

489
21.

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

CAMPUS ARAGON

NECESIDAD DE IMPLEMENTAR NUEVAS TECNICAS
PARA EL CONTROL DE LA EVASION FISCAL EN EL
SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
L I C E N C I A D O E N D E R E C H O
P R E S E N T A :
M A R G A R I T O T A B L A D A M A D R I D

ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL MONROY BELTRAN.

MEXICO, D. F.

1997.

**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.

AGRADECIMIENTOS

A MI MADRE EMELIA

Por haberme dado la vida
y por verme crecer.

A MARIA DELIA

Compañera de toda mi vida,
por su comprensión y
cariño: con todo mi amor.

A MIS HIJOS

Zindel, Joan y Alan, lo más
preciado para mí.

A MIS HERMANOS

**Camerino, Ranulfo, Alberto,
Lucina y María Luisa. Gracias
por su apoyo moral.**

A MI SOBRINO NESTOR

Para que siga el ejemplo.

A MIS TIAS

**Celia, Esperanza y Elvira,
con respeto y cariño.**

A MIGUEL ANGEL, ELIZABETH Y BRAULIO,
Por su amistad y apoyo incondicional.

AL LIC. RODOLFO ESPEJEL
Con mi gratitud por su apoyo
y amistad invaluable.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO,
AL 'CAMPUS ARAGON', A TODOS MIS MAESTROS,
COMPAÑEROS Y AMIGOS, QUIENES DE ALGUNA FORMA
CONTRIBUYERON A MI FORMACION PROFESIONAL.

AL LIC. MIGUEL ANGEL MONROY BELTRAN,
Con agradecimiento, por haberme
apoyado en obtener esta meta.

**NECESIDAD DE IMPLEMENTAR NUEVAS TECNICAS PARA EL CONTROL
DE LA EVASION FISCAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO**

I N D I C E

INTRODUCCION	I
CAPITULO I. LA OBLIGACION FISCAL	1
1.- CONCEPTO	1
2.- SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA	4
3.- IMPORTANCIA SOCIAL	10
4.- IMPORTANCIA ECONOMICA	12
5.- INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION	14
A) POLITICA	15
B) PROGRAMAS	16
C) PROCEDIMIENTOS	18
CAPITULO II. LA EVASION FISCAL	21
1.- CONCEPTO	21
2.- FORMAS DE EVASION QUE CONTEMPLA EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	26
3.- SUJETOS DE LA EVASION FISCAL	42
A) SUJETO ACTIVO	43
B) SUJETO PASIVO	45

CAPITULO III. VALORACION DE LA EVASION FISCAL	47
1- CAUSAS DE LA EVASION FISCAL	47
A) ATRIBUIBLES AL ESTADO	55
B) ATRIBUIBLES AL CONTRIBUYENTE	57
2- EFECTOS DE LA EVASION FISCAL	58
A) EN LA ECONOMIA NACIONAL	61
B) EN EL CONTRIBUYENTE	63
CAPITULO IV. MEDIDAS IMPLEMENTADAS PARA EL CONTROL DE LA EVASION	65
1- NUEVAS TECNICAS	65
A) ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE	66
2- LA FISCALIZACION	70
A) CONCEPTO	70
B) COMO FUENTE DE TRABAJO	80
C) COMO COMPLEMENTO DE OTRAS INDUSTRIAS	81
D) COMO GENERADORA DE DIVISAS	82
CONCLUSIONES	84
BIBLIOGRAFIA	87

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

En el presente trabajo de tesis, como se podrá apreciar, la idea fundamental está encaminada a contribuir para tratar de resolver alguno de los muchos cuestionamientos que se presentan en materia impositiva, como lo es el de la evasión fiscal.

El Derecho Tributario, como una rama nueva del derecho en general, ha ido y seguirá adquiriendo tal importancia día con día, por tal motivo es necesario analizar con detenimiento, cada una de sus instituciones.

Es cierto que gran parte de estas instituciones de nuestro derecho fiscal, son tomados del derecho común, pero con el transcurso de su evolución se les ha dado una característica especial, propia de esta materia fiscal.

También es necesario resaltar, que con este tema lo que se pretende es que se tome conciencia de los efectos negativos del fenómeno llamado "evasión fiscal", en el sistema de recaudación de contribuciones en nuestro país.

Al problema de la evasión fiscal, no se le ha dado la importancia que requiere, a tal grado ha llegado esta situación,

que en nuestra legislación tributaria aun no se encuentra definida ni delimitada.

Por tal motivo la urgencia de analizar su concepto, sus causas, sus efectos en la economía de la nación y teniendo como objetivo primordial, el que se perfeccionen las técnicas ya existentes en esta materia, para lograr establecer controles que no permitan su incremento, ya que si no se toman las medidas necesarias a corto plazo, se deteriora el desarrollo económico y social del Estado Mexicano.

CAPITULO I

LA OBLIGACION FISCAL

1.- CONCEPTO

2.- SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

3.- IMPORTANCIA SOCIAL

4.- IMPORTANCIA ECONOMICA

5.- INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION

A) POLITICA

B) PROGRAMAS

C) PROCEDIMIENTOS

1.- CONCEPTO

Para iniciar este tema, es necesario en primer lugar saber la noción de Obligación en General, partiendo de la siguiente definición:

"Obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas llamado *deudor*, queda sujeta para con otra, llamada *acreedor*, a una prestación o a una obligación de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor".¹ Ahora bien, este concepto no difiere de manera general de la obligación tributaria.

Se ha observado "que el derecho tributario no posee un concepto propio de "obligación", y que ante los límites permitidos por su naturaleza, su objeto y sus finalidades, utiliza esa noción - considerándolo como una Institución General del Derecho".²

¹ Borja Soriano Manuel, Teoría General de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México, 1991, p. 71.

² Pugliese Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, México, 1976, p. 166.

La obligación Fiscal o Tributaria, es una obligación que nace exclusivamente de la ley, pero ésta debe tener un origen constitucional, tal y como lo dispone la fracción IV del art. 31 de nuestra Carta Magna, que a la letra dice "Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos publicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

De donde se desprende que es de derecho público, y por consecuencia esta obligación fiscal nace de la ley que se genere.

En el código Fiscal de la Federación de 1938 en su artículo 31 señalaba: "La obligación tributaria nace, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, que de acuerdo a las leyes fiscales den origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal".

Actualmente se considera que la obligación Fiscal se genera desde el momento en que "la norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndonos al de la relación tributaria, sustantiva principal, se ha llamado "hecho imponible") y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se

produzca en la realidad se genera a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal" ³, esto es, que cuando se consume o se perfecciona el hecho generador del tributo, se produce el nacimiento de la obligación Fiscal.

El Código Fiscal de la Federación en vigor, en su artículo 6 indica: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes Fiscales vigentes, durante el lapso en que ocurran".

Para la ley Tributaria actual es importante el momento del nacimiento de la obligación Fiscal, porque puede dar lugar a multitud de fenómenos jurídicos.

De lo anteriormente señalado se llega a la conclusión, de que la obligación fiscal presenta las siguientes características.

a) Es una obligación de derecho público, ya que nace de una ley constitucional

b) Su fuente primordial es la ley, toda vez que surge por voluntad del legislador.

c) Tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para satisfacer las necesidades de los gastos públicos.

d) La prestación objeto de la obligación Tributaria tiene solamente carácter pecuniario.

e) En esta obligación siempre intervienen dos sujetos, que son el activo que es el Estado y el pasivo denominado contribuyente.

2.- SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

Se entiende de manera general que "la relación Tributaria establece el vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de la cual derivan derechos y obligaciones recíprocas, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidas terceras personas". *

Se sostiene que en la relación tributaria intervienen en forma principal dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo; y en forma secundaria los terceros.

* De la Cueva Arturo, Justicia, Derecho y Tributación, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 177.

El sujeto activo.- Se considera como el soberano que tiene la capacidad para establecer y para imponer la norma tributaria, para dictar la ley y con capacidad jurídica para figurar como titular de crédito. Dicho de manera genérica "Es la persona facultada por la ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal". En materia Tributaria el único que puede figurar bajo esta designación es el Estado.

De conformidad con lo establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, en el Estado Mexicano son 4 los considerados como sujetos activos, a saber:

- a) La Federación;
- b) El Distrito Federal;
- c) Los Estados; y
- d) Los Municipios.

De los sujetos antes citados, la Federación, el Distrito Federal y los Estados, tienen plena facultad para exigir el pago de tributos, salvo algunas limitaciones que les señala nuestra propia Carta Magna, así como para disponer libremente de lo que recaudan. A diferencia del Municipio, ya que lo que hace es administrar libremente su hacienda, pero no puede establecer sus propias contribuciones, toda vez que es facultad de las

* Sánchez Piña José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, Editorial Pac, México, 1984, p. 105.

legislaturas de los Estados, de acuerdo a lo señalado en el artículo 115, fracción IV de la Constitución Federal.

Dentro de este punto se habla también de los Organismos Fiscales Autónomos, que son considerados como entes con personalidad jurídica propia diferentes a los Estados, de entre los cuales podemos mencionar al Instituto Mexicano del Seguro Social; cabe aclarar que aquí tanto la doctrina ni la ley han profundizado de lo que debe entenderse por este punto.

El sujeto pasivo: "Es la persona física o moral o cualquier agrupación que constituye una unidad económica diversa de la de sus miembros, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una contribución al Fisco, por haberse colocado inicialmente o continuando por cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídicas que general el crédito Fiscal". "

De la definición antes expresada, se desprende que existen dos clases de sujetos pasivos:

- a) La persona Física
- b) La persona Moral

Esto viene a ser reafirmado con lo que cita el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas".

