

158
21
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

CAMPUS ARAGON

**"CAUSAS Y CONSECUENCIAS JURIDICAS
DE LA DEFRAUDACION FISCAL."**

T E S I S

Que para obtener el Título de:

"LICENCIADO EN DERECHO"

Presenta:

ENRIQUE GARCIA GARRIDO

ASESOR DE TESIS:

Lic. YULIC BARRIENTOS SOLIS

México

1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

AGRADECIMIENTOS

A MIS PADRES:

Quienes aparte de darme la vida supieron alentarme y apoyarme sin importar las privaciones que significó llegar a forjar mi máspreciado sueño.

A MI ESPOSA

Agradezco también a mi amiga, secretaria y confidente, mi esposa, porque aparte de mantener en armonía nuestro hogar, me aliento a no desfallecer ante los fracasos.

A MI ASESOR

Más que un agradecimiento, un reconocimiento al profesor Lic. Yulic Barrientos Solís por su alta calidad humana, ya que sin su ayuda no hubiera sido posible la realización del presente trabajo.

Agradezco también a todos y cada uno de los profesores con quienes curse la carrera por haberme transmitido sus conocimientos y en su momento haber disuelto mis dudas.

I N D I C E

+

	Pag.
INTRODUCCION	
I.- ANTECEDENTES.....	1
1.1.- Origen del tributo.....	11
a).- Concepto.....	15
b).- Organos encargados de recoger tributos.....	24
II.-EL FISCO.....	28
2.1.- Su Origen.....	28
2.2.- Concepto.....	28
a).- En Roma.....	28
b).- En España.....	29
c).- En Alemania.....	29
d).- En Mexico.....	29
2.3.- Actividad Financiera del Estado.....	31
2.3.1.- Obligación de satisfacer necesidades colectivas.....	35
2.4.- Ingresos del Estado.....	37
a).- Ordinarios.....	40
b).- Extraordinarios.....	45
2.5.- Tributo y contribución.....	48
a).- Conceptos.....	49
b).- Diferencias.....	50
III.- ELEMENTOS DEL FISCO.....	53
3.1.- Fuentes generales.....	53
3.2.- El Fisco como detentador de la Hacienda Pública.....	57
3.3.- Diferencia entre Fisco y Hacienda Pública.....	58
3.4.- La Hacienda Pública como Organo encargado de recaudar contribuciones.....	59
3.5.- Fundamento Jurídico de las contribuciones.....	65
3.6.- Sujetos de la relación juridico-tributaria.....	69
IV.- EL HECHO GENERADOR DEL CREDITO FISCAL.....	78
4.1.- Fuente de la relación juridico tributaria.....	78
4.2.- Objeto de las contribuciones.....	100
4.3.- La obligación Fiscal.....	100
4.4.- El Hecho Imponible.....	104
4.5.- Exigibilidad de Pago.....	109
V.- EVASION ILEGAL AL PAGO.....	114
5.1.- ¿Que es la Defraudación Fiscal?.....	117

a). - Concepto.....	119
b). - Evasión.....	125
c). - Elusión.....	127
d). - Contrabando.....	128
e). - Fraude Fiscal.....	133
5.2.- Causas de la Defraudación Fiscal.....	135
a). - Económicas.....	135
b). - Sociales.....	136
c). - Políticas.....	136
5.3.- Consecuencias de la Defraudación Fiscal.....	137
a). - Civiles.....	138
b). - Penales.....	139
1.- Privativas de libertad.....	139
2.- Confiscación.....	139
c). - Administrativas.....	141
1.- Infracciones.....	141
2.- Sanciones.....	142
3.- Multas.....	143
CONCLUSIONES.....	147
BIBLIOGRAFIA.....	152

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

Todos nos hemos dado cuenta de la situación financiera que vive nuestro País, sin embargo somos muy dados a decir ¡Es que el gobierno no hace nada!, y no nos damos cuenta que en parte muchos de los ciudadanos tenemos algo de responsabilidad debido a que no pagamos nuestros impuestos, lo que denota tenemos muy poca conciencia contributiva ya que si realizamos un acto gravado con determinado impuesto, tratamos de no pagarlo o de pagar la menor cantidad posible; el endeudamiento exterior que tiene nuestra Nación es una muestra en parte que lo que percibe el Estado de los contribuyentes no le alcanza para cubrir las necesidades más elementales del mismo.

Aunado a la defraudación al fisco, la desigualdad en la repartición de los fondos monetarios por parte del Gobierno para los ciudadanos, la enorme masa burocrática que desvía en ciertos aspectos la aplicación del Erario, esto porque de acuerdo con estudios realizados a la situación y aplicación financiera del Estado, solamente se aplica un 20% del monto global de las contribuciones a la producción de servicios para los contribuyentes, el resto es aplicado a otras actividades del Estado, entre ellas, pago de la deuda externa, salarios de los trabajadores del Estado, entre otras.

