previsto, sino que se necesita que sea antijurídico, contrario al Derecho".⁴¹

El mismo autor explica que lo antijurídico es objetivo, implica un deber de no violar las normas. En consecuencia, la antijuridicidad se refiere a la conducta en su fase externa, no tiene nada que ver con el proceso psicológico causal, es decir, no tiene relación con el dolo, porque esto corresponde a la culpabilidad.

⁴¹ Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito, Editorial Sudamericana, Octava edición, Argentina, 1978. pág. 267

Para determinar si una conducta es antijurídica o no, se requiere de un juicio de valor, lo que significa realizar una estimación de esa conducta en su fase externa o material para apreciar si se actuó justificadamente o en contra del Derecho.

De acuerdo con esto último, es posible que una conducta típica no sea antijurídica, o sea, contraria al Derecho, lo que sucedería cuando se encuentre protegida por una causa de justificación, consecuentemente, puede haber ausencia de antijuridicidad siempre que exista una causa de justificación.

Aplicando los anteriores conceptos a la defraudación fiscal, tenemos que la conducta típica será antijurídica con un contribuyente que no tenga a su favor alguna causa de justificación, en virtud de la cual pueda omitir el pago total o parcial de la contribución, u obtener un beneficio sin que se considere indebido y sin que perjudique al fisco.

Surge entonces la interrogante sobre si existe o no alguna causa de justificación para los contribuyentes, lo que naturalmente originaría una falta de antijuridicidad.

Estudiar cada una de las causas de justificación para ver si se dan en el delito de defraudación fiscal sería excesivo e inútil, pues es obvio que algunas son totalmente inoperantes, por ejemplo, la legítima defensa.

Por lo tanto, sólo nos referiremos a una causa que de acuerdo con nuestro Derecho Fiscal podría ser considerada como justificante y es la que se deriva de la figura jurídico-fiscal conocida como exención.

Raúl Rodríguez Lobato resume el concepto y características de la exención expuestos por Margáin Menaudou, diciendo que "la exención de pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica. De equidad, por cuanto que aquéllos que ya cubren un gravamen, es justo que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo a fin de dejarlos en situación de igualdad, aquí diríamos económica, frente a los contribuyentes que no causan los dos. De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio por lo que es necesario eximir de impuestos el consumo de artículos o de servicios considerados de primera necesidad a fin de no encarecer el costo de la vida. De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas o necesarias."⁴²

Sin entrar en detalles sobre la naturaleza jurídica de la exención diremos, tomando en cuenta lo anterior, que de alguna manera implica una justificante en virtud de la cual un contribuyente no paga la obligación tributaria o recibe un beneficio autorizado por la ley, lo que equivaldría a una falta de antijudicialidad en materia de defraudación fiscal.

Es pertinente dejar claro que para que exista la exención debe tener su base en la ley, por ejemplo, el artículo 10-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé en sus dos primeros párrafos, algunos casos de exención, al disponer que: "Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas,

⁴² Rodríguez Lobato, Raúl. op. cit. pág. 159.

silvícolas o pesqueras no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que no excedan en el ejercicio de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados. La exención referida en ningún caso excederá en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica de la persona moral elevado al año.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será aplicable a los ingresos que obtengan las sociedades cooperativas de producción".

Además, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, se admite la posibilidad de que el Presidente de la República pueda establecer algunas exenciones, como se desprende del artículo 39, fracción I, que especifica que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá; condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, en los casos que se detallan, por ejemplo, cuando hay catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos.

Para que proceda la exención como justificante se requiere necesariamente que una persona sea contribuyente y que mediante ley o resolución general del Ejecutivo Federal se le otorgue el beneficio de no pagar, total o parcialmente, una contribución. Esto se corrobora con la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO.
Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve

obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia."¹³

En virtud de lo expuesto, podemos afirmar que en el delito de defraudación fiscal se requiere, además de la tipicidad, la antijuridicidad. Para que la conducta no sea antijurídica puede aceptarse como justificante la exención, por la cual un contribuyente queda autorizado para omitir, total o parcialmente, el pago de alguna contribución.

5.-LA CULPABILIDAD.

La culpabilidad implica que el sujeto activo del delito conozca y quiera realizar la conducta típica y antijurídica, para ello se requiere que sea imputable, es decir debe tener la facultad de conocer y querer la realización de la conducta ilícita. En consecuencia, la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad, por lo tanto, si la primera no existe no podrá darse la segunda y entonces no puede configurarse el delito.

¹³Ejecutoria citada por Rodríguez Lobato, Raúl. op. cit. págs. 160 y 161.

La imputabilidad comprende las cualidades de un sujeto en cuanto a su desarrollo y salud mentales, lo que le permite el conocimiento y voluntad necesarios para que pueda darse la culpabilidad.

El aspecto negativo es la inimputabilidad, que comprende todas aquellas causas que impiden el normal desarrollo y salud mental de las personas. Así, un enfermo mental es un inimputable y, por consiguiente no puede ser considerado culpable de algún delito, no obstante, puede ser sujeto de una medida de seguridad.

Tratándose de la defraudación fiscal es evidente que se requiere de la imputabilidad para proceder a valorar la culpabilidad. Ahora bien, en caso de que un inimputable, por ejemplo, un enajenado mental cometiera defraudación fiscal, no sería acreedor de las penas previstas en el artículo 108 del Código Fiscal, sin embargo, según el alcance de la conducta y lo defraudado, podría sufrir una medida de seguridad. Aunque consideramos que dadas las características de la defraudación fiscal sería muy difícil que un inimputable cometiera esta conducta ilícita.

Si existe la imputabilidad, entonces hay que determinar si hay o no culpabilidad. Esta última ha sido definida por Villalobos como "el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo, o indirectamente, por indolencia o desatención nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpa."⁴¹

⁴¹ Citado por Castellanos, Ferrado. op. cit. pág. 234

En otras palabras puede decirse que la culpabilidad es un nexo intelectual y volitivo que une al sujeto activo de un delito con el resultado de su conducta típica y antijurídica.

Existen dos formas de culpabilidad; el dolo y la culpa. El dolo consiste en realizar una conducta típica y antijurídica, teniendo conocimiento de que se trata de un hecho delictuoso y dirigiendo su voluntad a la ejecución del mismo. Por lo tanto, para que haya dolo deben existir dos elementos que lo integran; uno cognoscitivo y el otro volitivo, o sea, el sujeto activo debe tener conocimiento de que está cometiendo un delito y además quiere realizarlo. Naturalmente, no desea las consecuencias, como sería ir a prisión o pagar una multa, pero sí desea realizar una conducta que sabe que es delictiva.

La culpa consiste en realizar una conducta típica y antijurídica, por medio de descuido, negligencia o imprudencia. Es decir, aquí no hay una voluntad consciente dirigida a la ejecución de un delito.

Tenemos entonces, atendiendo a la culpabilidad, que los delitos pueden ser dolosos o intencionales y culposos o imprudenciales.

Aplicando los conceptos de dolo y culpa a la materia fiscal, Margarita Lomeli Cerazo, comenta que existen dos posiciones doctrinarias; la primera no distingue entre dolo y culpa ni toma en cuenta en forma principal las condiciones personales del infractor, sino únicamente el daño producido al patrimonio fiscal; la segunda sostiene que en las contravenciones fiscales sí se presenta el elemento culpabilidad en sus dos formas, de dolo y culpa. La autora mencionada dice que: "En mi concepto esta última posición doctrinaria es más correcta, no sólo porque he llegado a la conclusión de que la

naturaleza esencial del delito y la contravención es la misma y por tanto debe existir también en ésta el elemento culpabilidad, sino porque el Derecho positivo si toma en consideración, además del daño producido al patrimonio fiscal, el propósito o intención dolosa, así como la culpa o negligencia del infractor y otras circunstancias personales reveladores de la existencia o falta de culpabilidad".⁴⁵

Aún cuando la autora citada se refiere más a las infracciones fiscales, es admisible también que algunos delitos fiscales puedan darse de manera dolosa o culposa, sin embargo, es muy difícil que otros delitos pudieran presentarse por medio de culpa, ya que de acuerdo a sus características sólo admiten su comisión mediante dolo.

Para Abdón Hernández Esperza la defraudación fiscal es precisamente un delito que requiere dolo para su comisión. Concretamente dice que "es un delito eminentemente intencional ya que requiere un especial estado anímico. Puesto que la conducta requiere un acto de conocimiento de la realidad y querer dar a conocer otros hechos falsos como verdaderos o aprovechar el falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo; estos elementos son por sí suficientes para calificar el fraude al fisco como un delito típicamente doloso."⁴⁶

Por nuestra parte consideramos que para la defraudación fiscal genérica comprendida en el artículo 108 del Código Fiscal, en términos generales si se requiere de dolo para cometer el ilícito, sin embargo, para los casos específicos previstos en el artículo 109 del mismo ordenamiento legal, es posible que algunos de ellos se cometan a través de culpa, por ejemplo, cuando un contribuyente consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, "ingresos menores a los realmente obtenidos o

⁴⁵ Lomell Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, México, 1979, pág. 226.

⁴⁶ Hernández Esperza, Abdón. op. cit. pág. 111

determinados conforme a las leyes", (fracción I, del artículo invocado). Esto último puede hacerse no necesariamente con dolo, sino por negligencia incurriendo en una falta de cuidado al establecer sus ingresos.

Por lo tanto, sea dolosa o culposamente, la defraudación fiscal requiere de la culpabilidad para que se configure plenamente el delito y pueda ser castigado.

En cuanto al aspecto negativo de la culpabilidad estimamos que dentro de las causas de inculpabilidad que se pueden dar en el delito materia de nuestro estudio, estaría básicamente el llamado error invencible, que puede ser de hecho o de derecho. Para el Tribunal Fiscal de la Federación, es el error de derecho el que más puede presentarse en materia tributaria, de tal manera que puede ser considerado "como eximente de responsabilidad cuando media buena fe del imputado y estima como atenuantes de la infracción la complejidad y variedad de las leyes fiscales, en general poco conocidas y modificadas con gran frecuencia; por tanto, si el causante no tuvo intención de evadir el impuesto debe multarse con la sanción mínima"⁴⁷

En nuestro medio existe, efectivamente, una gran variedad de leyes fiscales que en muchos casos tienen gran complejidad, además, constantemente se modifican, por esta razón es posible que un contribuyente que en un tiempo haya gozado de un subsidio o estímulo fiscal, después éste deje de favorecerlo y un contribuyente por error obtenga un beneficio indebido aprovechándose de un estímulo que ya no le corresponde.

⁴⁷ Resolución del Tribunal Fiscal de la Federación, citada por Garza, Sergio Francisco de la. op. cit. pág. 935.

Tenemos entonces que el delito de defraudación fiscal requiere de la culpabilidad que, generalmente, se presenta de manera dolosa, sin embargo, es posible que en algunos casos pueda darse en forma culposa. Por otro lado, admite como causa de inculpabilidad el error invencible, principalmente el error de derecho, debido a la diversidad, complejidad y mutabilidad de nuestras normas fiscales.

6.- LA PUNIBILIDAD.

Cuando una persona ha realizado una conducta típica, antijurídica y culpable, merece la aplicación de una pena. Surge así un último aspecto involucrado en un delito conocido como punibilidad, que puede ser definida como el merecimiento de una pena cuando se ha realizado una conducta típica, antijurídica y culpable.

En el delito de defraudación fiscal, tanto genérica como en los casos especiales previstos por el artículo 108 del Código Fiscal, la pena que se impone es prisión " de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de NS100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión". (artículo 108, párrafo segundo del Código Fiscal).

Consecuentemente, el contribuyente que incurra en el delito de defraudación fiscal se hace acreedor de una pena privativa de libertad, que puede fluctuar entre los tres meses y hasta nueve años de prisión, según sea el monto de lo defraudado.

El párrafo tercero del artículo 106 del ordenamiento legal invocado, prevé la posibilidad de que no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, en este supuesto la pena será de tres meses a seis años de prisión. Al respecto, Manuel Rivera Silva dice que: " No es imposible que a pesar de las maniobras delictivas, el monto de lo defraudado no se pueda determinar. Sin embargo, como el delito existe, el legislador no quiso dejarlo impune y le fijó una penalidad de tres meses a seis años."⁴⁸

Queda claro que la pena que se aplica en el delito que nos ocupa se determina en relación con el monto de lo defraudado, por lo tanto, cuanto más sea el monto, mayor será la pena y a poca cuantía de lo defraudado la pena será menor.

Ahora bien, la pena puede incrementarse si la defraudación fiscal adquiere el carácter de delito continuado, lo cual es posible dadas las características que tiene la defraudación fiscal, toda vez que la omisión en el pago de un impuesto puede darse no sólo una vez, sino varias veces y de manera continua.

Abordando este tema, aunque refiriéndose en general a las infracciones fiscales, Margarita Lomeli Cerezo dice que de acuerdo con el delito continuado, "aunque se trate de varias omisiones, una por cada ejercicio fiscal en que dejó de presentarse la declaración, las mismas integran una sola infracción, según el criterio subjetivo, porque

⁴⁸ Rivera Silva, Manuel. op. cit. pág. 123.

hay un solo propósito doloso, el de evadir el pago del impuesto; sea que se realice en una o varias omisiones y también conforme a la posición objetiva preconizada por Mezer, en virtud de que se trata del mismo tipo de infracción, el mismo sujeto pasivo, el Fisco; hay homogeneidad en las formas de ejecución: abstención de presentar la declaración para el pago del impuesto; y conexión temporal adecuada, constituida por la sucesión ininterrumpida de ejercicios fiscales en que se realizó la omisión".⁴⁹

Es evidente que la defraudación fiscal puede presentarse como un delito continuado, en este caso "la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable", como lo prevé el primer párrafo del artículo 99 del Código Fiscal, que se refiere precisamente al delito continuado. Esto significa que la pena máxima para la defraudación fiscal, aún dándose como delito continuado, es de trece años y medio de prisión.

No corresponde ahora comentar si la pena para el delito de defraudación fiscal es la correcta, pues en el capítulo tercero consideraremos esto desde el punto de vista sociológico, que es el que más nos interesa, nos resta entonces tratar el aspecto negativo de la punibilidad y aplicarlo al delito en estudio.