Es importante añadir que en nuestro sistema tributario las personas Físicas y las Morales adquieren ese carácter cuando realizan los hechos generadores del Tributo, y cuando se colocan en la hipótesis normativa que señala la Ley, sin importar sus atributos.

Ahora bien, "los diversos vínculos y relaciones de tipo jurídico que el autor directo del hecho generador establece y mantiene con terceras personas" ⁷, ha hecho que se elaboren varias clasificaciones del sujeto pasivo por Tratadistas de la materia, siendo la más importante la que adopta nuestra legislación Fiscal; misma que se indica a continuación:

- 1.- El causante o contribuyente directo
- 2.- El responsable solidario; subdividiéndose este en:

Sujeto pasivo obligado solidario.

Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución.

Sujeto pasivo obligado por garantía.

Esta clasificación la toma nuestro Derecho Tributario del autor Dino Jorach. *

Es menester agregar, que es un deber jurídico de todos los mexicanos ya sean persona Física o Morales, el pagar sus tributos y por extensión equitativa también de los extranjeros.

Por lo que se refiere a la "unidad económica", nuestro Código Fiscal actual no lo acepta como sujeto pasivo, sin dar una explicación, a pesar de que en nuestro Derecho positivo Tributario si los llegó a considerar como tal.

Se ha cuestionado si el Estado puede ser sujeto pasivo, ocasionando una serie de discusiones al respecto, pero lo que es evidente de que la Ley Fiscal considera que la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios pueden ser sujetos pasivos cuando sus funciones no corresponden a Derecho Público; esta afirmación está sustentada en el Código Fiscal actual, en su artículo 1, párrafo segundo, que dice: "La Federación queda

* Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, Ob. cit., p. 138.

obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 3º dispone "La Federación, el Distrito Federal, los Estados, municipios, los Organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos Federales o estén exentos de ellos deberán, aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1º y, en su caso pagar el impuesto al Valor Agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley".

La ley aduanera en su artículo 36, menciona "Que la Federación, el Departamento del Distrito Federal, los Estados y los Municipios, Entidades de la Administración Pública Paraestatal, Instituciones de Beneficencia Privada y Sociedades Cooperativas deberán pagar el impuesto al comercio exterior, no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos Federales o estén exentos de ellos.

TERCEROS.- Son las "personas físicas o morales que sin efectuar propiamente el hecho producto de la obligación tributaria, resultan comprometidos a cumplirlas, tal y como si hubieran llevado a cabo dicho hecho". °

Estos sujetos pasivos no adquieren la obligación principal ya que por sus características sólo pueden tener obligaciones secundarias.

3.- IMPORTANCIA SOCIAL

ANDREOZZI, señala que el fundamento último del tributo, es la satisfacción de necesidades sociales que están a cargo del Estado; indicando que son de dos clases: Físicas (alimentación, vivienda, vestido, orden y seguridad), espirituales (escuelas, Universidades, museos, deportes, conciertos, etc.).¹⁰

En el caso de nuestro país esta teoría tiene una aplicación en sí relativa, ya que la preocupación de nuestro Estado es satisfacer las necesidades materiales de todos los mexicanos, creando oportunidades para que la población tenga acceso a mejores condiciones de vida. Para lograr este fin se han creado Dependencias y Organismos Descentralizados, como por ejemplo: CONASUPO, ISSSTE, INFONAVIT, UNAM, entre otros, que vienen siendo algunos medios de que se vale para tratar de cumplir con sus objetivos sociales.

¹⁰

Margain Manautou, Emilio. Introducción al Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1989, pp. 130, 131.

En relación a los servicios públicos se efectúan grandes gastos, en muchos de ellos no se perciben ingresos que satisfagan su costo, pero que sin embargo son necesarios.

Ahora bien, para que el Estado pueda cumplir con los objetivos sociales, requiere para su realización medios económicos, que los obtiene principalmente de la contribución de sus súbditos. Entre mejor sistema Tributario se tenga se recaudarán mayores tributos y por consecuencia mayores beneficios sociales.

Sin embargo, por la mala distribución de los recursos económicos de nuestro país, éste ha caído en una crisis social, económica y política, afectando de manera general a la mayoría de la población.

Para salir de este problema nuestro Estado Mexicano debe:

- Tener una estabilidad y crecimiento económico.
- Sanear sus finanzas públicas.
- Reordenar su política Fiscal.
- Dar impulso al empleo.
- Mejorar la distribución del ingreso.

- Reducción en la desigualdad económica de las personas.
- Atacar los rezagos étnicos.

4.- IMPORTANCIA ECONOMICA

Nuestro Gobierno en materia económica es intervencionista, ya que no permite la absoluta "libre competencia", además de haber demostrado que no es un buen programador, esto hace necesario que exista una regulación de la actividad económica de nuestro país.

El regular la actividad económica del Estado "tiene por objeto la aplicación de sistemas de equilibrio, que permitan a la economía del país marchar acorde a las necesidades de la producción y del consumo. "¹¹

Esta es la única manera en que puede intervenir en los fenómenos económicos y de regular nuestra economía.

La actividad económica de nuestro Estado moderno es muy compleja, por tal motivo se ha elevado a rango constitucional,

¹¹ Arilla Vila, Manuel. Derecho Fiscal y Economía de la Empresa, Tomo II, Cárdenas editor y Distribuidor, México, 1981, p. 821.

tal y como lo dispone el artículo 131, párrafo segundo de nuestra Constitución Federal que a la letra dice:

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país".

Este fundamento legal de la actividad del Ejecutivo Federal en materia económica, se ve reforzado con lo señalado en el artículo 89 Fracción I de nuestra propia Constitución que expresa:

"Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

"I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa de su exacta observancia".

5.- INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION.

Tanto el sujeto activo como el pasivo en materia Tributaria tienen obligaciones que cumplir para con el Fisco.

La obligación principal del Estado consiste en la percepción o cobro de contribuciones y debe hacerlo, por lo que la Ley Tributaria obliga tanto al particular como al mismo Estado, si el Fisco deja de cobrarlas, está concediendo excepciones que están prohibidas por nuestra Carta Magna y por las leyes ordinarias, ya que coloca al contribuyente persona física o moral en una situación de privilegio con respecto a los demás, perjudicándose también él, pues disminuyen sus contribuciones y aumenta la carga para los otros contribuyentes cautivos.

Por la estructura de nuestro Estado Mexicano, se han presentado situaciones que en cierta forma han ocasionado que disminuya la captación de ingresos por parte de la Hacienda Pública y se incremente de manera alarmante la evasión de contribuciones por parte de los sujetos obligados. A continuación se señalan los siguientes:

A) POLITICA

A la Política Fiscal también se le ha llamado política pública y se debe entender como la forma "de usar los gastos, los ingresos y la deuda pública gubernamental de la manera más conveniente o adecuada".¹²

Esta política tiende a organizar un sistema moderno de recaudación, capaz de suministrar al Estado los recursos suficientes que le permitan cumplir con sus obligaciones de tipo social, cultural y económico con la población, con un sentido de justicia social.

Sin embargo en nuestro país la política aplicada de los años de 1980 a la fecha no ha sido adecuada, ocasionando que en México se genere una crisis no nada más de tipo social, político, sino también Fiscal, ya que existe una gran diferencia entre los egresos y los ingresos de todos los mexicanos; se han incrementado los impuestos, como por ejemplo el IVA, que era del 10% pasó a ser del 15%, ha llegado a tal grado que muchas actividades de nuestro Estado dejan de realizarse, incluyendo la paralización parcial de la prestación de algunos servicios de salud, asistencia médica, seguridad social, educativa a todos los niveles, etc.

¹² Retchkiman K., Benjamín. Política Fiscal Mexicana, Textos Universitarios, UNAM, México, 1979, p. 47.

El esfuerzo Fiscal que se ha realizado a la fecha es uno de los más bajos, toda vez que para algunos contribuyentes la carga Fiscal es baja, como por ejemplo los grandes consorcios que han surgido, y siendo demasiado pesada para las pequeñas industrias, pues nuestra norma tributaria no la diferencia, ni valora su capacidad contributiva.

La política Fiscal actual debe dirigirse a utilizar las contribuciones como incentivos al desarrollo económico de la nación, además de emplear políticas duraderas, valorizando sus resultados en forma continua.

B) PROGRAMAS

La autoridad Fiscal para eficientar su recaudación, ha creado programas en materia Tributaria, cuyos objetivos primordiales en planificar y simplificar el procedimiento de cobro de contribuciones. Esta facultad la ejerce en base a lo que dispone el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su artículo 53 Fracciones I y II, que a la letra dicen:

"Compete a la Administración General de Recaudación:

I.- Establecer la política y los programas que deben seguir las Administraciones Especial y Locales de Recaudación, así como proponerlos, para aprobación superior, para las autoridades Fiscales de las Entidades Federativas coordinadas, en materia de recaudación de las contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios y productos; de otorgamiento de estímulos Fiscales de pago diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios...

II.- Establecer la política y los programas que deben seguir las Administraciones Especial y Locales de Recaudación, así como proponerlos, para aprobación superior, para las autoridades Fiscales de las Entidades Federativas coordinadas, en materia de Registro Federal de Contribuyentes, y de verificación en esta materia; de vigilancia, de cumplimiento de obligaciones Fiscales; de notificación, cobro coactivo y garantías de los créditos Fiscales que no son competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría..."