Posiblemente es por lo anterior que en nuestro País no se desarrolla la tecnología como en otras Naciones, ya que quien requiera realizar una investigación tiene que pagar con sus propios recursos los gastos que esta origine y como este ejemplo podemos mencionar muchos, la falta de empleos, cultura, deportistas destacados; sin mencionar el atraso económico en que viven determinadas regiones del País.

La defraudación fiscal acarrea una serie de consecuencias sociales, administrativas, políticas y principalmente económicas.

Al final del presente trabajo se darán perspectivas de solución, lógicamente en el ámbito jurídico de acuerdo con las conclusiones de esta investigación.

CAPITULO I

A N T E C E D E N T E S

1.1.- Origen del tributo.- La primer pregunta que nos hacemos al iniciar el estudio del fenómeno fiscal es ¿cuando aparecen los tributos?. aunque doctrinalmente encontramos los antecedentes más remotos del sistema impositivo contemporáneo en los censos, derechos y servidumbres, la respuesta podría tener dos direcciones:

La primera es que los tributos nacen con el hombre mismo, en el supuesto ideológico de que al principio de la humanidad imperaba la "ley del más fuerte" cuando el poderoso se aprovechaba sobre el débil para que éste le proporcionara alguna cosa, algún fruto o el producto de la cacería a manera de tributo y correspondiéndole al débil con la no afectación de su persona, siendo entonces la forma más rudimentaria de tributar, más con el paso del tiempo y en base a una solidaridad social y con el instinto innato de proteger su patrimonio, los hombres comenzaron a organizarse en grupos para protegerse entre ellos de aquél o aquellos que intentarían despojarlos de sus pertenencias.

La otra dirección que podemos tomar es, cuando las organizaciones sociales toman un mayor auge y se establecen tribus o colonias de hombres y éstas al irse perfeccionando comienzan ya a establecer el pago de tributos de una manera obligatoria y general al considerarlos como una necesidad social y de manutención de aquél que los gobernaba, para tal

efecto, debemos distinguir la evolución tributaria en tres fases, la antigua ó tradicional, la etapa de transición y la etapa moderna.

En la etapa tradicional encontramos que en Atenas, los tributos se percibían principalmente gravando la propiedad real, existían impuestos primordialmente en especie como lo eran el reclutamiento de hombres y la requisa de bienes, había un completo desconocimiento de los impuestos al consumo, el comercio no era gravado en virtud de que se realizaba en forma de "Trueque". A raíz del desarrollo intelectual y social de los hombres y ante la necesidad de recaudar tributos, se comenzaron a crear nuevas líneas para su imposición, uno de ellos, la religión, tomo gran importancia en materia de impuestos, puesto que el fenómeno religioso se empleó para hacer más coercitivo el pago de tributos pues en ese momento ya no era una persona física la que de manera directa decretaba y cobraba los impuestos, sino que hubo la necesidad de considerar a un Dios como ser supremo y con poder sobre todos los hombres, fenómeno que fue aprovechado por los poderosos ya que de esa manera resultaba casi imposible la defraudación de impuestos, debido a que se creía que si una persona omitía el pago de sus obligaciones fiscales, aquel Dios podría mandarle un castigo divino que consistiría en males, demonios, enfermedades e incluso hasta la muerte, así vemos pues que el fenómeno impositivo nace desde mucho tiempo atrás que la aparición de la civilización.

Con la aparición de las primeras civilizaciones, en Egipto, hace ya más de cinco mil años, se comenzaron a crear las primeras leyes tributarias, apareció la primer forma de tributar como una obligación ciudadana "el trabajo personal" como lo es el caso de la construcción de la pirámide del rey Keops que duró casi veinte años y para su construcción se necesitó del trabajo de más de doscientas mil manos para transportar los pesados bloques de piedra que servirían para montar la famosa pirámide.

Entre algunas de las muchas aportaciones que hace el pueblo egipcio para la transformación y perfeccionamiento de las leyes tributarias se encuentra el control fiscal, en efecto, los egipcios comenzaron a introducir al fenómeno tributario los recibos por pago de impuestos que en esa época consistían en pequeñas piezas de cerámica que constituían comprobantes de pago de determinados tributos.

En esa época el pago de impuestos no solamente consistían en trabajo personal, sino que además los pueblos y personajes poderosos manejaban la guerra como una forma de allegarse tributos, ya que los pueblos conquistados, además de rendirle benevolencia al conquistador deberían de contribuir con los gastos de guerra e incluso los que pagaban impuestos en algunas ocasiones al hacerlo, se deberían de arrodillar y pedir gracia al cobrador de impuestos y se tenía

la creencia de que al rey se le podía amar por su benevolencia, más al estar en presencia del cobrador de impuestos había que temblar.