La impunidad procede cuando existen excusas absolutorias que son aquellas circunstancias que impiden la aplicación de una pena, aún cuando se haya cometido una conducta típica, antijurídica y culpable.

⁴⁹ Lomeli Cerezo, Margarita. op. cit. pág. 243.

En cuanto a esto, Abdón Hernández Esparza dice que en el caso del delito de defraudación fiscal se establece una excusa absolutoria, en virtud de que "una vez realizado el pago o celebrado el convenio con la Secretaría de Hacienda se otorga un perdón expreso eliminando la pena por razones de utilidad social. Precisamente por ser el fisco el bien jurídico tutelado, el único interés del estado radica en que se cubran los impuestos necesarios para los servicios públicos por lo que, cubierto el impuesto, por conveniencia, el estado otorga su perdón puesto que es más conveniente que el causante siga siendo sujeto de obligaciones tributarias."⁵⁰

Debe aclararse que aún cuando el autor citado comenta disposiciones previstas en el Código Fiscal anterior al vigente, sus observaciones son válidas, pues en algunos casos se ha mantenido el criterio discrecional de no castigar a los contribuyentes, cuando en su calidad de procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados con las sanciones y recargos respectivos, o bien, cuando los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En tal supuesto, los procesos se sobreseerán a petición de la propia Secretaría "antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas que la misma se refiera", según se prevé en el artículo 92 del Código Fiscal y en base a la facultad discrecional que en dicho precepto se establece a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por último nos referiremos a las condiciones objetivas de punibilidad, acerca de las cuales Fernando Castellanos ha dicho que "no existe delimitada con claridad en la doctrina la naturaleza jurídica de las condiciones objetivas de punibilidad.

⁵⁰ Hernández Esparza, Abdón. op. cit. pág. 56.

Frecuentemente se les confunde con los requisitos de procedibilidad, como la querrela de parte en los llamados delitos privados, o bien con el desafuero previo en determinados casos. Urge una correcta sistematización de ellas para que queden firmes sus alcances y naturaleza jurídica. Generalmente son definidas como aquellas exigencias ocasionalmente establecidas por el legislador para que la pena tenga aplicación, como por ejemplo suele señalarse la previa declaración judicial de quiebra fraudulenta, nótese como este requisito en nada afecta la naturaleza misma del delito.⁵¹

Sin entrar al debate sobre la naturaleza jurídica de las condiciones objetivas de punibilidad, diremos que de acuerdo a sus características más aceptadas, como requisitos de carácter excepcional que exige la ley como indispensables para hacer efectiva la aplicación de una pena, en el caso de la defraudación fiscal encontramos una condición objetiva de punibilidad, pues de acuerdo con el artículo 92 del Código Fiscal, para que se pueda proceder penalmente será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, sin la cual, aún existiendo el delito, ni siquiera podrá actuarse en contra del contribuyente que hubiere defraudado al fisco, mucho menos se le aplicará pena alguna.

Con todo lo anteriormente expuesto, queda hecho el estudio dogmático del delito de defraudación fiscal y no abundemos más en virtud de que en el capítulo siguiente lo estudiaremos en su ámbito sociológico en donde enfatizaremos su trascendencia social.

⁵¹ Castellanos, Fernando. op. cit. pág. 276.

CAPITULO TERCERO

LA DEFRAUDACION FISCAL EN EL AMBITO SOCIOLOGICO

1.- SOCIOLOGIA DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

El delito de defraudación fiscal como toda conducta ilícita implica la existencia de una sociedad, dentro de la cual se encuentran: las personas que cometen dichas conductas ilícitas; las personas que sufren o reciben las consecuencias de tales conductas y los órganos del Estado encargados de sancionar a quienes han cometido los delitos. Esto significa que no es posible concebir un delito sin la presencia de grupos sociales, pues de ellos se derivan los delincuentes, las víctimas y los funcionarios que procuran establecer medios de control social ante la delincuencia.

Por lo tanto, para entender un delito en particular es necesario tomar en cuenta su ámbito social, pues dentro de él se dan varias circunstancias que hacen que cada delito tenga sus peculiaridades de acuerdo a sus causas, efectos y trascendencia social que giran en torno al mismo. Así, ha surgido lo que se conoce como sociología del delito o sociología criminal, la que en términos generales se presenta como una rama de la sociología y, por lo tanto, constituya toda una ciencia.

En efecto, la sociología criminal ha sido definida como "Ciencia que estudia el delito como fenómeno social, es decir, la criminalidad en toda su complejidad y la pena en cuanto reacción social, en sus orígenes, evolución y significación y en sus relaciones con los

demás fenómenos sociales relacionados con una y otra. La sociología criminal, pues, es una aplicación de la sociología general a los fenómenos específicos de la delincuencia.⁴²

Es innegable que todo delito representa un fenómeno social que debe ser estudiado de manera específica y esto lo hace precisamente la sociología criminal. Ahora bien, dicho estudio conlleva a tomar en consideración toda una serie de aspectos involucrados en la comisión de un delito, naturalmente, lo que importa aquí son los aspectos de índole social como las causas, efectos, trascendencia y formas de represión.

Son los sociólogos los encargados principalmente de realizar el estudio antes referido, pero no sólo ellos, pues también participan psicólogos, criminólogos, médicos y juristas, habida cuenta que el fenómeno social delictivo tiene varias implicaciones que deben tomarse en cuenta de manera conjunta. Sin embargo, para nosotros lo más importante es el enfoque sociológico-jurídico del delito, en especial, el de defraudación fiscal.

Reul Carrancá y Trujillo dice que "La elaboración de un concepto sociológico de lo que haya de entenderse por delito tiene que partir de la base inexcusable de su contenido humano, entendiendo al hombre como un ser que vive en sociedad; y ha de rematar en el concepto jurídico, finalmente porque el delito lo es cuando queda recogido y configurado en la ley. - Agrega que - la noción sociológica del delito requiere un supuesto indispensable, a saber: la existencia de condiciones indispensables de vida individual o social. Establecida históricamente la existencia, de este supuesto necesario, se requiere enseguida, la

⁴²Pratt Fairchild, Heary (Editor). Diccionario de Sociología. Traducción de T. Muñoz, J. Medina Echavarría y J. Calvo. Fondo de Cultura Económica, décimo tercera reimpresión. México, 1992, pág. 282.

existencia también de una conducta humana que lesione, dañe o ponga en peligro aquellas condiciones de existencia".⁵³

Consecuentemente, la sociología de un delito supone: la existencia del ser humano en su contexto social, la realización de una conducta y que esa conducta cause un daño o ponga en peligro las condiciones de existencia social. Estas condiciones de existencia están determinadas por las normas sociales que, en su conjunto, son reglas de conducta establecidas por el Estado o la sociedad para regular el comportamiento humano.

En términos generales las normas sociales se clasifican en cuatro grupos, que son: normas jurídicas, normas religiosas, normas morales y normas de trato social. Ante este mundo normativo, el ser humano puede reaccionar básicamente de dos maneras: una de ellas es la conformidad en donde las personas están de acuerdo con las normas y se someten a ellas; la otra, es una conducta desviada que se manifiesta en un desprecio por las normas, hay disconformidad y una falta de sujeción.

Para Leandro Azuara Pérez, "La conducta desviada asume diversas manifestaciones que van desde el incumplimiento de un deber de cortesía, por ejemplo, saludar a un amigo o a una persona conocida, hasta la comisión de delitos considerados graves por la sociedad, tales como el incesto y el asesinato, abarca también actos como el incumplimiento a un reglamento burocrático, el desafío a las costumbres sexuales y la delincuencia en todas sus formas."⁵⁴

⁵³ Carracá y Trujillo, Raúl. Principios de Sociología Criminal y de Derecho Penal. Escuela Nacional de Ciencias Políticas y Sociales. México. 1955, págs. 29 y 31.

⁵⁴ Azuara Pérez, Leandro. Sociología. Editorial Porrúa, décimo tercera edición. México. 1994, pág. 298.

Por su parte, Bruce J. Cohen explica que "Los sociólogos han ensayado diferentes aproximaciones con miras a explicar las causas de la conducta desviada en términos de una socialización impropia. De acuerdo con uno de los enfoques, el individuo que no ha sido socializado adecuadamente no incorpora las normas culturales dentro de su propia personalidad y por lo tanto no está en incapacidad de diferenciar entre lo culturalmente apropiado y la conducta impropia. Un segundo enfoque supone, en cambio, que un individuo desviado, para llegar a serlo primero debe aprender a ser desviado. Los sociólogos consideran que muchas formas de la conducta desviada se transmiten de una persona a otra y este proceso de aprendizaje involucra los mismos mecanismos que cualquier otra situación de aprendizaje. Un tercer enfoque explica la desviación como el resultado de una tensión entre la cultura y la estructura social de una sociedad. Cada sociedad no sólo ha prescrito sus metas mediante la cultura sino que además ha sancionado socialmente los medios para la obtención de esas metas. Cuando un individuo no tiene acceso a esos medios es probable que se produzca una conducta desviada."⁵⁵

Para efectos de nuestro tema, cabe decir que la defraudación fiscal es una conducta desviada, hablando en términos sociológicos, la que en este caso, comprende el desprecio a normas jurídicas por las cuales se imponen las contribuciones. Según los enfoques anteriormente descritos, consideramos que el segundo tiene una mayor aplicación en materia de defraudación fiscal, pues es una conducta generalmente aprendida, que se transmite de persona a persona cuando se comunican las maneras de cometer la conducta y los "beneficios" que trae a las personas que las practican.

⁵⁵Cohen, Bruce J. *Introducción a la Sociología*. Traducción de Sandra Sicard Suárez. Editorial McGraw-Hill. México, 1993, págs. 108 y 109.

La consecuencia normal que se espera cuando se establece una contribución, es que los destinatarios paguen la prestación en beneficio del fisco, sin embargo, esto no siempre sucede debido a que esos destinatarios forman un grupo social en el que existen los más variados y hasta contradictorios intereses personales, monetarios, culturales y sociales. Así, la reacción de los contribuyentes frente a las cargas impositivas no es uniforme, siendo en la mayoría de los casos una disconformidad que se traduce en la defraudación fiscal.

Por otro lado, debe mencionarse que la sociología de cualquier delito comprende el estudio de los factores sociales que motivan a las personas a realizar las conductas ilícitas. Una teoría dominante sostuvo que los principales factores que originan la criminalidad tienen que ver con aspectos biológicos y mentales, pues la mayoría de delincuentes eran considerados como enfermos.

Afortunadamente esa teoría fue superada y los últimos estudios sociológicos revelan que hay varios factores sociales que determinan la comisión de delitos. Al respecto, Roberto Guzmán Leal dice que la conducta delincuente obedece a factores muy diversos, entre los cuales señala los siguientes:

- "a) unas veces se debe a deficiencias o trastornos nerviosos o endocrinos, que provocan o determinan reacciones violentas o desviadas de lo normal en el sujeto;
- b) otras, obedece a una educación defectuosa y más concretamente a la formación de malos hábitos;
- c) en ocasiones, la delincuencia tiene sus raíces en la formación de complejos psicológicos que alteran profundamente el carácter y la personalidad toda;
- d) muchas veces son las condiciones económicas, sociales y políticas del medio las que influyen en la conducta del delincuente porque las desigualdades, injusticias u opresión que imperan, impulsan a la violencia y al crimen; y

e) finalmente, porque la desorganización y la anarquía reinantes ofrecen un incentivo de impunidad al que sienten inclinaciones delictivas".²⁴

De los factores antes mencionados los que más se presentan en el delito de defraudación fiscal son los que se refieren a las condiciones económicas, sociales y políticas imperantes en determinado lugar y época, toda vez que influyen en los contribuyentes para omitir, total o parcialmente, el pago de sus contribuciones.

Efectivamente, en el delito que nos ocupa quienes incurren en defraudación fiscal no se por trastornos nerviosos, complejos psicológicos, deficiencia en su educación o anarquía existente, sino más bien es porque su situación económica o sus intereses sociales y hasta políticos los motivan a no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Por último, cabe considerar otro de los aspectos fundamentales que forman parte de la sociología de un delito, nos referimos a la forma de represión social. Aquí, lo que se pretende es que el Estado determine cómo logrará el control social de las conductas delictivas. En relación con esto, aunque refiriéndose de manera genérica al control social contra las conductas desviadas, Francisco Gomezjara dice que ese control se ejerce a través de los siguientes elementos:

"1. La ciencia oficial que califica de enfermos o reduce mecánicamente los delitos a la pobreza, o señala como causante de la delincuencia la falta de autoridad familiar-social, es decir de represión, son todos ellos la base teórica-científica para la legislación.

²⁴Guzmán Leal, Roberto. Sociología. Editorial Porrúa, décimosexta edición. México, 1993, pág. 196.

2. La legislación o conjunto de reglas elaboradas en defensa de los intereses de la clase dominante e impuestos como obligatorios a la población entera.
3. Las instituciones sociales primarias como la familia y la escuela son el primer sitio de entrenamiento y adaptación del individuo a las normas legisladas.
4. Los medios masivos de comunicación encargados de difundir, vulgarizar y reforzar la internalización de las reglas legisladas entre toda la población, ya sea en forma técnica como noticieros, mesas redondas, reportajes, etc., como artísticas a través de telenovelas, films, novelas ilustradas, cómicas, canciones, etcétera.
5. El sistema policíaco - militar dedicado a vigilar el cumplimiento de las reglas y perseguir a los transgresores (reales e hipotéticos) de las mismas.
6. Los tribunales o aparato administrativo encargado de calificar el grado de la desviación y la pena que se merece.
7. El sistema penitenciario donde se ejecuta la sentencia dictada por los tribunales.⁵⁷

De alguna manera el Estado ejerce los diferentes medios de control social para estar en posibilidad de combatir las conductas desviadas, especialmente las de índole criminal, por ser las que más trascendencia tienen en la sociedad.

⁵⁷Gomezjara, Francisco A. Sociología. Editorial Porrúa, vigesimacuarta edición. México, 1993, págs. 429 y 430

En cuanto al delito de defraudación fiscal estimamos que es la legislación, las instituciones gubernamentales en este caso y los tribunales, los principales medios de control social de los que se vale el Estado para combatir el delito en estudio.