El inconveniente que presentan, es que muchos de estos programas no tienen la duración necesaria para cumplir con sus objetivos para lo cual son creados, ya que pertenecen a políticas sexenales.

Se propone elaborar programas pero insertados en un plan de larga duración, ligando cada período presidencial con el

anterior y con el siguiente, asegurándose la continuidad en las etapas sucesivas de cada solución para objetivos a largo plazo. Se debe prever también que tienen que quedar sujetos a modificaciones, dependiendo de los cambios bruscos que en determinado momento pudiera sufrir en la vida social de nuestra nación.

C) PROCEDIMIENTOS

El procedimiento Tributario se divide en tres fases: oficiosa, ejecutiva y contenciosa. En la primera fase la Administración Fiscal realiza una actividad eminentemente administrativa, ya que solamente tiene un carácter declarativo de la existencia de un crédito Fiscal a cargo de un contribuyente.

En esta fase la Administración únicamente hace la individualización de una norma impositiva, pero es la Ley la que con anterioridad asigna a cada contribuyente, la obligación de pagar tributo.

Ahora bien, cuando el contribuyente interpone algún recurso ante la misma autoridad Fiscal que determinó el crédito, por inconformidad, con su resolución, la autoridad no discute en ese momento con el particular, los fundamentos de su fallo, sino únicamente reconsidera su decisión, y en caso de encontrar que

estaba equivocado, le informará según las circunstancias, pero no juzgará el fallo impugnado. Esto hace que cuando esta resolución que dicta es desfavorable al contribuyente este recurra a otra instancia, que viene siendo la fase contenciosa. La consecuencia de todo esto, es de que se alargue el procedimiento Fiscal en detrimento tanto del Fisco como del contribuyente.

La fase ejecutiva se presenta cuando el contribuyente se rehúsa a hacer el pago del crédito fiscal, determinado durante la fase oficiosa, a su cargo y dar lugar a que se ejecuten todos aquellos actos que sean necesarios para hacer efectivo el pago de la contribución omitida, iniciándose el requerimiento de pago y si persiste en su negativa a pagar, se efectuará el procedimiento de embargo y secuestro administrativo de sus bienes, que tiene como consecuencia el avalúo de los bienes que se embargaron, la venta de estos, en subasta pública previa postura de remate, la entrega del bien en cuestión al postor adjudicante y la aplicación del producto del remate al pago de la contribución omitida; citando que existen algunos inconvenientes desde el momento en que se lleva a cabo el embargo, ya que en ocasiones los bienes embargados en el momento cubren el valor del importe del crédito, pero al continuar con el procedimiento de adjudicación o remate se deja transcurrir en exceso el tiempo, lo que pasa que cuando se continúa y se quiere terminar con el proceso el bien que se embarga ya no cubre el importe del

crédito, además de ser obsoleto y en ocasiones ya no tiene un mercado para la subasta.

Otro de los inconvenientes que se tiene es de que los notificadores-ejecutores que son los encargados de practicar, la diligencia en materia fiscal al momento de llevarla a cabo no tienen muchos conocimientos del valor comercial de los bienes que embargan, incurriendo en fallas técnicas, pues para ellos, lo más importante es practicar la diligencia encomendada, no previendo la consecuencia que con su conducta ocasionan para el Fisco y la imagen de la Dependencia a la que pertenecen.

Lo recomendable en esta fase, es agilizar el procedimiento administrativo de ejecución en todas sus partes y capacitar constantemente al personal de la Administración Fiscal que lleva a cabo esta función.

La última fase, es decir lo contencioso es cuando ya en forma surge una controversia entre el Fisco y sujeto pasivo.

CAPITULO II

LA EVASION FISCAL

1.- CONCEPTO

**2.- FORMAS DE EVASION QUE CONTEMPLA EL CODIGO
FISCAL DE LA FEDERACION**

3.- SUJETOS DE LA EVASION FISCAL

A) SUJETO ACTIVO

B) SUJETO PASIVO

1.- CONCEPTO

Según el Diccionario de la Real Academia Española, evadir significa "(Del lat. evadere). tr. Evitar un daño o peligro inminente. 2. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. 3. Fugarse, escaparse".

Se ha considerado que la expresión "evasión" tiene orígenes no jurídicos.

En materia tributaria y en términos generales debe entenderse como el "sustraerse al pago del respectivo gravamen"¹³; esto se toma como una acción ilícita.

La evasión fiscal es en sí la "violación de la obligación que todos tienen de concurrir-conforme al principio de la capacidad contributiva - a las cargas de los gastos públicos y al cumplimiento de los deberes de solidaridad política - económica y social".¹⁴

De donde se considera que para la procedencia de la existencia de la evasión, se requiere que:

¹³ De la Garza, Sergio F. Ob. cit. p. 400.

¹⁴ Giorgetti, Armando. La Evasión Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, p. 4.

- Se encuentre un sujeto pasivo obligado al pago de contribuciones.

- Que deje de pagar de alguna forma la contribución a que está obligado.

- Que se infrinja la ley en materia tributaria.

Actualmente a la evasión se le ha dividido en ilegal y legal; por principio toda ella debe considerarse como una acción contraria a las disposiciones fiscales.

Sin en cambio la "llamada evasión legal vive y prolifera a costa de las abstracciones formales, de las imprecisiones, de las lagunas o de las contradicciones de la ley impositiva. Si esta última consiste la tipificación de las evasiones impositivas como infracciones, es evidente que la "evasión" cuya licitud podría ser material opinable se habrá transformado en definido "Fraude" según el ordenamiento jurídico positivo".¹⁰ Y continúa diciendo que "la línea divisoria entre las evasiones lícitas e ilícitas ha de apoyarse fundamentalmente en la naturaleza de los instrumentos a tal fin utilizados (por ejemplo, impuesto sobre herencias, se da una evasión ilícita). Y,

¹⁰ Albiñana García Q. César. Evasión Legal Impositiva, en RFF. 50. número extraordinario, México, 1971, p. 36.

en definitiva, en la posición que la ley adopte en cada caso al tipificar los comportamientos ilícitos".

Según Tarantino ¹⁶

la evasión legal asume los siguientes métodos:

- 1.- Evasión legal en el tiempo.- Es diferir en el tiempo la realización de una hipótesis tributaria.
- 2.- Evasión legal en el espacio.- A quien realiza la hipótesis tributaria en un lugar donde la carga tributaria es menor.
- 3.- Evasión legal según el sujeto.- La emplea cuando reparte sus ingresos entre varias personas para que la carga tributaria sea menor.
- 4.- Evasión legal según el objeto.- Se integra cuando se prefiere otro tipo de acto.
- 5.- Evasión legal por abstención.- Es aquella cuando en algunos casos el contribuyente ve que tiene que pagar muchos impuestos por desarrollar determinada actividad y considera que es mejor no realizarlo por no convenirle el esfuerzo.

¹⁶ Sánchez Piña, José de Jesús. Ob. cit. p. 90.

Como se puede apreciar, se acepta la utilización del término "evasión legal", pero desde nuestro punto de vista es necesario manejar otro tipo de designación, ya que esto presenta una serie de confusiones.

Ha existido oposición de algunos tratadistas en materia Tributaria, de emplear el término de "elusión", para designar a la evasión legal, pero es la que más se apega en materia fiscal.

De nueva cuenta, empleando el Diccionario de la Real Academia Española eludir significa "(Del Lat. eludere) tr. Esquivar una dificultad, un problema. 2. Evitar algo con astucia o maña".

Según Albiñana García ¹⁷, la elusión impositiva se caracteriza por:

a) Una actividad o abstención del virtual contribuyente que evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

b) Por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente.

¹⁷ Albiñana García Q., Sergio. Ob. cit. p. 36.

c) Por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva Hacienda Pública, esto es, en la fase que había sido de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado.

La doctrina a este respecto, considera que se realizan actos de elusión Fiscal y no sancionadas por las disposiciones legales cuando:

1.- No realiza el hecho generador de la obligación tributaria.

2.- Se aprovecha al máximo las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales, para tributar lo menos posible.

3.- Se realiza la elusión fiscal obteniéndose ventajas y provechos de las lagunas, contenidas en las leyes fiscales.

Como se puede observar, en la evasión legal o elusión se realizan conductas por parte del contribuyente, mismas que no infringen ningún precepto legal fiscal.

Es importante precisar que "entre la elusión y la evasión tributaria existe un hilo muy delgado que los divide y por consecuencia, por error de apreciación, una simple elusión,

puede llegar a transformarse en una verdadera y grave evasión tributaria, sobre todo cuando actuando el sujeto pasivo subjetivamente, se pretende aprovechar de una aparente diferencia que presenta una determinada disposición tributaria".¹⁸

Como resultado de todo lo que se ha indicado en este capítulo, es necesario que nuestro sistema fiscal se aboque en controlar a la evasión ilegal, a quien propiamente se le debe denominar "evasión fiscal". Y considerándose "como el acto intencional o no, omisivo o comisivo por medio del cual el sujeto pasivo de la obligación se sustrae al pago de un tributo en forma total o parcial, al que está obligado conforme a los ordenamientos legales".¹⁹

2.- FORMAS DE EVASION QUE CONTEMPLA EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En nuestra legislación tributaria la evasión fiscal aun no se encuentra definida.