En la época de los romanos los paterfamilias quiénes eran considerados como la cabeza de "su gens" eran los que estaban obligados al pago de impuestos y como aportación al mundo moderno que hicieron los romanos en materia de tributos está el que, en esa época se empezó a manejar un porcentaje del monto global del negocio que una persona realizara, como el que estableció el emperador Augusto, del uno por ciento de los negocios como pago de impuestos reflejándose en algunos casos hasta la tiranía de los emperadores, como lo fue el caso de "Tito el emperador", quien además de exigir pesados impuestos a los pueblos conquistados, cobraba impuesto por el uso de urinarios públicos, los romanos gravaban la tierra según su valor, fuera el diezmo ó la renta de la tierra, más, cuando el pago de esos impuestos no era suficiente para cubrir los gastos del pueblo romano, se establecían otro tipo de impuestos que se les llamó "forzados" y los aplicaban al fruto de los proximos botines, sobre la propiedad de tierras e incluso sobre las herencias.

En la Edad Media y como consecuencia del desarrollo de la guerra de las cruzadas se siguió con la explotación del

poderoso hacia el débil, el primero representado por la figura del señor feudal, quien siendo propietario de grandes extensiones de tierras y ante la imposibilidad de explotárlas por sí solo se hacía allegar manos útiles para explotar sus tierras y para proteger su integridad física y a los que llamaba Siervos los cuales poseían su "Manus", además de que existía una actitud expansionista en cuanto a las tierras e impuestos y siendo el señor feudal el amo y señor se origina la tiranía en la cuestión tributaria que se volvió injusta y arbitraria, llegando hasta lo humillante cuando el feudo exigía a aquel que contraía nupcias pasar la primera noche con la desposada violando la sexualidad contra la mujer e inducir al adulterio siempre que ésta perteneciera al estado servil, además de exigirle respeto y agradecimiento.

Existían además en la Edad Media diferentes tipos de obligaciones que lo siervos debían de rendirle al feudo no solamente de contribuir a los gastos del feudo por motivo de su actitud expansionista, sino además existían tributos en especie, por lo que los siervos debían cumplir principalmente con dos tipos de obligaciones personales y económicas.

Las personales que consistían en prestar servicio militar al feudal, cultivar sus tierras, realizar guardias, orientar al feudo en sus negocios, así como entre otras

obligaciones la de dar alojamiento a los visitantes del señor feudal.

Las obligaciones de carácter económico consistían en pagar impuestos por usar el horno o el molino del feudo, realizar contribuciones en especies como vino, granos, carnes así como cubrir los siguientes tipos de impuestos.

Impuesto de talla, que se originaban con motivo del casamiento de una hija: armar a un hijo como caballero; adquisición de armas para las cruzadas y por adquirir la propiedad de un determinado bien inmueble; se le conoció como impuesto de talla porque al momento de ser pagado se gravaba en un trozo de madera una marca o talla.

Impuesto de mano muerta.- que se originaba con motivo de la muerte de un siervo y debido a que el primer heredero lo era el señor feudal. aquellos parientes colaterales que pretendían heredar al difunto tenían que pagar el impuesto de mano muerta. el mismo criterio se seguía cuando un extranjero fallecía dentro de los territorios del feudo.

Diezmo.- impuesto muy aceptado por la religión que consistía en pagar al feudo la decima parte de los productos del siervo.

Impuesto por la barba.- que como su nombre lo menciona se debía de pagar un impuesto por usar tan singular distintivo.

Impuesto de justicia.- Que se originaba con motivo de la imprecisión de justicia y el siervo debía pagar por esos servicios; en nuestro país como lo sabemos está prohibido pagar por la impartición de justicia.

Impuesto de peaje.- que se cobraba a aquellas personas que con sus mercancías se trasladaban de un lado a otro dentro de las tierras del señor feudal y que podía consistir en dinero o en un porcentaje del uno por ciento de las mercancías que transportaran.

Impuesto de pontazgo.- muy relacionado con el de peaje que se pagaba por pasar los escasos puentes que existían en aquel tiempo.

El impuesto de toma.- que consistía en que el señor feudal podía tomar todo lo que necesitara para el sustento de su castillo y pagando desde luego la suma que él mismo fijara arbitrariamente.

En esta Epoca a los ciudadanos que se rehusaban a pagar impuestos se les castigaba con cárcel y se les ponía en celdas frías, húmedas e infestadas de alimañas además de que existía la cámara de tormento. la persona que intentara defraudar al fisco era forzado a trabajar en las galeras por el resto de sus días y como se asentó, existía la cámara de tormento.

En resumen podemos afirmar que los impuestos que se cobraban en ese tiempo se han ido transformando. los impuestos de peaje se transformaron en impuestos de importación y exportación, los de talla hoy los conocemos como impuesto predial.

