

469.
21.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGON

"LA EVASION FISCAL Y SUS EFECTOS"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A
MARIA ALEJANDRA SANDOVAL GARRIDO

ASESOR: LIC. YULIC BARRIENTOS SOLIS

MEXICO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1987



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

*A la memoria de mi madre.
ejemplo de bondad en mi vida:*

LORETO GARRIDO LEAL

A mi padre:

FIDEL SANDOVAL BARCENAS

*A mis hermanas, por su apoyo
en todo momento:*

**LOURDES, ADRIANA, PATRICIA, ARACELI,
CECILIA Y SUSANA**

A LA U.N.A.M.

A LA E.N.EP. CAMPUS ARAGON

*Por darme la oportunidad de
realizar parte de mi sueño*

*A mi asesor, por el tiempo brindado
a la revisión y corrección del presente trabajo:*

LIC. YULIC BARRIENTOS SOLIS

AL LIC. JOSE JAIME GARCIA ROMERO

*Por su paciencia, comprensión
y su valiosa colaboración
al desarrollo de este trabajo.*

A LA LIC. ELSA RODRIGUEZ GONZALEZ

Por su amistad y compañerismo.

AL C.P. ROBERTO JIMENEZ JUAREZ

*Por su apoyo brindado en la elaboración
del presente trabajo*

*Un agradecimiento especial a todos mis amigos
que me han apoyado no solo con su amistad
sino con su propia sangre:*

**JULIO CESAR, ALVARO, PABLO, MARTHA,
ADRIAN, HERIBERTO, ANA LILIA, MANUEL, ELOY,
ARMANDO, JOSE ALBERTO, JULIO, JAZMIN,
EVA, SONIA Y GLORIA**

a todos ellos gracias.

I N D I C E

INTRODUCCION	I
CAPITULO PRIMERO.	
<i>1. EL TRIBUTO EN MEXICO.</i>	
1.1. Antecedentes históricos	1
1.1.1. Epoca prehispánica	1
1.1.2. Epoca colonial	2
1.1.3. Epoca independiente	4
1.2. Concepto de tributo	6
1.3. Elementos constitutivos de la obligación tributaria	9
1.4. Concepto de obligación tributaria	22
1.5. Causa de la obligación tributaria	24
CAPITULO SEGUNDO.	
<i>2. FUNDAMENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.</i>	
2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	29
2.2. Ley de Justicia Fiscal de 1936	34
2.3. Código Fiscal de 1938	35
2.4. Código Fiscal de 1966	37
2.5. Código Fiscal vigente.	41

CAPITULO TERCERO.

3. ETAPAS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

3.1. Momento en que nace la obligación	43
3.2. Determinación de la obligación	49
3.3. Extinción de la obligación	59
3.3.1. El pago	60
3.3.2. La compensación	61
3.3.3. La condonación	63
3.3.4. La cancelación	65
3.3.5. La prescripción	67
3.3.6. La caducidad	70

CAPITULO CUARTO.

4. LA EVASION FISCAL Y SUS EFECTOS.

4.1. Concepto de evasión	75
4.2. Clasificación	76
4.2.1. Evasión legal o elusión	81
4.2.1.1. Casos de evasión legal	84
4.2.2. Evasión ilegal	87
4.2.2.1. El fraude	91
4.2.2.2. El contrabando	92
4.2.2.3. Tipificación en el C. F. F	93
4.2.2.4 Causas de la evasión ilegal	102

4.3. Efectos de la evasión ilegal	107
4.3.1. Económicos	110
4.3.2. Jurídicos	111
4.3.3. Sociales	112
4.3.4. Políticos	113
4.3.5. Psicológicos	114
 CONCLUSIONES	 117
BIBLIOGRAFIA	122

INTRODUCCION

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

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

Desde el acta Constitucional de 31 de enero de 1824, hasta la Constitución de 1917, (que es la que prevalece con sus respectivas reformas); se ha facultado al Estado para que pueda exigir de los ciudadanos el traslado de una parte de su riqueza a aportaciones que en su origen se conocieron como tributos y que actualmente se denominan contribuciones.

La imposición de contribuciones ha dado origen al fenómeno conocido como evasión fiscal, el cual priva a la Administración Pública de los recursos que le son indispensables para la realización de sus atribuciones.

La evasión fiscal entendida como formas de conducta encaminadas a sustraer ilegalmente del pago del tributo un hecho imponible, es un elemento connatural de todo

régimen impositivo, independientemente de la situación económica, social, político o cultural del país en donde estén implantados dichos tributos.

En ningún país existe alguna fórmula que pueda ser útil para erradicar este problema que en mayor o menor grado dañan a un sistema tributario, y que obliga al ente público a estar permanentemente adoptando soluciones de muy diversa naturaleza que estimulen el ánimo de los contribuyentes o desalienten los propósitos evasores.

La evasión fiscal es un mal difícil de detectar y corregir cuando los sistemas jurídicos, económicos, políticos y sociales de un país no se encuentran bien cimentados.

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

En el presente trabajo se tratará de hacer notar que además de las medidas represivas, es de suma importancia que se lleven a cabo medidas preventivas para que disminuya la evasión fiscal.

III

Así en el capítulo primero, se hará una reseña histórica de los tributos; para después analizar en forma breve lo concerniente a la obligación tributaria, desde la forma en que está constituida hasta la causa que propicia dicha obligación.

En el capítulo segundo, se comenta el fundamento jurídico de la obligación a través de los diferentes ordenamientos fiscales que han existido y, principalmente en el que se fundamenta en la Constitución Política Mexicana.

Asimismo en el capítulo tercero, se abordarán las diversas fases de la obligación tributaria, como su nacimiento, determinación y extinción.

Finalmente en el capítulo cuarto, se estudian los aspectos fundamentales de la evasión fiscal, tales como el concepto, clasificación, causas y los efectos susceptibles de ser producidos cuando dicha evasión se realiza.

CAPITULO PRIMERO.

1. EL TRIBUTO EN MEXICO.

1.1. ANTECEDENTES HISTORICOS.

Se puede afirmar que los tributos son inherentes a toda sociedad organizada, pues en la historia de todas las civilizaciones encontramos que ya tenían un sistema impositivo de acuerdo a sus necesidades y forma de vida, en México encontramos tres épocas importantes en su evolución económica:

1.1.1. EPOCA PREHISPANICA.

En esta época la forma de tributar no era tan compleja como en la actualidad, pues los pueblos guerreros simplemente sometían a los pueblos que conquistaban y los obligaban a entregar ciertos bienes o prestar servicios personales, ya que entonces no conocían la moneda, a estos pueblos que vencían los Mexica se les imponía un Calpixque o mayordomo que era el que se encargaba de recaudar los tributos; generalmente lo que tributaban era: animales, cosechas de la región de los pueblos vencidos y objetos que servían para su uso personal. Estos pueblos conquistados entregaban sus tributos cada 80

días al Calpixque quien se encargaba de remitirlos a Tenochtitlan, éste debía de llevar un buen manejo de los tributos pues de lo contrario como lo menciona Alfredo Chavero "se le reducía a prisión y echaba de su casa a sus mujeres e hijos, se aplicaba su hacienda al señor y se condenaba a muerte al culpable"(1)

Los tributos eran destinados al sostenimiento de magistrados, funcionarios, para satisfacer necesidades colectivas, para construir y reparar los edificios religiosos, para poder continuar con las guerras y para tener suficiente comida en el palacio, pues era costumbre que los señores acudían a la corte, los forasteros que iban a negocios, mensajeros y correos, durante el tiempo que estuvieran en la ciudad fuesen atendidos en el palacio.

En cuanto a los nativos de la tribu Mexica, los indios tributaban de acuerdo al oficio que desempeñaban; por ejemplo, los terrazgueros, que eran los que se encargaban de cuidar las tierras, tributaban con servicios, como labrar, cultivar y servir en casa de los nobles; los que estaban exentos de tributar eran los magistrados, los funcionarios, los guerreros distinguidos, los nobles, los enfermos, los pobres y los mancebos.

1.1.2. EPOCA COLONIAL.

Inmediatamente después de la conquista de Tenochtitlan en 1521, se estableció la encomienda, la cual consistía en que cierto número de indígenas quedaran bajo la

1. Chavero, Alfredo. México a través de los Siglos. V. I. 14a. ed., Editorial Cumbre. México, 1976. p. 633.

protección de los colonizadores para ser cristianizados a cambio de pagar tributo. Dicha encomienda fue el primer sistema tributario en esta época en la que los indios encomendados eran obligados a realizar trabajos rudos y a cumplir con tributos muy excesivos.

Debido a que Hernán Cortés implantó la encomienda sin el consentimiento de la Corona Real, ésta exigió que se le mandara parte de los ingresos que obtenían de los pueblos conquistados y es así como surgieron autoridades recaudadoras: en la encomienda, los caciques y gobernadores y en los pueblos de la Corona los Corregidores. Asimismo había dos formas de tributar, en los pueblos de la Corona era en especie, como oro en polvo, tejuelos y maíz; lo cual era vendido por medio de subasta ya que a la Corona sólo le era útil si la convertía en dinero, en las encomiendas pagaban con servicios consistentes en trabajos de agricultura, ganadería o domésticos.

La manera en que determinaban el tributo era haciendo visitas a los indígenas para conocer sus posibilidades económicas, contaban cuantos tributarios había y en base a esto decidían en que debía consistir el tributo y en qué cantidad, registrando todo ordenadamente en sus libros.

Durante la Colonia los obligados a tributar eran los indios e indias casados de 25 a 55 años; los viudos, viudas y solteros, estos pagaban medio tributo, igualmente había exentos de tributar y eran los indios caciques, los gobernadores indígenas, los indios ancianos, mutilados y enfermos, además de los indios que habían servido a la corona como los Tlaxcaltecas.

1.1.3. EPOCA INDEPENDIENTE.

Una vez consumada la independencia en 1821, Iturbide decreta en Querétaro la abolición de algunos tributos causando un serio detrimento a la economía del país naciente. No obstante los indios seguían pagando contribuciones llamadas de ministros, de hospital y de cajas de comunidad, las cuales servían para pagar a sus defensores en audiencias, para mantener sus hospitales, a los templos religiosos, a las escuelas y para solventar las calamidades como las epidemias.

La situación económica del país en ese momento era demasiado crítica y se aprovechó el entusiasmo de la Independencia para solicitar contribuciones voluntarias con el fin de equipar y sostener al ejército.

En esta época los impuestos sobre comercio exterior fueron la base del sistema tributario, existiendo también los impuestos sobre comercio interior como las alcabalas, impuestos sobre propiedades, rentas y giros además de impuestos extraordinarios que eran las deudas contraídas por el gobierno sobre créditos de la Nación. Pero aún así la necesidad de recursos económicos obligó al gobierno a aumentar los impuestos sobre el oro, la plata y las importaciones, propiciando con esta medida el contrabando.

Tiempo después se empezó a legislar sobre materia aduanal que constituyó el renglón de ingresos ordinarios más importante, expidiéndose el Arancel General Interno para el Gobierno de las aduanas marítimas en el comercio libre del imperio.

En los posteriores aranceles de aduanas expedidos en 1837, 1845 y 1856, se fue haciendo más enérgica la represión de los delitos e infracciones aduanales, por ejemplo, se fijaron multas para los casos de omisión de las formalidades en las facturas y documentos aduanales.

En la década de 1867-1876, en la que se llevó a cabo la restauración de la República, el sistema Fiscal Mexicano se apoyaba fundamentalmente en el producto de las aduanas, ya que representaba entre un 50 al 64% en relación con los ingresos totales. Con relación al gravamen denominado "papel sellado" que constituyó el antecedente del impuesto del timbre derogado ya el 31 de diciembre de 1979, y que existía desde la época de la colonia, éste gravamen fue reglamentado por el decreto del Supremo Gobierno del 23 de noviembre de 1836.

Según este último decreto, la presentación de algún documento sin haberse extendido en el papel sellado correspondiente daba lugar a la imposición de una multa del triple del valor del papel en que debía de haberse hecho.

El gravamen del papel sellado fue posteriormente reglamentado por el Gobierno Federalista mediante decreto del Presidente Comonfort, del 14 de febrero de 1856, en el que se conservan en líneas generales las medidas represivas estableciendo además que ningún documento que no estuviera extendido en el papel sellado respectivo podría hacer fe en juicio a favor del infractor a menos que cubriera las multas causadas.

No obstante todo lo anterior se impusieron contribuciones a los almacenes, a las boticas, a los cafés, a los mesones, a los profesionales, llegando al extremo de cobrar impuestos por las ventanas de las casas y animales domésticos.

1.2. CONCEPTO DE TRIBUTO.

En México se tiene un método de recaudación fiscal, cuya administración la lleva a cabo el Estado mediante un sistema denominado tributario, no obstante, el Código Fiscal de la Federación vigente no habla de tributos sino de contribuciones, por ello es pertinente conocer lo que dice la doctrina respecto de los tributos.

Para Dino Jarach, "El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra Entidad Pública que tenga derecho a ingresarlo"(2).

Jesús Quintana Valtierra, señala que los tributos "son prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio y destinadas a atender sus necesidades y a realizar sus fines políticos, económicos y sociales"(3).

Asimismo Raúl Rodríguez Lobato, dice que "los tributos son contribuciones forzadas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley, y que son los impuestos, derechos y contribuciones especiales"(4).

2. Jarach, Dino. El hecho imponible. 3a. ed. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1982. p. 11.
3. Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas. México, 1991. p. 37.
4. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2a. ed. Editorial Harla. México, 1986. p. 6.

De lo anterior se advierte que una característica importante de los tributos es la coerción por parte del Estado, lo cual hace al tributo una prestación obligatoria, observándose que le llaman prestación o contribución.

Por otra parte el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, señala que "las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...mencionándose aquí el término impuestos que en ocasiones se utiliza como sinónimo de contribuciones; la fracción I del artículo en comento establece que "impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo", las cuales se refieren a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos respectivamente, y que a la letra dicen:

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

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

IV. Derechos, son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley General de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

De la lectura de estas fracciones se advierte que en estos casos el contribuyente si obtendrá un beneficio directo, mientras que en los impuestos además de ser obligatorios, el contribuyente ignora en qué será utilizada su contribución, además que sería difícil para el Estado decirle a cada individuo en que se ocupó su contribución.

Así tenemos que todas las aportaciones que hace el particular al Estado son contribuciones, probablemente se utiliza éste término para crear en el inconsciente del ciudadano la idea de que está cooperando para el mejoramiento de su entorno, aunque en la actualidad el contribuyente piensa que está contribuyendo al enriquecimiento de los gobernantes.

Por otra parte, el término impuesto, es como lo indica la palabra, se impone al particular de acuerdo al grado de riqueza en que éste se halle; y como se vio anteriormente esta imposición es obligatoria, aunque también las contribuciones de

mejoras son obligatorias; así se puede afirmar que dentro de los tributos se encuentran las contribuciones y los impuestos siendo el tributo el género y los impuestos y las contribuciones la especie, por ello concluimos que de acuerdo a los autores citados que el tributo es un recurso con que cuenta el Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades, el cual es obligatorio y coactivo.

1.3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Como en toda obligación jurídica, los elementos de la obligación tributaria son: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico.

EL SUJETO ACTIVO.

El carácter de sujeto activo de la obligación tributaria recae generalmente en el fisco, entendiéndose por tal, el órgano del Estado legalmente facultado para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación tributaria. Sólo en contadas ocasiones el particular llega a asumir el carácter de sujeto activo en esta relación jurídica, y esto sucede cuando la autoridad recaudadora esta obligada a devolver cantidades en conceptos de pagos indebidos hechos por el contribuyente esto de acuerdo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que señala "las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales". Bien, como se dijo al principio de éste punto, el fisco está representado por

el órgano Estatal, el cual tiene la atribución de exigir aún en forma coactiva, el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción IV, señala que "es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, 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 acuerdo al precepto señalado; el fisco como sujeto activo en la relación tributaria, está representado por cuatro entidades que son: el Gobierno Federal, el Distrito Federal, el Gobierno Estatal y el Gobierno Municipal. Además existen organismos fiscales autónomos como por ejemplo el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Para determinar las atribuciones fiscales de cada una de estas entidades, los estudiosos de la materia hablan de la soberanía tributaria, Poder Tributario y Potestad tributaria. Por ejemplo, Ernesto Flores Zavala, dice que "la Federación y las Entidades locales tienen Soberanía Tributaria Plena y los Municipios Soberanía Tributaria Subordinada" (5); sin embargo; el Diccionario Español Moderno de Larousse, dice que Soberanía "es el poder político de una Nación o de un organismo que no está sometido al control de otro Estado u organismo", por lo tanto no puede hablarse de Soberanía Subordinada; simplemente existe Soberanía o no existe.

5. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 26a. ed. Editorial Porrúa. México, 1985. p.

Por su parte Emilio Margain Manautou, se refiere a Potestad Tributaria, y expresa que la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica Tributaria ya que los Municipios sólo pueden administrar libremente su hacienda, afirmando implícitamente el autor en comentario que los Municipios carecen de Potestad Tributaria (6).

En opinión de Sergio Francisco de la Garza, el imponer contribuciones se debe al Poder Tributario, Poder Fiscal o Potestad Tributaria, y señala que el Poder Tributario es la facultad propia del Estado para crear y establecer los tributos que sean necesarios para realizar sus funciones; igualmente indica que este poder puede ser originario o delegado, es originario cuando procede directamente de la Constitución y es delegado cuando es transmitido por esta entidad que tiene el poder originario, este autor cita como ejemplo de poder originario a la Federación y los Estados, y de acuerdo a la reforma de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, lo será también el Distrito Federal; así la Federación como titular del poder autoriza a los Estados a establecer determinados tributos, ya que estos carecen del poder tributario originario (7).

De lo anterior se desprende que la Federación, el Distrito Federal y los Estados, debido a su poder originario tienen plena facultad para crear e imponer tributos, siempre y cuando se apeguen a lo establecido en la Constitución Mexicana, en tanto que los municipios carecen de poder originario y por ende no pueden crear ni imponer tributos, ya que sus contribuciones las decreta la Federación.

6. Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 9a. ed. Editorial Porrúa. México 1989. p. 255.

7. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 12a. ed. Editorial Porrúa, México. 1983. pp. 198 y 199.

En otro orden de ideas, tenemos que el Estado como sujeto activo también debe cumplir con ciertas obligaciones; las cuales son de carácter principal y secundarias, la principal es por supuesto la de cobrar los créditos fiscales ya que éstos son de interés público debido a que la legislación tributaria regula la obtención de los recursos que el Estado necesita para hacer frente a sus gastos, por ello la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, de lo contrario estaría faltando al principio de equidad en la ley al dejar en desventaja a los contribuyentes que si pagan frente a los que no lo hacen.

En cuanto a las obligaciones secundarias, los autores las dividen en dos grupos: obligaciones de hacer y obligaciones de no hacer, como ejemplo de las primeras y siguiendo al Doctor Ernesto Flores Zavala, sería determinar el crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas domiciliarias, etcétera. Como ejemplo de las obligaciones de no hacer está la de no realizar ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas.

EL SUJETO PASIVO.

En toda relación jurídico-fiscal, quien se encuentra colocado frente al sujeto activo, es el sujeto pasivo, y recibe este nombre, aquella persona o entidad que de acuerdo con la ley debe adoptar en favor del sujeto activo una forma de conducta determinada, que puede consistir en dar, hacer, no hacer y tolerar, cabe señalar que no siempre la persona que la ley señala como sujeto pasivo, es efectivamente el que paga el tributo sino que en ocasiones es una persona diferente, el cual se convierte en el sujeto pagador del tributo, como bien indica Mario Pugliese al decir "el sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario es el que jurídica.mente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas. Decimos jurídicamente para indicar que el derecho tributario a diferencia de la teoría financiera, se preocupa solamente del contribuyente de derecho y se desinteresa del contribuyente de hecho que puede como se sabe, no coincidir con el primero por el fenómeno de la traslación de los tributos"(8).

En opinión del autor que se comenta, los sujetos pasivos se clasifican en:

1. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa, por ejemplo, los sujetos que dan nacimiento al crédito fiscal incluyendo a su sucesor por causa de muerte, o intervivos, también entran en esta categoría las sociedades que constituyen a otra que se ha extinguido o que son resultado de la fusión de dos ó mas sociedades.

8. Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa. México. 1976. p. 171.

2. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, es el caso de los que están obligados a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de ellos.

3. Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, es el caso de copropietarios y coherederos, ya que estas personas son responsables ante la Administración Pública tanto por la parte que a cada uno corresponde pagar, como por la parte de los demás coherederos, y a cualquiera de ellos se les puede exigir el pago total del crédito fiscal, o bien, a todos por partes iguales.

4. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta, en esta categoría se encuentran tanto los que voluntariamente se sustituyen como deudores del fisco por el responsable directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.

5. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco.

6. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva, es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva (9).

9. Pugliese, Mario. Op. cit. p. 183.

En México el Código Fiscal de la Federación sólo menciona la responsabilidad solidaria y esto lo encontramos plasmado en forma por demás extensa en su artículo 26.

Por su parte Fernando Sainz de Bujanda, indica que "lo pertinente es llamar sujeto pasivo a la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible"(10).

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es "la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero"(11).

En cuanto a la legislación Mexicana el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, señalaba lo siguiente: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral, que de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal", en cuanto al Código Fiscal de 1966, en su artículo 13 indicaba "Sujeto pasivo de un crédito fiscal, es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

El Doctor Ernesto Flores Zavala opina que tal adición se deriva de que se suprimió la enumeración de quiénes podían ser sujetos pasivos que contenía el Código anterior, aquí podría agregarse que también era para hacer notar que los extranjeros igualmente tenían la obligación de contribuir con el Estado, si es que se adecuaban a la

10. Citado por De la Garza, Sergio Francisco. En su obra Derecho Financiero Mexicano. p. 175.

11. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. V. I. 4a. ed. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1987. p. 434.

hipótesis normativa prevista en la legislación fiscal, en cuanto a la supresión de la frase "de una manera directa", el autor citado, continua diciendo que se hizo seguramente para evitar las confusiones a que podría dar lugar (12).

En cuanto a las obligaciones del sujeto pasivo, estas al igual que las del sujeto activo son principales y secundarias; la principal es por supuesto la de pagar los tributos, mientras que las obligaciones secundarias pueden ser de tres diferentes clases: de hacer, de no hacer y de tolerar, aunque podría pensarse que estas obligaciones no son ni principales ni secundarias puesto que todas se encuentran plasmadas en la legislación fiscal y por ende son de observancia obligatoria, por lo tanto deben tener la misma jerarquía; lo que sucede es que en la obligación fiscal se originan dos tipos de relaciones entre el sujeto pasivo y el activo, es decir, la relación sustantiva que es la de pagar los tributos y la relación formal que son las obligaciones que se les impone a los sujetos pasivos para asegurar que cumplan con la obligación sustantiva.

Pues bien, las obligaciones de hacer son por ejemplo, presentar sus declaraciones a tiempo, expedir documentos para el debido control del impuesto, llevar determinados libros, etcétera.

Las obligaciones de no hacer se relacionan con la prevención de la evasión fiscal y el control de los monopolios fiscales del Estado, como son: no pasar la frontera con mercancías sujetas a impuestos aduanales excepto en los lugares establecidos para este

12. Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. p. 54.

fin, no fabricar o vender mercancías sujetas al monopolio Estatal de producción o distribución, no proporcionar servicios atribuidos exclusivamente a la administración pública.

Las obligaciones de tolerar son igualmente para reducir la evasión fiscal, por ejemplo, admitir inspecciones a sus locales, revisión a sus documentos, libros, etcétera.

Para que el sujeto pasivo pueda desenvolverse en el campo tributario es necesario que tenga capacidad jurídica, al respecto el Doctor Ernesto Flores Zavala, indica que existen tres tesis: "la primera establece que para juzgar de la capacidad del sujeto deben aplicarse las normas de derecho privado. La segunda considera que debe estar sometida a normas especiales de derecho tributario y la tercera sostiene que la capacidad es uno de los conceptos que por haber sido elaborados y formulados en el derecho privado no pierden la posibilidad de ser aplicados últimamente en todo el campo del derecho... La capacidad jurídica se distingue en capacidad de derechos propiamente dicha y capacidad de obrar. Aquella consiste en la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones; ésta en la capacidad de adquirir y ejercitar por si los derechos y obligaciones... En el derecho tributario para que exista la calidad de sujeto pasivo y por lo mismo, la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar"(13).

El sujeto pasivo puede tener varias cualidades relevantes para la obligación

13. Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. pp. 70 y 71.

tributaria, que de acuerdo a Sergio Francisco de la Garza son: el sexo, el cual influye en la relación tributaria en dos formas, o bien para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto, o bien para obtener ciertos desgravamientos, y menciona como ejemplo, el impuesto sobre los cónyuges que estuvo en vigor en el Estado de Tamaulipas durante algún tiempo, en cuanto al desgravamiento menciona el impuesto federal sobre herencias y legados de 1959, que concedía exenciones a la cónyuge o a la concubina cuando el único bien heredado era un inmueble con valor no superior a \$ 150,000.00.

La edad; tiene influencia por ser uno de los factores determinantes de la capacidad tributaria para el cumplimiento de obligaciones de carácter formal y para poder intervenir en los procedimientos administrativos.

El estado civil influye en las relaciones tributarias, ya sea por carácter de soltero o de casado (o por las relaciones de concubinato) o bien por el grado de parentesco. Por ejemplo el artículo 6 y 8 de la Ley de Impuestos sobre herencias y legados de 1934, tomaba en cuenta esta circunstancia para conceder exención según fuera cónyuge o concubina del autor de la herencia.

La nacionalidad, puede ser considerada por tributos que gravan exclusivamente a extranjeros. Por ejemplo, los derechos por migración.

La ocupación, arte, oficio o profesión del sujeto pasivo tienen influencia en el hecho imponible y por consecuencia en la relación tributaria; la ley del impuesto sobre la renta, en su parte relativa al impuesto sobre las sociedades mercantiles grava a los comerciantes, a los industriales, a los que se dediquen a la agricultura, a la ganadería y a la pesca, y en el impuesto a los productos del trabajo grava a los asalariados y a los profesionales.

EL OBJETO.

Otro de los elementos que constituyen la obligación tributaria es el objeto, cabe señalar que se habla del objeto de la obligación tributaria, pues suele confundirse, o bien hablar indistintamente del objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo; como lo hace Emilio Margain Manautou al decir: "toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava: Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del Impuesto al Consumo de la Energía Eléctrica, Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etcétera.

La Ley impositiva al decirnos que grava la producción del petróleo, el consumo de la energía eléctrica, la explotación forestal, etcétera, nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación,

etcétera, está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario”(14).

Lo anterior es cierto, pero para el objeto del tributo, ya que aquí se hace referencia a que la ley grava actos o hechos, en cuanto a lo que es el objeto de la obligación tributaria Mario Pugliese señala que se debe entender como “una prestación pecuniaria, ya que no existen hoy tributos en especie, debida al Estado por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) por medio de la cual la obligación tributaria se extingue.

En otras palabras, podríamos decir que es objeto de la obligación tributaria la parte alicuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes, impuestos sobre ventas y consumos o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena. En casos excepcionales puede ser objeto de la obligación también el patrimonio en su conjunto o la renta total del contribuyente, cuando el tributo toma un perfil netamente político y extrafiscal que encubre un procedimiento equivalente a la confiscación... La expresión “objeto de la obligación tributaria”, no debe confundirse con la que se usa habitualmente en la ciencia financiera de “objeto del tributo”; ésta última se refiere al patrimonio, bienes materiales o jurídicos, o títulos sobre los que va recaer el impuesto”(15).

14. Margau Manautou, Emilio. Op. cit. p. 284.

15. Pugliese, Mario. Op. cit. pp. 217-218.

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge, el objeto de la obligación tributaria es “la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; en cuanto al objeto del tributo dice que es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo. El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquel”¹⁶.

De lo anterior se desprende que el objeto de la obligación tributaria es la parte de la riqueza que el contribuyente debe pagar al fisco como consecuencia de haber realizado el hecho imponible, mientras que el objeto del tributo hace referencia a lo que grava la ley, como son los inmuebles, los automóviles nuevos, la tenencia de éstos, etcétera.

EL VINCULO JURIDICO.

Aunque algunos autores no mencionan el vínculo jurídico existente entre el sujeto activo, el cual tiene la facultad de exigir en su favor la realización de la obligación tributaria; con el pasivo, quien debe cumplir aún en forma coactiva con dicha obligación, en materia fiscal, el vínculo sólo puede surgir cuando la situación concreta de los sujetos

¹⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. cit. p. 38.

encuadra perfectamente con el presupuesto previsto por el precepto legal. Este vínculo es de tipo personal, ya que se crea entre el Estado y el particular.

1.4. CONCEPTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA.

Este concepto no difiere sustancialmente de la noción jurídica de obligación; ya que el derecho tributario no es una rama autónoma del derecho, como tampoco existe en ninguna área jurídica esta autonomía, ya que todas las ramas del derecho poseen los mismos fundamentos y principios básicos, aunque sus procedimientos sean diferentes.

En el derecho tributario no se tiene en sí un concepto sobre obligación tributaria sino que se adecua a lo que es la obligación en general, al respecto Rafael Rojina Villegas señala que la obligación es "el vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra llamada acreedor"(17). Al entrar al campo tributario los tratadistas generalmente le dan a este concepto un carácter pecuniario, refiriéndose al deber que tienen los sujetos de entregar al fisco una suma de dinero o determinados bienes.

Así por ejemplo Emilio Margain Manautou, señala que la obligación tributaria "es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie"(18).

17. Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil. Teoría General de las obligaciones. Editorial Porrúa. México, 1977, p 7

18. Margain Manautou, Emilio Op. cit. p. 240.

En opinión de Sergio Francisco de la Garza, la obligación tributaria es aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tienen derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie.

Para algunos tratadistas, la obligación tributaria es además de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, por ello cuando se está frente a cualquier otro deber jurídico que no sea de dar le llaman relación jurídico-tributaria. Al respecto podemos decir que la relación jurídico fiscal, es toda vinculación de derechos que se da entre las autoridades fiscales y los gobernados, encontrándose dentro de esta relación tanto la obligación fiscal como la tributaria, siendo la obligación fiscal, el vínculo jurídico que se da entre el fisco y el gobernado, por medio del cual éste debe dar, hacer, no hacer y tolerar en favor de aquél en los términos previstos por la ley fiscal, mientras que la obligación tributaria es el vínculo jurídico por virtud del cual el sujeto pasivo debe entregar una suma de dinero o determinados bienes al sujeto activo, igualmente en forma y términos que la ley disponga.

El Código Fiscal de la Federación es omiso en cuanto a conceptos de obligación tributaria se refiere, pero el modelo del Código Tributario para América Latina de 1966, en su artículo 18 establece que "la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley, constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales"

Así tenemos que la obligación tributaria es el deber que tiene el sujeto pasivo de entregar una determinada cantidad de dinero al sujeto activo por concepto de contribuciones, y dicha obligación necesariamente debe estar prevista en la ley.

1.5. CAUSA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

En cuanto al fundamento social y moral que justifica la obligación de los gobernados para soportar sobre sus patrimonios la carga fiscal, se han elaborado diversas teorías al respecto. Es decir, la causa de la obligación tributaria, es considerada como la relación que une a dos presupuestos que necesariamente deben darse para que nazca la obligación: la norma legal y la situación prevista por ella como hecho generador.

Para algunos autores como Ernesto Flores Zavala, hablar de causa de la obligación tributaria, es hablar de fundamento de la obligación tributaria pues opina que por tratarse de una cuestión tan debatida se inclina por proscribir el término "causa de la obligación tributaria", para hablar sólo del "fundamento de la obligación tributaria" y dice que es en el fondo, lo que tanto Griziotti como Pugliese llaman causa de la obligación tributaria, y al respecto señala: " El Estado necesita actuar porque la colectividad le exige esa actuación y para ello necesita la colaboración económica de sus miembros; el alcance de su actuación depende del pensamiento, del criterio político, jurídico y filosófico dominante en la colectividad. Es cierto que las atribuciones del Estado se traducirán principalmente en servicios públicos, pero no debemos olvidar, que no toda la actuación

del Estado es de servicio público, porque existen tareas estatales que no tienen ese carácter”(19).