A mayor abundamiento encontramos que una conducta desviada recibe como consecuencia una sanción social. Tratándose de conductas delictuosas es evidente que la sanción será penal. Pedro R. David comenta que "Generalmente las sociedades utilizan tipos diversos de sanción y ellos, son un resultado de la estructura socioeconómica, fundamentalmente. Si hay una industria incipiente y hay mercado en demanda que absorba los recursos disponibles de población, generalmente no hay cárceles grandes; ellas tienen mucha relación con las circunstancias de desempleo de grandes masas laborales. Son un modo de aislar o de segregar del contexto social a una masa flotante de trabajadores que puesta al mercado incrementaría aún más las circunstancias de desempleo."²

Según el mismo autor citado, siempre hay sectores que reciben directamente la sanción criminal y son especialmente los sectores pobres de los países, así que el pertenecer a determinada clase social puede influir no sólo en la comisión de delitos, sino también en los medios represivos o sanciones a las que se puede ser acreedor. En el caso de la defraudación fiscal el delito puede darse en todos los niveles sociales y también para todos ellos serán aplicables las sanciones correspondientes.

Con todo lo expuesto se puede decir que la sociología del delito de defraudación fiscal tiene ciertas peculiaridades dadas las características propias de esa conducta ilícita, pero en todo caso presenta causas y factores sociales, así como sus respectivos efectos o

²David, Pedro R. Criminología y Sociedad. Editora Buenos Aires. Argentina, 1988, pág. 98

consecuencias; todo esto proyecta cierta trascendencia social, ante lo cual el Estado adopta algunas medidas o formas de represión. El desarrollo específico de estos aspectos será materia de estudio para los siguientes incisos.

2.- CAUSAS Y FACTORES SOCIALES.

En la actualidad se ha dado mucho énfasis al estudio de las causas y factores sociales que motivan la comisión de delitos, ya que si éstos se conocen será más fácil ejercer un control social sobre el delito, que incluya medidas preventivas para evitar el incremento de la criminalidad.

Aunque en cierto grado son similares los conceptos de causas y factores de un delito, estimamos que existe alguna diferencia si se les contempla en su relación de género a especie, siendo en este caso el género las causas y los factores son la especie, es decir, las causas serán todos los aspectos generales que influyen en la comisión de delitos, mientras que los factores son los datos concretos que se presentan como peculiaridades en cada delito particular.

Partiendo de esta distinción podemos decir, junto con Leandro Azuara Pérez, que "La investigación de las causas que originan los delitos es una de las tareas verdaderamente importantes de la criminología. Teóricamente se pueden distinguir dos grandes grupos de causas, a saber: el grupo de las individuales y el de las sociales. El primer grupo de causas parte del delincuente y el segundo, parte de la influencia del medio ambiente en la conducta criminal."⁵⁹

⁵⁹ Azuara Pérez, Leandro. op. cit. pág. 305.

Dentro de las causas individuales se suelen señalar la edad, sexo, raza, nivel educacional y en general todos aquellos caracteres que se derivan de aspectos biológicos, psicológicos y culturales. Respecto a la defraudación fiscal hay una coincidencia en el sentido de que es el aspecto psicológico el que se presenta de manera determinante como causa principal de la conducta delictiva que nos ocupa.

En efecto, como lo señala Margain Pont Mestre al tratar el problema de la resistencia fiscal, existe en la naturaleza humana una innata inclinación, de orden psicológica, orientada por el instinto primario de poseer sus riquezas sin querer compartirlas, a lo que se denomina egoísmo. "El egoísmo, ese instinto arraigado en la esfera vital del hombre es, pues, lo que la doctrina, en general, identifica como causa de la resistencia al pago de tributos, de suerte que, determinada la misma, se suele afrontar la tarea de atenuar sus efectos teniendo en cuenta la naturaleza psicológica de la causa y, como señala Jiménez Asenjo, contando con esta resistencia innata, resulta preciso procurar adoptar las medidas tácticas adecuadas y vencerla con el mayor beneficio fiscal y el menor estrago personal posibles."⁴⁰

Queda claro entonces que, la causa individual que influye en la comisión del delito de defraudación fiscal es de naturaleza psicológica, basada en el egoísmo innato en toda persona. Esta causa variará según la educación y conciencia que haya en las personas que tienen a su cargo la obligación de pagar contribuciones a favor del fisco.

⁴⁰Pont Mestre, Margain. El Problema de la Resistencia Fiscal. Editorial Bosh. España, 1972. pág. 4.

En relación con esto, Emilio Margáin Manautou señala lo siguiente: "Podemos sentar como regla que el contribuyente reacciona, en forma adversa contra todo tributo y, en especial, contra el impuesto. Considera al gravamen como un mal necesario, máxime si no está satisfecho con la forma de administrarse la cosa pública, ya que sabe que lo que se le exige por aquél concepto se emplea para el sostenimiento del gobierno y para que éste realice la política administrativa que se ha trazado."⁶¹

El mismo autor citado precisa que hay tres grupos de contribuyentes que reaccionan frente al tributo según su grado de cultura, de honradez, de civismo, de educación, de gratitud o de conveniencia. El primer grupo, que constituye una minoría, se integra con los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias correctamente; el segundo grupo, que comprende el grueso de los contribuyentes, está formado por aquellos que sólo cumplen a medias o bien en forma reducida con sus obligaciones tributarias y; el tercer grupo se integra con los que de plano no cumplen con sus obligaciones tributarias, es decir, no tributan a pesar de ser pequeños o medianos causantes de impuestos.

Naturalmente, son los del segundo y tercer grupo quienes incurren en la defraudación fiscal y, como ya se dijo, la causa que los anima a no pagar los tributos es básicamente de índole psicológica basada en el egoísmo, disminuido o acrecentado este, por las razones de cultura, honradez, educación o simple conveniencia de cumplir, por lo menos parcialmente, las normas tributarias para evitarse las consecuencias que surgen de su incumplimiento.

⁶¹ Margáin Manautou, Emilio. Reacción y Comportamiento del Contribuyente Frente al Tributo, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo. Fondo de Cultura Económica. México, 1972, pág. 173.

Por otro lado, dentro de las causas sociales de un delito se incluyen aspectos como el económico, político, familiar y de entorno social, entre otros. Sin lugar a dudas es el aspecto económico el que más influye en la comisión del delito de defraudación fiscal, habida cuenta que está ligado a la vida total del ser humano en virtud de que la economía regula todos los fenómenos relacionados con la producción, distribución y consumo de la riqueza, la que comprende en general bienes y servicios y es indudable que toda persona en cualquier etapa de la vida necesita de esos bienes y servicios para satisfacer sus necesidades. Así, la carencia de recursos para obtener artículos indispensables para la vida repercute en la omisión del pago de impuestos.

Nadie cuestiona que en la actualidad estamos atravesando por una fuerte crisis económica. Con mucho acierto se ha dicho que "El alto costo de la vida, representado por la elevación sostenida de los artículos de primera necesidad, el estacionamiento del nivel de los salarios o su tímida y siempre tardía alza nominal que implica de todos modos un salario real deficitario, el aumento cada vez más creciente del numerario en circulación y la consiguiente disminución de su poder adquisitivo - en razón de que el fenómeno de la producción, oferta y demanda de bienes y servicios no guarda relación con el incremento en los medios de pago - unido a la escasez real o ficticia de bienes de consumo indispensable, crean situaciones de anomalía, de penuria económica que impulsan fácilmente a la realización de ilícitos contra la propiedad como medio para restablecer el equilibrio económico personal o familiar turbado por estos fenómenos."⁴²

Hay que aclarar que la crisis económica no sólo provoca la comisión de delitos contra la propiedad, sino también origina que un número cada vez más grande de

⁴²Echandio, Reyes. Criminología. Editorial Temis, reimpresión de la octava edición. Colombia, 1991, pág. 137.

contribuyentes incurran en la defraudación fiscal, toda vez que evitarán el pago de impuestos con tal de no ver afectada su economía más allá de lo necesario para tener lo suficiente e ir satisfaciendo su demanda de bienes y servicios.

Debe precisarse que no solamente las clases sociales pobres y medias son las únicas que recurren a la defraudación fiscal, pues son las que más resienten los problemas económicos del país, sino también las clases ricas han cometido dicha conducta ilícita, debido a que se sienten amenazadas por los fenómenos inflacionarios y en general de crisis económica, por lo que ante el temor de ver disminuidas sus riquezas prefieren realizar cualquier maquinación fraudulenta con tal de no pagar los impuestos para mantener su status social y económico.

Abundando sobre la situación que sufren las clases pobres en materia económica y ésta como causa de la defraudación fiscal, cabe citar lo dicho por Raúl Carrancá y Trujillo en los siguientes términos: "Los impuestos que gravan el consumo de los artículos de primera necesidad invitan a burlarlos, pues las necesidades no reconocen ley; y aquellos impuestos cuya tasa se fija conforme al incremento de riqueza obtenido, no producen efectos sobre los índices de la criminalidad. Por otra parte, la especulación con los artículos de primera necesidad es fuente de rápido enriquecimiento, ya que significan esos artículos un renglón de seguro comercio. Los monopolios de dichos artículos, su acaparamiento en manos de capitalistas que por este medio elevan los precios artificialmente, constituyen verdaderos delitos sancionados por la ley penal. Por otra parte, los fraudes al fisco con declaraciones falsas de ingresos o utilidades, son también consecuencia de esa especulación. Muchos de los fraudes cometidos por comerciantes en esa especie tienen su

origen en el afán de mayor provecho, dada la fluctuación de los precios de los artículos de primera necesidad, derivada de la especulación".⁶¹

Lo anterior refleja que una mala política fiscal también puede ser causa de defraudación fiscal, pues ante los problemas de desempleo, carencia de recursos y alto costo de la vida se suma una excesiva normatividad impositiva que, evidentemente, habrá de repercutir en una mayor omisión en el pago de los impuestos.

Ahora bien, esto último nos introduce a tratar de manera más concreta lo relativo a los factores sociales del delito de defraudación fiscal, es decir, corresponde puntualizar los hechos específicos que hacen que las personas no cumplan con el pago de sus obligaciones tributarias.

Armando Giorgetti en su libro "La Evasión Tributaria" indica que en la evasión concurren móviles y circunstancias múltiples, no obstante, se pueden precisar algunos factores, como son: el económico, el técnico, el político, el accidental, el psicológico y el jurídico.

En el factor económico están involucrados el peso de la carga tributaria con respecto a las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos y en relación con las condiciones económicas generales. A este respecto dice lo siguiente: "Debe destacarse que lo elevado de la imposición en sí y por sí -es decir independientemente de cualquier posible reflejo y conexión y, por tanto, en estrecha relación con la apreciación que de ello hace el sujeto contribuyente - representa un factor decisivo de los actos de oposición al tributo;

⁶¹Carrancá y Trujillo, Raúl. op. cit. págs. 143 y 144.

debido a que el deudor del impuesto advierte en forma subjetiva lo doloroso económico, estimulando en él la tendencia hacia la ocultación de la riqueza imponible y, por tanto, induciéndolo a la evasión.⁶⁴

Resulta claro que si no hay un equilibrio entre la carga tributaria y la capacidad contributiva de acuerdo a las condiciones económicas generales de determinado lugar y época, entonces el índice de defraudación fiscal será cada vez mayor. Esto está íntimamente vinculado con el factor técnico que se refiere a la inconstancia y las incertidumbres de las normas tributarias, pues si además de no guardar el equilibrio antes mencionado, las disposiciones fiscales son complejas y excesivas motivarán a los contribuyentes a no cumplirles, argumentando precisamente la complejidad y las altas tasas impositivas que tienen que enfrentar.

De igual manera el factor político tiene mucho que ver con esto, entendiendo que el mismo se refiere a la política económica y financiera por la cual se hace la distribución de la carga fiscal, y si ésta no establece un sistema equitativo y proporcional, es obvio que motivará a los contribuyentes a oponerse al pago de los impuestos.

También relacionado con todo lo anterior está el factor jurídico, el cual comprende la forma en que el Derecho positivo regula la relación jurídico - impositiva y las violaciones a la ley fiscal. En cuanto a esto cabe decir que el sistema tributario debe respetar los principios éticos, jurídicos, económicos y sociales, que necesariamente deben aspirar a un equitativo ordenamiento fiscal, pues si esto no es así estará alentando a los contribuyentes a la defraudación fiscal.

⁶⁴Giorgetti, Armando. La Evasión Tributaria. Traducción de Antonio Scarano. Ediciones Depalma. Argentina, 1967. pág. 133.

En el factor psicológico se encuentran aspectos como la desaparición de una conciencia tributaria, la agresividad de algunos economistas, la proliferación de oficinas fiscales y la impunidad para los grandes evasores fiscales, entre otros, especialmente, esto último, hace que aún los contribuyentes honestos se sientan desanimados cuando ven que personas que han burlado al fisco siguen libres sin que hayan sufrido las consecuencias correspondientes. Esto está relacionado con las formas de represión que veremos más adelante.

Respecto al factor accidental el propio Armando Giorgetti dice que este debe considerarse "sobre todo con respecto a circunstancias excepcionales, de carácter general o particular y que por su amplitud y gravedad, pueden influir negativamente en las condiciones y decisiones fiscales de la masa contribuyente o en las reacciones individuales de los sujetos del impuesto."⁶⁵

Dentro del factor accidental, el autor citado señala como ejemplo a los fenómenos naturales de carácter extraordinario como, inundaciones y otras calamidades, cuando no van seguidos de oportunas disposiciones de moratoria o de alivio fiscal, pues ante esto los contribuyentes optarán por la evasión para hacer frente al problema.

Por su parte, Adolfo Arriola Vizcaino dice que los factores de defraudación son múltiples y variados y por lo general, responden a la naturaleza intrínseca de cada legislación fiscal. Resumiendo dichos factores y adecuándolos a nuestra legislación, el autor mencionado considera básicamente a tres, que son:

⁶⁵Giorgetti, Armando. op. cit. pág. 165.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

- "a) Las altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real de la población que tributa;
- b) La inmoralidad administrativa; y
- c) La falta de conciencia ciudadana y por ende, de escrúpulos por parte de los contribuyentes."⁶⁶

En cuanto al primer factor, coincide con Armando Giorgetti en el sentido de que las altas tasas impositivas ante una baja capacidad económica de los contribuyentes, hará que estos tiendan a la defraudación por eso es importante que el legislador no desatienda la realidad económica, política y social para lo que va a legislar. Además, el fundamento de todo sistema impositivo debe ubicarse en el ingreso real del grupo social que resultará gravado, así como en el porcentaje progresivo del alza del costo de la vida. El desequilibrio en estos elementos por sí solo es un factor que origina la defraudación fiscal.