En la segunda etapa de transición. con la creación de la tecnología, las ciencias, la afluencia del comercio y la aparición de la moneda acarrear como consecuencia un desuso de la forma tributaria tradicional, debido a que ahora el gobierno cuenta con una unificación y centralización que lo

lleva a convertirse en una Nación-Estado como consecuencia con una mayor necesidad económica interna que lo obliga a crear y perfeccionar los impuestos. nacen entonces los impuestos al comercio que refleja una fuente de ingresos que crece de manera sorprendente ya que el comercio al tomar un auge los conlleva a crear los permisos a negocios, los impuestos a grupos mercantiles minoritarios, los impuestos a las ventas y al consumo, se grava también de una forma directa a la agricultura, en cuanto al comercio exterior también se comienza a perfeccionar al implementar los impuestos de aranceles y peajes, desde luego con una actitud proteccionista a la producción nacional ya que era la principal fuente de ingresos aunado al consumo interno lo que con el paso del tiempo acarreo como consecuencia la adopción de una fase modernista.

La tercera fase, la moderna, se da cuando ya los países se han fusionado políticamente y predomina un espíritu nacionalista, al llegar a esta etapa, debido a la creciente creación de impuestos, los ingresos estatales han aumentado, los estilos tributarios anteriores se han transformado por otros que se apeguen a las tradiciones político-sociales debido a la estructura tributaria que origina el ya puesto en práctica impuesto personal en particular, el impuesto al valor agregado o sobre el valor neto tendiente a desarrollar una administración eficaz capaz de crear entre los contribuyentes

hábitos de cumplimiento espontáneo de sus obligaciones fiscales con la imagen protectora de intereses por parte del Estado.

En México los impuestos también han tenido gran trascendencia y han tenido una gran variedad. el pueblo azteca consideraba a los impuestos como una obligación social y de manera obligatoria pues el soberano exigía parte de los productos codiciados como lo eran, tabaco, caucho, animales y en algunos caso hasta mancebos que eran destinados a morir en las ceremonias religiosas al arrancarles el corazón. tenía el pueblo azteca una noción tan desarrollada en materia fiscal que como lo vemos eran los impuestos normales de carácter ordinario pues se cobraban con gran frecuencia debido a la vida que se llevaba en ese pueblo pero además con motivo de los festejos religiosos se cobraban impuestos extraordinarios como lo es el caso de los mancebos que el soberano exigía para arrancarles el corazón. se creó además la figura conocida como Calpixis que en realidad era un personaje tributario que era identificado por traer consigo en una de sus manos una vara y en la otra un abanico y eran los encargados de recaudar los impuestos.

Con la llegada de los conquistadores españoles se introdujeron nuevos sistemas fiscales debido a la introducción

de la moneda metálica. la evangelización que como lo mencionamos anteriormente fungió como una fuerza coercitiva para cobrar impuestos.

En la época histórica de la Colonia y durante la conquista la "Real Hacienda" (sistema hacendario que tuvo vigencia por más de 300 años) fue desproporcionada ya que los tributos impuestos a la Nueva España obstaculizando su desarrollo con los ordenamientos fiscales que se traducían en leyes, ordenanzas, cédulas que se encuadraban en muy baja proporción al principio de legalidad de los impuestos que hoy conocemos.

En esta época estaba tan restringida la actividad comercial con la Nueva España que solamente podían comercializar con la Metrópoli y siendo un comercio cerrado se vio envuelta tal actividad en una gran variedad de impuestos que comenzaron a surgir a partir de la conquista del puerto de la "Vera-Cruz" lo que hoy en día es Veracruz y se estipulaba que de acuerdo con el botín que se obtenía de los pueblos conquistados una quinta parte correspondía a la Corona. Otra quinta parte correspondía a Hernán Cortés y el resto era repartido entre los soldados que integraban el ejército conquistador haciéndose extensivo también dicho impuesto a la

extracción de metales preciosos en cuanto a la totalidad de la extracción.

Existían además del impuesto de "el quinto Real", el impuesto de Avería que consistía en el pago que hacían los mercaderes a los barcos que pertenecían a la realeza y que se dedicaban a escoltar a los barcos que transportaban mercancías que salían del puerto de "La Vera Cruz" o que tenían la ruta de España Veracruz o viceversa que alcanzaba hasta un cuatro por ciento, además de que al momento de descargar o cargar en los puertos debían de pagar el impuesto se Altamirazgo, también existía el impuesto de Almofarifazgo que era el que pagaban los buques en los puertos de España o en los de las Colonias por entrada y salida de mercancías lo que hoy es el impuesto de aduana que se incrementó de un cinco por ciento cuando se inició hasta un quince por ciento.