Si revisamos el diccionario tenemos que causa es: lo que hace que una cosa exista, la razón o motivo; mientras que fundamento, según el diccionario Laousse es el principal apoyo o base de algo, por lo tanto diferimos de la opinión de éste autor, ya que para el presente trabajo el fundamento de la obligación tributaria se estudia en otro sentido.

Pero para Mario Pugliese, la explicación de que el Estado necesita recursos económicos es simplista y hasta materialista, pues para él “la causa de la obligación tributaria tiene un contenido filosófico y ético-jurídico” y no está de acuerdo en que el cobro de los tributos se justifique por la necesidad objetiva del gobierno de disponer medios económicos para satisfacer las necesidades públicas, y ni siquiera la opinión de los contribuyentes de que ésta necesidad existe implícita en toda organización política.

El autor en comento considera que “desde un punto de vista general, el concepto de causa en el derecho tributario tiene un contenido filosófico y ético jurídico considerándolo como la culminación de una investigación destinada a establecer los impuestos, pero, considerándolo en forma particular no es otra cosa que la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la ratio legis, o mejor dicho, la justificación de tal relación que, necesariamente debe existir para que una obligación tributaria puede surgir válidamente”(20).

19. Flores Zavala, Ernesto. , Op. cit. p. 131.

20. Pugliese, Mario. Op. cit. p. 229.

Por su parte Benvenuto Griziotti afirma que: "la capacidad contributiva es la causa del impuesto, ya que los gastos públicos producen servicios que benefician tanto a la colectividad como a las personas individuales consideradas, creando un clima de mejores posibilidades de desarrollo para su propia y particular actividad económica, y ésta mejoría hace que aumente su capacidad contributiva siendo en ésta forma gravado por el estado en proporción siempre a la capacidad que vaya teniendo progresivamente. A mayor capacidad económica, mayor obligación tributaria" (21).

Aunque los autores no se ponen de acuerdo en lo que es la causa de la obligación tributaria, sí puede decirse que el poder público es un elemento importante e imprescindible para lograr la interdependencia armónica de los gobernados, pues éstos necesitan de los gobernantes para que ellos se encargen de la planeación, organización, control y manejo de una serie de actividades que tiendan a satisfacer las múltiples necesidades de la colectividad, actividades que requieren la utilización de recursos económicos para poder ser realizados, y el poder público no tiene el apoyo económico propio que sea suficiente para solventar los gastos que requieren esas actividades que se prestan a los gobernados, y por ello es que los contribuyentes deben a veces en forma voluntaria y en otras obligatoria aportar de sus propios patrimonios, los recursos económicos que necesita el Estado para realizar sus objetivos, de ésta manera queda justificado el por qué los gobernados deben pagar tributos.

21. Griziotti, Benvenuto. Principio de Ciencia de las Finanzas. Tr. Dino Jarach. Roque de la Padua Editor. Buenos Aires. 1969. p. 152

CAPITULO SEGUNDO.

2. FUNDAMENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Como quedó apuntado en el capítulo anterior, fundamento es el principal apoyo o base de algo, en este caso, la base donde se sustenta la obligación tributaria se encuentra únicamente en normas de derecho público, pues la mayoría de principios y bases están dentro del Derecho Público.

En el Derecho Privado, las obligaciones del sujeto pasivo pueden originarse de declaraciones unilaterales de voluntad del sujeto, ya sea por negocio o por contratos; es decir, se requiere la voluntad de las personas o de la ley. En cambio en la obligación tributaria, ésta sólo puede originarse en la norma jurídica, la cual debe ser dictada por el órgano Estatal legalmente facultado para expedirla.

Al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dijo:

“ Las facultades de las autoridades para fincar créditos por concepto de impuestos, derechos, multas o cualquier otro tipo de prestaciones fiscales, así como sus facultades para cobrar esos créditos por la vía

económico-coactiva, sin acudir previamente a los tribunales establecidos, deriva de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal en cuanto establece que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. O sea que las cargas fiscales tienen que estar apoyadas siempre y necesariamente en alguna ley, entendiéndose por tal, la que lo sea material y formalmente, o sea, que emane del Poder Legislativo, pero que las cargas impuestas a los ciudadanos sean votados de acuerdo con la filosofía que inspira a la Constitución por los representantes elegidos por ellos, y no por el poder ejecutivo. Por otra parte, dentro del espíritu de la propia Constitución, necesaria y lógicamente debe entenderse que cuando la Constitución otorga facultades al congreso para imponer cargas fiscales para contribuir a los gastos públicos, esas facultades incluyen el uso y reglamentación de los medios adecuados para alcanzar ese fin, siempre que no se trate de medios jurídicamente prohibidos, sino de medios que se adapten al espíritu de la Constitución y de las leyes. Y así entre las facultades del Legislador quedan las de establecer impuestos, derechos y multas que sean proporcionales y equitativas, fijando con exactitud su monto y las hipótesis y motivo de causación, y las de señalar la forma y los términos en que deben cumplirse las obligaciones fiscales, evitando siempre la posible arbitrariedad de las autoridades administrativas en todos esos aspectos".

Amparo Directo. DA - 61-74. Casa Shultz de Jalisco,
S. A. 18 de marzo de 1974.
Unanimidad de votos.

De acuerdo a la anterior tesis, y en opinión de los estudiosos del Derecho
Fiscal, la obligación tributaria sólo puede nacer de la ley.

2.1. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El principal fundamento del por qué el particular soporta la obligación tributaria, lo encontramos plasmado en el máximo ordenamiento legal que rige a los mexicanos, es decir, la Constitución Política Mexicana, la cual en su artículo 31 señala las principales obligaciones que tienen los mexicanos como consecuencia de tener la nacionalidad mexicana.

Si bien el concepto de nacionalidad implica la existencia de ciertos derechos para quienes la poseen, también establece obligaciones para estos, ya que los miembros de una sociedad disfrutan de los beneficios que brinda la coexistencia organizada dentro de un estado y por ello es claro que tienen también ciertas obligaciones que sirven para afianzar la estructura social y económica del país.

La fracción IV del citado artículo 31 de la Constitución Suprema, que es la que importa para el presente trabajo establece: **“es obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, 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 la lectura de la fracción anterior se desprende que los mexicanos deben aportar recursos al Estado para el sostenimiento y el desarrollo de la maquinaria Estatal. Debido a que el Estado se constituye como rector de la vida económica y administrativa

de la sociedad, se entiende que las contribuciones que los mexicanos hagan para el gasto público son de vital importancia para el desarrollo del país. Cabe señalar que esta obligación no es exclusiva de los mexicanos, sino que está dirigida a todo individuo que viva en el país, ya sea nacional o extranjero.

En la fracción IV del artículo en comento se aprecian varios elementos que son importantes para el derecho tributario mexicano:

Primero. Establece la obligación a cargo de todo mexicano de contribuir a los gastos públicos, aquí podría pensarse que los extranjeros quedan exentos de esta obligación; pero como la fracción aludida no prohíbe expresamente que se fijen tributos a los extranjeros, entonces quedan igualmente obligados a pagar contribuciones todos los que se encuentren en territorio mexicano y que se adecuen a los supuestos establecidos en la legislación fiscal.

Segundo. La citada fracción señala quienes son los entes autorizados para recaudar los tributos y son: la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios, lo cual lleva a cabo por medio de sus órganos administrativos respectivos.

Tercero. También señala que la entidad que puede fijar gravámenes es sólo aquella en la que reside el contribuyente. esto podría entenderse en el sentido de que las legislaturas locales sólo están en la posibilidad de gravar a quienes residan en la entidad

respectiva; pero de hecho las entidades crean impuestos indirectos que tienen como sujetos pasivos a todo el que consuma bienes o servicios en el ámbito respectivo ya sea que resida o no en el Estado de que se trate.

Cuarto. Asimismo dicha fracción indica que la finalidad del tributo es para cubrir los gastos públicos, y por gasto público debe entenderse toda erogación hecha por el Estado para satisfacer las necesidades de la comunidad.

Quinto. Dispone que los impuestos deben ser equitativos y proporcionales, para determinar el alcance de dichos conceptos el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pronunciado la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciendo además una diferencia congruente entre los diversos niveles de

ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula”

Instancia: Pleno Fuente: Apéndice 1988 Parte: I
Tesis: 88 Página: 162

PRECEDENTES:

Séptima Epoca, Primera parte: Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2598/85 Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente. Mariano Azuela Guitron.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión. 2980/85 Jesús Farias Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente Luis Fernández Doblado.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión. 2980/85 Rúben Peña Arias. 26 de noviembre de 1985.

Unanimidad de 17 votos. Ponente: Fausta Moreno Flores.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión. 4295/85 Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente Mariano Azuela Guitron.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión. 4528/85 Jean Vandenhautte Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente Carlos de Silva Nava.

Sexto. Finalmente la fracción estudiada indica que los impuestos deben ser establecidos a través de una ley. Así se especifica que la creación de impuestos estará sujeta al principio de legalidad. Por lo tanto, todo impuesto debe estar contenido en una ley general, abstracta e impersonal que provenga del poder legislativo.

Sin embargo, el principio de legalidad tiene dos excepciones. La primera la constituye el caso de la suspensión temporal de las garantías individuales contenido en el artículo 29 Constitucional. Bajo este supuesto, se da el caso de que un impuesto puede ser creado por el Poder Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia, al final del cual debe regir nuevamente el principio de legalidad. La segunda excepción está contenida en el artículo 131 Constitucional que establece que el Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo para que éste aumente, disminuya o suprima los montos de las tarifas de exportación e importación establecidas por el propio congreso y también para establecer otras.

2.2. LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936.

La liquidación, el cobro de impuestos y demás prestaciones fiscales se llevaban a cabo ante autoridades judiciales y administrativas, surgiendo divergencias entre ambas autoridades, por ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que: "es problema de ley el de organizar las competencias de las autoridades en punto a cobro de impuestos o multas. Ya en este plano, es indiscutible que resulta más lógico y conveniente para todos, no sólo para el fisco sino para los causantes mismos, que la liquidación y el cobro de los impuestos y demás prestaciones fiscales no se lleven a cabo dentro de la desordenada legislación en vigor, que presenta interferencias carentes de todo apoyo jurídico o de utilidad práctica, entre las autoridades judiciales y las autoridades administrativas; sino al amparo de un sistema lógico y congruente en el que, sin que se olviden las garantías que el particular necesita, haya un conjunto de principios que ordenen y regulen la liquidación y el cobro de tales prestaciones a través de los periodos que la doctrina reconoce: el periodo oficioso y el periodo contencioso, que es el que tendrá a su cargo el tribunal"(22).

Como se observa es en 1936 que se crea el Tribunal Fiscal de la Federación cuya finalidad fue la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o procedimientos en asuntos tributarios.

Asimismo se promulga la Ley de Justicia Fiscal, cuyo objetivo fue establecer

22. Diario Oficial de la Federación, tomo XCVII número 53, México, 31 de agosto de 1936.

la integración y determinar la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, así como de indicar su procedimiento y situación orgánica, en dicha ley no se encuentra un precepto que disponga expresamente quienes están obligados al pago de tributos, ésta es el antecedente de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación; y por supuesto sirvió para crear y perfeccionar lo que es ahora el Código Fiscal de la Federación

2.3. CODIGO FISCAL DE 1938.

El 1° de enero de 1939, entra en vigor el Código Fiscal de la Federación, el cual conceptuaba en su artículo 2° al impuesto diciendo: "son impuestos, las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

En análisis de Ernesto Flores Zavala, este artículo se desglosa de la siguiente manera:

El impuesto es una prestación, con esta palabra pretende el legislador oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación, y significar fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto; Gastón Zeje dice "la prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado", es decir, el

particular debe hacer su aportación económica al Estado porque está obligado a ello, sin finalidad utilitarista inmediata...

Es una prestación en dinero o en especie, esto es, que no pueden ser consideradas como impuestos los servicios personales obligatorios: el servicio militar, el de jurados, los cargos concejiles, etcétera, para que la prestación pueda llamarse impuesto debe ser en dinero o en especie, no en servicios.

Sin embargo, actualmente el fisco les ha permitido a algunos artistas pagar en especie como a los pintores y escultores.

Prestación que el Estado fija, es decir, la obligación de pagar el impuesto, tiene como fuente inmediata la voluntad del Estado; no se deriva de la existencia de un contrato social; tampoco se deriva de leyes naturales superiores al mismo Estado. El impuesto se deriva de la voluntad del Estado, expresado por medio de la ley.

Prestación que el Estado fija unilateralmente; es decir, que no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni la expresión de su conformidad o aprobación; el Estado las establece por medio de sus órganos, constitucionalmente facultados en virtud de su poder, de su autoridad, de su soberanía. este poder no es arbitrario porque se encuentra limitado, por una parte, por las necesidades financieras del Estado derivadas de las atribuciones que se le han conferido, y por otra

parte, por la capacidad económica de los afectados por el impuesto.

Y con carácter obligatorio, es decir, no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; es el Estado, unilateralmente el que le impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación.

Finalmente establece: a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Es decir, cada ley de impuestos prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal: la percepción de ingresos o de utilidades cuando se realiza alguna de las actividades a que se refiere la ley del impuesto sobre la renta... (23).

Como se observa, en este Código empezó a establecerse qué eran los impuestos, cómo tenían que pagarse y que eran obligatorios para todos los que se adecuaban a la norma jurídica fiscal.

2.4. CODIGO FISCAL DE 1966.

En este nuevo Código, al decir de la exposición de motivos se cambió la estructura del ordenamiento del Código anterior, y se hicieron agrupaciones más adecuadas, incluyendo en el título I, las disposiciones generales; en el título II, las normas

²³ Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. p. 36 y ss.

sustantivas, inclusive las sanciones administrativas y los delitos; en el título III, el procedimiento administrativo y en el título IV, el procedimiento contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Se consideró procedente eliminar los preceptos relativos a la organización del Tribunal Fiscal, porque estas deben ser materia de una ley especial susceptible de modificarse de acuerdo con la evolución de la competencia y funcionamiento del mismo Tribunal según lo requiera la marcha de la Administración Pública.

Igualmente se estimó que no deberían figurar en el nuevo proyecto de Código Fiscal la organización o referencias a las facultades de funcionarios u oficinas subordinadas de la Secretaría de Hacienda o de otras dependencias, porque esa organización y funcionamiento de la administración es necesario que cuente con flexibilidad para ajustarse a las cambiantes situaciones económicas y sociales, correspondiendo la regulación a disposiciones reglamentarias que expida el ejecutivo Federal.

Por su carácter de ley general, el Código no contiene disposiciones sobre impuestos determinados, las cuales deben figurar en los ordenamientos específicos de los tributos, por ello no se menciona impuestos en particular.

En otro orden de ideas, tenemos que el nuevo Código, el cual entró en vigor el 1º de abril de 1967, en su artículo 2º modifica lo que son los impuestos diciendo: "son

impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos”.

Para Gregorio Sánchez León, las modificaciones hechas a este artículo en relación con el de 1938 fueron adecuadas y comenta lo siguiente: “el nuevo texto fue más acertado al substituir la frase “que el Estado fija unilateralmente” por la de “que fija la ley”, ya que los impuestos siempre deben contenerse en una ley, la cual sólo puede crear el Estado, y por otra parte las leyes sólo se establecen unilateralmente por el Estado y nunca se originan por un mutuo acuerdo de voluntades entre los particulares y el Estado.

También indica que el texto contiene redundancia puesto que si establece que los impuestos se fijan en la ley, era obvio que por tratarse de una norma jurídica tiene las características de la generalidad y obligatoriedad.

Por lo que respecta al término individuo empleado por el Código Fiscal de 1938, debe decirse que por tener un alcance tanto para las personas físicas como para las morales, en este aspecto el nuevo Código fue más explícito al reputar de manera expresa como posibles sujetos pasivos del impuesto, tanto a las personas físicas como a las morales, evitando con ello posibles confusiones, ya que al igual de lo que ocurre en tratándose de garantías individuales, consagradas por nuestra Constitución Federal como tratándose de materia fiscal, el término individuo comprende tanto a las personas físicas como a las morales. Por último este artículo reitera con la Constitución Federal que la finalidad de los

impuestos es cubrir los gastos públicos.”(24).

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge, “hacer alusión a gastos públicos implica un retroceso, puesto que la acción del Estado es ahora tan amplia que determina erogaciones que exceden del cuadro tradicional del gasto público.”(25).