Por lo que toca a la inmoralidad administrativa, según el propio Adolfo Arrijo, ésta opera en dos niveles: dentro de la recaudación tributaria y durante la aplicación del tributo de los impuestos a gastos públicos y a las actividades de interés general. Ante esto, el contribuyente pierde respeto hacia sus autoridades y no se siente moralmente obligado a proporcionarles sostén económico mediante el pago de sus impuestos, por lo que procurará de cualquier forma evitar que sus recursos lleguen a manos de funcionarios corruptos que no atienden al interés general sino sus propios y mezquinos intereses, así surgirá entonces la defraudación fiscal.

⁶⁶Arrijo Vizcaino, Adolfo. op. cit. pág. 315.

Respecto a la falta de conciencia ciudadana, encontramos aquí principalmente a los contribuyentes que carecen de escrúpulos y que aún teniendo los recursos suficientes para el pago de sus impuestos, lo más que buscan es transgredir la ley. Desafortunadamente nunca faltan personas carentes de principios de tipo moral o ético que se dedican a defraudar al fisco.

Coincidimos con Adolfo Artoja Vizcaino en el sentido de que los tres factores antes referidos son los que mayor incidencia tienen en nuestro sistema tributario. Dichos factores, aunados a otros que se presentan en menor grado, originan que haya un índice alto de defraudación fiscal, la cual a su vez provoca varios efectos que serán estudiados a continuación, junto con la trascendencia social de la conducta delictiva que nos ocupa.

3.- EFECTOS Y TRASCENDENCIA SOCIAL.

Para entender los efectos y trascendencia social de la defraudación fiscal es necesario partir de la idea de que mediante ella toda la colectividad resulta dañada, toda vez que un menor número de ingresos estarán llegando al fisco, lo que por un lado origina que el Estado se encuentre imposibilitado para atender a las necesidades de la comunidad, a través del establecimiento de servicios públicos, por el otro lado, provoca que los contribuyentes cumplidos sean los únicos que estén soportando la carga tributaria.

En consecuencia, se puede decir que en términos generales la sociedad es la principal afectada y la que sufre los efectos de la defraudación fiscal, ya que al no haber los recursos suficientes en la arcas del Estado, no se estarán satisfaciendo las necesidades colectivas, además es obvio que habrá una inequitativa distribución de la carga fiscal, pues solamente algunos contribuyentes son los que pagan sus impuestos y, lamentablemente, existe la tendencia por parte del Estado de aumentar dichos impuestos, originando así una

injusticia en materia tributaria pues sólo esos contribuyentes cumplidos estarán soportando el pago de sus impuestos, mientras que los defraudadores procurarán mantenerse al margen de las disposiciones fiscales para evitar el pago de sus contribuciones.

Al referirse a las consecuencias que se derivan del comportamiento de los contribuyentes que no pagan sus impuestos, Emilio Margáin Manautou dice lo siguiente: "El causante que se escuda en los vicios de la administración pública para disculpar su mal comportamiento o en razones propias inflige con ello un castigo al país, pues contribuye a frenar su desarrollo económico. Olvida a aquellos a quienes la vida todo les ha negado. No se percata o pretende ignorar que el daño que hoy produce lo sufrirán las generaciones futuras, o sea, hasta sus propios hijos. Es angustioso el esfuerzo que el Estado realiza para disminuir y en ocasiones, para impedir que crezcan las necesidades en los ramos de salubridad, de educación, de agua potable, de caminos, de viviendas, de asistencia social, etc.; carencias que sólo podrán irse eliminando o reduciendo, si el Estado contare con todos los recursos que legalmente le corresponden. Si el problema es angustioso en el ámbito federal, ¿cuál no será en el ámbito local?".⁶⁷

Este comentario destaca el hecho de que con la defraudación fiscal se causa un daño social, al dejar el Estado sin la posibilidad de atender las necesidades colectivas por no contar con los recursos provenientes de las contribuciones. Finalmente, quien sufre el daño es la propia sociedad al no tener los servicios necesarios o de la calidad que exigen las circunstancias actuales y según el medio en que se desenvuelven los diferentes grupos sociales.

⁶⁷Margáin Manautou. Emilio. op. cit. pág. 175

Por su parte, Miguel Angel García Domínguez precisa que en términos amplios, toda infracción fiscal produce dos daños; uno lesiona el interés particular del fisco; el otro afecta el interés público. Concretamente señala que "Con la transgresión de la norma fiscal se daña no sólo el interés particular del fisco sino, principalmente, un interés público, porque se lesionan a valores esenciales de la colectividad y, por ello, la lesión no puede ser desecha ni reparada del todo porque, aunque esto fuere posible en lo que se refiere al estrago económico sufrido por el fisco no lo es en lo que atañe al daño público; consecuentemente, el orden jurídico no puede considerarse restaurado solamente privando al transgresor de la ventaja obtenida con la infracción de la norma y obligándolo a remediar la lesión del interés fiscal, porque la sociedad viviría en la mayor inseguridad; se plantea entonces la necesidad de infligir, además, una pena a consecuencia de la violación de la norma, como un instrumento para darle al mayor grado posible de certidumbre al cumplimiento de las disposiciones protectoras de esos intereses públicos, de esos bienes jurídicos importantes, y como medio para prevenir que sea violada la norma y lesionados tales intereses."⁶⁸

Es evidente que lo anterior se aplica a la defraudación fiscal, ya que mediante ella no se están pagando las contribuciones a las que tiene derecho el fisco, de ahí que éste sufre un daño particular, pero el mayor daño lo sufre la colectividad, ya que en ella repercute la falta de recursos estatales para satisfacer sus necesidades, por consiguiente, queda claro que el daño social es el efecto más grave de la defraudación fiscal.

Ahora bien, Armando Giorgetti, puntualiza que los efectos de la defraudación fiscal o evasión tributaria como el la llama, no se agotan en el perjuicio causado el fisco por los

⁶⁸García Domínguez, Miguel Angel. op. cit. pág. 155

menos ingresos que ello reporta, con la consecuente falta de recursos para satisfacer necesidades colectivas, sino que existen además una serie de efectos, que inclusive llegan a constituirse a su vez en causas que originan otras consecuencias.

Al respecto dice el autor mencionado que "Muchas son, pues, las consecuencias de la evasión, si bien su aspecto más evidente es el de la desigualdad que ello produce en la distribución de la carga tributaria, al restringirse la masa contribuyente, lo cual determina que la carga tributaria además de graver injustamente, a un número más reducido de sujetos, se distribuya de manera distinta y más onerosa de la deseada por el legislador. Por otra parte, como ya lo señalamos, el Estado debe adecuar los ingresos a las erogaciones y no éstas a aquéllos, por lo cual el fisco se ve obligado a recaudar entre la masa realmente contribuyente el producto total de tributos previsto, sin perjuicio de perseguir luego a los evasores. Si en determinado momento los actos de evasión y de fraude son tales y tantos como para influir apreciablemente en el cálculo del producto de los ingresos, inevitablemente el legislador se verá forzado a adoptar medidas reparadoras mediante el aumento de la imposición, lo cual, a su vez, inducirá a la masa contribuyente a adoptar contramedidas que podrán ser las legítimas y acostumbradas, o bien de naturaleza ilícita, como la evasión. Esto demuestra que el fraude puede sumarse al fraude en un efecto concatenado de "efecto a causa", como última posibilidad del sujeto pasivo de la imposición a sustraerse a una carga que a llegado a ser insoportable o confiscatoria."⁶⁹

Del anterior panorama general, el mismo autor citado precisa que de la evasión surgen efectos de diversa naturaleza. Así, separa cinco grupos de efectos que son:

⁶⁹Giorgetti, Armando. op. cit. pág. 171.

económicos, psicológicos, técnicos, jurídicos y político-financieros. Siguiendo al autor nos referimos a cada uno de estos efectos.

En los efectos económicos son dos los enfoques que se pueden señalar, por un lado encontramos los efectos en lo que puede identificarse con la economía pública, pues como ya se ha insistido se afecta al fisco y por consiguiente a la sociedad; por el otro lado, se afecta a la economía privada al establecerse un plano de desigualdad en donde unas personas cumplen con sus obligaciones tributarias mientras que las otras las evaden total o parcialmente, con lo que surge una situación de injusticia, pues para el primer grupo de personas su economía se ve disminuida más aún si surge un incremento en las contribuciones, en cambio el grupo de defraudadores no ven afectada su economía. Así, en la economía privada surge una desigualdad notable entre los contribuyentes cumplidos y los defraudadores. Estos últimos se encuentran en una situación ventajosa en relación con los primeros, pues su economía no se ve mermada con las contribuciones que debían pagar.

Los efectos psicológicos tienen que ver con el estado de ánimo que se produce en los contribuyentes cumplidos, quienes al darse cuenta que muchas personas no pagan sus contribuciones, quedando en ocasiones sin ninguna sanción, se sientan desanimados para seguir cumpliendo con sus obligaciones tributarias, entonces, terminan adquiriendo o imitando el comportamiento ilícito de los defraudadores, lo que trae como resultado que se incrementa cada vez más el número de personas que no cumplen con sus obligaciones tributarias.

Los efectos técnicos se refieren a las medidas que adopta el legislador pendiente a la reparación de los daños causados por la defraudación. Desafortunadamente esas medidas están orientadas a aumentar la presión fiscal, lo que siempre repercute en

perjuicio del contribuyente cumplido pues éste tendrá que soportar una mayor carga fiscal, mientras que los defraudadores no se sentirán presionados ante esas medidas técnicas en materia de imposición tributaria.

En cuanto a los efectos jurídicos destaca el autor que hemos venido siguiendo, que con los actos de evasión hay una multiplicación de lo contencioso fiscal, lo que sucede cuando el sujeto utiliza impugnaciones y oposiciones que muchas veces resultan infundadas. Además esto se traduce en que se retarda la impartición de justicia en materia administrativa y fiscal concretamente. Si esto se une a la lentitud en la actuación de la justicia tributaria resultará que nuestro orden jurídico y órganos jurisdiccionales no están respondiendo a las exigencias de nuestra sociedad.

Finalmente, los efectos político-financieros implican de alguna manera a los anteriores, habida cuenta que ante la problemática que surge con la defraudación fiscal es necesario que el Estado adopte algunas posturas para enfrentar las consecuencias mismas que pueden ser una modificación en la distribución de las cargas tributarias, incremento en las sanciones para los defraudadores o medidas preventivas para evitar que el índice de defraudación crezca.

Lamentablemente la política financiera más común es aumentar la imposición tributaria. Al respecto, el propio Armando Giorgetti dice que "Cuando se sostiene que todo exceso en la imposición termina por resultar contraproducente en todo sentido, se dice verdad: empero, por otra parte, el Estado también debe asegurarse el producto previsto en los ingresos y para realizarlo no tiene más recurso que el aumento de la imposición. Pero el impuesto no es neutral y si sus distintos efectos resultan agravados o modificados por el fenómeno elusivo, se tendrán inevitablemente más amplias y negativas repercusiones sobre la producción, el consumo, el ahorro, los precios, las inversiones, etc.; en una

palabra, sobre todo el equilibrio económico general. Se produce, de tal manera, un círculo vicioso en el cual ya no es posible distinguir la causa del efecto⁷⁰

Efectivamente, en materia de defraudación fiscal es fácil encontrar un círculo vicioso en donde se presentan diversas causas y efectos que interactúan entre sí, originando más consecuencias de mayores y más graves trascendencias. Lo peor de todo es que, como lo hemos indicado reiteradamente, es la sociedad la que más sufre los daños que reporta la conducta delictiva que nos ocupa.

Todo lo expuesto nos lleva a afirmar que en virtud de los efectos que se producen con la defraudación fiscal, hay implicaciones de mucha trascendencia social, toda vez que si bien es cierto que se causa un daño particular al fisco, también lo es el hecho de que la sociedad es la más afectada, ya sea porque no habrá los recursos suficientes para cubrir sus necesidades, o bien, porque el grupo de contribuyentes cumplidos son los que tienen que soportar la imposición tributaria y en general porque el Estado estará adoptando medidas para enfrentar la problemática derivada de dicha defraudación, medidas que no siempre son del todo acertadas. Para profundizar más sobre esto último procedemos a desarrollarlo en un inciso aparte.

4.- REPRESION Y MEDIDAS ADOPTADAS FRENTE A LA DEFRAUDACION FISCAL.

Antes de ver las formas de represión que se utilizan ante la defraudación fiscal, estimamos pertinente partir de una definición de represión de acuerdo a su contexto

⁷⁰ Giorgenti, Armando. op. cit. pág. 182.

jurídico-sociológico. Así, tenemos que la represión es la "Acción de contener, refrenar o moderar. El fin de la política criminal del derecho penal y de sus diversas instituciones es la represión de la delincuencia o la lucha contra ella. Ese fin es aceptado genéricamente por las diversas escuelas de pensamiento, cualquiera que sea su discrepancia en orden a la fundamentación del mismo. Sin embargo, la idea de represión implica un matiz que la contrapone fundamentalmente a la de prevención desde el punto de vista de la política criminal. Sin perjuicio de aceptar el principio de que se previene reprimiendo, subsiste la diferencia que asocia la represión a la delincuencia ya existente y manifiesta, mientras que la prevención considera con preferencia el propósito de evitar y contener la criminalidad latente o potencial antes de que se manifieste en sus efectos lesivos, de luchar contra ella en sus mismos orígenes procurando de modo más efectivo un mejoramiento general de la sociedad en este aspecto".⁷¹

De la anterior definición se desprende que la represión comprende como idea central el poder refrenar las conductas delictivas, lo que puede lograrse a través de varios medios como la aplicación de castigos ejemplares que sirvan para sancionar a los delincuentes y para intimidar a los que pudieran cometer las mismas conductas ilícitas. También puede notarse en la definición anterior que la prevención es una de las maneras en que puede refrenarse la comisión de delitos.