El impuesto de alcabalas era cobrado por contratar en ventas y permutas que se hizo extensivo en 1573 y se pagaba por pasar mercancías de una provincia a otra complementándose posteriormente con el impuesto de peaje para lo cual los nativos debían traer consigo la carta de pago de impuestos o en su defecto pagarlo de nueva cuenta.

El impuesto que se pagaba por la extracción de perlas se le denominó "Impuesto de pesca y buceo", el impuesto de caldos que se pagaba por la fabricación de licores y vinos, el impuesto de lanzas que era cobrado por usar títulos de nobleza, el de lotería que era de un catorce por ciento de las ventas totales de lotería, el impuesto de papel sellado que se pagaba por usar documentos oficiales, de tales impuestos se llegaron a constituir 84 gravámenes diferentes, por lo que la preocupación de los Virreyes de España era evitar la complejidad en su manejo estableciendo un nuevo orden claro y preciso lo cual resultó imposible, como también lo fue enterar a la gente de sus derechos y obligaciones tributarias lo cual dificultaba la recaudación de impuestos.

Una vez que se estableció la Colonia, los nativos además de pagar los múltiples impuestos en ocasiones pagaban con trabajo personal en algunos casos de por vida prestando su labor en minas y granjas y haciendas. Dentro del proceso de recaudación de impuestos que existió en la Colonia se dividía en dos momentos:

El primero consistía en la determinación de una cuota individual de acuerdo a la posibilidad de cada contribuyente contraprestándole también en razón a su

aportación "de manera que los indígenas supieran lo que debían por año y entendiéndolo que esos tributos fueren en pro y utilidad de los que pertenecían al pueblo, ordenando el virrey que se evitaran daños y hurtos con los indígenas".(1).

El segundo momento en la recaudación de impuestos en la Colonia era el del cobro que correspondía a los caciques y gobernadores y en ocasiones era el Virrey el que nombraba incluso a algún indígena para tal labor, pero siempre tenía que pertenecer a la nobleza, el personaje que cobraba materialmente los tributos se le nombraba "corregidores".

Como resulta lógico ante los abusos por parte de los caciques o gobernadores aunado al gran número de gravámenes en el cobro y repartimiento de impuestos no era raro que se motivaran quejas por parte de los indígenas, de los religiosos e incluso de algunas autoridades con la intención de que se desaparecieran el agravio y pedir protección u observancia al derecho fuese por vía gubernativa o judicial a las cuales les recaía un fallo que debía de estar fundado de acuerdo a las disposiciones legales vigentes en ese tiempo. En el principio de la Colonia, todas las controversias y asuntos fiscales eran tramitados por la Real

(1) Derecho Fiscal Mexicano. Gregorio Sánchez León. Cárdenas, editor y distribuidor, México 1994. Pág. 16.

Audiencia y posteriormente serían conocidos por la Real Hacienda que determinó medidas y funciones importantes entre las cuales existieron las de justicia y hacienda que dieron pauta a la transformación del régimen fiscal de México.

Como podemos observar, los impuestos han ido evolucionando de tal manera que se ha perfeccionado tanto las técnicas jurídicas que invocan el pago de impuestos como las aplicaciones que los tributos tienen en cuanto a la satisfacción de necesidades colectivas y se transforman de un régimen violento que contrasta con las características que conocemos en la actualidad.

A) Concepto.

Dada la evolución doctrinal que ha existido y que aún en la actualidad sigue existiendo debido a que la materia fiscal no ha alcanzado aún su completo desarrollo, siendo en consecuencia una materia que se sigue estudiando vemos pues que el maestro Ernesto Flores Zavala en su obra "Elementos de Finanzas Públicas" es el que da un mayor número de definiciones de lo que es el impuesto dado que cita a los más reconocidos tratadistas en materia fiscal y entre ellos nos menciona los siguientes:

1.- Para Eheberg "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo en la forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer necesidades colectivas".

2.- Francisco Nitti nos dice que "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible".

3.- Vitti de marco dice que "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de servicios públicos generales".

4.- Para José Alvarez Cienfuegos, "El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte".

5.- Luigi Cossa dice "El impuesto es la parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales".

6.- Gastón Geze no nos da propiamente una definición de lo que es el impuesto sino que más bien nos da las características que tienen que son las siguientes:

- a).- Es una prestación en valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.
- b).- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
- c).- El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.
- ch).- Se establece según reglas fijas.
- d).- Se destina a gastos de interés general.
- e).- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad políticamente organizada.

7.- Para Leroy Bealieu "El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige a los ciudadanos para subvenir los gastos del gobierno".

8.- E:R:A: Selligman dice "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los servicios especiales prestados".

9.- Para Manuel Morselli "El impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las Autoridades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública".