En opinión de Jacinto Faya Viesca, los gastos públicos son “todas las erogaciones que efectúe el Estado a través de cualquiera de sus órganos, sin importar la índole del poder o la naturaleza orgánica de dichos entes públicos”(26).

Asimismo el citado autor dice que desde el punto de vista económico existen gastos útiles y no útiles, señalando como los gastos útiles, las instalaciones eléctricas, los caminos y puentes, las presas, las escuelas, etcétera, opina que tienen mayor aprovechamiento que si se los devolvieran a los particulares, pues éstos sólo consumirían en artículos, o bien, los depositarían en los bancos. Como gastos no útiles cita como ejemplo los gastos militares y de seguridad social, aunque en la actualidad es de suma importancia que se tome en cuenta la seguridad de toda la sociedad, ya que la crisis económica que se está viviendo orilla a algunos sujetos a delinquir; por ello se difiere con este autor, pues no se considera que los gastos a la seguridad social sean inútiles.

24. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano 5a. ed. Cárdenas Editor y distribuidor. México 1980. p. 180.

25. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. cit. p. 315

26. Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. México. Editorial Porrúa. 1981. p. 49.

2.5. CODIGO FISCAL VIGENTE.

El Código Fiscal de la Federación en vigor fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, el cual entró en vigor en toda la república el día 1° de enero de 1983.

Este ordenamiento se divide en seis títulos que son:

- Primero.** Las disposiciones generales.
- Segundo.** Derechos y obligaciones de contribuyentes.
- Tercero.** Facultades de las autoridades.
- Cuarto.** Infracciones y Delitos Fiscales.
- Quinto.** Procedimientos Administrativos.
- Sexto.** Procedimiento Contencioso Administrativo.

Es en el título primero donde se encuentra el fundamento de la obligación tributaria, estableciendo en su artículo 1° lo siguiente: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los Tratados Internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”

De lo anterior se observa que al igual que el Código de 1966, hace mención a las personas físicas y morales como sujetos pasivos de la obligación tributaria, señalando nuevamente que es para contribuir con los gastos públicos, también indica otros sujetos pasivos como son la Federación si es que lo señala alguna ley, los Estados extranjeros, también establece que las personas que no tengan obligación de contribuir, si tendrán obligaciones de no hacer y hasta de tolerar.

CAPITULO TERCERO.

3. ETAPAS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

3.1. MOMENTO EN QUE NACE LA OBLIGACION.

Cuando el Estado a través de la ley decreta un tributo, y éste de acuerdo a la Constitución es proporcional y equitativo se está frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación tributaria. Es importante recalcar que la obligación tributaria es una obligación ex-lege, o sea, que necesariamente debe estar prevista en la ley.

Pues bien, dicha obligación, nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se produce el hecho generador; por lo tanto, es pertinente aclarar qué es el hecho imponible y qué el hecho generador.

El hecho imponible dice Sainz de Bujanda, " es el hecho hipóticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipóticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta" (27).

27. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. En su obra Derecho Fiscal. p. 115.

Raúl Rodríguez Lobato, siguiendo a Jarach, dice que el hecho imponible es el presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética.

Asimismo, este autor señala que "el hecho imponible tiene una existencia ideal en la legislación tributaria, mientras que el hecho generador es el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario"(28).

Ataliba, citado por Sergio Francisco de la Garza, llama hipótesis de incidencia tributaria a los que otros llaman presupuesto, y dice que "el hecho imponible es la descripción hipotética, contenida en la ley del hecho apto a dar nacimiento a la obligación".

El propio Sergio Francisco de la Garza indica que "el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, puede recibir el nombre genérico de hecho tributario, a fin de que comprenda las tres especies de tributos, pues el nombre "hecho imponible" se refiere más bien al presupuesto del impuesto, dejando fuera a los presupuestos del derecho (tasa) y de la contribución especial. Por el contrario, el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria genera el tributo, preferimos llamarlo hecho generador"(29).

28. Rodríguez Lobato Raúl. Op. cit. p. 115.

29. De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit. pp. 410-412.

Amílcar Araujo Falcao, le llama hecho generador e indica que "es el hecho o conjunto de hechos o el Estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo"(30).

Por su parte Jesús Quintana Valtierra, al hecho imponible le llama presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, y dice que el legislador establece una descripción de un hecho de forma hipotética, y que a través de ese concepto abstracto se establece la hipótesis de incidencia y que ésta debe producirse en la realidad para que dé lugar al nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo, es decir, un impuesto, un derecho, una contribución especial.

Además señala que una vez que en la realidad se produce esta situación se estará ante un hecho generador que da lugar al nacimiento de una obligación tributaria (31).

En opinión de Luis Humberto Delgadillo Gutierrez, el hecho imponible es "la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto se genera precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar; por ello vimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base o tarifa; y el hecho generador, es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer, o no hacer; el autor en comento puntualiza que el hecho

30. Araujo Falcao, Amílcar. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Tr. Española, Editorial Depulma. Buenos Aires. 1964. p. 95.

31. Quintana Valtierra, Jesús. Op. cit. p. 98.

imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y que el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, da lugar a la obligación tributaria en general”(32).

Como se observa, la mayoría de los autores coinciden en sus conceptos, así tenemos que el hecho imponible es el supuesto que el legislador establece en las leyes fiscales, y que al adecuarse el particular a ese supuesto, da lugar al hecho generador; y en consecuencia nace la obligación tributaria.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, hace una comparación con el derecho penal, con lo cual queda totalmente claro lo que es el hecho imponible: “el hecho imponible es al derecho tributario lo que el tipo es al derecho penal, mientras que el hecho generador del derecho fiscal correspondería a la conducta o hecho del derecho penal”(33).

Para Mario Pugliese, “el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente”(34).

Teniendo como referencia lo anterior tenemos que la obligación tributaria nace en el momento en que el particular lleva a cabo lo establecido en el supuesto de la ley.

En México a ese momento se le llama causación, así lo dispone el artículo 6

32. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 2a. ed. Editorial Pac. México. 1986. pp. 89-90

33. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit. p. 90.

34. Pugliese, Mario. Op. cit. p. 253.

párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, al decir: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".

El momento de causación, como bien señala Emilio Margáin Manautou no es el mismo en todas las contribuciones, sino que varía según su naturaleza, así tenemos que en los impuestos la obligación nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis de incidencia, por ejemplo, la obligación de pagar el impuesto sobre la renta nace en el momento en que una persona física o moral obtiene ingresos por el desarrollo de actividades empresariales.

En cuanto a los derechos, la obligación tributaria nace en el momento en que se prestan los servicios administrativos, Sergio Francisco de la Garza comenta que puede surgir la duda si la obligación tributaria nace en el momento en que se solicita o en el que se recibe el servicio administrativo, y en su opinión los derechos se causan o nacen en el momento en que efectivamente se presta el servicio administrativo, que viene a ser la situación que el Código Fiscal señala como hecho generador del crédito fiscal.

En los casos en que la ley o la costumbre exigen que se haga el pago con anticipación a la prestación del servicio, tal entrega debe considerarse como una garantía que el fisco exige a su favor, de tal manera que, si después no llega a producirse la prestación del servicio, habría lugar a la repetición del pago hecho, por faltar causa jurídica generadora

de la prestación fiscal. Puede decirse que cuando el fisco exige el pago anticipado del servicio, actúa como los empresarios, pues no quiere correr el riesgo de incurrir en un costo que no va a ser retribuido por el interesado.

En la contribución especial, la obligación tributaria nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

El artículo 191 del Código Financiero del Distrito Federal dispone que las contribuciones de mejoras ...se causarán al ponerse en servicio las obras, igualmente el artículo 190 del ordenamiento citado señala que tratándose de las obras de agua potable y drenaje proporcionados por el Distrito Federal, aun cuando se trate de obras de captación de aguas o drenaje realizadas por la Federación o fuera del Distrito Federal, estas se causarán en el momento en que se pongan en servicio el suministro de agua potable, o sea que la obligación nace dependiendo del tipo de contribución que sea.

Sergio Francisco de la Garza, indica que "el momento del nacimiento de la obligación tributaria es de suma importancia porque permite determinar lo siguiente:

1. Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos

otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como es la presentación de declaraciones.

2. Determinar la ley aplicable que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación por parte del particular.

3. Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.

4. Para conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.

5. Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.

6. Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación tributaria y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.

7. Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación"(35).

3.2. DETERMINACION DE LA OBLIGACION.

La finalidad de determinar la obligación tributaria consiste principalmente en

35. De la Garza, Sergio Francisco. Ob. cit. p. 560.

constatar que se ha realizado el hecho imponible y por ende ha surgido el hecho generador, así como también para precisar la deuda en cantidad líquida.

Una vez que se ha dado en la realidad el supuesto normativo, nace la obligación del causante de presentar la declaración y corresponde a esa persona determinar su obligación asentando cada uno de los datos que la forma oficial exige.

Mario Pugliese indica que con la determinación "el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión; transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos en una obligación individual y concreta de una prestación determinada"(36).

En opinión de Carlos M. Giuliani Fonrouge, la determinación de la obligación tributaria es "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación"(37).

Por su parte Jesús Quintana Valtierra dice que la determinación consiste en "fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ello, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno el monto de la obligación en cantidad cierta"(38).

36. Pugliese, Mario. Op. cit. p. 283.

37. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. cit. p. 425.

38. Quintana Valtierra, Jesús. Op. cit. p. 100.

Luis Humberto Delgadillo Gutierrez, señala que: "el término determinación se utiliza para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal; y que el procedimiento de dicha determinación se constituye por dos aspectos distintos: por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se constata que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tarifa o tasa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal"(39).

Emilio Margain Manautou, señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria.

1° La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, y efectivamente la obligación nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, y la determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación, el cual consiste en aplicar el método adoptado por la ley.

2° Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Esto de acuerdo al principio de legalidad que rige en México.

39. Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Op. cit p. 96.

La legislación tributaria debe señalar qué método debe seguirse para determinar el crédito a pagar, el cual según Emilio Margáin Manautou debe ser sencillo, económico, cómodo y limpio. El autor en comentario opina que éste será sencillo, cuando el contribuyente lo entienda y lo pueda aplicar.

Será económico, cuando no se obligue al contribuyente a erogar honorarios excesivos para su atención.

Será cómodo, cuando se le eviten molestias innecesarias e inútiles al contribuyente.

Será limpio, cuando se evite el contubernio entre obligado y personal hacendario.

Como se observa, lo anterior dista mucho de llevarse a cabo, pues tal parece que la forma de calcular los impuestos se hace para que sólo unos cuantos lo entienda; y consecuentemente el particular se ve obligado a pagar a contadores lo cual resulta muy oneroso para él, de ahí que ellos determinen el impuesto con resultados no favorables al fisco.

En otro orden de ideas, para llevar a cabo la determinación existen tres formas de hacerlo:

a) La que lleva a cabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin que intervenga la autoridad fiscal.

b) La que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo, puede decirse que es una determinación de oficio.

c) La determinación llevada a cabo por la administración con la colaboración del contribuyente, esto es el procedimientos mixto.

En el primer caso, el contribuyente acepta que hay hechos generadores que traen como consecuencia obligaciones fiscales a su cargo, las cuales determina y liquida aplicando a los hechos imposables los parámetros o bases imposables previstos en la ley con los cuales obtendrá el monto de la obligación a su cargo.

En cuanto a la determinación que lleva a cabo la autoridad Hacendaria ésta se realiza una vez que concluyen los procedimientos de fiscalización, una visita domiciliaria, o bien, ya han revisado las declaraciones de los contribuyentes; entonces las autoridades hacendarias cuentan con una serie de datos e informes con lo que puede configurar el acto administrativo de determinación de obligaciones tributarias, éste debe señalar de manera precisa quien es el sujeto de la relación tributaria las características de la obligación a cumplir y, sobre todo, la fundamentación y motivación del acto de molestia.

Generalmente la autoridad administrativa se basa en las declaraciones presentadas por el contribuyente para llevar a cabo la determinación de la obligación, el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 67 fracción I, concede a la autoridad

administrativa un término de cinco años contados a partir de la fecha en que se haya presentado la declaración, para efectuar la revisión.

Para que la autoridad pueda determinar la obligación, es necesario que compruebe que se ha realizado el hecho generador al que se aplicará el parámetro y tipo; con el cual se establecerá la cuantía de la obligación omitida.

En la legislación mexicana se cuenta con reglas generales de determinación de la obligación tributaria, que deben cumplir las autoridades hacendarias, como en el caso de la determinación con base cierta, donde la autoridad tiene los suficientes elementos para comprobar la existencia de hechos generadores y llevar a cabo la determinación de las obligaciones que han resultado a cargo del contribuyente, ya que tendrá a su disposición los libros de los causantes y la documentación que compruebe los egresos e ingresos de éstos; también en la determinación con base estimativa donde el contribuyente no presentó su declaración o no tiene los libros o documentos que permitan verificar que ya cumplió con sus obligaciones fiscales, entonces la autoridad procede a determinar el crédito fiscal con base en deducciones fundando y motivando la determinación en presunciones.

Existen varios supuestos para que la autoridad determine presuntivamente la obligación tributaria, los cuales se encuentran plasmados en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, y que textualmente dice:

Artículo 55. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos, por los que deben pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución, hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trata. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social;

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales;

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras así como alteración del costo, por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registros de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos;

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que

en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios;

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuaciones de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales;

V Tengan la obligación de utilizar los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados o las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les hayan sido asignadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o que hayan adquirido directamente de fabricantes o importadores autorizados y no los utilicen o los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados;

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar"

Por lo que se refiere a la determinación mixta, esta se presenta cuando el contribuyente omitió parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones tributarias.

Por ello se dice que es un procedimiento mixto, pues la autoridad lleva a cabo

la determinación de la obligación tributaria, lo cual se actualiza con la intervención del sujeto pasivo principal o bien de terceros.

En nuestra legislación, la determinación de la obligación tributaria se encuentra regulada en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° segundo párrafo y que a la letra dice:

“Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”

En relación con las clases de determinación el tercer párrafo asevera lo siguiente:

“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”

Esto se reitera en el último párrafo del artículo 20 del Código que se comenta, el cual indica que “Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se pagan mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ordenar por medio de disposiciones de carácter general, y con el objeto de facilitar el cumplimiento de

la obligación, así como para allegarse de la información necesaria en materia de estadística de ingresos que se proporcionen en declaración distinta de aquella con la cual se efectúe el pago”.

De todo lo anterior se deduce que determinar la obligación tributaria, es una forma de conducta por medio de la cual se llevan a cabo actividades que verifiquen que la obligación ha nacido y que se integran los elementos necesarios para tener la posibilidad de proceder a su cumplimiento, además, por supuesto fijar la cantidad en dinero que el contribuyente debe pagar.

Igualmente es pertinente precisar los conceptos más usuales en la determinación de la obligación ; y al decir de Jesús Quintana Valtierra son:

“La tarifa de derrama, es cuando la cantidad a recaudarse se distribuye entre los sujetos afectos al tributo, tomando en cuenta la base del tributo o la situación específica prevista por la ley para el impacto del gravámen, ejemplo de estos es la contribución especial.

La tarifa fija, es cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

La tarifa proporcional, es cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo el impuesto al valor agregado.

La tarifa progresiva, es cuando aumentan al aumentar la base, la base es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

La tasa, es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria llamándose tipo de gravámen cuando se expresa en forma de porcentaje.

Monto o cuantía, es aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible, con las deducciones autorizadas por la ley" (40)

3.3. EXTINCION DE LA OBLIGACION.

Por extinción de la obligación debe entenderse la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación o por haberse presentado alguna causa que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga.

En nuestro sistema tributario existen diversas formas para extinguir la obligación como son: el pago, la compensación, la condonación, la cancelación, la prescripción y la caducidad; las cuales se explican en los puntos siguientes.

⁴⁰ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez Jorge. Op. cit. p.64.

3.3.1. EL PAGO.

Generalmente el pago es la forma más común de extinguir la obligación, ya que cumple plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, además como señala Sergio Francisco de la Garza, satisface plenamente la pretensión creditoria del sujeto activo.

El contribuyente cuando efectúa su pago debe hacerlo en la oficina recaudadora en donde haya sido dado de alta en el registro federal de contribuyentes, si éste no está inscrito por no estar obligado a ello; el pago debe efectuarse en la oficina recaudadora localizada en el lugar donde se encuentre la autoridad que haya determinado el crédito fiscal.