Conviene destacar que últimamente la prevención ha adquirido gran importancia dentro de lo que se conoce como política criminal, cuya finalidad es precisamente buscar las formas más idóneas para poder combatir la delincuencia encontrándose que una de ellas, quizá la más adecuada es la prevención. Efectivamente, la prevención tiene en el

⁷¹Pratt Fairchild, Heary, op. cit. pág. 255.

mundo moderno una gran trascendencia, toda vez que mediante ella se tiende a evitar que se cometan los delitos provocando la lesión a diferentes bienes jurídicos.

En cuanto a la prevención, Héctor Solís Quiroga dice que su importancia es a tal grado que supera en interés a la represión propiamente dicha y al tratamiento del delincuente, de ahí que "los gobiernos sientan que su deber es no sólo combatir a la delincuencia, sino principalmente prevenirla. Los abogados creen que una dura ley penal es capaz de prevenir la reincidencia, pero ese juicio resulta injusto y superficial si la ley, sea desconocida de la mayoría, no es respaldada por un idóneo cumplimiento. Ya en todo el mundo se ha reconocido que los establecimientos penitenciarios, organizados exclusivamente para castigar, tienen resultados negativos e indeseables, más que positivos y readaptadores. Enrico Ferri pensó en dos tipos de prevención: la general, dirigida a la sociedad para mejorar sus condiciones colectivas de vida y disminuir la incidencia de factores causales de delincuencia y la especial, dirigida a evitar la reincidencia de quien ya había delinquido."⁷²

De los dos tipos de prevención antes enunciados el que tiene carácter de general se considera como el más efectivo y el que realiza plenamente la función de prevenir en su concepto de evitar la comisión de conductas ilícitas. Naturalmente, la prevención general implica toda una serie de actividades dirigidas a la sociedad con el propósito de educarla y prepararla para que por sí sola este manifestando conductas que elimine o por lo menos disminuya la comisión de delitos.

⁷²Solís Quiroga, Héctor. Sociología Criminal. Edit. Porrúa, 2a. ed. México 1977, pág. 270

Para que la prevención pueda tener mayor eficacia es indispensable que se conozcan las causas que originan un fenómeno delictivo, para que desde sus raíces pueda ser combatido. Además, se requiere el perfeccionamiento y profesionalización de instituciones encargadas de prevenir la delincuencia de una manera efectiva y permanente, lo que lamentablemente no siempre se ha podido lograr.

Abundando sobre la prevención, tenemos que Raúl Carrascá y Trujillo enfatiza que es mejor la prevención del delito y no su represión; para llegar a aquella es necesario el estudio de los factores delincuenciales, basándose en las ideas de la Escuela Positiva comenta que "El Estado y la Sociedad deben dedicar la máxima atención a la prevención, que puede ser considerada en dos aspectos: la directa, que consiste en la represión del delito, o sea cuando éste ya se ha ejecutado; y la indirecta o social que trata de reducir al mínimo posible la actividad en que consiste la conducta delictuosa, por medio de medidas de diversa naturaleza, como son las de orden económico, político, administrativo, educativo, doméstico, etc."⁷³

Por otro lado, el mismo autor citado basándose en el pensamiento de Bentham agrega que se pueden distinguir cuatro especies de remedios contra el delito: a) los preventivos, directos o indirectos; b) los supresivos, que tienden a hacer cesar el delito ya comenzado; c) los satisfactorios, para la parte lesionada y; d) los penales o propiamente las penas. En realidad la primera especie es la que tiene un carácter netamente preventivo ya que las otras se refieren más a formas de represión que se presentan cuando el delito ya ha sido cometido.

⁷³Carrascá y Trujillo, op. cit. pág. 77

Con lo anterior resulta evidente que la prevención es una forma de mucha trascendencia que puede servir para frenar la comisión de delitos y aunque estrictamente no sea considerada una forma de represión, si podemos afirmar que es una medida que se puede adoptar ante cualquier delito, en este caso el de defraudación fiscal.

En efecto, para el delito que nos ocupa la prevención adquiere especial significado si mediante ella se procura educar a los contribuyentes para que cumplan debidamente sus obligaciones tributarias, evitando con ello la defraudación fiscal. Al respecto, Margain Pont Mestre dice que "formar al contribuyente, educarlo, he aquí la gran tarea pedagógica en la esfera fiscal. No deformarlo o deseducarlo, adormeciendo los estratos más excelsos de la persona al amparo de un psicologismo nefasto, que aprovecha lo que de débil e imperfecto tiene el ser humano. Este sería un mal servicio que se haría al contribuyente y a la comunidad, cuyas consecuencias, a largo plazo, resultarían nocivas para todos. Coincidimos plenamente con el profesor Sáinz de Bujanda cuando afirma que la educación fiscal de un pueblo será tanto más baja cuanto mayor uso haya de hacerse de la estrategia psicológica para recaudar el tributo".⁷⁴

Lo que se pretende con la educación fiscal es concientizar a los contribuyentes para que de una manera voluntaria acepten sus obligaciones tributarias sin evadirlas, lo que habrá de traducirse en una adecuada manera de prevención del delito de defraudación fiscal. Sin embargo, como esto todavía no se logra en nuestro medio, debe recurrirse a las formas de represión, las cuales pueden clasificarse dentro del campo del Derecho Administrativo en multas, recargos, pago de contribución omitida y otras consecuencias dentro de las cuales destaca el embargo. En materia de Derecho Penal la principal forma

⁷⁴Pont Mestre, Margain. op. cit. pág. 257

de represión, o por lo menos para el delito de defraudación fiscal, es la pena privativa de libertad.

En virtud de que según el Código Fiscal de la Federación el delito que nos ocupa se castiga precisamente con prisión, resulta necesario referimos a esta última forma de represión, acerca de la cual existe el criterio generalizado de que es acertado que los delitos fiscales en general se castiguen con pena privativa de libertad, habida cuenta que se causa un grave daño y es una forma de intimidar a contribuyentes incumplidos.

En relación con esto, Emilio Margán Manautou nos dice: "Por lo que toca a la pena privativa de la libertad si pretendiera imponerse a todos los que son merecedores a ella entonces todo el país tendría que convertirse en prisión, o bien de pretender meter a la cárcel a todos los defraudadores, entonces quién pagaría los impuestos para constituirlos. Quizá por esto nuestras autoridades prefieren elevadas multas y los contribuyentes no se escandalizan por ello, pues saben que en este caso pierden dinero pero no su libertad."⁷³

Tal vez resulta un poco exagerada la anterior afirmación, con todo ello tiene mucho de acierto en el sentido de que existe una gran cantidad de contribuyentes que incurren en defraudación fiscal. También es cierto que las autoridades hacenderías prefieren cobrar elevadas multas en lugar de meter a la cárcel a todos los defraudadores. Es por esto último que el precepto que contempla la defraudación fiscal dice que: No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio. Aunado a lo anterior cabe citar que aún cuando se haya formulado la querrela,

⁷³ Citado por Johansen Okbuysen, Eduardo. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal. Edit. Themis. México, 1986, pág. 100.

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede pedir el sobreseimiento del proceso, según dispone el artículo 92 del Código Fiscal. De lo anterior se deduce que la pena privativa de la libertad prácticamente se convierte en pena pecuniaria, pues en realidad lo que busca la autoridad hacendaria es que se paguen las contribuciones y las sanciones económicas. En relación con esto es muy interesante el comentario del profesor Johnson Olhuysen, quien se ha expresado en los siguientes términos: Considero que el fin que persigue el articulado del Código Fiscal de la Federación al permitir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público condonar de las consecuencias penales de la comisión de un delito al contribuyente, si es que éste cumple con sus obligaciones fiscales aludidas es muy loable y no se debe quitar de los derechos que tiene el contribuyente, pero lo que se debe legislar y delimitar es la discrecionalidad en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que deja en completo estado de incertidumbre al contribuyente; el cual no sabe, si es que incurre en la elaboración de un delito fiscal y si con el pago de lo adeudado saldrá libre o no. El Código debe ser más explícito en lo que llama facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la petición del sobreseimiento del proceso; debería manejar conceptos más objetivos, como el hecho de si es la primera vez que delinque, si es delito continuado, etc., no debe dejar al arbitrio de la autoridad el resultado, ya que de ser así, se puede llegar a injusticias sociales en las cuales para algunos casos, se admite el pago y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público retira la querrela, o bien, aún con el pago no la retira.

Cabe mencionar al respecto, que en la práctica existe un número considerable de procedimientos penales que se siguen por el delito de defraudación fiscal, considerando que se pretende conseguir la ejemplaridad para desalentar conductas defraudatorias, al reforzar la presencia del fisco en diversas zonas o regiones del país y en distintos sectores de la producción, teniendo por un lado, la aplicación de penas privativas de libertad, por la comisión de una conducta ilícita y por el otro, el consecuente pago de los adeudos fiscales,

que siempre será independiente a la pena corporal, tal como lo señala el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 94 - En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal."

Ahora bien, en lo que respecta a otras medidas que se adoptan frente a la defraudación fiscal podemos señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza una labor de orientación, información y asesoría para que los contribuyentes conozcan sus derechos y las obligaciones que tienen las autoridades hacendarias, con el fin de darles una mayor confianza para que puedan cumplir sus obligaciones tributarias, procurando en la medida de lo posible el que se incurra en la defraudación.

A manera de ejemplo hacemos referencia el documento que recibe el nombre de Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, mediante el cual se busca suministrar la información que requieren los contribuyentes frente a actos de molestia que si bien son necesarios para asegurar el cumplimiento fiscal, tiene que llevarse a cabo respetando las garantías que se confiere a favor de los contribuyentes. Dicha Carta es elaborada por Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se entrega, junto con la orden de auditoría al inicio de todas las visitas domiciliarias, para que los contribuyentes conozcan sus derechos y sean motivados a cumplir sus obligaciones para evitar la defraudación fiscal.

En el documento aludido se destacan las anomalías más frecuentes, señalando las conductas en las que no deberán incurrir los visitadores bajo ninguna circunstancia, y que son:

1. Los visitadores no podrán amenazar o insinuar al visitado o a su representante, que existe la posibilidad de imputarle la comisión de delitos.

2. Los visitadores tienen prohibido exigir la renuncia de los medios de defensas, estos son irrenunciables.

3. Los visitadores no pueden presumir omisión de ingresos del auditado con base en la cuenta de cheques de terceros, salvo que el contribuyente se coloque en los supuestos que establece la Ley.

4. Los visitadores no pueden insinuar o señalar vagamente irregularidades fiscales y las consecuencias legales que de ellas se desprendan ya que éstas deberán hacerse constar en forma pormenorizada, en las actas que al efecto se levanten. En todos los casos se deberá levantar la última acta parcial.

5. Los visitadores no pueden exigir a los contribuyentes que las multas a que se hagan acreedores les paguen de contado, en virtud de que estos últimos cuentan con la opción de pagar hasta en 36 parcialidades mensuales, iguales y sucesivas previa garantía del interés fiscal, los créditos fiscales adeudados incluyendo sus accesorios, ambos actualizados, sin autorización previa por parte de las autoridades fiscales con la única obligación de dar aviso a la administración local de recaudación que corresponda a su domicilio fiscal dentro de los diez días hábiles siguientes a la de su primera parcialidad, comunicando el ejercicio por el que se ejerce la opción, el período en el que se causaron las contribuciones, el monto del adeudo fiscal que se pagará y el número de parcialidades elegidas, anexando a dicho

aviso, copia de la declaración mediante la que se realizó el pago de la primera parcialidad, debidamente sellada por la institución de crédito ante la cual se presentó"⁷⁶

Resumiendo lo expuesto podemos afirmar que la represión que se utiliza en nuestra legislación fiscal para el delito en comento es la pena privativa de libertad, pero como lo hemos mencionado, la autoridad hacendaria ha optado más por aplicar penas pecuniarias, pues lo más importante es tratar de recuperar los ingresos del Estado que los defraudadores han estado evadiendo. No obstante, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha adoptado medidas preventivas orientadas a la información dada a los contribuyentes para que cumplan sus obligaciones tributarias sin incurrir en la defraudación.

Hay que resaltar, como lo hace Roberto Agramonte que "La forma y grado de represión del delito van parejos a la forma y grado de evolución de la sociedad. En efecto, el grado de cultura o el peldaño en que está cada grupo dentro de la cultura determina o refleja el tipo característico de sanciones que dicho grupo impone... Asimismo, el grado de adelanto con respecto a los tipos de organismos represivos - servicio de policía, de identificación, organización judicial - es producto del grado de adelanto de cada sociedad. Es que a medida que la sociedad se hace más compleja, como ocurre con nuestra civilización industrial, centrada en las urbes, se produce el proceso de superurbanización, la diferencia social aumenta y los intereses en pugna aumentan también y chocan entre sí y entonces hay más regulación en los códigos tocante a las nuevas formas de conducta constitutivas de delito."⁷⁷

⁷⁶ Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Folletos 94. México. 1995, págs. 5 y 6.

⁷⁷ Agramonte, Roberto. Principios de Sociología. Edit. Porrúa. Méx. 1965. Pág. 384.

Conviene entonces que exista una evolución en las formas de represión y las medidas que se adoptan ante la defraudación fiscal, para estar en posibilidad de superar las deficiencias que se traducen en un índice elevado de defraudadores al fisco. En el capítulo siguiente haremos referencia a actitudes que pueden ayudar a mejorar nuestro sistema financiero o por lo menos disminuir a la defraudación fiscal.

CAPITULO CUARTO.

IMPORTANCIA DEL ASPECTO SOCIOLOGICO EN LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LA DEFRAUDACION FISCAL.

1.- EL SISTEMA FINANCIERO MEXICANO Y LA DEFRAUDACION FISCAL EN SU ACTUAL CONTEXTO SOCIOLOGICO.

Un sistema financiero comprende un conjunto de actividades y procedimientos por los cuales el Estado obtiene sus ingresos, para poder satisfacer sus necesidades públicas. Así, los ingresos y egresos están en estrecha relación, pues mediante ellos el Estado contará con los recursos que le permitan cumplir sus fines, satisfacer las necesidades sociales y mantener el equilibrio económico en la convivencia social.

Ahora bien, en todo sistema financiero se conjugan aspectos económicos, políticos, jurídicos y sociales, mismos que deben mantener un equilibrio para integrar una estructura adecuada que habrá de influir tanto en la vida pública como en la privada.