¹⁸ Martínez Vera, Rogelio. La Evasión de las obligaciones fiscales: sus causas y sus efectos, Editorial Humanitas, México, 1985, p. 82.

¹⁹ Martínez Vera, Rogelio. Ob. cit. p. 83.

"Atendiendo exclusivamente a su denominación, puede decirse que la evasión fiscal no es un delito. Pues no se encuentra contenido ni en el Código Penal Federal, ni en el Código Fiscal de la Federación.

"Pero en materia penal lo que importa es la conducta realizada, más que el nombre que se da a la misma. Si los elementos del comportamiento, coinciden con un delito, dicho comportamiento será delictivo, si no es así no habrá delito que perseguir.

"Consiguientemente existen casos en que la evasión fiscal, es un delito, y otros sólo será una falta administrativa".²⁰

Por tal motivo nuestro Código Fiscal de la Federación en su Título IV, señala las conductas que causan o que pueden traer perjuicio al erario del Estado, y desde luego, siendo comportamientos contrarios a la obligación de contribuir para los gastos públicos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 Fracción IV de nuestra carta Magna. Este tipo de conductas del contribuyente impiden o pueden ocasionar que al fisco no ingresen las contribuciones a que tiene derecho, y que el ya referido

²⁰

Millán González, Arturo. Consecuencias Penales, México, 1991, p. 148.

La Defraudación Fiscal y sus
Tomo I, Millán Editores,

Código Fiscal denomina bajo el nombre genérico "De las Infracciones y Delitos Fiscales".

Dentro del Capítulo que se citó anteriormente, en su Título II, hace referencia "De los Delitos Fiscales", mismos que a continuación se hace mención:

El encubrimiento.

Artículo 96.- Es responsable del encubrimiento en los delitos fiscales, quien sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

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

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

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

Delito continuado

Artículo 99.- En el caso de delito consumado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para los efectos de este Código el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa o identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Contrabando

Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deben cubrirse.

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

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le

hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$2,500.00 o del diez por ciento de los Impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deben cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

Casos en que se previene el contrabando.

Artículo 103.- Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites externos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, si la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación de tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras a bordo de una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. No se justifique la faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

Equiparación del Contrabando

Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I. Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

III. Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles o camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

VIII. Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

IX. Retire de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales.

X. DEROGADA.

XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal.

La Defraudación Fiscal

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite 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.

Quando 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.

Delitos equiparables a la defraudación fiscal.

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

I. 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. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere 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.

Delitos Relativos al R.F.C.

Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que éste no lo haga.

II. No rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.

III. Use más de una clave del registro federal de contribuyentes.

IV. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el registro federal de contribuyentes.

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

Delitos Diversos

Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros, o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Delitos de Depositarios o Interventores

Artículo 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de

\$35,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Delitos por destrucción de medidas de aseguramiento y alteración de máquinas registradoras.

Artículo 113.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

Delito por orden o práctica de visitas o embargos sin mandamiento de autoridad.

Artículo 114.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento

escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la revisión física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos oficiales.

Robo o destrucción de mercancías en recinto oficial.

Artículo 115.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

De los delitos antes descritos, sólo se asemeja como forma de "evasión" a la defraudación fiscal, porque es la que se apega atendiendo a los elementos que integra la definición de evasión fiscal.

También es conveniente señalar que la Fracción I del artículo 111 del Código en comento, está un nuevo caso del delito de defraudación fiscal por omisión.

Ahora bien, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando habla de "evasión fiscal", siempre se refiere al delito de defraudación fiscal.

Sin embargo, como se había expuesto al inicio de este tema, en el Código Fiscal aun no se encuentra definido, ni se precisa con exactitud hasta que momento se va a considerar como un delito o bien si va a estar contemplado dentro del rubro de falta administrativa.

Lo conveniente en este caso, es de que el legislador lo defina como delito y le imponga una penalidad de acuerdo al grado en que se llegará a cometer la evasión, previendo en primer lugar el resarcimiento del daño cometido al fisco con esta acción ilícita, pasando a segundo término las otras sanciones que se le pudieran imponer.

3.- SUJETOS DE LA EVASION FISCAL

Se hace prudente exponer, que el comportamiento negativo que tiene todo contribuyente frente al pago de contribuciones, trae una serie de consecuencias con esta forma de proceder, pero ante esta forma de actuar, surge una nueva relación entre dos sujetos.

En "la evasión, como instrumento de relación jurídica tiene dos sujetos: el sujeto agente que es aquel que realiza en su provecho el acto de no pago tributario, y el sujeto paciente que es el órgano de autoridad en cuyo perjuicio se realiza la evasión, o sea, la hacienda pública".²¹

Esto es que en materia de evasión, siempre intervendrán dos sujetos: que son el activo y el pasivo, aunque algunos tratadistas de esta materia le den otra denominación.

A) SUJETO ACTIVO

Es el que con su conducta lesiona el cobro de contribuciones, o bien, hace maniobras tendientes a no pagar sus contribuciones.

Este sujeto surge desde el momento en que se viola la norma fiscal, al no cumplir en forma total o parcial con sus obligaciones para con el fisco.

Es conveniente hacer la aclaración, para no confundirlo con el sujeto activo y el pasivo de la relación jurídica-tributaria; el sujeto activo, en este caso es considerado como

²¹ Martínez Vera, Rogelio. Ob. cit. p. 85.

aquel que tiene el poder soberano para aplicar el tributo, esta designación recae en el Estado; y el sujeto pasivo que es aquél que paga la contribución.

Una vez hecha esta aclaración se dice que "el sujeto pasivo de la imposición se identificará con el sujeto activo de la infracción tributaria en el caso de que su conducta viole la norma financiera". "

Se afirma entonces que el sujeto activo lleva como presupuesto el ser cometido por el contribuyente.

"Podiera sostenerse que el sujeto activo de la infracción fiscal debe ser una persona individual. Esta afirmación es insostenible; por el contrario, se ha de mantener que las personas colectivas pueden ser sujetos activos de la infracción fiscal, en relación con voluntades que expresan y conductas que realizan por medio de los individuos que actúan como órganos.

"Las personas colectivas son importantísimas protagonistas de la vida económica: en el ámbito del Derecho Fiscal las personas colectivas son el núcleo más importante de los sujetos pasivos de los impuestos. El ordenamiento jurídico fiscal otorga a la persona colectiva capacidad por ser sujeto

pasivo de obligaciones fiscales; luego tiene capacidad para cometer infracciones fiscales y ser penado por ello.

"Si se acepta la tesis de que la persona colectiva es sujeta de obligaciones y deberes, que tiene una voluntad social, que puede realizar conductas, que puede celebrar negocios jurídicos, que puede cumplirlos, no debe haber ninguna dificultad para admitir que puede incumplir sus obligaciones, que puede realizar acciones ilícitas, cometer infracciones, de las que debe responder".²³

Se comprende entonces que tanto las personas físicas y las morales, si pueden ser considerados como sujetos activos de la evasión, siempre y cuando tengan como presupuesto el que violen las disposiciones fiscales en vigor.

B) SUJETO PASIVO

En materia fiscal, es importante analizar sobre quien recae el daño al no cumplir los contribuyentes con sus obligaciones fiscales.

²³

García Domínguez, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal - Derecho Fiscal Penal, Cárdenas Editor, México, pp. 76, 91, 92.

En cuestiones de evasión fiscal "El sujeto pasivo de un ilícito es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma; o dicho de otro modo, es el titular del interés cuya ofensa constituye la esencia del ilícito. El ofendido con el ilícito es el ente que resiente el daño causado por el propio ilícito".²⁴

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior, el sujeto pasivo de la evasión tributaria es el Estado, ya que "cualquier transgresión del ordenamiento jurídico causa daño en todo caso a la sociedad; pero este resultado nocivo se da a veces como consecuencia mediata de infracciones que lesionan directamente, la esfera jurídico-privada de determinados sujetos, y sólo de modo indirecto y difuso daña a la sociedad, sin embargo, en otros casos la lesión a la sociedad se ocasiona de forma muy directa y concreta".²⁵

De lo expresado, se finaliza que en materia de evasión fiscal en nuestro sistema tributario, el sujeto pasivo será siempre la Federación, ya que es en su patrimonio el que se ve afectado con las conductas delictuosas.

²⁴ Ibidem. p. 93.

²⁵ Loc. Cit.

CAPITULO III

VALORACION DE LA EVASION FISCAL

1.- CAUSAS DE LA EVASION FISCAL

A) ATRIBUIBLES AL ESTADO

B) ATRIBUIBLES AL CONTRIBUYENTE

2.- EFECTOS DE LA EVASION FISCAL

A) EN LA ECONOMIA NACIONAL

B) EN EL CONTRIBUYENTE

I.- CAUSAS DE LA EVASION FISCAL

Al hablar de causa de la evasión en materia fiscal, es referirse a los móviles o circunstancias que con tanta frecuencia de una o de otra manera influyen en la conducta del contribuyente, a no cumplir con sus obligaciones de pagar contribuciones al Estado.

Esta conducta de no pago de contribuciones, muchas veces surge del descontento o de la desconfianza que tiene el contribuyente respecto de la aplicación de sus contribuciones o pretextos que maneja, alguno de ellos atribuyéndoselos a funcionarios deshonestos, o bien al momento que observa que no se proporcionan los servicios públicos en la forma adecuada, por parte de los servidores públicos encargados de llevarlos a cabo o de otorgarlos. Lo cierto, que es un fenómeno muy complejo el de la evasión fiscal y para comprenderlo, se debe saber los motivos que lo originan.