10.- Para Sergio Francisco de la Garza son impuestos "Las prestaciones obligatorias en dinero o en especie que fijan las leyes para cubrir los gastos publicos

11.- El Código Fiscal de la Federación, de fecha 30 de diciembre de 1938, en su artículo 2o., definía al impuesto en los siguientes términos. "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".

Nos dice. la definición del Código Fiscal de 1938 que el impuesto es simplemente una prestación pero tácitamente acepta que esa prestación como obligación del ciudadano debe de ser seguida por una contraprestación como derecho del mismo, más como acertadamente nos mencionan las definiciones de Eheberg, Gastón Geze en su característica b) al momento de que un ciudadano cumple con sus obligaciones tributarias, no se le otorga un beneficio inmediato e individual ni percibe beneficio o cosa alguna por lo que se explica la resistencia de los particulares de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Menciona la ley que "es en dinero o en especie" lo que se traduce en que no pueden pagarse impuestos con servicios personales (servicio militar por ejemplo) como en la Edad Media en donde las obligaciones personales se consideraban como pago de impuestos debidos al feudo, pero si se podían pagar los impuestos en especie como lo eran, determinadas cantidades de animales, mantas entre otros, o los impuestos que pagaban los aztecas como lo eran, tabaco, caucho animales etcétera y más aún, con la llegada de los conquistadores españoles ante la insuficiencia de moneda se utilizó en gran proporción el pago de impuestos en especie.

Continúa la definición diciendo "Que el Estado fija de manera unilateral" lo que quiere decir que el estado en base a la facultad discrecional que posee, los impuestos

derivan de la Voluntad Estatal porque el hecho que los ciudadanos contribuyan al gasto público, no lo hacen en virtud de un contrato social ni tampoco piden la opinión de los ciudadanos, ni mucho menos se encuentra limitado sino por las necesidades financieras de cada Estado que desde luego se establecen según las cargas públicas que se le han conferido. Es además por parte del Estado su obligación principal y se ayuda de su poder económico-coactivo al establecer sanciones para aquél que habiendo encuadrado en lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal como la definición lo señala, no cumpla con su obligación tributaria.

12.- El Código Fiscal de 1966 que estuvo vigente hasta 1982 decía "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de las personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos".

Como podemos observar tampoco esta definición hace alusión a que no existe una contraprestación especial y solamente se concreta a decir que es para cubrir los gastos públicos más como anteriormente se señaló no son solamente los gastos públicos los que se cubren con los impuestos, sino también los gastos que el Estado tiene como ente privado.

13.- El Código Fiscal Vigente en su artículo segundo, fracción primera dice "Impuestos son las

contribuciones establecidas en Ley que deben de 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 IV de este artículo.

14.- El Código Financiero del Distrito Federal define "Impuestos son los que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas por las fracciones II, III y IV. (Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, Contribuciones de Mejoras.) etc.

Mientras tanto para los economistas, el impuesto "Es una contribución que grava a personas, propiedades o negocios para sostenimiento del Estado"(2). Vemos que, en esencia el impuesto es una prestación que es debida al Estado por el simple hecho de pertenecer a la colectividad o a una sociedad políticamente organizada, más los impuestos no han sido siempre considerados con la misma esencia, al efecto, se han desarrollado diversas teorías de lo que es el impuesto, como son:

a).- TEORIA DE LA EQUIVALENCIA.- Sostenida por Pufendorf que tuvo su vigencia en el siglo XVII y

(2) La teoría de la tributación. Charles M. Allan. Ed. Alianza. Pág. 27.

en la cual consideraba a los impuestos como el precio que pagaban los contribuyentes para obtener del Estado protección de su vida. la cual tiene el mismo valor para todos los ciudadanos y además debía existir una tributación para proteger el patrimonio que debería ser equivalente a la cuantía de las rentas de los contribuyentes. es decir. que esta teoría considera a los impuestos como el pago que realizan los particulares por los servicios que el mismo Estado les proporciona.

b).- TEORIA DEL SEGURO.- Creada por Gerardin. quien sostiene que el impuesto es una prima de seguro que los particulares que poseen bienes pagan al Estado para asegurarse contra los riesgos de ser perturbados en la posesión o disfrute de los mismos. es decir. que la obligación que contrae el Estado al recibir los impuestos es dar garantía a cada individuo que se le va a respetar su propiedad dándole seguridad al mismo. es decir. que esta teoría se fundamenta en el individualismo.

c).- TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL.- Esta teoría considera que los impuestos son la forma de cubrir las cantidades necesarias para poner en marcha al Estado y cubrir los costos y obras que el Estado tiene que erogar para cubrir los gastos demandados y explotar el capital Nacional. esta teoría es sostenida por Menier.