En efecto, el sistema financiero de un país determinará en buena medida el éxito a problemas que enfrente el Gobierno para cubrir las necesidades públicas y colectivas, inclusive dicho sistema trascenderá a la vida privada de los ciudadanos, quienes finalmente son los que soportarán el pago de contribuciones para robustecer el sistema financiero y dotar al Estado de los recursos necesarios. Dicho en otras palabras, el sistema financiero tiene repercusiones en la economía del Estado y de los particulares, de ahí la necesidad de que tenga un equilibrio que no afecte ni al Gobierno ni a los gobernados. El primero se vería afectado si no cuenta con los ingresos que se requieran para cubrir el gasto público, los segundos se verían afectados, cuando tengan que pagar contribuciones que defian su economía por ir más allá de su capacidad contributiva.

Para que ese equilibrio pueda lograrse, no solamente debe mantenerse un balance en los aspectos económico, político, jurídico y social, sino que debe tomarse en cuenta el lugar y la época dentro de los cuales se establece un sistema financiero en particular, es decir debe tomarse en consideración el contexto sociológico en el cual se circunscribe el sistema financiero, pues no es posible ignorar la realidad latente en una sociedad actual.

Uno de los conceptos fundamentales en relación con esto es el de política financiera. Al respecto, Héctor B. Villegas basándose en la definición de García Belsunce dice que: "La política financiera, tal como es concebida en la actualidad, se ocupa de determinar la elección de los gastos públicos a realizarse y de los recursos públicos a obtenerse para llevar a cabo un objetivo estatal determinado, en circunstancia de tiempo y lugar determinados".⁷⁸

Sin lugar a dudas la política financiera tiene mucha importancia ya que puede darle dinamismo y efectividad a un sistema financiero, o bien puede detenerlo y hacerlo inoperante o deficiente, originando así una serie de problemas. Esto es así porque mediante la política financiera se influye de manera directa en la economía pública y privada.

Son varias las posturas que puede adoptar un Estado en su política financiera, pero en todo caso habrá de tomar en cuenta que mediante ella buscará el desarrollo económico del país, entendido como el proceso que tiende a lograr un mayor ingreso, tanto en los gobernados como en el Gobierno, para alcanzar un nivel de vida ascendente. Lamentablemente ese desarrollo no siempre se cumple, lo que hace cuestionar el acierto y eficacia de la política financiera de un Estado.

Algunos autores han propuesto que para que exista una buena política financiera, y con ella un adecuado sistema financiero, deben tomarse en cuenta los siguientes requisitos:

⁷⁸ Villegas, Héctor B. op. cit. pág. 812.

- 1.- La recaudación debería ser adecuada.
- 2.- La distribución de la carga tributaria debería ser equitativa. Cada uno debería estar obligado a pagar su justa parte.
- 3.- Lo importante en este contexto es no solo el punto de impacto al que el impuesto se aplica sino su punto de aplicación final.
- 4.- La estructura tributaria debería facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento.
- 5.- El sistema fiscal debería permitir una administración justa y no arbitraria y debería ser comprensible para el contribuyente.⁷⁹

Por nuestra parte consideramos que aunados a los anteriores requisitos es necesario tomar en consideración las circunstancias particulares que se dan en una época y lugar determinados, lo que resalta la importancia del contexto sociológico en relación con el sistema financiero.

Refiriéndonos concretamente a las circunstancias actuales en nuestro país podemos decir que en términos generales son adversas. Efectivamente, el año de 1985 se caracterizó por la fuerte crisis económica, comprendiendo factores como la devaluación, inflación, desempleo y en general el alto costo de la vida que nos está afectando en nuestros días, situación que no ha sido superada en los primeros meses del año en curso.

Ante estas circunstancias estimamos que el sistema financiero mexicano no ha sido el adecuado, toda vez que está provocando un descontento en la población tributaria, por lo que se manifiesta en conductas ilícitas como la defraudación fiscal, que en muchos casos son una respuesta ante las altas tasas impositivas en relación con la poca capacidad de pago derivada de la escasez de recursos que hay en la actualidad.

En opinión de Miguel Valdés Villarreal, la problemática de un sistema financiero se agudiza cuando existen, como en nuestra República Federal, tres sistemas; el de la

⁷⁹ Musgrave, Richard A. y Peggy B. Musgrave. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Traductores: Juan Francisco Corona Ramón, Juan Carlos Costas Terrones y Amelia Díaz Álvarez. Edit. McGraw-Hill. quinta edición. México. 1993 pág. 262.

Federación, de los Estados y de los Municipios. Sin embargo el mismo autor agrega que: "El conjunto de contribuciones (federales, locales, municipales) constituyen un sistema cuando presentan una armonía razonable en lo que concierne a:

1) las fuentes económicas elegidas, como bienes con significación y como actividades principales, 2) los momentos del proceso económico que se señalan para la causación de los impuestos como consecuencia de las características de los hechos generadores, 3) los tiempos de pago, 4) las condiciones de liquidez de los causantes y 5) la situación de los contribuyentes respecto a los bienes y actividades gravados en cuanto permita calcular la carga fiscal total o de cada grupo de contribuyentes y los efectos que causa dicha carga a la justicia y la eficiencia en la economía".⁸⁰

Desafortunadamente, no podemos decir que nuestro sistema financiero ha logrado armonizar del todo las contribuciones federales, estatales y municipales, pero lo anterior no constituye lo más grave de nuestro sistema tributario, sino más bien la falta de equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal; entendiendo por la primera el conjunto de acciones que realiza el Estado, en relación con los contribuyentes, para allegarse los recursos necesarios que le permitan solventar el gasto público; mientras que la justicia fiscal comprende la virtud de que los contribuyentes cumplan con su obligación tributaria de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

A este respecto, Eduardo Johnson dice lo siguiente: "Después de haber analizado los principales aspectos que conforman los elementos de la presión fiscal y la justicia fiscal en nuestro país, podemos afirmar que definitivamente NO hay un equilibrio entre estos dos conceptos, que la balanza se encuentra desequilibrada en ambos sentidos, en ocasiones en favor del contribuyente, debido a su ignorancia, trucos para eludir al fisco, etc., y a veces de la autoridad con su exceso de poder, el exceso de uso de la facultad reglamentaria, etc. El sistema fiscal mexicano - así como el contribuyente - dista mucho de ser un sistema justo, adecuado a las necesidades económicas tan apremiantes que tiene el Estado, las contribuciones están perdiendo la fuerza en la influencia de la economía que habían venido teniendo y que tiene en otros países. Que día a día, en

⁸⁰ Valdés Villareal, Miguel. Principios Constitucionales que Regulan Las Contribuciones En Estudios De Derecho Público Contemporáneo. op. cit., pág. 338.

lugar de usar las contribuciones con diversos fines sociales, se están convirtiendo en mero factor recaudativo".⁸¹

Estamos de acuerdo con la anterior afirmación, lo que nos lleva a sostener que el sistema financiero mexicano dentro de su actual contexto sociológico no está respondiendo a las exigencias de nuestros días, razón por la cual está originando algunos problemas con diferentes repercusiones. Uno de estos problemas es el de la defraudación fiscal.

En efecto, al no tener un sistema financiero justo provoca que los contribuyentes busquen la manera de evadir sus obligaciones tributarias. Así, de manera consciente incurre en la defraudación fiscal, quizá no con el deseo de burlar la ley, sino por la situación actual que en muchos casos no permite que se pueda pagar impuestos en la forma que se exige por las autoridades públicas, más aún si tomamos en consideración la crisis económica de nuestro tiempo, la cual obliga tanto a autoridades como a particulares a realizar un esfuerzo, pero que sea proporcional y equitativo.

Conviene aclarar que nuestro sistema financiero ha procurado evolucionar para adaptarse a los requerimientos de nuestra época. Al respecto, Valdés Villarreal comenta que la modernidad de nuestro sistema nacional de contribuciones se relaciona estrechamente con la seguridad jurídica de los particulares, en donde se han logrado los siguientes avances:

1.- Para garantizar la seguridad jurídica de los particulares, el ejercicio de las facultades públicas que más se acercan al ámbito de actividades de aquellos se ha rodeado de una serie de formalidades y requisitos orientados a dejar constancia clara de la circunstancia y modo de actuación de las autoridades, de manera que se eviten posibles arbitrariedades o desvíos.

2.- En todos los casos, se concede oportunidad expresa y plena para informarse con los hechos asentados que motivaron las revisiones de escritorio,

⁸¹ Johana Obreyra, Eduardo. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal. op. cit. pág. 174.

dictámenes sobre estados financieros o visitas domiciliarias, y desvirtuarlos con los documentos pertinentes, antes de dictarse un acto administrativo con efectos ejecutorios".⁸²

No cabe duda que los contribuyentes deben tener seguridad jurídica ante el sistema financiero, pero ésta no solo depende de los recursos con que cuentan, sino que se requiere la existencia de toda una serie de principios constitucionales y legales que deben ser respetados por las autoridades, como se verá en los incisos siguientes.

2.- EL MARCO JURIDICO TRIBUTARIO VIGENTE ANTE LA NECESIDAD SOCIAL.

Para poder referirnos al marco jurídico tributario es necesario hacer mención primeramente al Poder Legislativo y su actuación en la materia tributaria.

De conformidad con la Constitución Política, corresponde al Poder Legislativo Federal, representado por el Congreso de la Unión, imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, según lo dispone el artículo 73, fracción VII. Además la fracción XXIX - A del mismo precepto constitucional señala que el Congreso tiene facultad para establecer contribuciones:

- *1.- Sobre el comercio exterior;
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos, 4º. y 5º. del artículo 27;
- 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación,
- 5.- Especiales sobre:
 - a) Energía Eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

⁸² Valdés Villareal, Miguel. Evaluación del Sistema de Justicia Fiscal Federal. (Examen de posibilidades para un nuevo avance) En Justicia Administrativa. Edit. Trillas. 1ª Reimpresión. México, 1988. Pág. 27.

- d) Cenizas y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica".

De la disposición constitucional que nos ocupa se deduce que el Poder Legislativo tiene amplias facultades en materia tributaria. Desafortunadamente hay dos críticas que en este sentido se pueden hacer; la primera tiene que ver con la conducta pasiva que adoptan los legisladores al aprobar varias de las leyes fiscales, lo que se manifiesta en aprobaciones rápidas y poco meditadas sobre proyectos que generalmente envía el Ejecutivo Federal sobre disposiciones de carácter fiscal. En relación con esto, es común ver reformas fiscales aprobadas "al vapor", sin que pretendan establecer un sistema tributario más justo y equitativo, por el contrario, en ocasiones esas reformas hacen que dicho sistema se vuelva más complejo y fuera de la comprensión para los ciudadanos ordinarios que carecen de las nociones más elementales de la materia tributaria.

La segunda crítica, derivada de la primera, consiste en que el poder ejecutivo tiende a obtener o ejercer más atribuciones en materia tributaria, no solo a través de su facultad reglamentaria sino aprovechando precisamente la actitud pasiva de los legisladores y el hecho de que en muchos casos sigan subordinados al dominio del Ejecutivo, quien finalmente realiza proyectos con disposiciones fiscales sabiendo que serán aprobados sin mayor problema.

Eduardo Johnson al criticar la actuación del poder legislativo en cuanto al tema que nos ocupa, afirma lo siguiente: "Recordemos que nadie quisiera ver que se iniciara una revuelta por el hecho de que nuestros representantes no actúen conforme a lo esperado, recapacitemos, el legislativo debe cambiar su forma de ver y hacer las cosas,

debe reconocer que sus votantes ya son mayores de edad y que esperamos cumplan con su deber de representarnos dignamente. Este análisis es el más importante de este breve escrito, el poder legislativo dará la pauta de quien deberá emitir las leyes fiscales, en qué forma se deberán ejecutar, qué facultades otorgará al ejecutivo, qué límites, qué sanciones a los contribuyentes que las incumplan. La tendencia en nuestro país la reiteramos, es darle día a día más poder tributario al ejecutivo, mayor flexibilidad de actuación, quizás en un futuro próximo se le autorice a legislar en todas las materias, haciendo esto con simples pero importantes cambios a la Constitución, tanto en su artículo 31-IV como al artículo 131 segundo párrafo.²³

Ante las críticas anteriores estimamos que lo correcto sería que el poder legislativo asuma su papel y responsabilidad en materia tributaria, lo que habrá de verse reflejado cuando apruebe de manera prudente y meditada las disposiciones fiscales que se sometan a su consideración sabiendo que un órgano representativo del pueblo y no del ejecutivo, además, debe estar conciente de que las normas que apruebe, principalmente en materia fiscal tienen gran trascendencia social por las repercusiones económicas que acarrea, debiendo buscar en todo caso un sistema tributario justo que si bien deberá procurar el progreso nacional, esto no debe hacerse dañando la capacidad económica de los contribuyentes, pues si esto es así se puede provocar la conducta ilícita de la defraudación fiscal.

En consecuencia, las disposiciones legales que integran el marco jurídico tributario han de ser congruentes con la realidad que impera en cada época y lugar determinados. En otras palabras, los legisladores deben tomar en cuenta las necesidades sociales de nuestra época para poder establecer el marco jurídico que fijará las bases sobre las cuales se erija nuestro actual sistema tributario mexicano. Al respecto, puede decirse que el marco jurídico tributario vigente no está cumpliendo con esta característica de tomar en cuenta la necesidad social. Creemos que esto es así por la siguiente razón : en los últimos años se han expedido leyes fiscales que han estado imponiendo obligaciones y contribuciones a los causantes cada vez mas pesadas y difíciles de cumplir, por ejemplo; el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, entre otras, han establecido contribuciones que provocan el

²³ Johnson Okbarysen, Eduardo. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal. op. cit. pág. 30.

descontento de los causantes, sobre todo cuando se dan cuenta que algunos de esos impuestos o tasas específicas no respetan los principios básicos como los de proporcionalidad y equidad.

Sumado a lo anterior encontramos que algunas leyes fiscales son muy complejas, a tal grado que se hacen incomprensibles para muchos de los contribuyentes, quienes optan por conductos antisociales como la defraudación fiscal.