Se ha considerado que la causa fundamental, además de ser la impulsora de la evasión fiscal es la económica, ya que entre más altas sean las contribuciones, será mayor la posibilidad de no pagarlas.

"En un acto de evasión concurren no una, sino generalmente varias causas o móviles que la propician, frecuentemente con estrechas vinculaciones entre sí; pero por razones prácticas y didácticas parece lógico realizar el estudio por separado de cada una de las causas que originan ese acto".²⁶

Así pues, se van a encontrar causas económicas, jurídicas, técnicas, políticas y Psicológicas que en su conjunto influyen en que se de la evasión fiscal.

"Las causas económicas están conformadas por diversos factores, de distinta índole y grado que concurren a su conformación y que alientan o favorecen la evasión".²⁷

Este factor determinante en cuestiones económicas, son las excesivas contribuciones que impone el Estado y que muchas veces el contribuyente no puede pagar, por lo que en algunas ocasiones resultan insoportables para su pago; en esta situación influyen los siguientes tipos de presión:

"Presión tributaria legal: esto es, la suma de los tributos que debería pagar el contribuyente, aplicando las alícuotas y los montos impunibles tal y como los determina la ley.

²⁶ Martínez Vera, Rogelio. Ob. cit. p. 88.

²⁷ *Ibidem.* p. 89.

"Presión tributaria real: o sea, la suma de los tributos que el contribuyente efectivamente paga (se percate de ello o no) y que difiere de la procedente en la porción evadida y en la parte trasladada. (A propósito de traslación y de difusión sería menester distinguir entre el impuesto que el contribuyente no estaría legalmente obligado a pagar, pero que paga como contribuyente de facto e inversamente.

"Presión tributaria Psicológica, que corresponde a la preocupación que causan al contribuyente los tributos que tiene la sensación de pagar. Por lo tanto, difiere de la procedente no sólo en la parte de los impuestos, generalmente incluidos en los precios, que no advierte que paga; sino también por la introducción del factor subjetivo sacrificio, y, por consiguiente, aun sin suponer una diferencia cuantitativa entre la presión real y la Psicológica, subsiste la necesidad de la distinción con respecto al grado de preocupación, que es el factor generalmente determinante del fraude.

"Presión tributaria individual. Se refiere al individuo aislado, en el sentido en que han sido definidos los tres tipos precedentes y que exactamente puede corresponder a cualquiera de ellos. Habitualmente se considera el segundo tipo, para poder estar en un plano objetivo.

"Presión tributaria colectiva (que nosotros preferimos llamar global media), como la relación entre el conjunto de los tributos percibidos por los entes públicos por cualquier motivo y el rédito nacional devengado en el mismo período". "

Como se aprecia la aplicación de la ley en materia fiscal siempre trae molestias y preocupaciones para el contribuyente como las que se citaron anteriormente, pero va a depender de la presión que soporte el mismo de pagar contribuciones, para después incurrir en lo que viene siendo la evasión.

Hay que hacer notar, que el Estado debe tener una capacidad para poder modificar en su momento oportuno las leyes fiscales, analizando adecuadamente las presiones que tenga el contribuyente, ya que de no hacerlo el índice de evasores se incrementará en forma alarmante, trayendo consigo una crisis financiera para el erario Federal en su recaudación de contribuciones.

En cuestión económica debe atender a la siguiente afirmación: "En época de bonanza el Estado debe incrementar sus ingresos tributarios en la proporción que lo permita la capacidad económica de los contribuyentes, en tanto que en época de crisis

" C. Stefani, Riflessioni economiche e Finanziarie Sulla Frode fiscale, en "Rev. di Diritto Finanziario e Scienza delle finanze", Milano, 1953, pp. 275 y 276.

las cargas tributarias deben disminuirse. En efecto en época de crisis se ocasionan fuertes oscilaciones en los precios de bienes y servicios, se encarecen los créditos bancarios, se presentan serios obstáculos a la oferta, etc. Todo esto influye fuertemente sobre la economía de los contribuyentes y abona el terreno de la evasión. Si el Estado no adopta providencias, a veces inclusive emergencia, para amortiguar el peso de la carga fiscal". "

Esto es para que los contribuyentes no puedan substraerse al deber de contribuir, es necesario que el Estado limite la imposición, y mediante el uso prudente de los recursos económicos publicos los utilice y los canalice en la mejor medida hacia formas que incrementen de manera eficiente la productividad y el bienestar común.

Otras de las causas de la evasión son las jurídicas, estas se generan cuando las leyes fiscales son ambiguas y demasiado complejas, dotadas de excesivos formulismos y de disposiciones complementarias, que en lugar de procurar una aplicación concreta, crean con esto lo que se conoce como "Lagunas legales".

" Santillán López, Roberto y otro, Teoría General de las Finanzas públicas y el caso de México, Editorial UNAM, México, 1962, P. 62.

"El Estado cuando formule la norma tributaria, siempre tiene que considerar que "debe ser objetiva, precisa y clara, ya que si no lo es, jurídicamente hablando no será una buena ley y esto traerá como consecuencia, que el contribuyente eluda sus obligaciones con el pretexto de no entender la ley".³⁰

Las causas técnicas de la evasión surgen de "un sistema tributario confuso, desarticulado, excesivo en sus pretensiones económicas, inequitativo, lleno de incertidumbre incómodo con altos costos de recaudación".³¹

Este tipo de causas son las que más critica el contribuyente por existir un descontrol total en el campo de la recaudación, ya que aquí se manejan sistemas demasiado frágiles y carentes de atender las necesidades reales de que el Estado pueda cobrar las contribuciones de la manera más rápida posible.

Las causas políticas de la evasión, son las que en la actualidad en nuestro Estado Mexicano han influido en forma definitiva para el incremento del no pago de contribuciones, muchas veces debido a la propia tolerancia y protección de los servidores públicos, encargados de recaudar las contribuciones a un grupo reducido y selecto de contribuyentes, que a través del

³⁰ Martínez Vera, Rogelio, Ob. cit. p. 92.

³¹ *Ibidem.* p. 97.

llamado "tráfico de influencias", no cumplen con sus obligaciones de pago para con el erario del Estado como debe ser, creando un descontento generalizado para con los demás contribuyentes cumplidos.

De acuerdo a su definición "Estas causas de la evasión tributaria encuentran su origen en aquellas situaciones creadas por el Estado que propician en el ánimo de los grupos de contribuyentes un sentimiento de crítica, de animadversión o hasta de enojo en contra del poder público, y se alienta no sólo en forma individual, sino colectiva, la evasión tributaria".³²

A las causas psicológicas de la evasión se les ha considerado como el "conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos públicos; y también como el conjunto de propensiones a adecuar el mismo comportamiento tributario al nivel medio de las reacciones de la colectividad en que el sujeto vive y actúa".³³

En este tipo de causas, influyen en la deformación de la mentalidad del contribuyente cumplido, al observar muchas veces que se encuentra rodeado de un mundo de evasores que le

³² Ibídem. p. 106.

³³ Georgetti, Armando. Ob. cit. p. 128.

rodean, predisponiéndolo a efectuar conductas contrarias a sus obligaciones fiscales.

"Muchas son las causas que se señalan como determinantes de un elevado nivel de incumplimiento: La falta de conciencia fiscal derivada, por una parte, de la falta de un verdadero sentido de colectividad y de un consecuente individualismo excesivo, y, por otra parte, de las insatisfacciones y frustraciones derivadas de las imperfecciones del sistema político y de la estructural corrupción administrativa; la falta de una organización administrativa eficiente; la innecesaria complejidad de los sistemas impositivos; y la carencia de un adecuado sistema de infracciones y sanciones. Todo ello contribuye a perfilar el cuadro de un incumplimiento generalizado y socialmente aceptado de modo más o menos uniforme".³⁴

Sin embargo, para conocer bien las causas del fenómeno evasión fiscal, es indispensable hacer una separación en dos grandes grupos genéricos, atendiendo a quien las ocasiona, y así tenemos: las atribuibles al Estado y las que genera el contribuyente con su proceder.

³⁴ García Domínguez, Miguel Angel, Ob. cit. p.p. 15, 16.

A) ATRIBUIBLES AL ESTADO

Se considera que son la mayoría, hablando del Estado Mexicano, pues ha creado condición para que se desarrollen; dentro de las cuales se indican las siguientes.

- La abundancia de leyes tributarias, además de estar redactadas en un lenguaje mucho muy técnico y tener una vigencia muy corta de aplicación, ya que cuando se empiezan a ver los resultados, se modifican.

- Retardo exagerado en la impartición de la justicia en materia fiscal, cuando el contribuyente se inconforma por la imposición de alguna contribución indebida.

- Una deficiencia, en cuanto al control del universo de contribuyentes que se tienen registrados.

- La diversidad de obligaciones que se han creado y que presentan confusión en su cumplimiento.

- La deficiente publicidad que le han dado a las obligaciones fiscales y a la forma en que deben cumplirse.

- Los cambios constantes en la normatividad fiscal, sin esperar los resultados a largo plazo.

- Lentitud en la aplicación del procedimiento Administrativo de ejecución en aquellos contribuyentes que aparecen registrados como morosos.

- La inmoralidad y la ineficiencia de los servidores públicos a quienes se les encomendó la recaudación y administración de las contribuciones.

- La falta de personal preparado para llevar a cabo la función recaudatoria.

- El proteccionismo y la tolerancia para que determinados grupos sociales (principalmente la llamada familia política) a no pagar en forma normal sus contribuciones.