d).- TEORIA DEL SACRIFICIO.- La idea fundamental de esta teoría es aportar elementos para que exista una distribución más firme y equitativa de los impuestos. Jonh Stuart Smill considera que en virtud de que los impuestos representan un sacrificio, éste debe ser el menor posible, para que por un lado exista una mayor igualdad en cuanto a la repartición de los impuestos entre los ciudadanos y por el otro exista el menor número de problemas de acuerdo al incremento de la producción, ésta teoría es complementada por la teoría del mínimo sacrificio, es decir, que los impuestos que el ciudadano paga debe representar el menor sacrificio posible.

e).- TEORIA DEL DEBER.- En contradicción a lo que sostiene la teoría del sacrificio y la del mínimo sacrificio Eheberq sostiene, que el último fundamento jurídico del impuesto es que no necesita fundamento jurídico alguno, es decir, que cada ciudadano debe de aportar a la comunidad las cantidades necesarias que cubran los gastos de utilidad general, es decir, que el pago de los impuestos es un deber que aparte de no necesitar un fundamento jurídico especial los tiene limitados en cada caso particular pero conserva la tendencia de servir al interés general.

f).- LA LEGISLACION MEXICANA.- El criterio que asume nuestra legislación se ajusta a la Teoría de Jonh Stuart

Smill, en virtud de que establece que las cargas contributivas se deben distribuir entre los ciudadanos, en virtud de que al no conseguir ninguna compensación específica representa para los contribuyentes un verdadero sacrificio y se debe de seguir la idea que ese sacrificio debe ser el menor posible, más observamos que también siguiendo los criterios constitucionales son similares a la Teoría del Deber que sostiene Eheberg al mencionar el artículo 31, fracción IV constitucional que a la letra dice "Son obligaciones de los mexicanos... IV.- contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

El sistema jurídico mexicano hace una combinación entre la teoría del sacrificio, la del mínimo sacrificio y la teoría del deber.

B) Organos encargados de recoger tributos.

Como se ha visto, a través del tiempo se le han dado diferentes denominaciones a los órganos o personas encargadas de recaudar tributos:

En un principio con la aparición del hombre, se dijo que imperaba "La ley del más fuerte" por lo que podemos decir

que era el poderoso físicamente el que gozaba de tal actividad.

Posteriormente en la Egipto (2500 años A.C.) se les denominaban recaudadores y estaban al servicio del faraón.

En la edad media se les denominaba arrendadores ó recaudadores y estaban al servicio del señor feudal.

Dentro de la Organización fiscal de los aztecas existía la figura de los "Calpixis", personas autorizadas para recaudar tributos que eran identificadas por traer consigo en una de sus manos una vara y en la otra un abanico y estaban a cargo del soberano.

A la llegada de los conquistadores españoles quiénes cobraban los impuestos eran los caciques y gobernadores y éstos eran apoyados por los "Tequilatos" quiénes para poder desempeñar tan delicada función necesitaban pertenecer a la nobleza, todo esto amparado por la "Real Audiencia" manejada desde España; posteriormente en 1561 se le denominó "Real Hacienda" ya manejado en la Nueva España.

En nuestra época y de acuerdo a nuestro sistema jurídico en el cargo de recaudador de tributos esta el poder Ejecutivo a través de lo que en un principio se le denominó "Administraciones de Timbre" para posteriormente ser

sustituído por lo que se le llamó primero "Secretaría de Hacienda" para posteriormente agregársele "y crédito público" esto por mandato legal, concretamente el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación que establece la facultad de recaudación de dicha Secretaría y que dice:

"La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice".

Más, por Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, vemos que no toda la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene esa facultad de recaudación por lo que concretamente es el órgano denominado "Fisco" quien es el que materialmente se encarga de recaudar los tributos que están previstos por las leyes fiscales, faltaría solamente precisar quien o quiénes tienen la facultad de cobrar los impuestos, al efecto la que fue primero Ley de Secretarías de Estado, ahora Ley de la Administración Pública Federal, en su artículo 6o. nos dice "Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes".

En el Distrito Federal tiene la soberanía tributaria es el Congreso de la Unión quien legisla en materia de contribuciones, mientras tanto, la Tesorería del Distrito federal y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son los que se encargan de recaudarlas.

En las Entidades Federativas los que legislan en materia contributiva son los Congresos Locales cuando la ley se los permita ya que existen impuestos que solamente la Federación puede establecer.

En los Municipios, de acuerdo con lo que establezca la Legislatura Local solo los municipios tienen la facultad de recaudar contribuciones a través de las Tesorerías Municipales.

CAPITULO

II

II.- EL FISCO

2. 1.- Su origen.

La palabra fisco proviene del latín "fiscus" y significaba el tesoro o el patrimonio de los emperadores, para diferenciarlo del Erario que era el patrimonio del Estado.