En relación con esto Adolfo Arrijo Vizcaino expresa que: "A nadie escapa el hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y, por ende, al convertirse en causante, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende. Desde luego, el argumento predilecto para calificar estos casos consiste en reiterar el viejo principio jurídico de que la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento. Sin embargo, a nada conduce un criterio de tipo draconiano. La postura que debe adoptar el legislador es aquella que tienda a procurar el mayor volumen posible de ingresos al Fisco; y dentro de tal tesitura se encuentra obligado a proporcionar al contribuyente los elementos necesarios para el cabal conocimiento de sus obligaciones tributarias".⁶⁴

Estamos de acuerdo que la complejidad del marco jurídico tributario puede resolverse en parte a través de instructivos y orientaciones que den las autoridades hacendarias haciendo más claras las disposiciones fiscales, aunque esto no siempre da resultado pues en muchos casos persiste la oposición o indiferencia por parte de los causantes.

Sin embargo, consideramos que lo más conveniente sería que las disposiciones legales en materia tributaria se expidan con la mayor claridad, procurándose en la medida de lo posible hacerlas entendibles para los causantes en general, aún aquellos que no tengan nociones de la materia tributaria. Pero lo más importante es que el marco jurídico tributario se ajuste a la necesidad social de nuestro tiempo, es decir, que tome en cuenta la crisis económica por la que atravesamos para poder determinar impuestos que

⁶⁴ Arrijo Vizcaino, Adolfo. op. cit. pág. 312.

sean congruentes con la real capacidad de pago de los contribuyentes, quienes si se ven amenazados con varias y pesadas contribuciones que tienen que cubrir preferirán en muchos casos evitar el pago de esas contribuciones, incurriendo así en la defraudación fiscal.

En resumen, podemos afirmar que el marco jurídico tributario vigente no está tomando en consideración la necesidad social de nuestro tiempo, ya que se establecen contribuciones que no siempre son proporcionales y equitativas, por consiguiente, no se ajustan a la capacidad económica de los contribuyentes, originando que éstos opten en algunos casos por la defraudación fiscal, redundando en un mayor perjuicio para nuestra sociedad y para el Estado, que verá disminuido su presupuesto para satisfacer las necesidades colectivas. De ahí la importancia de que el marco jurídico tributario se adecúe a nuestra época y circunstancias caracterizadas por una crisis económica de dimensiones considerables.

3-PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN RESPETARSE PARA EVITAR LA DEFRAUDACION FISCAL Y SUS REPERCUSIONES SOCIALES.

Toda ley y en general todo acto de autoridad debe estar de acuerdo con las normas y principios contenidos en nuestra Carta Magna, de no ser así pueden motivar su impugnación a través del juicio de amparo, mismo que si es ganado por los particulares hará ineficaces las disposiciones o actos que se estén impugnando con sus respectivas consecuencias que pudiera traer aparejadas. Por ejemplo, si lo que se impugna es una o varias disposiciones fiscales que establecen contribuciones excesivas que no son proporcionales y equitativas, además de poder ser declaradas inconstitucionales, suelen desanimar a los contribuyentes para cumplir debidamente sus obligaciones tributarias.

Por lo tanto, es necesario que las leyes y actos de autoridad estén subordinados a la Constitución Política Federal. Refiriéndonos concretamente a nuestro tema, cabe decir que las leyes fiscales y los actos de las autoridades hacendarias deben respetar

ciertos principios constitucionales, lo que contribuye en gran medida a evitar la defraudación fiscal con sus repercusiones sociales.

Son varios los principios constitucionales que deber ser respetados, sólo nos referiremos a los más importantes. El primero está comprendido en el artículo 13 de nuestra Ley Fundamental, el cual en esencia prohíbe las leyes privativas. Al respecto, Ernesto Flores Zavala manifiesta: "Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto".⁸⁵

En consecuencia, si mediante una ley tributaria se establece un impuesto para determinadas personas en particular, la misma tendrá el carácter de privativa, por lo que puede ser impugnada por contradecir lo estipulado en el precepto constitucional aludido.

Otro principio está consignado en la primera parte del artículo 14 de la Constitución Política, en donde se dispone que: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Esto significa que las leyes fiscales no deben tener efectos retroactivos, si mediante ello se causa perjuicio a alguien.

Para entender esto hay que recordar que todas las leyes, incluyendo las tributarias, únicamente se aplican a las situaciones que la misma ley señala y que se realicen con posterioridad a su vigencia. Por consiguiente, si una ley tributaria establece un impuesto y permite que su cobro se aplique a situaciones realizadas con anterioridad a su vigencia, es obvio que la misma será retroactiva y ocasiona un perjuicio, violando así la disposición que se comenta.

El segundo párrafo del propio artículo 14 constitucional consagra lo que se conoce como garantía de audiencia, en virtud de la cual se concede el derecho a los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de que éstos sean afectados.

⁸⁵ Flores Zavala, Ernesto. op. cit. pág. 149.

En relación con esto, Raúl Rodríguez Lobato al comentar el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia, dice que este Alto Tribunal "ha ido aún mas lejos al sostener también que para que la garantía de audiencia tenga verdadera eficacia debe constituir un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que ésta quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos y por lo tanto, será anticonstitucional toda ley ordinaria que no consagre la garantía de audiencia en favor de los particulares, es decir, que no establezca el procedimiento ante la autoridad administrativa o judicial conforme al cual los particulares tengan la oportunidad de hacer la defensa de sus derechos para que la autoridad que tenga a su cargo la decisión final tome en cuenta tal defensa previamente a la emisión de la resolución que afecta esos derechos".²⁵

Es obvio que si una ley fiscal o una autoridad hacendaria no respetan el principio constitucional referente a la garantía de audiencia, entonces estarán violando esta garantía, por lo que la ley o el acto de autoridad puede ser impugnado a través del juicio de amparo.

Uno de los principios más importantes es el de legalidad, establecido en la parte final del segundo párrafo del artículo 14, primer párrafo del artículo 16 y parte final de la fracción IV, del artículo 31, todos ellos de nuestra Constitución Política. En términos generales este principio consiste en que ningún órgano del Estado puede realizar un acto y con ello afectar a los particulares si no se basa en leyes expedidas previamente.

En materia tributaria es necesario que las leyes establezcan las contribuciones que deben cubrir los particulares, ya que no puede haber tributo sin ley. A este respecto, Francisco de la Garza comenta lo siguiente: "El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación

²⁵ Rodríguez Lobato, Raúl op. cit. págs. 45 y 46.

que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.⁸⁷

Además de los elementos mencionados, consideramos que las leyes tributarias también deben precisar las infracciones y delitos que puedan cometer los contribuyentes en caso de que no cumplan con sus obligaciones, así como las sanciones que se aplicarán si se da el incumplimiento.

De la fracción IV, del artículo 31 Constitucional se desprenden tres principios; el que ya mencionamos relativo a la legalidad; el que los tributos se destinen al gasto público y el principio de proporcionalidad y equidad.

De conformidad con el precepto aludido, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos. Si bien esto entraña una obligación, también implica el derecho de que las contribuciones se destinen para el gasto público, lo contrario sería violatorio de esta disposición y naturalmente no se puede obligar a los mexicanos a que paguen contribuciones que no tienden a cubrir el gasto público.

"Para que un gasto se considere público es necesario que:

- a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia Constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio;
- b) Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio;
- c) Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto".⁸⁸

Si un tributo no satisface alguno de los tres criterios anteriores, entonces puede decirse que no está destinado a cubrir el gasto público, por consiguiente puede ser atacado de inconstitucional.

⁸⁷ De la Garza, Francisco. op. cit. págs. 265 y 266.

⁸⁸ Valdés Villareal, Miguel. Principios Constitucionales Que Regulan Las Contribuciones. op. cit. pág. 337.

Sin lugar a dudas el principio más importante y que ha motivado mayor polémica es el de proporcionalidad y equidad. Hay proporcionalidad cuando los causantes contribuyen al gasto público de acuerdo a su capacidad económica, por lo tanto, los tributos deben fijarse de tal manera que quien obtiene mayores ingresos debe contribuir más en comparación con los causantes de medianos y reducidos recursos. Para que esto se cumpla generalmente se establecen tarifas progresivas, las cuales no siempre han sido proporcionales, originando la impugnación de las mismas por parte de los contribuyentes.

La equidad consiste en la igualdad ante una ley tributaria de todos los causantes de un mismo tributo, quienes deben recibir un trato idéntico, por ejemplo, en cuanto a las deducciones permitidas y los plazos de pago. También puede decirse que la equidad implica tratar igual a los iguales y de desigual manera a los desiguales, en la proporción adecuada a esa igualdad o desigualdad.

Sobre el tema que nos ocupa, Adolfo Arrijo Vizcaino señala que: "definir los conceptos de proporcionalidad y equidad ha sido siempre una ardua tarea para los fiscalistas. En realidad los mismos implican más que una definición conceptual o terminológica, una noción immanente, palpable y tangible, que se advierte y se siente en las reacciones del propio grupo social afectado, que rechaza aquellas cargas carentes de justicia y que no se encuentran referidas a la generalidad de la población. Por ejemplo, cuando se establece un impuesto notoriamente desproporcionado a la capacidad económica de la fuente gravada, la reacción de los causantes es automática: procuran encontrar los medios de evadir el tributo. Antes que las obligaciones públicas están las necesidades personales y familiares. El particular debe comer, vestir y mantener en condiciones idóneas sus elementos de trabajo, porque todo ello le garantiza un mínimo de subsistencia y si el cumplimiento de sus obligaciones tributarias le va a privar de algunos de esos medios, inmediatamente buscará el modo de defraudar al Fisco."⁸⁹

Es fácil advertir que si un tributo no es proporcional ni equitativo entonces puede ser calificado de injusto e inconstitucional, lo que provoca el descontento de los

⁸⁹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit. pág. 316.

contribuyentes, y su oposición para pagar tributos se verá acrecentando y con ella irá incrementando el número de causantes que incurran en la defraudación fiscal.

Todo lo expuesto nos permite afirmar que la falta de respeto a los principios constitucionales antes vistos originan en gran medida que los contribuyentes opten por la defraudación fiscal, pues aún cuando no tengan el deseo de cometer esta conducta ilícita, prefieren realizarla antes de verse más afectados en su capacidad económica, ya de por sí muy deteriorada con la crisis que vivimos. Si a esto agregamos contribuciones excesivas, desproporcionadas e inequitativas, e inclusive actos de autoridades hacendarias que no cumplen los principios constitucionales referidos y corrupción, es evidente que la inconformidad de los causantes será mayor, aumentará la defraudación fiscal y las repercusiones sociales que ésta provoca estarán acentuándose en perjuicio del Estado y de la sociedad.

Por lo tanto, resulta por demás obligado que tanto legisladores como autoridades hacendarias respeten los principios constitucionales aplicables a la materia tributaria, para evitar que los contribuyentes al verse afectados recurran a la defraudación fiscal.

4.- PERSPECTIVAS ECONOMICO - SOCIALES DEL SISTEMA FINANCIERO MEXICANO EN RELACION CON LA DEFRAUDACION FISCAL.

Para determinar las perspectivas económicas y sociales del sistema financiero mexicano en relación con la defraudación fiscal es necesario tomar en cuenta dos aspectos fundamentales. El primero tiene que ver con el alto costo de la vida actual derivado de la crisis económica por la que atravesamos, en donde predomina el desempleo, la inflación, alza de precios y la escasez de satisfactores y recursos, todo esto unido a un cada vez menor poder adquisitivo de nuestra moneda. Todo esto origina que la capacidad económica de los contribuyentes se ve seriamente dañada, con lo cual una de las reacciones que suelen darse es que se cometa cada vez más el delito de defraudación fiscal.

El segundo aspecto está relacionado con la reacción común y generalizada que presentan los contribuyentes ante los tributos, aún cuando éstos cumplan o respeten los principios constitucionales ya estudiados. Dicha reacción es de oposición frente al tributo, sobre todo cuando sienten que éste se incrementa demasiado en perjuicio de su economía.

Al respecto, nos parecen muy aceptados los comentarios de Emilio Margáin Manautou quien expresa: "la reacción y el comportamiento del contribuyente siempre será adverso al pago del tributo, pues a nadie le agrada ver reducida su capacidad de actuación o de consumo por la existencia de un gravamen. Sin embargo, el buen uso de la recaudación y una atinada administración pública, pueden influir en ir venciendo esa natural resistencia. Que la omisión sea la excepción y no la regla debe ser la meta de todo fisco; meta ésta que el fisco mexicano ve hoy aún muy distante".⁸⁰

En consecuencia, puede decirse que las perspectivas del actual sistema financiero mexicano en cuanto a la defraudación fiscal son poco alentadoras, ya que si tomamos en consideración los dos aspectos anteriormente mencionados lo más probable es que esa conducta ilícita aumente en lugar de disminuir, y como dice el autor citado, el fisco mexicano todavía está muy lejos de que la omisión de las obligaciones tributarias sea la excepción.

Sin embargo, coincidimos con el mismo autor en el sentido de que el buen uso de la recaudación y una atinada administración pública pueden representar una solución importante para disminuir la defraudación fiscal. Especialmente creemos que lo medular para ir resolviendo este problema radica en una correcta administración pública, entendida en este caso por un conjunto de órganos del Estado, representados particularmente por servidores públicos quienes deben ser honestos y muy cuidadosos en el desempeño de sus funciones.

Si la administración pública es la adecuada, naturalmente habrá un buen uso de los recursos obtenidos, mismos que se estarán destinando al gasto público. Si dicha

⁸⁰ Margáin Manautou, Emilio. Reacción y Comportamiento Del Contribuyente Frente Al Tributo. op. cit. pág. 182.

Administración es deshonestas y no cumple con sus objetivos, estará originando varios problemas, entre ellos el de la defraudación fiscal.

Así que el meollo para resolver el problema de la defraudación fiscal radica en buena medida en contar con una correcta administración pública, pero la pregunta sería ¿Cómo se puede lograr esto?. Estimamos que la respuesta está en lo que algunos autores han denominado como educación fiscal.