- El incremento de impuestos para las clases más desprotegidas.

- La existencia de un sistema no equitativo de pago de contribuciones, por ejemplo entre los grandes consorcios y las pequeñas industrias.

- La mala aplicación de políticas del gasto público.

B) ATRIBUIBLES AL CONTRIBUYENTE

Estas causas de evasión, están ligadas a la forma de pensar del mexicano, producto de una historia, misma que a la fecha le ha formado una mala imagen, muchas de éstas, producto de una serie de imposiciones de la dominación española, pues aun se considera que estas actuaciones de fijación de contribuciones, las ha heredado el actual Estado moderno.

"La causa Psicológica importante que impulsa al contribuyente a evadir sus obligaciones, es sin duda, su carencia absoluta o relativa de conciencia fiscal". "

Esto es, falta de una cultura impositiva, que no le permite ver la finalidad que persigue el Estado al momento de crear las contribuciones.

La mayoría de los contribuyentes piensan que cuando se les imponen contribuciones y se les obliga a pagarlas, el Estado les está privando de algo que les pertenece, es decir, no tienen la convicción de pagar tributos como súbditos de una nación.

" Ibidem. p. 101.

Lo más preocupante es la forma de comportarse el contribuyente ante la evasión, pues en lugar de que se forme una conciencia fiscal, festeja los medios y las argucias que utilizó para evadir sus obligaciones fiscales, considerandolas como una proeza; y lo grave de los que le rodean que también lo celebran.

2.- EFECTOS DE LA EVASION FISCAL.

La evasión fiscal, se puede comparar con la enfermedad del cáncer, pues si no se trata a tiempo, las consecuencias que trae a aquellos que la padecen son fatales; lo mismo sucede con la evasión en el Estado, si no se limita o se controla a tiempo, genera un desequilibrio económico y financiero al erario público.

Lo cierto es, que entre más crece el Estado la evasión también se desarrolla en proporciones no controlables.

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

"La situación antes descrita hace imposible que la Administración fiscal realice directa y oportunamente la actividad necesaria para detectar a todos los causantes e incluirlos en los padrones y para determinar que ha nacido la obligación de pagar el impuesto, para formular la liquidación respectiva y para ejecutar la acción de cobro relativo, en todos los casos y respecto de todos los sujetos, a todo lo largo y a todo lo ancho del territorio nacional.

"Además, debe establecerse el postulado ideológico de que en esta fase del desarrollo de la humanidad, por la madurez alcanzada por la sociedad y por el mayor sentido de responsabilidad logrado por sus integrantes debe concederse la fe que dispensa al hombre de la permanente vigilancia que podía haber sido necesaria en el pasado.

"Por todo ello, de modo inevitable e irreversible, han tenido que evolucionar las formas impositivas y, como consecuencia, la tendencia de la legislación se encamina firmemente en el sentido de establecer a cargo del contribuyente el deber de "iniciativa fiscal", por virtud del cual es a los particulares a los que corresponden realizar, espontáneamente, su inscripción en los padrones, la determinación de que se ha causado un impuesto, la cuantificación del mismo, el pago, así como acciones de control.

"A la Administración Fiscal la corresponde, en la actualidad, realizar solo actividades de comprobación que tienden a verificar si los causantes cumplieron íntegra y oportunamente sus obligaciones, o suplir con su actividad tanto las omisiones como las insuficiencias de las acciones que están obligados a realizar los particulares, así como imponer las sanciones consecuentes a tales omisiones, insuficiencias o inoportunidades.

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

Los efectos de la evasión fiscal son graves para el Estado, si se parte de que la vida del mismo se sustenta de los ingresos que recaudan, pues al no percibirlos tendrá que recurrir a otras formas de obtención de recursos, para que siga subsistiendo, muchos de ellos no sanos para la vida económica de la nación, pero que sin embargo son necesarios, pues momentáneamente le ocasionan un alivio, pero a la larga le traerá consecuencias negativas, siendo éstas de diversa índole.

¹⁶ García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. cit. p.p. 13, 14, 15.

Estas consecuencias repercuten tanto en la economía del Estado, como en el contribuyente.

A) EN LA ECONOMIA NACIONAL

Una economía bien aplicada a nivel Estado, sería aquella en la que tanto sus ingresos como sus egresos, se disponen de tal forma que amortiguan los efectos económicos de las crisis que en un momento se pudieron generar.

Pero por el contrario cuando se afrontan graves problemas económicos, además de demográficos y si partimos de que el presupuesto del gasto del Estado está basado en sus ingresos y estos no se recaudan como debe de ser, por el incremento de evasión, como se había antes señalado, el Estado tiene que seguir prestando servicios públicos a la población, no sólo a aquellos que cubren sus contribuciones en forma puntual, sino también a la mayoría de la población que es improductiva fiscalmente, es decir que no contribuyen de alguna forma, ya sea evadiendo sus pagos al fisco o estar desempleado principalmente. Esto ha propiciado que para que el Estado puede cubrir sus gastos, tiene que acudir a otras formas de obtención de recursos en forma inmediata, y dentro de las cuales se mencionan el emitir mas moneda, o en su caso recurrir a los préstamos al extranjero. Este tipo de

alternativas que siguió nuestro país han propiciado consecuencias fatales para nosotros como mexicanos, pues al "emitir moneda indiscriminadamente, aumenta el circulante y se rompe el equilibrio monetario que debe haber entre la moneda y las reservas de oro, plata y divisas extranjeras" ³⁷, surgiendo el fenómeno denominado "devaluaciones de la moneda", mismo que a la fecha ha tomado dimensiones estratosféricas, pues no se ha controlado, trayendo aparejado otro, que en materia económica se le ha dado en llamar "inflación".

La otra medida que adoptó, el de solicitar préstamos al extranjero, ha tenido consecuencias muy graves, pues ha sido tanto el endeudamiento que actualmente, tiene que estar pagando intereses muy elevados, a costa de los contribuyentes que sí pagan sus contribuciones y con el riesgo de que en determinado momento se llegue a depender económicamente del extranjero.

Estos efectos de la evasión fiscal en la economía, lesionan a toda la población, propiciando descontentos, y en el caso del contribuyente que si cumple con sus obligaciones fiscales, recibe un castigo que no merece.

³⁷ Martínez Vera, Rogelio, Ob. cit. p. 114.

B) EN EL CONTRIBUYENTE

El aumento de la carga tributaria a los súbditos cumplidos en nuestro país, ha creado una desigualdad alarmante y por consiguiente un desequilibrio en la carga de pago de contribuciones.

Aunado a esto "la afrenta que sufre un contribuyente cumplido, que ve con desencanto como a su lado se mueven los grandes evasores sin que la autoridad les infiera el menor acto de molestia o les infunda el mínimo temor". "

Las situaciones anteriormente planteadas, ocasionan que la mentalidad del contribuyente se cambie y esté predispuesto a cometer evasiones.

"Cuando el contribuyente carece de un bien cimentada conciencia fiscal, lo más probable, es que si su alrededor tiene a personas que evaden sus obligaciones... lo más seguro es que él también caiga en el mismo procedimiento, que sabiendo que es ilícito, ya encontrará argumentos justificativos que alivien su probable sobresalto de conciencia". "

" Ibidem, p. 111.

" Ibidem, p. 121.

Estas cuestiones son preocupantes para el Estado, pues si no se toman las medidas urgentes a corto plazo, la deformación de la mentalidad del contribuyente irá en aumento, y puede llegar el momento en que el mismo Estado será impotente para controlarlo.

CAPITULO IV

MEDIDAS IMPLEMENTADAS PARA EL CONTROL DE LA EVASION

1.- NUEVAS TECNICAS

A) ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

2.- LA FISCALIZACION

A) CONCEPTO

B) COMO FUENTE DE TRABAJO

C) COMO COMPLEMENTO DE OTRAS INDUSTRIAS

D) COMO GENERADORA DE DIVISAS

I.- NUEVAS TECNICAS

Los problemas que presenta la recaudación de contribuciones son muy graves, pues el Estado no cuenta con los instrumentos necesarios para su vigilancia, de ahí la urgencia de aplicar nuevas técnicas o mejorar las ya existentes para alcanzar su objetivo de recaudación, debiendo también allegarse todos los recursos tecnológicos y humanos que les sean útiles para alcanzar esas metas de incrementar su recaudación y de esta manera erradicar la evasión fiscal.

"Para que la Administración Fiscal tenga capacidad de detectar sistemáticamente el incumplimiento, ha de tener una organización funcional y debe proveerse de tecnología moderna de procesamiento automático de datos y de procedimientos administrativos que produzcan corrientes sistemáticas de información sobre la existencia de contribuyentes y sobre incumplimiento formal de las obligaciones".⁴⁰

Pero junto con la adopción de tecnología avanzada, debe capacitar al personal que va a operar estos sistemas de control, pues de nada serviría el adquirir equipos sofisticados, sin personal debidamente especializado para su manejo.

⁴⁰ García Domínguez, Miguel Ángel, Ob. cit. p. 18.

Otra de las preocupaciones que tiene el Estado, es lograr de los contribuyentes, el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales, para así de esta manera obtener un incremento en la captación de contribuciones; pero para lograr este objetivo, se hace necesario el acercamiento del subdito para con el fisco, obteniendo también su comprensión.

Este problema es de antaño y en el cual siempre se han buscado soluciones, siendo factible hasta ahora, la que se le ha dado en llamar "asistencia al contribuyente".

A) ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

Esta asistencia al contribuyente actualmente, es la forma más eficaz de lograr esta conciliación entre el Contribuyente y el Fisco.

Para obtener buenos resultados en el campo de asistencia al contribuyente, es indispensable orientar toda la reforma fiscal hacia una verdadera simplificación tributaria, por un lado; y por el otro, adecuar el aparato administrativo encargado de la recaudación, cambiando la mentalidad de estos servidores públicos, es decir, lograr la eficiencia en las funciones que se les llegara a encomendar dentro del sistema recaudatorio.

La asistencia al contribuyente ya se encuentra regulada por el artículo 33 del Código Fiscal en vigor, que dispone:

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

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

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

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

- c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

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

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

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

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

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes

designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales.

El Estado para proporcionar una buena asistencia al contribuyente y promover la Capacitación Técnica y profesional de los servidores públicos que proporcionan este servicio, ha creado el "Instituto Nacional de Capacitación Fiscal".

El fundamento legal de este Instituto, se encuentra contemplado en el artículo 33 Fracción III, que menciona que es un Organismo Descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Este organismo tendrá un gobierno propio.

Los obstáculos que tiene esta disposición, son de que "mientras existan leyes oscuras y no se expidan los reglamentos correspondientes, que hagan las aclaraciones pertinentes, sobre todo, cuando hay reformas de las leyes fiscales a través de la miscelánea fiscal, ni se editen instructivos para facilitar el cumplimiento de las leyes fiscales que cada día son más fuertes y rigurosas las exigencias que oprimen al causante, e independientemente del elevado costo de control de administración de los impuestos, será letra muerta".⁴¹

⁴¹ Ponce Gómez, Francisco y otro, Derecho Fiscal, Editorial Banca y Comercio, México, 1994, p. 143.

2.- LA FISCALIZACION

Es considerada como la forma más importante de control de la evasión fiscal, pues a través de ella se puede determinar que contribuyentes han cumplido o incumplido con sus obligaciones fiscales, además de influir de alguna manera, para que el súbdito del impuesto en lo sucesivo cumpla con las disposiciones fiscales en vigor.

Esta tarea no es nada fácil para el Estado, ni va a ser de la noche a la mañana, toda vez, que se requiere que se emprendan diversas acciones fiscalizadoras para lograr un cambio en la conducta del contribuyente, siendo el principio de que tome conciencia del pago de estos tributos al fisco.

A) CONCEPTO

A la Fiscalización también se le ha denominado "inspección de tributos".

Y se define como "la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que

imponen las normas legales correspondientes" ⁴², es decir son una serie de acciones llevadas a cabo por la autoridad fiscal, para generar un cambio y hacer que cumplan con sus deberes y obligaciones fiscales los contribuyentes obligados a ello.

"Los medios necesarios para ejercer diversas acciones que abarquen todas y cada una de las fases en que se presenta el incumplimiento tributario son:

A) En primer término, buscar que todos los contribuyentes estén bajo control, es decir, que todos los obligados a registrarse como tales, lo hagan, ampliando así el universo de contribuyentes;

B) Contar con un adecuado control de los contribuyentes que han presentado a tiempo y en forma sus declaraciones y aquellos otros que no lo han hecho, identificándose y posteriormente emitiendo requerimientos y liquidaciones provisionales de impuestos;

C) Buscar que las declaraciones que se presenten contengan información fidedigna y veraz;

⁴²

Martínez Vera, Rogelio, La Fiscalización de Impuestos Federales, Monterrey, 1981, p. 5.

D) Recuperar los adeudos de los contribuyentes que habiendo declarado correctamente no han cubierto el impuesto en forma correcta". "

Los objetivos intermedios de la fiscalización son:

- a) La identificación del universo de contribuyentes;
- b) Conocer el incumplimiento de obligaciones y deberes;
- c) Determinar incorrecciones y falsedad de declaraciones. "

Estos objetivos los obtendrá por medio de controles, pero estos deben ser confiables y seguros ya que de otra manera no cumplirán con los fines para lo cual fueron creados.

La fiscalización, se realiza desde sus inicios a través del conocimiento total de los que están obligados al pago de una prestación fiscal en forma regular. Salvo las excepciones que las propias leyes establezcan para los contribuyentes de esta naturaleza, pero su control o registro permanece hasta en tanto

" De la Garza, Sergio F. Ob. cit. p. 730.

" Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 3a. ed., Editorial ECasa, México, 1993, p. 361.

no cesen de realizar las actividades por las que están obligados y previo desahogo de las formalidades legales que deben agotarse por desaparecer de los padrones de contribuyentes".⁴⁵

Es conveniente que el Estado realice una depuración de sus controles, para saber físicamente con qué universo de contribuyentes cuenta.

Para cumplir con su función revisora y de vigilancia a contribuyentes, la fiscalización emplea los siguientes instrumentos o herramientas:

- 1.- Las visitas domiciliarias o también de auditoría;
- 2.- La revisión de promociones y declaraciones; y
- 3.- La revisión de dictámenes.

Estas herramientas de fiscalización son los medios más adecuados de la lucha contra la evasión fiscal.

Uno de los esfuerzos que ha realizado el fisco para abatir la evasión fiscal en nuestro país, es el llamado "Programa de Fiscalización permanente", y que dentro de uno de sus puntos medulares contempla la "Autocorrección Fiscal". que viene siendo un procedimiento de revisión que abarca principalmente a los

⁴⁵ Frusto Enrique Vallado, Miguel, Principios Generales de Administración Tributaria, Editorial Pac, México, 1986, p. 88.

contribuyentes menores y cuyo objetivo fundamental es realizar una fiscalización de tipo masivo, abocándose en revisar de los contribuyentes lo siguiente:

I. Verificación con la correcta presentación de avisos y de declaraciones.

II. Verificar si los libros de contabilidad y registros especiales están o no al corriente; y si los datos de la declaración del último ejercicio están apegados a la contabilidad.

III. Comprobar el pago correcto de la participación de utilidades de las empresas.

Los problemas que presentan este tipo de programas, es que no se emplea al personal verdaderamente capacitado para realizar la función fiscalizadora, misma que por su naturaleza es muy delicada, ya que es el enfrentamiento entre el fisco y el contribuyente, siendo muy importante que los servidores públicos que tienen este encargo, lo realicen con eficiencia y honestidad, pues si desvían su conducta, lesionan la imagen del fisco del cual forman parte.

Otro de los inconvenientes que tiene, es que como es una revisión masiva, se causan actos de molestia a contribuyentes

cumplidos, a quien en muchas de las veces se les aplica revisiones exageradas del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, además de no ser apegadas a derecho.

Estas situaciones hacen que el contribuyente cumplido, se encuentre a disgusto y rechace este tipo de procedimientos, convirtiéndose en un resentido, creándose de esta manera un abismo entre el fisco y el súbdito del impuesto.

El encargado de ejercer la función fiscalizadora en nuestro país, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de sus siguientes dependencias: Dirección General Adjunta de Revisión Fiscal, Administración General de Auditoría Fiscal Federal y Administración Especial de Auditoría Fiscal. Las facultades de cada una de ellas, se encuentran contempladas en los artículos 40, fracción I, 55 y 56 fracción II del Reglamento interior de la propia Secretaría, que a la letra dicen:

***Artículo 40.** Compete a la Dirección General Adjunta de Revisión Fiscal:

- I. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia y verificaciones, así como todos los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de

los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal, con excepción de la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes; ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera, ordenar y practicar la verificación de aeronaves y embarcaciones, solicitar a las autoridades competentes, cuando proceda, que en ejercicio de sus atribuciones declaren que los citados vehículos o aeronaves pasen a propiedad federal; expedir las credenciales o constancias de identificación del personal que se autorice para la práctica de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones o reconocimientos antes mencionados; así como expedir oficios de prórroga sobre el plazo en que se deben concluir las visitas domiciliarias y revisiones de gabinete".

"Artículo 55. Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

- I. Formular el plan general anual de fiscalización y establecer la política y los programas que deben seguir las Administraciones Especial y las Locales de Auditoría Fiscal, y proponerlos, para aprobación superior, para las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, en las materias de revisión de las declaraciones de los contribuyentes y de los dictámenes de contador público registrado; de visitas domiciliarias, de auditorías, de inspecciones, de vigilancia, de reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; inclusive de las aduanales y de aquéllas a cargo de los beneficiarios de estímulos fiscales; del embargo precautorio de mercancías extranjeras respecto de las cuales no se acredite la legal importación, tenencia o estancia en el país; de los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación conforme a la Ley Aduanera; ...

"Artículo 56. La Administración General de Auditoría Fiscal Federal tendrá una Administración Especial de Auditoría Fiscal, que respecto de los contribuyentes señalados en el Apartado D, del artículo 95 de este Reglamento, así como en relación con los accionistas de las sociedades que consoliden para efectos fiscales, y con los de las instituciones u organizaciones previstas en la fracción V, del Apartado D, del citado artículo 95, ejercerá las siguientes atribuciones:

- II. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, y verificaciones, así como los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; verificar el cumplimiento de las restricciones o regulaciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior; ordenar y practicar la verificación de vehículos, aeronaves, y embarcaciones de procedencia extranjera; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, cuando proceda, que las mercancías, vehículos o aeronaves pasan a propiedad del fisco federal;

tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; ..."