Por lo que se refiere al plazo en que debe cubrirse el pago., el artículo 6 cuarto párrafo dispone "las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...", asimismo deben cumplir con ciertas formalidades como lo establece el artículo 20 párrafo primero del Código en comento y que a la letra dice: "Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. En el artículo 8 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece la posibilidad de realizar el pago cuando estos se lleven a cabo por medio de declaración periódica, con cheques personales del contribuyente sin certificar, siempre que los mismos sean expedidos por el propio contribuyente. El cheque debe expedirse a favor de la tesorería, el pago

también puede efectuarse con giros postales, telegráficos o bancarios.

3.3.2. LA COMPENSACION.

El Código Fiscal de la Federación, no define lo que es la compensación, pero en virtud de que el derecho común es supletorio, esto de acuerdo al artículo 5 párrafo segundo del Código que se comenta, podemos remitirnos al Código Civil para el distrito federal, el cual en su artículo 2185 establece que: "Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho".

Esta forma de extinción sólo se presenta en las obligaciones de dar, como lo señala el artículo 2187 del ordenamiento citado en párrafo anterior; pues expresa claramente que sólo procede la compensación cuando ambos adeudos consisten en una cantidad de dinero o cuando tratándose de cosas, éstas sean además de fungibles, de la misma especie y calidad.

Así la compensación se conceptúa como una forma de extinción de las obligaciones, que se dan al reunirse recíprocamente entre dos personas los caracteres de acreedor y deudor. Para que pueda operar dicha compensación es necesario que simultáneamente se den los siguientes requisitos:

1. Que el objeto de ambas obligaciones consista en dar;
2. Que se trate de deudas líquidas y,
3. Que ambas deudas sean exigibles.

Por lo que respecta a la legislación fiscal, esta forma de extinguir la obligación se encuentra plasmada en el artículo 23 del Código Fiscal que a la letra dice: "los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que esten obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución , incluyendo sus accesorios... Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual estan obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquellos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaria de Hcienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general".

Mediante este precepto se observa que este sistema sólo lo pueden utilizar aquellas personas físicas y morales que por derecho propio son reciprocamente acreedoras

y deudoras en relación con la autoridad fiscalizadora en la que recaiga la obligación de la recaudación del impuesto, siempre y cuando se trate de una misma contribución; sin embargo al final del artículo que se cometa, se autoriza al contribuyente a compensar distintas contribuciones como el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De lo anterior se desprende que éste es un sistema común en la actualidad, utilizado principalmente por los organismos de la Federación Centralizados y Paraestatales que asienten sus actividades en el Distrito Federal, Así como aquellos sujetos a los que retenedores les han acumulado deducciones mayores a lo que deberán de pagar en sus declaraciones.

3.3.3. LA CONDONACION.

El antecedente de esta figura jurídica, se encuentra en el Derecho Civil como una de las formas de extinción de las obligaciones. Al respecto el artículo 2209 del Código Civil para el Distrito Federal, expresa que: "Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

En cuanto a la Legislación Fiscal, el fundamento de la condonación está previsto en los artículos 39 fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación, y en opinión

de Adolfo Arrijoa Vizcaino puede definirse como: " La forma jurídica en el ámbito tributario por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causa de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribuciones, o bien, por causas discrecionales tratándose de multas". (41)

Cabe señalar que la condonación de tributos no es igual a la condonación de multas pues como señala Sergio Francisco de la Garza, "La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes" ... asimismo este autor indica que el artículo 91 de la abrogada ley de hacienda del Distrito Federal disponía que la condonación o reducción de impuestos solamente podrá concederse por medio de una ley de aplicación general, no se considera en consecuencia, condonación o reducción de impuestos en ningún caso, en favor de una o más personas determinadas, en cambio la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual. (42)

En relación a la condonación de multas, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación establece que queda al arbitrio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, debiendo apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos por los que se impuso la sanción, dicho artículo también señala que la solicitud de condonación no constituye instancia y la resolución que resuelva la petición de condonación no podrá ser impugnada

41. Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. 4a. ed. México 1988. p. 399.
42. De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit. p. 620.

a través del recurso administrativo de ejecución si el contribuyente lo solicita y garantiza, el artículo termina diciendo que la condonación sólo procederá cuando las multas hayan quedado firmes y cuando la liquidación del crédito fiscal no sea objeto de impugnación.

Por su parte el artículo 39 fracción I, indica que la condonación sólo procede en casos especiales; el cual textualmente expresa: "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o renglón del país una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias".

Se dice que son disposiciones de carácter general porque la condonación no se puede otorgar en favor de una o más personas determinadas, sino que la resolución debe beneficiar a la población afectada por alguna de las circunstancias descritas.

3.3.4. LA CANCELACION.

De acuerdo al último párrafo del artículo 146 del Código en estudio, esta figura jurídica no puede ser una forma de extinguir la obligación, pues expresamente señala: "la cancelación de los créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad

en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago". Nótese que dice "no libera de su pago", o sea, que sólo las da de baja de sus cuentas por cobrar al fisco; y esto lo hace porque como ya se dijo es incosteable o porque es incobrable; se considera incosteable porque el crédito adeudado es de poca cuantía y la oficina recaudadora considera que gastaría más en realizar el procedimiento de cobro que el beneficio económico que recibiría; y es incobrable cuando el deudor directo como el solidario son insolventes, ésto por supuesto debidamente probado, o bien, no se localiza al deudor.

Al respecto Emilio Margain Manautou, opina que: "la cancelación tiene lugar no porque el erario desee perdonar al contribuyente, sino por conveniencia propia, en los casos de incosteabilidad del cobro e imposibilidad de obtenerlo, cuando el deudor es insolvente o muere sin dejar bienes"(43).

Por ello la cancelación a pesar de estar inserta en un precepto que extingue el crédito fiscal, ésta no es una forma de extinción de la obligación, porque a pesar de que se cancele un crédito, si el contribuyente paga, no podrá pedir devolución; además que resulta ilógico pensar que si un contribuyente sabe que su crédito está cancelado va a pagar, lo más probable es que espere que prescriba su obligación, y en el caso de créditos incobrables, si en algún momento el deudor deja de ser insolvente o se localizó al contribuyente, la autoridad hacendaria puede en cualquier momento efectuar el cobro, mientras no opere la prescripción.

43. Margain Manautou, Emilio. Op. cit. p. 304.

3.3.5. LA PRESCRIPCIÓN.

Otra de las formas de extinguir la obligación es la prescripción, la cual procede tanto a favor de los sujetos pasivos como en favor del fisco. La prescripción según el Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 1135 dice que: "es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley".

El artículo 1136 del ordenamiento citado en el párrafo que antecede, establece dos formas de prescripción; la positiva y la negativa, siendo la primera la adquisición de bienes en virtud de su posesión y la negativa cuando se libera de obligaciones por no exigirse su cumplimiento.

En materia fiscal, sólo existe la prescripción negativa, la cual tiene un efecto extintivo en la relación jurídica tributaria de los contribuyentes con el fisco. Esta se encuentra preceptuada en el artículo 146 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, y consigna lo siguiente: "el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro

que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.”

De la lectura de éste precepto se deduce que sólo son susceptibles de extinguirse por prescripción los créditos fiscales que estén determinados en cantidad líquida y que además hayan sido debidamente notificadas al deudor.

Igualmente se observa, que señala que el contribuyente puede solicitar se declare la prescripción, lo cual quiere decir que no basta que se cumpla el plazo para que se extinga la obligación, sino que debe pedirse se declare tal prescripción.

El artículo 1175 del Código Civil para el Distrito Federal dice establece: “El efecto de la interrupción es inutilizar, para la prescripción, todo el tiempo corrido antes de ella”.

Pues bien, de acuerdo al segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, la prescripción se interrumpe cuando la autoridad realiza un acto

tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien, por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación.

En cuanto a la suspensión, ésta no la contempla la legislación fiscal, pero siendo el derecho civil de aplicación supletoria, se deduce que las causas para suspender la prescripción de la obligación tributaria, puede ser cualquiera de las que señalan los artículos 1166 y 1167 del Código Civil para el Distrito Federal, siempre que éstas puedan utilizarse en el Derecho fiscal.

Por lo que respecta a la prescripción que corre en favor del fisco, el sexto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal establece que: "la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

Raúl Rodríguez Lobato, hace la observación de que en ocasiones se puede renunciar a la prescripción ganada, ya que la autoridad hacendaria, a pesar de que ya transcurrió el término de cinco años para que prescriba la obligación, requiere al contribuyente la presentación de documentos e información relacionada con declaraciones anteriores a esos cinco años para determinar la situación fiscal respectiva, o bien, notifica un crédito fiscal generado más de cinco años atrás. Generalmente el contribuyente cumple con ese requerimiento para evitarse problemas con el fisco pero no tiene cuidado en señalar que está cumpliendo para no incurrir en desobediencia y que no renuncia a la prescripción ganada(44).

44. Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit. p. 173.

3.3.6. LA CADUCIDAD.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación textualmente indica: “Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que ...”

De lo anterior se desprende que la caducidad es una figura jurídica que en sí no extingue la obligación fiscal, sino que señala que la autoridad hacendaria ha perdido sus facultades de comprobación y determinación fiscal, así como para sancionar las infracciones cometidas a las disposiciones fiscales.

Igualmente se observa que el plazo para que se de la caducidad es de cinco años y que no es susceptible de interrupción ni suspensión, salvo en los casos que el mismo artículo prevé.

También señala las reglas a seguir para que empiece a correr el plazo de la caducidad.

No obstante al final de éste precepto se señalan dos casos excepcionales: el primero se refiere a los delitos fiscales, indicando que en este caso las facultades del fisco para investigar estos delitos no se extingue conforme a estas reglas; el segundo caso es

cuando la autoridad ha ejercitado en tiempo sus facultades y notifica también en tiempo la resolución. Se dice que si en este caso el contribuyente utiliza los medios de defensa legal, el término de la caducidad se suspende, hasta que se agoten esos medios y la resolución sea definitiva por no admitir otro recurso o juicio.

Como se observa, la prescripción y la caducidad son términos muy semejantes y en ocasiones suele haber confusión; por ello siguiendo a Adolfo Arrijo Vizcaino, se citarán las similitudes y diferencias de éstas dos figuras:

Similitudes. Ambas tienen por objeto extinguir tributos o contribuciones; ambas se configuran en un plazo de cinco años, y ambas pueden hacerse valer como solicitudes administrativas y como excepciones procesales.

Diferencias. La prescripción opera tanto en favor del fisco como en contra del fisco. La caducidad exclusivamente opera en contra del fisco, es decir, se extinguen por prescripción tanto los tributos o contribuciones que los particulares adeuden al fisco como la obligación a cargo de éste último de devolver a los primeros las contribuciones pagadas indebidamente o las cantidades que conforme a la ley procedan.

En cambio en la caducidad únicamente se extinguen las facultades de las autoridades hacendarias relacionadas con la comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones a particulares.

El autor que se comenta puntualiza que se puede afirmar que la prescripción es una acción y una excepción que pueden hacer valer los contribuyentes en contra del fisco y el fisco a su vez, en contra de los contribuyentes, por el contrario, la caducidad otorga una acción y una excepción exclusivamente a los contribuyentes ante el fisco.

Otra diferencia que señala Adolfo Arrijoa Vizcaino, es que en la prescripción se interrumpe el plazo con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien, por el reconocimiento expreso o tácito que el deudor formule respecto a la existencia del crédito; mientras que en la caducidad por su misma naturaleza no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión. Para corroborar su dicho cita al Licenciado Mariano Azuela Guitrón quien afirma: "la diferencia práctica medular que existe entre la prescripción y la caducidad radica en que mientras el transcurso del término de la primera si está sujeto a interrupción y suspensión, el de la segunda no es susceptible de interrumpirse debiendo advertirse que no se trata sólo de palabras que se pueden utilizar arbitrariamente, sino que deben corresponder a la naturaleza de la institución que se presentó en el caso concreto. Si se confunden los términos, existiría el peligro de que se estime que se eligió un cambio equivocado y en el lenguaje del litigante se pierda un asunto ganado".

Por lo que se refiere al cómputo, en la prescripción se inicia a partir del momento en que el crédito es exigible; mientras que en la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades hacendarias. (45).

45. Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Op. cit. p. 346 y 347.

Así tenemos que la caducidad y la prescripción operan en función del tiempo transcurrido, sólo que la caducidad extingue facultades hacendarias, mientras que la prescripción extingue obligaciones.

Sin ánimo de enaltecer al fisco, sería prudente que en materia de tributos no caducaran las facultades de éste; pues con ello se fomenta la evasión, por el contrario en la prescripción debería aumentarse el plazo para los que omiten sus declaraciones con toda la intención de no pagar.

CAPITULO CUARTO.

4. LA EVASION FISCAL Y SUS EFECTOS.

La evasión de los tributos se presenta en todo sistema fiscal por más perfecto que parezca, se puede afirmar que la evasión apareció en el mundo inmediatamente después de haberse implantado el primer tributo.

Armando Giorgetti le llama plaga y dice que: "ésta es antiquísima y el contribuyente se sustrae de la obligación de pagar los tributos porque los considera injustos y demasiado onerosos.

Muchos casos de evasión se pueden atribuir a una subjetiva desfavorable reacción contra el excesivo peso de la imposición, pero no se puede dejar a un lado que las causas predominantes de la evasión tienen orígenes psicológicos más remotos y profundos que incluyen graves problemas de otra naturaleza, tales como: las relaciones de confianza entre el fisco y los contribuyentes; los sistemas de distribución de la carga fiscal, la productividad y la calificación de los gastos públicos"(46).

La mayoría de los países crean formas de control más severas para combatir la evasión, o bien, expiden leyes tributarias con cuotas más altas pretendiendo con ello

46. Giorgetti, Armando. La evasión tributaria. V. I. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1967. pp. 5 y 6.

equilibrar la situación; pero ninguno de estos remedios resultan acertados para aliviar la enfermedad, ya que un mal se cura efectivamente, cuando se atacan sus causas y no sus efectos, por ello es necesario que se pongan en práctica medidas preventivas que disminuyan la evasión.

Dicha evasión no es sólo un problema que se refiere a las leyes fiscales, sino que también encuentra su justificante en la falta de conciencia social de los particulares que deben cumplirlas, pues los contribuyentes piensan que los tributos son excesivos y sólo pagan porque hay un ordenamiento jurídico que lo establece; por tanto lo hacen contra su voluntad y así se está en peligro de que surja la evasión fiscal en cualquier momento.

4.1. CONCEPTO DE EVASION.

De acuerdo con el Diccionario Enciclopédico de Selecciones evasión significa:
(Del latín Evasio-oñis) Tr. Acción de evadir una dificultad, fugarse, escaparse.

En cuanto al término evadir dice el Diccionario Larousse, que significa evitar un peligro, eludir, esquivar, evadir una dificultad, fugarse, escaparse.

Luego entonces, la evasión es una conducta encaminada a rehuir ciertos problemas, que en el presente caso se refiere a los tributos.

Efectivamente, los contribuyentes ven como un problema el tener que desprenderse de parte de su patrimonio, por ello buscan la forma de evitar cumplir con su obligación.

Conceptuando específicamente lo que es la evasión de los tributos, Armando Giorgetti indica que "la evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley"(47).

Por su parte el Doctor Ernesto Flores Zavala opina que "la evasión consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto, nadie lo cubre"(48).

Así tenemos que evasión es huir de una dificultad que relacionada con la materia tributaria, esa dificultad es precisamente pagar los tributos, por lo tanto, la evasión fiscal es una forma de no cumplir con la obligación tributaria mediante acciones omisivas o comisivas que contravienen las leyes fiscales

4.2. CLASIFICACION.

En materia de evasión fiscal existen varios términos para señalar a la evasión

47. Giorgetti, Armando. Op. cit. p. 107.

48. Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. p. 294.

legal y a la ilegal, los cuales se manejan a veces como conceptos sinónimos; en otras ocasiones como vocablos con significación semejante, pero diferentes en cuanto al grado de la omisión y en otras más, como palabras que fiscalmente tienen significación diversa.

Por ejemplo en Italia se le llama evasión al fraude fiscal y al medio legal de no pagar el impuesto le asignan el término de remoción. La evasión es ilícita y la remoción lícita e igualmente a la evasión legal la denominan abstención, remisión o transformación.