Para Margain Pont Mestre: "la educación tributaria, no significa, pues, por sí misma, -¡Cuidado con el equivoco!-, cumplimiento de las obligaciones fiscales, tal como en un determinado momento y lugar, la legalidad las establece. Significa, exclusivamente, mayor conciencia de un deber moral, es decir, fortalecimiento del sentido de responsabilidad, el cual, ante un ordenamiento tributario inspirado en la idea de Justicia, identificará la obligación legal con el deber de conciencia, pero ante un ordenamiento arbitrario, elevará con más fuerza, si cabe, su voz de repulsa. La invariable actitud de sinceridad y autenticidad culminará, pues, en comportamientos opuestos, en uno y otro caso. Pensamos que en esto radica, precisamente, la grandza del sentido de responsabilidad que tanto puede fortalecerse con la formación de la personalidad, a través de la educación fiscal."²¹

En efecto, la educación fiscal implica crear una mayor conciencia de un deber moral, fortalecer el sentido de responsabilidad y respetar las disposiciones y principios que están previamente establecidos para que toda actuación sea dentro del marco legal.

Conviene aclarar que la educación fiscal tiene una doble orientación; por un lado debe estar dirigida a los servidores públicos que integran la Administración, y por el otro lado habrá de dirigirse a los contribuyentes para que cumplan lo mejor posible con sus obligaciones tributarias.

Consideramos que debe darse mayor énfasis a la educación fiscal dirigida a los servidores públicos la cual habrá de consistir en desarrollar en ellos cualidades de honestidad y vocación de servicio, además de prepararlos debidamente y concientizarlos

²¹ Pont Mestre, Margain. op. cit. pág. 258.

para que su labor no sólo se ajuste a los principios constitucionales antes vistos, sino que permita crear un ambiente que de confianza y seguridad a los contribuyentes.

Si esto se logra, entonces será más fácil promover la educación fiscal en los contribuyentes, orientada para ellos, en concientizarlos y fortalecer su sentido de responsabilidad, haciéndoles ver que el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias redunde en beneficio de toda la sociedad, dentro de la cual se encuentra inmerso junto con su familia.

Así que, ante las perspectivas desalentadoras, derivadas de la situación económica actual y la reacción común de los contribuyentes, que hacen del sistema financiero mexicano un obstáculo para evitar la defraudación, se propone el establecimiento de un sistema de educación fiscal dirigido tanto a los servidores públicos como a los contribuyentes, para disminuir considerablemente el índice de defraudación fiscal.

Pero la educación fiscal no es suficiente, estimamos que hay una solución preventiva muy importante que debe tomarse en cuenta. Nos referimos a la actitud y función de nuestros legisladores, quienes deben ser muy cuidadosos al aprobar las disposiciones fiscales, procurando evitar aquellas normas que no respeten los principios constitucionales, para que a su vez no desanimen a los contribuyentes, pues si se sienten amenazados con leyes tributarias injustas evitarán contribuir para los gastos públicos. Nos parecen oportunos los comentarios que hace Adolfo Arrijo Vizcalao a este respecto, diciendo que: "En tales condiciones el legislador, al establecer un impuesto, necesita prever las perspectivas de defraudación a fin de evitarlas no solamente mediante una regulación exhaustiva del problema o a través de un diluvio de sanciones, sino con base en la fijación proporcional y real del tributo. En materia fiscal lo correcto es legislar para la realidad económica y social que se está viviendo. A muy pocos gobernados les agrada vivir al margen de la ley y solamente recurren a este expediente cuando consideran que un impuesto es exagerado o inequitativo en comparación con las cargas que gravitan sobre otros sectores de la población".⁹²

⁹² Arrijo Vizcalao, Adolfo. op. cit. pág. 313.

Consecuentemente, la labor de los legisladores es muy importante dentro de la materia tributaria, pues de ellos dependerá en buena parte la reacción que adopten los contribuyentes frente al tributo. Si se establecen contribuciones excesivas e injustas la reacción se orientará hacia la defraudación fiscal, pero si se establecen tributos justos y acorde con la situación económica y capacidad de pago de los contribuyentes, entonces se estará motivando a que éstos cumplan con sus obligaciones de tributar para los gastos públicos. Por consiguiente, los legisladores, deben tomar en cuenta la situación económica y social de nuestro tiempo. Hay que legislar según la realidad imperante y no según expectativas falsas que van en contra de nuestra sociedad.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La actividad financiera del Estado es un conjunto de acciones dirigidas a la obtención, administración y utilización de los ingresos públicos, que involucra diferentes aspectos, entre ellos el sociológico, por lo que el Estado debe ser muy cuidadoso al desempeñar dicha actividad, debiendo considerar la influencia que ésta ejerce y los efectos que produce sobre la sociedad.

SEGUNDA.- En materia impositiva, el Estado cuenta con la potestad tributaria mediante la cual puede establecer contribuciones para cubrir el gasto público, pero esa potestad no es absoluta toda vez que se encuentra sujeta a condiciones y limitaciones que establece la Constitución Política Federal. Algunas de estas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales, por lo tanto, si el Estado no las respeta al ejercer su potestad tributaria provocará un impacto social que afectará principalmente a los contribuyentes; es por esto, que el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, señala la obligación de contribuir al gasto público y establece también algunas de las limitaciones referidas.

TERCERA.- En caso de que el Estado no respete los principios constitucionales relativos a la materia impositiva estará originando un desequilibrio entre la tasa de los impuestos y la capacidad económica de los contribuyentes, lo que a su vez provoca el descontento de la población que tributa, misma que en ocasiones incurre en la defraudación fiscal como una reacción ante tal desequilibrio y actitud del Estado.

CUARTA.- El delito de defraudación fiscal tiene su origen en el año de 1947, surgiendo de tres acontecimientos relevantes, que son: el proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal; la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la Ciudad de México y la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. El delito de defraudación fiscal fue regulado por los Códigos Fiscales de 1948, 1967 y el de 1983, experimentando una evolución importante ya que pasó de conceptos más amplios, de tal manera que actualmente el artículo 108 contiene un concepto genérico, mientras que el artículo 109 establece conductas equiparables a la defraudación fiscal, permitiendo todo esto sancionar las diversas hipótesis en las que se puede incurrir al defraudar al fisco.

QUINTA.- El delito de defraudación fiscal está previsto en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de una manera amplia, permitiendo castigar todas las conductas de los contribuyentes orientadas a omitir el pago, total o parcial, de sus contribuciones. Por otro lado, el artículo 109 del mismo ordenamiento legal precisa conductas ilícitas que dan lugar a casos específicos de defraudación fiscal. Tanto el concepto genérico como los casos concretos de defraudación fiscal implican conductas antisociales que deben ser sancionadas por el Estado, pero ante todo debe prevenirse la comisión de tales ilícitos.

SEXTA.- Mediante una política fiscal que procure el equilibrio entre tasas impositivas y capacidad económica de los contribuyentes se podrá prevenir en alguna medida conductas que tienden a defraudar al fisco. En consecuencia, el Estado tiene a su alcance algunas soluciones para evitar o disminuir el delito en cuestión, utilizando criterios razonados de política fiscal que tengan por finalidad establecer justicia dentro de la materia tributaria.

SEPTIMA.- Son varias las causas y factores que originen la defraudación fiscal, entre ellas están algunas de índole natural, por ejemplo, el egoísmo y la simple resistencia que generalmente oponen los contribuyentes frente a un tributo. Pero existen también causas de índole política, económica, social y hasta jurídica. Todo lo cual se conjuga e influye en el ánimo de los causantes, quienes si consideran que dichos factores son negativos y ante la crisis económica de nuestro tiempo, lo más común es que muchos de ellos procuren incumplir, por lo menos parcialmente con sus obligaciones tributarias.

OCTAVA.- En virtud de que la defraudación fiscal está teniendo mayor índice de frecuencia su trascendencia social es también cada vez más grande, sobre todo si tomamos en consideración que sus efectos afectan tanto la sociedad como al Estado; a éste se le perjudica en el sentido de que no se perciben todos los ingresos públicos que se tienen planeados y que son necesarios para cumplir los fines estatales; a la sociedad se le afecta porque no se llegan a satisfacer las diversas necesidades colectivas, además de que al imponer cargas excesivas a la población tributaria se afecta su situación económica, provocando que la crisis de nuestro tiempo sea más aguda.

NOVENA.- Ante la defraudación fiscal, el Estado puede adoptar medidas y formas de represión adecuadas o incorrectas, si son estas últimas, lejos de contribuir para que se solucione el problema, estará motivando su incremento y por otro lado, estimamos que dentro de las medidas correctas están las de carácter jurídico, concretamente las que se refieren al establecimiento de leyes y disposiciones que procuren la justicia tributaria, a través del equilibrio entre tasas impositivas y capacidad económica. Es decir, el marco jurídico tributario debe ser congruente con la realidad y las necesidades sociales de nuestro tiempo.

DECIMA.- Consideramos que otra de las medidas acertadas que debe realizar el Estado para evitar la defraudación fiscal, es la de respetar las garantías y principios constitucionales como los de legalidad, proporcionalidad y equidad de las contribuciones, pues en caso contrario estará provocando el descontento de los contribuyentes, quienes válidamente podrán interponer el juicio de amparo alegando la inconstitucionalidad de algunas contribuciones, lo que naturalmente afectará al sistema financiero mexicano.

UNDECIMA.- Finalmente, estimamos que la solución más importante para combatir la defraudación fiscal es la educación fiscal que necesariamente debe tener dos enfoques; el primero, dirigido a los servidores públicos para desarrollar en ellos cualidades de honestidad y vocación de servicio, además de prepararlos debidamente y concientizarlos para que su labor permita crear un ambiente que de confianza y seguridad a los contribuyentes; el segundo aspecto de la educación fiscal debe estar dirigido a los contribuyentes para crear en ellos la conciencia social de que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias redunde en beneficio de toda la sociedad.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Agramonte, Roberto D. Principios de Sociología, Editorial Porrúa, México, 1985.
- 2.- Arriola Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, Cuarta Edición, México, 1984.
- 3.- Azuara Pérez, Leandro. Sociología, Editorial Porrúa, Decimotercera Edición, Editorial Porrúa, México, 1994.
- 4.- Carrancá y Trujillo, Raúl. Principios de Sociología Criminal y de Derecho Penal. Escuela Nacional de Ciencias Políticas y Sociales, México, 1965.
- 5.- Castellanos, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Parte General, Editorial Porrúa, Vigésima Edición, México, 1984.
- 6.- Cohen, Bruce J. Introducción a la Sociología. Traducción de Sandra Sicard Suárez. Editorial McGraw Hill, México, 1993.
- 7.- David, Pedro R. Criminología y Sociedad, Editora Buenos Aires, Argentina, 1989.
- 8.- Echandio, Reyes. Criminología, Editorial Temis, Reimpresión de la Octava Edición, Colombia, 1991.
- 9.- Flores, Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos, Editorial Porrúa, Decimocuarta Edición, México, 1972.
- 10.- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, Vigésima Edición, México, 1980.
- 11.- García Domínguez, Miguel Ángel. Derecho Fiscal- Penal. Las infracciones y las multas fiscales, Editorial Porrúa, México, 1994.
- 12.- Garza, Sergio Francisco De La. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Decimo séptima Edición, México, 1992.

- 13.- Giorgetti, Armando. *La Evasión Tributaria*. Traducción de Antonio Scarano, Ediciones Depalma, Argentina, 1967.
- 14.- Gomezjara, Francisco A. *Sociología*. Editorial Porrúa, Vegecimocuarta Edición, México, 1963.
- 15.- González de la Vega, Francisco. *Derecho Penal Mexicano, Los Delitos*, Editorial Porrúa, Decimoquinta Edición, México, 1979.
- 16.- Guzmán Leal, Roberto. *Sociología*, Editorial Porrúa, Decimosexta Edición, México, 1963.
- 17.- Hernández Esperza, Abdón. *El Delito de Defraudación Fiscal, Estudio Dogmático*, Edición Botas, México, 1962.
- 18.- Jiménez de Azúa, Luis. *La Ley y el Delito*, Editorial Sudamericana, Octava Edición, Argentina, 1976.
- 19.- Johnson Okhuysen, Eduardo. *Defraudación Fiscal*, en *Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa Segunda Edición México, 1967.
- 20.- Johnson Okhuysen, Eduardo. *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal*, Editorial Themis, México, 1966.
- 21.- Lomeli Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, México, 1970.
- 22.- Margán Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, Novena Edición, México, 1969.
- 23.- Margán Manautou, Emilio. *Reacción y Comportamiento del Contribuyente Frente al Tributo*, en *Estudios de Derecho Público Contemporáneo*. Fondo de Cultura Económica. México, 1972.
- 24.- Musgrave, Richard A. Y Peggy B. Musgrave. *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Traductores: Juan Francisco Corona Ramón, Juan Carlos Costas Terrones y Amelia Díaz Alvarez, Editorial Mc graw- Hill, Quinta Edición, México, 1993.

25.- Pratt Fairchild, Henry (Editor). Diccionario de Sociología. Traducción de T. Muñoz, J. Medina Echavarría y J. Calvo. Fondo de Cultura Económica, Decimotercera Reimpresión, México, 1992.

26.- Pont Mestre, Mergain. El Problema de la Resistencia Fiscal, Editorial Bosh, España, 1972.

27.- Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1976.

28.- Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, Primera Reimpresión, México, 1991.

29.- Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española Tomo I, Editorial Espasa-Calpe, Vigésima Edición, España, 1994.

30.- Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1984.

31.- Rodríguez Lebeo, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, Segunda Edición, México, 1986.

32.- Sáinz de Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho Financiero, Introducción, Volumen I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, España, 1972.

33.- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo II. Editorial Porrúa, Décima Edición, México, 1991.

34.- Solís Quiroga, Héctor. Sociología Criminal, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1977.

35.- Valdés Villareal, Miguel. Evaluación del Sistema de Justicia Fiscal Federal. (Examen de Posibilidades para un nuevo avance), en Justicia Administrativa. Editorial Trillas, Primera Reimpresión, México, 1986.

36.- Valdés Villareal, Miguel. Principios Constitucionales que regulan las contribuciones, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo. Fondo de Cultura Económica, México, 1972.

37.- Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Depalma, Quinta Edición, Argentina, 1993.

LEGISLACION CONSULTADA

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, 108a. edición México, 1995.**

- 2.- Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa, 47a. edición, México, 1995.**

- 3.- Código Penal para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, 54a. edición, México 1995.**

- 4.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Editorial Porrúa, 32a. edición, México 1995.**

- 5.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Publicación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1993.**

OTRAS FUENTES

- 1.- **Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Folletos 94, México, 1995.**