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando ejercite la función fiscalizadora, tiene que considerar los siguientes elementos:

- a) Contar con un control eficiente del universo de contribuyentes que tiene registrados, además debe estar actualizado.
- b) Tener el suficiente personal profesional capacitado para esta función, para que se cambie la imagen del fisco ante el contribuyente.
- c) Que por medio de las visitas que se le practiquen al contribuyente en materia fiscal, se le haga tomar conciencia de la necesidad que tiene de acercarse al fisco, para que cumpla voluntariamente con sus obligaciones tributarias.
- d) Allegarse de tecnología moderna.

La fiscalización bien aplicada, puede tener para el Estado Mexicano, los siguientes beneficios:

B) COMO FUENTE DE TRABAJO

El crecimiento demográfico de la población, ha propiciado que el Estado sea insuficiente en su capacidad para realizar la función fiscalizadora a todos los contribuyentes activos. Una de las posibles soluciones, es de que cuente con más recursos humanos disponibles para llevar a cabo estas revisiones.

La nación cuenta sin duda, con uno de los Recursos humanos más grandes; lo único que requieren para su aprovechamiento, es de que se les capacite.

El fisco cuenta con ese instrumento de preparación denominado "Instituto Nacional de Capacitación Fiscal", y de esta manera, preparando a una parte de la masa improductiva, que llegara a emplear para sus programas de fiscalización permanente que pudiera implementar, daría un cambio o un giro a esa población desempleada, pues la hará productiva y será una carga menos que tendrá el Estado.

C) COMO COMPLEMENTO DE OTRAS INDUSTRIAS.

La desconfianza que existe de manera reciproca entre el fisco, el empresario y los trabajadores no trae beneficio, ya que actualmente tratan de perjudicarse unos a otros. Teniendo este tipo de comportamientos, ha propiciado que la economía del país se encuentre en una crisis total, ocasionando incertidumbre en cada uno de ellos.

Uno de los puntos más importantes es tratar de mover a los contribuyentes en el interés de no evadir al fisco, para lograrlo el Estado debe orientarse hacia una nueva política en materia tributaria, en la cual en lugar de presionar a las empresas para obtener más recaudación, colaborará con ellas para su expansión y para hacerlas más productivas, dando facilidades para el pago de sus contribuciones, además de otorgarles estímulos fiscales.

De esta manera se generaría la confianza para el surgimiento de nuevas empresas y por lo tanto de una distribución equitativa de los impuestos.

D) COMO GENERADORA DE DIVISAS

La política del Estado en materia fiscal, debe ser encaminada hacia nuevos objetivos que permitan un desarrollo económico rápido. La alternativa es capacitar a la población improductiva, generando con esto un recurso humano calificado.

"El reconocimiento del capital humano abre el camino para explicar el crecimiento anterior, alterar el crecimiento futuro y la distribución de las actividades productivas. En consecuencia, el capital humano abre una nueva dimensión en el análisis económico. La productividad del trabajo no debe ser considerada como una constante; puede ser modificada por decisiones individuales y por política pública.

"La preparación y el entrenamiento representan una inversión que se espera sea productiva. Pero como los costos son elevados y los recursos disponibles limitados, deben seleccionarse las áreas óptimas para la utilización de los recursos destinados a la capacitación". "

Esta capacitación como se acaba de señalar debe de aplicarse en forma eficiente a los recursos humanos, pues de otra manera no se alcanzarán buenos resultados.

" González Rodríguez, Alfonso, La Política tributaria en México, Editorial Jus, México, 1992, p. 396.

"Las inversiones en capital humano son necesarias para incrementar la producción económica y, por lo mismo la recaudación fiscal, permitiendo una mejor distribución de la carga tributaria sobre los sujetos pasivos".⁴⁷

⁴⁷ Ibidem, p. 397.

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

Después de lo que se analizó, es necesario señalar los puntos culminantes de este trabajo.

PRIMERA.- Por las razones ya expuestas en el Capítulo I. El objeto de la obligación tributaria es única y generalmente tiene carácter pecuniario, ahora bien, el nacimiento de la obligación tributaria debe reunir los siguientes elementos: 1° que exista una ley constitucional que fije la obligación fiscal; 2° que exista una relación jurídica tributaria entre sujeto activo y pasivo; y 3° que se realice el hecho previsto por la ley fiscal. Estos elementos son necesarios, pues sin ellos no se puede afirmar que ha nacido la obligación tributaria.

SEGUNDA.- La finalidad de pagar contribuciones es para sufragar los gastos de la nación. Sin embargo como se comentó es necesario que el Estado distribuya racionalmente los recursos que obtiene por concepto de impuestos, además de que regule verdaderamente la economía para poder salir de esta crisis que nos agobia.

TERCERA.- Hay situaciones negativas que han hecho que disminuya la recaudación, por tal motivo es necesario que el Estado rediseñe su estructura en materia de contribuciones,

precisamente para que no siga creciendo el fenómeno de la evasión fiscal.

CUARTA.- El empleo del término "elusión", para designar a la evasión legal, de acuerdo a las consideraciones realizadas en el Capítulo II, y denominar "Evasión Fiscal" a lo que se conoce como evasión ilegal.

QUINTA.- Que a la evasión fiscal se le ataque de frente, al incluirlo dentro de nuestra legislación fiscal como delito, imponiéndole penalidades de acuerdo al grado en que se cometa, considerando como cuestión prioritaria el resarcimiento del daño al fisco.

SEXTA.- En la comisión de la evasión fiscal, intervienen dos sujetos que son el activo y el pasivo y que en nuestro Estado recae en el contribuyente y la federación respectivamente, por las razones ya señaladas al final del Capítulo II.

SEPTIMA.- Las causas de la evasión fiscal son múltiples como se cita en el Capítulo III, pero lo más preocupante por las dimensiones que ha alcanzado ha sido la que cometen los políticos amparándose en el "llamado tráfico de influencias", pues además de no contribuir como debe ser, fomentan la corrupción, por tal motivo se hace urgente

restablecer el sistema de derecho en materia fiscal que tiene este país.

OCTAVA.- Los efectos de la evasión en México han sido devastadores, ya que han propiciado que se tenga una crisis en todos los aspectos (económica, fiscal y social), pero lo que inquieta es la mentalidad que se está formando el contribuyente, ya que entró en un proceso de deformación para cumplir con sus obligaciones fiscales, en base también al comportamiento negativo del fisco. Lo prioritario es de que se empiece a impartir a todos los niveles la llamada "Cultura Fiscal".

NOVENA.- Una de las soluciones inmediatas, es fortalecer el sistema de asistencia al contribuyente, con la capacitación constante de los servidores públicos encargados de la recaudación.

DECIMA.- Fortalecer los sistemas de fiscalización incluyendo nuevas técnicas de control, logrando de esta manera la eficiencia que requiere el Estado, como se propone al final del Capítulo IV de esta tesis.

BIBLIOGRAFIA

ALBIÑANA GARCÍA Q., CÉSAR, Evasión Legal Impositiva, en RTFF, 5º número Extraordinario, México, 1971.

ARILLA VILA, MANUEL, Derecho Fiscal y Economía de la Empresa, Tomo II, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1981, 1130 p.

ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1982, 349 p.

BORJA SORIANO, MANUEL, Teoría General de las Obligaciones, 12a. ed., Editorial Porrúa, México, 1991, 732 p.

DE LA CUEVA, ARTURO, Justicia, Derecho y Tributación, Editorial Porrúa, México, 1989, 383 p.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, 15a. ed., Editorial Porrúa, México 1988, 989 p.

FRUSTO ENRIQUE VALLADO, MIGUEL, Principios Generales de Administración Tributaria, Editorial Pac. México, 1986, 119 p.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, MIGUEL ANGEL, Teoría de la Infracción Fiscal Derecho Fiscal Penal, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982, 427 p.

GEORGETTI, ARMANDO, La Evasión Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, 425 p.

GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, ALFONSO, La Política Tributaria en México, Editorial Jus, México, 1992, 413 p. 88

G. STEFANI, Riflessioni Economiche e finanziarie sulla frode fiscale, en "Rev. di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", Milano, 1953.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO, Lecciones de Derecho Tributario, 3a. ed., Editorial Ecasa, México, 1993, 573 p.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 9a. ed., Editorial Porrúa, México, 1989, 342 p.

MARTINEZ VERA, ROGELIO, La Evasión de las Obligaciones Fiscales: sus Causas y sus Efectos, Editorial Humanitas, México, 1985, 123 p.

MARTINEZ VERA, ROGELIO, La Fiscalización de Impuestos Federales, Monterrey, 1981.

MILLÁN GONZÁLEZ, ARTURO, La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales, Tomo I, Millán Editores, México, 1991, 268 p.

PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y otro, Derecho Fiscal, Editorial Banca y Comercio, México, 1994, 302 p.

PUGLIESE, MARIO, Insituciones de Derecho Financiero, Estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez, 2a. ed., Editorial Porrúa, México, 1976, 382 p.

RETCHKIMAN K., BENJAMIN, Política Fiscal Mexicana, Textos Universitarios, UNAM, México, 1979, 229 p.

SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS, Nociones de Derecho Fiscal, Editorial Pac, México, 1984, 151 p.

SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, 8a. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991, 701 p.

SANTILLÁN LÓPEZ, ROBERTO Y OTRO, Teoría General de las Finanzas Públicas y el caso de México, UNAM, México, 1962, 304 p. 89

LEGISLACION CONSULTADA.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 113a. edición, Editorial Porrúa, México, 1996.
- Código Fiscal de la Federación, Editorial Pac. México, 1996.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley Aduanera.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.