En latinoamérica se le llama evasión legal e ilegal; o bien lícita o ilícita, algunos autores hablan de evasión punible y evasión no punible (49).

Pues bien, como ya quedó asentado anteriormente evadir es evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad prevista, y de acuerdo al Diccionario enciclopédico ilustrado de selecciones significa: (Del latín eludere, escapar jugando; de ludere jugar) Tr. evitar, esquivar, librarse de una cosa, hacer vana o que no tenga efecto una cosa por medio de un artificio.

Como se observa, gramaticalmente tienen un significado muy parecido y casi no hay diferencia entre "salir de una dificultad empleando para ello un artificio" o "eludir con arte o astucia una dificultad prevista".

En cuanto a la doctrina; se considera que se realizan actos de elusión fiscal,

49. Turantino R. Jacinto. Finanzas Públicas y Desarrollo Económico. Ediar S.A. Editores. Buenos Aires, 1961. pp. 176-177.

cuando el contribuyente lleva a cabo hechos que no son sancionables por las disposiciones legales aplicables; mientras que en la evasión fiscal se llevan a cabo conductas que si sanciona el Código Fiscal de la Federación, al respecto se cita el pensamiento de algunos autores:

Para Ernesto Flores Zavala, la evasión se clasifica en dos formas, una legal y otra ilegal, y dice que la legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, y que la evasión es ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales (50).

Por su parte Emilio Margain Manautou, clasifica en evasión ilegal y remoción, señalando que en la evasión ilegal se presentan el contrabando y el fraude fiscal.

En cuanto a la remoción el autor que se comenta opina que se presenta cuando el gravamen hace incoesteable la actividad gravada y por consiguiente, el particular opta por trasladar el negocio de una región a otra, para eludir el pago del mayor o nuevo impuesto, o bien cuando el contribuyente simplemente deja de realizar los actos generadores del crédito fiscal, a fin de no pagarlo (51).

Adolfo Arrijo Vizcaino, habla de efectos negativos de los tributos o contribuciones y señala a la evasión y al fraude fiscal como formas típicas de rechazo a las cargas tributarias, y aunque se refiere a éstas como dos formas diferentes; indica que "en

50. Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. 29-4.

51. Margain Manautou, Emilio. Op. cit. pp. 97-100.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

el fondo se trata de una misma situación: la falta de pago por parte del causante de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir", (52) y sólo las discrimina en cuanto al significado terminológico de ambos conceptos.

A la remoción la menciona como otro efecto negativo de los tributos y señala que ésta es la inactividad de fuentes generadoras de ingresos por abstención no sancionables ni controlables.

En opinión de Raúl González Salas-Campos, la evasión fiscal se clasifica en planeación, evasión y elusión fiscal.

Este autor indica que para saber cuando se está en presencia de la evasión fiscal, es pertinente determinar las conductas que el legislador ha considerado conveniente sancionar penalmente y considera que éstas conductas se caracterizan por la simulación de operaciones o transacciones que no son reales como forma de evadir el pago de algún impuesto.

En cuanto a la planeación fiscal, señala que es una actividad que se fundamenta en la libertad que tiene el particular de realizar actos lícitos y profesionales de acuerdo al artículo 5º Constitucional. Y define a ésta como: "el estudio previo de determinados hechos encuadrándolos dentro de las disposiciones fiscales vigentes con el fin de lograr las máximas ventajas posibles en materia fiscal, es decir, obtener el menor sacrificio económico para la persona física o moral".(53)

52. Arriaga Vizcaino, Adolfo. Op. cit. p. 311-312.

53. González Salas-Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Pereznieiro Editores. México. 1995. p. 21.

Respecto a la evasión fiscal considera que es la tipificada como delito y que es una figura fraudulenta que implica burlar, eludir, o dejar sin efectos las disposiciones de la ley valiéndose de maquinaciones, artificios, simulaciones o comportamientos análogos con los que se hace aparecer como lícito lo que se sabe no lo es, o bien mediante los mismos comportamientos y actitudes se evita el pago del impuesto con perjuicio de la Hacienda Pública. (54)

De la elusión fiscal indica que en ocasiones la entienden como un comportamiento complementario de defraudar, ya que "necesita la existencia del engaño que se logra a través de artilugios (sic), el cual ratifica y completa el contenido del fraude.

Otras disposiciones entienden por elusión el comportamiento orientado a eliminar, reducir o demorar la obligación tributaria, pero sin que constituya evasión fiscal" (55)

Igualmente el autor que se comenta hace una distinción entre evasión y elusión, mencionando que el fraude tributario, consiste en disimular, en cubrir con malicia una parte de los impuestos o la totalidad de los mismos, mientras que la elusión consiste en ubicarse fuera del marco de la ley para no sujetarse al impuesto, no utilizando las lagunas del ordenamiento tributario sin violar las normas.

Narciso Amorós, asevera que: "más que un problema de fondo se trata de un problema de terminología, lo correcto es englobar los diferentes medios utilizados por el

54. González Salas-Campo, Raul Op. cit. p. 23.

55. González Salas-Campos, Raúl. Op. cit. pp. 24-25.

individuo para vulnerar la imposición dentro de dos figuras omnicomprendivas: la evasión y la elusión tributaria. Así en la elusión el sujeto utiliza medios lícitos para no pagar el impuesto, por lo que técnicamente la persona que así actúa en ningún momento puede considerársele como sujeto pasivo de la imposición. El hecho imponible no se ha producido y por tanto es imposible atribuirsele a una persona". (56)

De lo anterior podemos deducir a contrario sensu, que la evasión tributaria es la que infringe la ley, aquí el hecho imponible ha surgido y por tanto se puede atribuir a una persona la cual se convierte en el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Como se observa Narciso Amorós, es muy acertado en su opinión, pues definitivamente los términos que se utilizan para clasificar la evasión tributaria son bastos; pero en cuanto al fondo del asunto hacen referencia a la misma situación: el no pago de los tributos, que dependiendo la forma en que omitan su obligación será clasificada.

Pues bien, en esta oportunidad se hablará de evasión fiscal y elusión fiscal, atendiendo al medio que se utilice para no cubrir los impuestos, ya sea en forma legal o ilegal.

4.2.1. EVASION LEGAL O ELUSION.

Como se observó en el punto anterior la evasión legal tiene diferentes acepciones, pero definitivamente ésta se tendrá que llevar a cabo utilizando medios que no sancione la ley.

⁵⁶ Citado por la Escuela Nacional de Hacienda de Caracas Venezuela. Editada por el Ministerio de Hacienda. 1970. pp. 16 y 17.

Así lo señala Jacinto R. Tarantino al decir que la evasión debe comprenderse como un efecto, o sea, en los resultados utilizar medios legales, o arbitrios ilícitos, y cuando se trate de los primeros entonces se está en la posibilidad de asociar al término evasión la palabra legal.

Además indica que: "la legalidad de la evasión ... debe hallarse en el factor posibilidad de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Si se obtiene el resultado evasión por medios no prohibidos según la norma jurídico-positiva, sea con conocimiento, sea con error o ignorancia, (sin intención), pero dentro de aquel límite, se ha operado la evasión legal"(57)

El doctor Ernesto Flores Zavala, señala que la evasión estriba en impedir por medios idóneos (no prohibidos por la ley), el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho configurado en la ley tributaria (58).

Por su parte Adolfo Arrijo Vizcaino, señala que la elusión o remoción, como el la llama, es una forma lícita de eludir el pago de los impuestos en virtud de que se presenta cuando el contribuyente, al no poder cubrir las cargas fiscales, opta por dejar de realizar las actividades gravadas, e indica que generalmente se tipifica en el cierre de industrias, comercios y fuentes de trabajo, o bien por el traslado de dichos centros económicos a otras regiones o países cuyo sistema tributario resulte tolerado (59).

57. Tarantino R. Jacinto. Op. cit. p. 179.

58. Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. p.294.

59. Arrijo Vizcaino, Adolfo. Op. cit. p. 318.

Igualmente menciona que las consecuencias más graves de la elusión son el desempleo y la fuga de capitales y por ende un retroceso en el desarrollo nacional.

No obstante que esto es perjudicial para el fisco y para todos los ciudadanos, no se les puede obligar a nadie a que realice actividades gravadas por las autoridades hacendarias.

El autor en comento señala tres causas que propician la elusión:

Las altas tarifas impositivas, que en su opinión es la más frecuente, debido a que el particular cuando realiza una actividad económica debe invertir, reinvertir, ahorrar, etcétera, y como los tributos son excesivos, el contribuyente observa que la ganancia no es redituable y si quiere obtener mayor utilidad debe suprimir inversiones o reservas que indudablemente afectaran el progreso del contribuyente, consecuentemente buscará la forma de eludir el pago.

Por lo que se refiere a lo que el llama mala política hacendaria indica que ésta en lugar de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias las desvirtua creando fricciones y costos adicionales, por ello considera que deben buscarse medios idóneos para cerciorarse del exacto entero de los impuestos; lo cual debe ser en la proporción debida, de lo contrario se daría paso a la arbitrariedad a las exacciones por parte de los recaudadores provocando en los causantes una depreciación económica en su patrimonio y perderían el ánimo para seguir realizando actividades productivas.

La tercera causa es la insuficiencia de capitales de inversión, situación que es característica de los sistemas económicos poco avanzados y lamentablemente nuestro país se encuentra en esa circunstancia.

Actualmente toda actividad productiva necesita de empréstitos, pues en muchas ocasiones el comerciante o industrial medio, carece de los medios económicos suficientes para ampliar sus actividades y así obtener mayores ingresos.

Pero desafortunadamente los capitales de inversión son insuficientes, o bien no están al alcance del comerciante e industrial, entonces las perspectivas de desarrollo económico a largo plazo tienden a desaparecer, provocando que cierren sus negocios y por ende disminuyan las fuentes de trabajo creciendo en forma alarmante el desempleo.

Dichas conductas legales pueden ser evitadas coincidiendo con la hipótesis normativa, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquel en que debe aplicarse el tributo, o simplemente abstenerse de realizar los actos o hechos que se encuentren gravados.

4.2.1.1. CASOS DE EVASION LEGAL

Una de las principales causas por la que se da la evasión aunque ésta sea legal, definitivamente son los gravámenes tan excesivos que debe cubrir el contribuyente; de ahí que la evasión legal se presente en diversas formas.

Sobre los casos que pueden suscitarse el maestro Ernesto Flores Zavala, considera que se trata de la omisión del pago de un gravamen por procedimientos legales y posteriormente destaca dos casos generales en los que se puede dar este tipo de evasión.

En el primer caso se refiere al capital movable que se traslada de una entidad que grava cierta actividad, a otra que la grava mínimamente, o simplemente no la grava.

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

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

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

Igualmente Jacinto R. Tarantino menciona al capital movable como forma de elusión, e indica que "consiste en la emigración de capitales monetarios o de bienes físicos movibles, cuya exportación persigue una radicación favorable y un trato impositivo más ventajoso que hubiera correspondido para el caso de que esas manifestaciones patrimoniales

no se desplazaran en el espacio hacia las zonas francas o gravadas en menor grado" (60).

También señala que la elusión se origina de acuerdo al sujeto de que se trate, por ejemplo en las sociedades cooperativas éstos gozan de franquicias fiscales y, un comprador que adquiere a precios más elevados en el mercado al menudeo por la incorporación del impuesto al precio, lo hace a sumas más altas que el comprador que es socio de una cooperativa.

Otra forma de elusión es cambiar de actividades, o sea, que si el trabajo en relación de dependencia o ejerciendo una profesión liberal, cuando se la posee, significa un desembolso tributario menor por ser más altas las deducciones acordadas a esas cédulas, se deja de ejercer la actividad comercial respecto de la que los mínimos de renta exenta son más reducidos

La elusión de acuerdo al objeto consiste en adaptar la materia imponible a unas condiciones que en último término arrojen como objeto final la remoción del pago o uno menor.

Se trata de modificar las condiciones de producción para que bienes y productos queden eximidos del débito tributario.

Además la elusión se plasma en manifestaciones afirmativas es decir, que

realizan actos o hechos que dan una forma distinta a la incorporada por la norma impositiva abstracta. Se llevan acabo hechos sin caer en el ámbito del impuesto.

La elusión por abstención, es debido a que se elevan los precios en ciertos artículos de consumo entonces la forma más sencilla de eludirlos es no consumirlos, por ejemplo, los cigarros, el vino, la cerveza, etcétera.

Jacinto R. Tarantino señala que la elusión por elección de las formas es querida por el legislador al no consagrar prohibiciones de tipo genérico. "En esas condiciones nadie está obligado a ejecutar los actos o hechos que la ley no manda, ni impedido de realizar lo que no prohíbe". (61).

4.2.2. EVASION ILEGAL.

Corresponde ahora abordar el tema de la evasión tributaria ilegal, entendiendlo por ésta, la que vulnera la ley, la que utiliza medios ilícitos, unas veces con apariencia legal y otras en abierto desafío a la ley de una manera evidente.

La circunstancia de que la obligación no se determine, no se individualice o permanezca desconocida, no significa que ésta no exista. Mientras que en la elusión la persona escapa a ser deudora y por lo tanto no entra en la relación jurídico-tributaria, en la evasión por el contrario, el contribuyente se sale de ella, es decir, que forma parte de la relación jurídico-tributaria o pudo en algún momento ser parte.

61. Tarantino R. Jacinto. Op. cit. p. 200.

También hay que tomar en cuenta que para que se dé la evasión debe existir un hecho o acto que pueda calificarse como fraudulento, por lo que pueden considerarse como hechos constitutivos de evasión; aquellos que aún cuando no vulneren las disposiciones que lo norman en otras ramas del derecho, atente contra la norma jurídico-tributaria.

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

Pues bien, la evasión ilegal es uno de los efectos negativos por el hecho de que al omitirse el pago de los impuestos se obstaculiza el buen desempeño de las funciones del estado y al disminuir sus ingresos, se ve obligado a aumentar las tarifas impositivas; lo cual perjudica seriamente a los contribuyentes que sí cumplen con su obligación tributaria.

En otro orden de ideas, Guillermo Prieto Fortum señala que "la evasión no presenta la misma constancia en el tiempo ni es igual en todos los sistemas fiscales, en efecto, para que se dé en proporciones dignas de preocupación, es necesario que aparezcan determinadas situaciones legales, técnicas, sociológicas, económicas, psicológicas o morales, que alienen el incumplimiento de la obligación". (62).

Efectivamente, la evasión no es siempre igual, esta puede ser total o parcial. La primera es cuando el sujeto se sustrae completamente al cumplimiento de la obligación

62. Prieto Fortum, Guillermo. El Fraude Fiscal. Revista Difusión Fiscal, N° 8. Febrero 1975. Editada por la S.H.C.P. p. 17.

tributaria, mientras que la evasión parcial se presenta cuando el deudor cubre en parte su obligación y en parte no cumple.

Igualmente la evasión puede ser simple, que es cuando el sujeto se fuga, huye del cumplimiento sencillamente no pagando sin utilizar maniobras o artificios; y la evasión es compleja cuando la persona realiza maniobras, simulaciones, maquinaciones o artificios para darle a la evasión apariencia de cumplimiento o aspecto de legalidad a la sustracción de ingresos actos o hechos gravados.

La evasión parcial de carácter complejo es la que más problemas le causa al fisco, ya que ésta es muy frecuente y se practica mediante sistemas bien organizados, de ahí la dificultad para descubrirla.

Para éste tipo de evasión, el fisco debe crear leyes tributarias claras, precisas y objetivas; debe contar con personal capacitado, eficiente y honesto que maneje las atribuciones y funciones del fisco con habilidad y diligencia.

Como se mencionó antes, la evasión fiscal es el acto intencional o no, comisivo u omisivo, 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.

Así tenemos que la intencionalidad en la evasión es un elemento que sirve a la autoridad para distinguir la infracción simple de la infracción calificada, igualmente en

ocasiones se utiliza para distinguir la infracción administrativa del delito fiscal.

Al respecto Miguel Angel García Domínguez, se refiere a dolo y culpa para diferenciar la mera intención de la simple negligencia e indica lo siguiente: "el dolo al igual que la culpa es de naturaleza normativa; la mera intención, como la simple negligencia, son procesos psicológicos y como tales los elementos naturales para el juicio de referencia en la culpabilidad, lo meramente psicológico se eleva a dolo o a culpa que acarrea el reproche en que estriba la culpabilidad.

En suma, el dolo como tal, no es neutral, sin color o meramente psicológico, es normativo, lo incoloro en todo caso es la mera intención, la simple voluntad encaminada siempre a aquello a que se dirija no sea un resultado antijurídico o a un impedimento injusto de efectos que se esperan, pues de serlo, la intención penetra en el área jurídico-penal y, como todo lo referente al derecho, tiene que ser normativamente considerado; la intención se ha elevado a dolo" (63).

De acuerdo al concepto anterior se puede afirmar que tanto es evasión el no pago total o parcial de los tributos en forma intencional que inconstiente.

También puede haber evasión tributaria por omisión, cuando simplemente se deje de cubrir el tributo total o parcialmente; y la evasión por comisión es cuando se realizan actos, maniobras o artificios tendientes a crear un estado de cosas cuya finalidad

63 García Domínguez, Miguel Angel. Teoría de la Infracción fiscal. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1982 pp. 226 y 227.

sea ocultar la evasión realizada, y estas conductas son consideradas como delitos fiscales según el Código Fiscal de la Federación.

Pues bien, la evasión se considerara como un acto culposo cuando sin querer el sujeto cae en ella, es decir, cuando por ignorancia o descuido no se realice, y se considerará como acto doloso, cuando voluntariamente el obligado no cubre el gravamen realizando artificios tendientes a no cumplir con su obligación.

4.2.2.1. EL FRAUDE.

Una de las formas de evadir ilegalmente la obligación tributaria es el fraude, que en opinión del penalista Francisco González de la Vega es "un delito patrimonial que consiste en términos generales en obtener mediante falacias o engaños o por medio de maquinaciones o falsos artificios la usurpación de cosas o derechos ajenos"⁶⁴.

Lo cual robustece el Código Fiscal de la Federación, al señalar que hay delito de defraudación cuando un contribuyente hace uso de engaños o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún tributo o contribución.

Al respecto Adolfo Arrijo Vizcaino, indica que el fraude fiscal se caracteriza por "el accionar del sujeto pasivo que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias con el deliberado propósito de eludir las prestaciones fiscales se trata de un caso

⁶⁴ González de la Vega, Francisco. Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1985. p. 242.

de dolo y mala fe, en el que se persigue causar un perjuicio al erario a través del tortuoso camino del engaño"(65).

Por su parte Emilio Margain Manautou, señala que en el fraude fiscal, "el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, mediante el engaño o aprovechamiento de errores de la administración pública..."(66).

Como se observa el fraude esta considerado como un delito que ubicándolo en materia fiscal se denomina delito fiscal donde el sujeto pasivo lo será la Hacienda Pública, además de los contribuyentes, pues el fisco para equilibrar las pérdidas ocasionadas por el fraude aumentará las tarifas impositivas, lo cual repercute en la disminución patrimonial de los particulares.

4.2.2.2. EL CONTRABANDO.

El diccionario de Legislación y Jurisprudencia Razonado dice que el contrabando es todo comercio que se hace contra las leyes y que por consiguiente constituye un delito, y divide al contrabando en primer grado y segundo grado, señalando como primer grado el que recae sobre los efectos estancados en favor de la Hacienda Pública"(67).

Otros autores indican que el contrabando es la introducción o extracción de un país, de mercancías y efectos, sin cubrir los impuestos correspondientes.

65 Arriaga Vizcaino, Adolfo Op. Cit. p 313.

66 Margain Manautou, Emilio Op. cit p. 99

67 Escriche, Joaquín. Diccionario de Legislación y jurisprudencia Razonado. Editorial Themis Bogotá Colombia. 1991. p. 232.

En opinión de Emilio Margain Manautou, "el contrabando surge como una "industria" cuando los impuestos que se dejan de pagar hacen costeable esa actividad, pues el rendimiento o utilidad del contrabando consiste en los impuestos que no se pagan por lo que éstos deben ser superiores a los gastos y estimaciones que ello ocasione o que se deben de tomar en consideración; o bien, cuando se supedita la importación a permisos administrativos difíciles de otorgarse, lo que además puede ocasionar desviaciones del personal burocrático"(68).

De lo anterior se desprende que el contrabando al igual que el fraude fiscal, es una forma de no cumplir con la obligación tributaria, sólo que en este caso se refiere únicamente a la internación o extracción de mercancías del país sin cubrir los impuestos correspondientes, e igualmente esta tipificado como un delito fiscal.

4.2.2.3. TIPIFICACION EN EL C. F. F.

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

68. Margain Manautou, Emilio. Op. cit. pp. 97 y 98.

Pues bien, debido a que el tema que nos ocupa es la evasión ilegal, comprendiendo ésta el fraude y el contrabando; sólo se abordará lo concerniente a los delitos fiscales que se encuentran contemplados en el Código Fiscal de la Federación, los cuales encuadran la conducta de todos aquellos que transgreden los intereses del Estado.

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

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

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

En materia fiscal, según lo dispone el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, sólo puede considerarse que existe el delito de contrabando cuando se introduce al país o se extraiga de él, mercancías bajo las siguientes condiciones:

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

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

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

Dicho numeral también prevé que comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de zonas libres al resto del país, en cualquiera de los supuestos que ha descrito, así como quien las extraiga de los recintos fiscalizados, sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

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

Así tenemos, que se presume cometido el delito de contrabando, cuando la autoridad descubre dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, mercancías de procedencia extranjera que no se encuentren amparadas como los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el País.

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

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

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

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

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

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

Pasando ahora a la defraudación fiscal, podemos decir que ésta se caracteriza por el ardid mediante el cual el contribuyente logra ventaja a costa del patrimonio de la ciudadanía y de la Hacienda Pública.

Esta conducta se encuentra tipificada como delito en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, el cual dispone que "Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal".

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

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

Refiriéndose al primer supuesto, debe destacarse, lo que se entiende por engaño y por error para poder llegar a concluir cuando la conducta de un contribuyente se ubica en tales hipótesis normativas.

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

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

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

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

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

De lo anterior se deduce que, comete el delito de defraudación fiscal, aquél individuo cuya voluntad se encamine al incumplimiento total o parcial de un crédito fiscal, haciendo uso del engaño o aprovechándose del error en que la Secretaría de Hacienda se encuentra.

Ahora bien, el artículo en consulta, señala que el delito mencionado se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$100,000.00, ó cuando se desconozca dicho monto.

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

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

Una vez ejercitada la acción penal, si el que ha defraudado garantiza el interés fiscal, los procesos se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como puede apreciarse, son muchas las facilidades que le dan al defraudador, y ello obedece a que el fisco lo que le importa principalmente es la recaudación de los impuestos, más no el castigo del evasor, lo que nos lleva a pensar que el delito de defraudación se encuentra tipificado en la legislación fiscal, como coaccionador de pago,

y no con el carácter punitivo que debería tener, lo que ocasiona que se fomente la evasión fiscal; en vez que se logre disminuirla.

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

- 1.- Por consistir una violación a la ley;
- 2.- Porque coloca a los violadores en una situación de privilegios frente a los que han cumplido.
- 3.- Porque no puede quedar a criterio del particular si debe o no pagar, por la sencilla razón de que las contribuciones son obligatorias y no actos potestativos.
- 4.- Porque al ser la finalidad de las contribuciones cubrir los gastos públicos, éstos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, de tal manera que quien defraude al fisco, obstaculiza las funciones del Estado"(69).

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

69. Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. p. 295.

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

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

En ésta razón se sancionará con las mismas penas del contrabando a quien adquiera mercancía extranjera para enajenarla o comerciar con ella, sin tener la documentación que acredite su legal estancia en el país, o la tenga en su poder por cualquier título.

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

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

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

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

La realización del delito de contrabando o de defraudación fiscal, de una u otra manera traen aparejada la evasión; ya que desde el momento en que se interna mercancía extranjera al país sin el pago de los impuestos correspondientes, o se engaña a la autoridad para omitir el pago de las contribuciones se está evadiendo la obligación fiscal sustantiva, por lo que ambas conductas delictivas, deben de ser combatidas con especial empeño, a fin de que disminuya la evasión tributaria de nuestro sistema impositivo.

4.2.3. CAUSAS DE LA EVASION ILEGAL.

En todas las legislaciones tributarias se ha tomado el fenómeno económico como la causa fundamental de la evasión, esto probablemente porque un gravamen

demasiado elevado invita al particular a no pagarlo, sobre todo si no hay proporción entre su cuantía y la capacidad económica del contribuyente.

Cuando un gravamen fiscal influye en mayor o menor medida sobre la capacidad económica de las personas, suele ser esto un factor decisivo en la voluntad de no pagar al fisco la prestación adeudada, cayendo consecuentemente en la evasión.

Generalmente son varias las causas que propician la evasión fiscal, de las cuales se mencionan las más comunes:

Como se mencionó al principio una de las causas más frecuentes y constantes son las económicas, las cuales están conformadas por diversos factores de distinta índole y grado que concurren a su conformación y que alientan o favorecen la evasión.

El primero y posiblemente el más importante factor lo constituye la cuantía del tributo que ejerce en forma intencionada a no amortiguar sus efectos mediante el no pago en forma total o parcial del gravamen que pesa sobre su patrimonio y que económicamente le resulta insoportable; que de acuerdo a Stéfani, puede adoptar los siguientes tipos:

- 1.- Presión Tributaria Legal: esta presión incide sobre la suma total de los tributos que por la aplicación de diversas leyes fiscales, debe pagar el contribuyente.
- 2.- Presión Tributaria Real: se presenta cuando el contribuyente efectivamente paga las partes alícuotas que legalmente corresponden a la suma de renglones tributarios

a su cargo y experimenta un excesivo sacrificio fiscal.

3.- Presión Tributaria Psicológica: esta se presenta cuando el contribuyente empieza a preocuparse por la serie de tributos que tiene que pagar, ya como sujeto personal del crédito ante el fisco, o como pagador del mismo en los casos de los tributos repercutibles.

4.- Presión Tributaria Individual: se refiere a las personas colocadas singularmente que experimentan un detrimento de su capacidad económica individual, o al menos tiene la sensación de ello.

Llevando esta presión al grupo social se encuentra:

5.- La Presión Tributaria Colectiva o llamada también global media y consiste en la comparación que hacen los grupos de individuos entre los volúmenes de pagos tributarios que recauda el ente público y el costo y beneficio social de los servicios públicos gratuitos que a ese mismo grupo social presta el Estado. En este caso el grupo social en general y la persona en particular experimentan una sensación de sacrificio económico excesivo o inútil, al constatar real o ficticiamente, que las cantidades que se pagan de tributos son excesivas, en relación con su capacidad económica y con la cantidad y calidad de los servicios públicos que reciben (70).

De lo anterior se desprende que la implantación y aplicación de una ley tributaria ocasiona molestias y presiones legales, reales y psicológicas a los contribuyentes

70. Citado por Armando, Giorgetti, en su obra La Evasión Tributaria pp 129 y ss.

en mayor o menor grado, dependiendo ésto del sacrificio fiscal de cada sujeto pasivo de la obligación, es decir, dependiendo de la presión real que soporten, que en última instancia es éste el elemento determinante y definitivo que pesa sobre el ánimo del contribuyente para alentar la evasión.

Existen causas jurídicas que propician la evasión fiscal como las siguientes:

El exceso de diversos tributos consignados en diferentes ordenamientos que hacen sumamente difícil la tarea de los contribuyentes, quienes tienen en éste caso, además de la obligación de contribuir, la de entender y sujetarse a diversas leyes fiscales, para cumplir con sus deberes tanto sustantivos como formales.

Otra causa es que las leyes tributarias son muy complejas, la legislación fiscal debe procurar ser objetiva, precisa y clara, ya que si no lo es; traerá como consecuencia confusión y oscuridad de los preceptos legales, produciendo que los contribuyentes evadan sus obligaciones con el pretexto de no entender la ley.

Igualmente la evasión tributaria se origina por situaciones creadas por el Estado que propician en el ánimo de los grupos de contribuyentes un sentimiento de crítica, de enemistad y de enojo en contra del Poder Público y que alientan no sólo en forma individual, sino colectiva, la evasión

Es decir, el pueblo o una parte de él, actuando como grupo social, decide ya

sea en forma expresa o tácita caer en la práctica de la evasión por considerar que la actuación del Estado no es benéfica para el pueblo, ya sea porque se viole la justicia impositiva al otorgar privilegios a ciertos ciudadanos, o bien porque los gobernantes adoptan formas de vida muy costosas que no guarda relación visible con los ingresos que obtienen de los cargos públicos.

En cuanto a las causas psicológicas que orillan al contribuyente a evadir su obligación, es sin duda la carencia absoluta o relativa de conciencia fiscal, debido a que la mayoría de las personas piensan que cuando se imponen contribuciones, y se obliga a los ciudadanos a pagarlas, el gobierno les está robando algo que legítimamente les pertenece, por ser de su propiedad o por haberlo ellos ganado con su trabajo o con la explotación de sus bienes propios.

No entienden y en muchos casos no desean entender que el Estado es un ente que los representa y que necesita de su aportación económica para el sostenimiento de los servicios públicos que les proporciona.

Los particulares consideran como una cosa obvia la existencia del Estado, se tiene la creencia a veces inconsciente y a veces consciente y plena, que el poder público es rico y que ahí finca su poder, no teniendo por tanto necesidad de quitarle hasta por la fuerza a los gobernados parte de su patrimonio para enriquecerse más a costa de empobrecerlos a ellos.

Si bien es cierto que el fisco, sobre todo en los últimos años, ha venido realizando campañas para crear conciencia fiscal en los gobernados; también es cierto que esas campañas no han tenido continuidad y aceptable penetración en la mente a veces impermeable de cada uno de los gobernados.

Si además se encuentra que con mejor suerte y humor los medios de comunicación, en forma casi permanente ataca los puntos falibles de una determinada contribución, se encontrará que el pensamiento o la caricatura de un humorista inteligente, nulifica de un sólo golpe toda una larga y costosa campaña de concientización emprendida por el fisco.

Estas campañas deben continuar, pero bajo un plan organizado a largo plazo y realizadas por profesionales de la mercadotecnia; pero sobre todo se piensa que la conciencia fiscal podría surgir fuerte y firme, si desde la educación primaria se impartiera una materia que consistiera en explicar la necesidad que tienen el Estado de las contribuciones. Así y sólo así se puede evitar la deformación mental que en materia tributaria poseen la mayoría de los habitantes del país.

4.3. EFECTOS DE LA EVASION ILEGAL.

Cuando las personas incumplen con sus obligaciones fiscales, y en consecuencia el débito tributario no se consume o se llega a realizar en forma incompleta, se producen efectos o consecuencias de muy diversa naturaleza.

La evasión tributaria ha crecido tanto como han aumentado los contribuyentes, al respecto Miguel Angel García Domínguez señala "por otra parte, la explosión demográfica y la evolución socioeconómica de la población ha traído como resultado un incremento masivo en el número de hechos y situaciones concretas que dan origen diariamente a la obligación de pagar tributos, 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 un impuesto, para formular la liquidación respectiva y para ejecutar la acción de cobro relativa, en todos los casos y respecto a todos los sujetos, a todo lo largo y 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 dispense al hombre de la permanente vigilancia que podría 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 que corresponde 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 le corresponde, en la actualidad, realizar sólo actividad de comprobación que tienden a verificar si los causantes cumplieron íntegramente sus obligaciones o suplir con su actividad tanto las omisiones como la insuficiencia de las acciones, o inoportunidades.

Pero la capacidad de la Administración es, actualmente insuficiente para realizar las acciones de comprobación necesarios 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 modo selectivo". (71)

El autor en comento además señala que constituye un imperativo, lograr por parte del Estado, un alto grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, ya que sin la existencia de un mínimo de cumplimiento, el fisco carece de medios para reforzar el cumplimiento de los contribuyentes renuentes, si éstos forman mayoría.

Cuando así llega a suceder, los efectos que produce la evasión fiscal son de alcances impredecibles para un Estado de derecho.

71. García Domínguez, Miguel Ángel. Op. cit. pp. 13, 14 y 15.

4.3.1. ECONOMICOS.

Para el Estado resulta sumamente lesiva la evasión, si se toma en cuenta que el presupuesto de gastos del fisco se sustenta básicamente en los ingresos que deberá obtener en un ejercicio fiscal determinado

El fenómeno de la evasión alcanza aquí un daño extraordinario, puesto que para sufragar esa insuficiencia de ingresos que debería obtenerse por medio de los impuestos, el Estado tendrá que acudir a otras fuentes alternas de solución inmediata, como son la emisión de moneda o los empréstitos, con graves consecuencias para el desarrollo de la Hacienda Pública en particular y de la sociedad en general.

Para la Hacienda Pública cualquiera de las dos alternativas es grave, porque en el caso de emitir moneda excesivamente aumenta el circulante y se rompe el equilibrio monetario que debe haber entre la moneda emitida y las reservas del erario. Para la colectividad se produce el fenómeno denominado inflación, que también origina se rompa el equilibrio entre la oferta y la demanda.

Si el Estado decide acudir al endeudamiento, la situación se aliviará momentáneamente; pero a futuro el Estado tendrá que cubrir el importe del empréstito más los intereses pactados.

Para los ciudadanos esta situación también es grave, pues de alguna forma el contribuyente debe pagar parte de ésta deuda ya sea porque se aumentan las cuotas en las leyes fiscales, o bien mediante la creación de nuevos tributos.

Estas situaciones afectan a toda la población, especialmente a los contribuyentes que sí cumplen con su obligación.

Se considera que la evasión, además de constituir un delito tributario resulta un factor susceptible de alterar las condiciones de mercado de bienes y servicios; ya que el evasor al no tener que repercutir el impuesto que está evadiendo puede mejorar su oferta en detrimento del contribuyente cumplido que no puede bajar sus precios salvo que quiera sacrificar utilidades.

4.3.2. JURIDICOS.

Un alto índice de evasión obliga al Estado a crear en las leyes sistemas de control a veces exagerados, que dificultan en muchos casos la operación de los contribuyentes, por ejemplo cuando el fisco con el fin de controlar la evasión elimina o reduce las deducciones fiscales.

Lo mismo acontece cuando el Estado para controlar la evasión implanta sistemas y procedimientos sofisticados y molestias de inspección y fiscalización que ocasionan innumerables incomodidades a los contribuyentes.

En dichas fiscalizaciones se verifica la correcta verificación de avisos y declaraciones; que los libros de contabilidad y registros especiales estén al corriente, que los datos de la declaración del último ejercicio estén apegados a la contabilidad y comprobar el pago correcto de la participación de utilidades a las empresas.

Sin embargo, los evasores obtaculizan la acción tributaria oponiendo todas las formas de impugnación que las leyes fiscales autoricen, para hacer nula o por lo menos retrasar hasta donde puedan la acción fiscal a fin de llevar a cabo la evasión.

Se puede decir que los efectos jurídicos consisten en que el Estado, cuando la evasión es muy frecuente tienen que modificar las leyes para:

- 1.- Aumentar los controles tanto sobre los contribuyentes como sobre los deudores solidarios.
- 2.- Reducir o eliminar las deducciones que pueden constituir fuentes de simulación para el incumplimiento de los contribuyentes;
- 3.- Aumentar las formas y procedimientos de fiscalización;
- 4.- Hacer una revisión exhaustiva de las disposiciones jurídicas para corregir lagunas o deficiencias legales que permitan la realización de prácticas evasoras.

4.3.3. SOCIALES.

Puede afirmarse que el principal efecto social de la evasión es sin duda, la pérdida de solidaridad social entre los individuos; pues el contribuyente cumplido al saber

que los evasores, en muchos de los casos, no tienen problemas y sus utilidades aumentan, mientras ellos se ven en serios aprietos para cubrir todos sus gastos además de los impuestos, surge en ellos el deseo de denunciarlos sin importarles que cierren el establecimiento de su competidor; y no se dan cuenta que con esto se pierden empleos y por ende las familias de los trabajadores se ven afectadas, o cuando algunos comerciantes no pagan impuestos por estar en la calle, los que están obligados a hacerlo por estar bien establecidos ven disminuidas sus utilidades y va creciendo en ellos el enojo a tal grado que se vuelven atávicos y son capaces de agredir sin importar las consecuencias.

4.3.4. POLITICOS.

La evasión tributaria provoca efectos perjudiciales de carácter político que pueden llegar inclusive a provocar el derrocamiento de un gobierno, pues como se sabe la estabilidad política se apoya en la suficiencia financiera para un sano crecimiento económico.

Actualmente hay gobernantes que no se dan cuenta de lo importante que son las Finanzas Públicas en el programa de gobierno y no se preocupan de que éste sea justo y equilibrado.

Este tipo de gobernantes acuden a otra fuente de financiamiento como el endeudamiento público para sufragar las necesidades económicas del Estado y se olvidan de exigir el cabal cumplimiento de las leyes fiscales así como perseguir a los evasores.

Esta situación a corto o mediano plazo termina por ahogar financieramente al Estado, porque dinero que se pide prestado es dinero que tiene que pagarse, y cuando llega el momento que debe pagarse el gobierno se ve sometido a crisis que por vía tributaria pretende solucionar, acudiendo en este caso a sobre gravar a los contribuyentes, utilizando normas jurídicas y procedimientos que no aceptan fácilmente los contribuyentes por considerarlos injustos y arbitrarios.

Es bien sabido que sin adecuados recursos económicos, ningún gobierno por bien intencionado que sea, logrará crear una imagen política aceptable frente a sus gobernados.

Es por ello que deben trazarse planes bien estructurados que controlen la evasión tanto en forma preventiva como represiva.

De entre las formas preventivas que deben adoptarse contra la evasión, para eliminar los riesgos políticos, está por ejemplo la creación o fomento de la conciencia fiscal de los gobernados; ya que del cumplimiento voluntario de los contribuyentes depende en gran parte la estabilidad política del gobierno.

4.3.5. PSICOLOGICOS.

Cuando el contribuyente carece de una bien cimentada conciencia fiscal, lo más probable es que si a su alrededor tiene a personas que evaden sus obligaciones, lo

más seguro es que él también caiga en el mismo procedimiento, que aún sabiendo que es un delito; ya encontrará argumentos que justifiquen y alivien su conciencia.

Lamentablemente en algunos casos, los actos evasores son motivo de orgullo personal lejos de ser una causa de deshonra, en consecuencia los impulsos psicológicos a la evasión estarán en la mente de cada uno de los contribuyentes.

El llamado pesimismo psicológico se presenta cuando el contribuyente ve que el producto de su sacrificio tributario es derrochado por los órganos estatales, o es mal utilizado, o todavía peor, sirve para enriquecer ilícitamente las arcas de los Funcionarios Públicos. En estos casos el contribuyente encuentra una justificación moral para no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Se dice que la conciencia fiscal es una cuestión vinculada con la educación de los seres humanos. Si en la formación educativa de todos los ciudadanos, no hay ninguna enseñanza que se relacione con el pago de contribuciones, y por el contrario ese individuo desde pequeño escucha conversaciones de conductas ilícitas tributarias, lo más seguro es que su mente se desarrolle con deformaciones importantes en cuanto al deber que se tiene de contribuir para los gastos públicos.

Por ello es necesario que se revisen los libros de texto en cuanto a las ciencias sociales se refiere, para que desde la primaria se les explique en forma sencilla, como obtiene sus ingresos el gobierno y en que los utiliza.

Por su parte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe tener presente que los numerosos medios de información desempeñan en la opinión pública un papel muy importante, por esta razón las personas encargadas de comentar o difundir información fiscal deben ser capacitadas por los órganos fiscales, a fin de que un determinado sistema fiscal sea comunicado a los gobernados en forma veraz y no deformado.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Los antecedentes históricos de los tributos, nos muestran que éstos surgieron desde el momento en que se organizaron en grupo, siendo la necesidad de subsistir lo que obligó a someter por la fuerza a otros grupos, observándose que desde entonces el tributo se destinaba a cubrir las necesidades colectivas; además de mantener a los señores que se encargaban de dirigir el grupo.

SEGUNDA.- En el México independiente a los tributos, se les llamó contribuciones, las cuales se fijaban arbitrariamente pues lo importante era obtener ingresos para reestructurar al país.

TERCERA.- Podemos conceptuar el tributo como un medio que tiene el Estado para obtener ingresos pecuniarios, con los cuales puede llevar a cabo sus actividades en bien de la comunidad.

CUARTA.- Contribución e impuesto, no son sinónimos como a veces se piensa, pues el impuesto es una forma de contribución pero coactiva, es decir, el contribuyente la paga contra su voluntad; ya que no ve un beneficio directo, pero también son contribuciones los derechos, la contribución especial y las aportaciones de seguridad social, siendo los primeros voluntarios, y la contribución especial aunque igualmente es

obligatoria, el contribuyente sí recibe un beneficio directo, de lo que se concluye que el tributo es el género y las contribuciones la especie.

QUINTA.- La relación jurídico tributaria, es la que nace entre el Estado y el contribuyente, como consecuencia de la obligación fiscal.

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

SEXTA.- Los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, no son sólo las personas físicas y morales, sino también entran en esta categoría la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios, siempre y cuando actúen como sujetos de derecho privado.

SEPTIMA.- De acuerdo a la legislación fiscal, la obligación tributaria es una obligación ex-lege, es decir, que necesariamente debe estar prevista en la ley.

OCTAVA.- Para que se considere que ha nacido la obligación de pagar una carga contributiva, es necesario que el contribuyente se ubique en el supuesto previsto por la ley aplicable al caso concreto de que se trate.

NOVENA.- Las formas de extinguir la obligación tributaria se encuentran analizadas en el Código Fiscal en forma desordenada; sería conveniente que se dedicara un capítulo especial para señalar dichas formas de extinción.

DECIMA.- La evasión tributaria es una conducta encaminada a sustraerse del pago de los impuestos en forma intencional, ya sea por comisión u omisión.

DECIMA PRIMERA.- Se habla de evasión legal y evasión ilegal, en cuanto a la primera se considera que definitivamente no se le debe llamar evasión, puesto que el contribuyente no se adecua al hecho imponible, y si no realiza tal hecho no nace la obligación tributaria, luego entonces no esta evadiendo impuestos, para que se hable de evasión el sujeto debe haber realizado alguna actividad que lo obligue a contribuir al gasto público, y si no lo hace entonces si esta cayendo en la evasión fiscal.

DECIMA SEGUNDA.- El causante al omitir el pago de las contribuciones que resulten a su cargo por haber ubicado su conducta en la hipótesis de la legislación fiscal, no sólo actualiza el fenómeno de la evasión, sino que dependiendo de la forma en que lleve a cabo dicha evasión puede encuadrarse en un delito fiscal.

DECIMA TERCERA.- En cuanto al fraude fiscal se considera conveniente que se ejercite la acción penal correspondiente sin necesidad de previa querrela de la Secretaría de Hacienda, instituyendose el perseguimiento de oficio.

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

Más que una sanción represiva, parece ser una sanción coaccionadora de pago a la que sólo le importa la recaudación al permitir el sobreseimiento de la acción penal cuando se garantiza el interés fiscal o se entera espontáneamente la omisión de pago, razones por las cuales la sanción debe convertirse en una coacción más severa, como la de pagar lo omitido y cumplir una pena privativa de libertad.

DECIMA CUARTA.- Los efectos que la evasión fiscal produce son nocivos tanto para el fisco como para los ciudadanos, por lo cual deben implantarse algunas medidas preventivas que disminuyan la evasión tales como:

- a) Que el sistema tributario esté estructurado sobre el menor número de gravámenes posible;
- b) Que los funcionarios y empleados de la administración tributaria sean eficientes, idóneos, posean vocación de servicio y sean honestos en su actuación;
- c) Que el gasto de los recursos públicos sea escrupuloso justificado, transparente y eficaz.
- d) Que la acción del fisco sea enérgica e inflexible sobre todo para los que

defraudan; así como para los funcionarios que acepten sobornos en las aduanas.

e) En cuanto al sistema de imponer sanciones, éste debe ser tal que sea capaz de infundir a los contribuyentes en general, respeto a las leyes fiscales, y a los evasores temor a ser descubiertos y castigados.

DECIMA QUINTA.- En cuanto a la concientización de los ciudadanos, se considera que ésta se debe empezar a forjar desde la educación primaria, que es la preparación a la que la mayoría de los mexicanos tiene acceso, se debe crear una mentalidad contributiva dando a conocer los fines y la importancia de contribuir con el Estado.

Esta función se lograría con el auxilio de pedagogos, psicólogos, mercadólogos y por supuesto personal hacendario, los cuales elaborarían un libro de texto gratuito, en el cual se empezaría por dar a conocer lo que es nuestro país, todas las necesidades que se tienen y que es muy importante la colaboración pecuniaria de todos los que en él vivimos para un mejor desarrollo económico, cultural, deportivo, tecnológico, etcétera.

Se trata de ir desarrollando la conciencia cívica y el reconocimiento de la razón de ser de los impuestos, conociendo las consecuencias que en el país tiene el pago de las deudas tributarias, o de los graves daños que produce la evasión.

BIBLIOGRAFIA.

DOCTRINA

- ARAUJO FALCAO, Amílcar. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Tr. Española. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1964, 356 p.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 4a. ed. Editorial Themis. México, 1988, 348 p.
- CHAVERO, Alfredo. México a Través de los Siglos. V. I. 14a. ed. Editorial Cumbre. México, 1976.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 2a. ed. Editorial Pac. México, 1986, 209 p.
- FAYA VIEZCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa. México, 1981, 427 p.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 26a. ed. Editorial Porrúa. México, 1985, 521 p.
- GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1982, 427 p.
- GARZA, Sergio Francisco De la. Derecho Financiero Mexicano. 12a. ed. Editorial Porrúa. México, 1983, 956 p.
- GIORGETTI, Armando. La Evasión Tributaria. V. I., Editorial Depalma. Buenos Aires, 1967, 425 p.

- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.** Derecho Financiero. V. I y II.
4a.ed. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1987, 652 p.
- GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco.** Derecho Penal Mexicano.
20a. ed. Editorial Porrúa. México, 1985, 460 p.
- GONZALEZ SALAS-CAMPOS, Raúl.** Los Delitos Fiscales. Perezniето
Editores. México, 1995. 206 p.
- GRIZIOTTI, Benvenuto.** Principio de Ciencia de las Finanzas.
Tr.Dino Jarach. Roque de Padua Editor. Buenos Aires, 1969,
460p
- JARACH, Dino.** El Hecho Imponible. 3a. ed. Editorial Abeledo
Perrot. Buenos Aires, 1982, 225 p.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio.** Introducción al Derecho Tributario:
9a. ed. Editorial Porrúa. México, 1989, 341 p.
- PUGLIESE, Mario.** Instituciones de Derecho Financiero. Editorial
Porrúa. México, 1976, 382 p.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge.** Derecho Tributario
Mexicano. Editorial Trillas. México, 1991, 371 p.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl.** Derecho Fiscal. 2a. ed. Editorial
Harla. México, 1986, 295 p.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael.** Compendio de Derecho Civil. V.III
Editorial Porrúa, México. 1977. 529 p.

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 5a. ed.
Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1980, 368 p.

TARANTINO R. Jacinto. Finanzas Públicas y Desarrollo Económico.
Ediar S. A. Editores, Buenos Aires, 1961, 309 p.

L E G I S L A C I O N .

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Editorial Sista S. A de C. V. México 1994, 151 p.

Código Fiscal de la Federación. 15a. ed. , Ediciones Delma
México 1996, 246 p.

Código Financiero del Distrito Federal. Editorial Porrúa.
México 1995. 362 p.

Código Civil para el Distrito Federal. 10a. ed. Ediciones
Delma. México 1995, 506 p.

OTRAS FUENTES.

ESCRICHE, Joaquín. Diccionario de Legislación y Jurisprudencia Razonado. Editorial Themis. Bogotá Colombia 1991.

PINA, Rafael De. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa, México 1967, 382 p.

Diccionario Enciclopédico Ilustrado, Selecciones de Readers Digest. Tomo V. 12a ed. México, 1979.

Diccionario Práctico Español Moderno. Ediciones Larousse. México 1994, 634 p.

Ministerio de Hacienda. La evasión Tributaria. Caracas, Editada por el Ministerio de Hacienda de Caracas Venezuela. 1970, 98p.

PRIETO FORTUM, Guillermo. El Fraude Fiscal. Revista Difusión Fiscal, N° 8 Febrero 1975.

Diario Oficial de la Federación. Tomo XCVII N° 53 de 31 de agosto de 1936.