Respecto a este vocablo, se le han dado diversas denominaciones por ejemplo, en la República Venezolana se denomina fisco a la moneda venezolana cuyo valor es de un cuarto de centavo, en algunas otras ocasiones se le denomina fisco ó fiscal a la persona representa al que ejerce la función de Ministerio Público ante los tribunales.

2. 2.- Concepto.-

Se le han dado diversas denominaciones al vocablo "Fisco" que van desde el órgano estatal que se encarga de recaudar los tributos, hasta incluso el mismo dinero producto de esa recaudación.

a).- En Roma.- Se le llamó fisco en Roma a cualquier cestilla de mimbre que sirviera para recoger lo tributos debidos a los emperadores, posteriormente se hizo extensivo el vocablo a cualquier bolsa o talega que se destinara a ese fin por supuesto incluyendo el contenido de dicha cestilla, bolsa

o telega. es decir que también se le llamó fisco al mismo dinero recaudado.

b).- En España.- Se le llamó fisco en España al tesoro del rey, también denominado Cámara Real que incluía el patrimonio del rey, la Casa Real y servía para diferenciar el patrimonio del rey del Erario Público que es el patrimonio del Estado, esto debido al imperativo de "El Rey reina pero no gobierna".

c).- En Alemania.- En una marcada variación del sistema impositivo y por ende las denominaciones jurídicas, se le denominó fisco al ente que tenía la facultad y capacidad de detentar la Hacienda Pública sin mezclar la personalidad del Estado ni la del príncipe, con una personalidad distinta.

d).- En México.- Nuestra Legislación considera como fisco al Estado como detentador de la Hacienda Pública cuyas funciones son principalmente la de exigir a los particulares las prestaciones que resulten a su favor, así como las de cubrir las que resulten a su cargo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al fisco:

"Por fisco debe entenderse todo lo que pertenece al fisco" y fisco significa entre otras cosas la parte de la

Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo Autoridades Fiscales las que intervienen en la cuestación (recaudación) por mandato legal, dándose el caso de que hay autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y la autoridad fiscal la especie".

De la tesis anterior podemos decir que El Fisco es solamente una parte de la Hacienda Pública, la cual se forma con las contribuciones, los impuestos y derechos, la parte de la Hacienda Pública que interviene precisamente en su recaudación dándole el carácter de fiscal a la autoridad hacendaria.

El Tribunal Fiscal de la Federación en resolución de pleno del 16 de noviembre de 1937 dijo: "Debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, o algún establecimiento que tiene cierto aspecto funciones estatales o algún ente público ya sea Entidad Federativa...

Podemos mencionar que como la tesis anterior, la resolución del Tribunal Fiscal de la federación no distinguen entre la persona que paga el impuesto, sino que se basan para darle el carácter de fiscal a toda prestación pecuniaria que engrose al Erario Público, siendo precisamente lo que le da ese carácter, la naturaleza de que sea el Estado quien exigía el pago de contribuciones.

2.3.- Actividad financiera del Estado.

El Estado como una organización que tiene funciones de carácter legislativo, Judicial y Administrativo, supone la erogación de gastos, pues cualquiera que sea la actividad del Estado, debe fundar y motivar la adquisición de las sumas económicas que debe obtener para su subsistencia y es precisamente en ese momento en donde comienza la actividad financiera del Estado, función que el poder Ejecutivo desarrolla con el fin de obtener recursos para sostener sus actividades internas así como también satisfacer las necesidades que tienen los gobernados conforme a su integración a una sociedad.

"Lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país"(3). y

(3) Derecho Fiscal, Raúl Rodríguez Lobato, Ed. Harla, México 1986, Colección de textos Jurídicos Universitarios, Pág., 3.

para tal efecto, el Ejecutivo desarrolla un sin número de actividades que van encaminadas a la satisfacción de necesidades de carácter general.

La actividad financiera estatal comprende no solamente la adquisición de recursos monetarios por vía de impuestos sino que también lo puede hacer actuando como persona moral ya sea por la explotación de su propio patrimonio, (renta o venta de bienes) o bien actuando conforme a Derecho Administrativo, (expropiación de bienes por causa de utilidad pública), emisión de bonos, etcétera.

La actividad financiera del Estado se divide en cuatro momentos fundamentales como lo son:

1.- La determinación de los recursos que necesitará para el buen funcionamiento del Estado a través del presupuesto de ingresos de la Federación que año con año le autoriza el poder legislativo y en donde se determinan las cantidades que se tienen que recaudar en cada ejercicio fiscal.

2.- La emisión de disposiciones de carácter impositivo que hagan llegar la suma monetaria que el Estado necesita para cumplir con sus fines, esto, por medio del poder legislativo.

3.- La administración, distribución o manejo de las sumas monetarias según sea la necesidad de cada dependencia gubernativa.

4.- La erogación de recursos para satisfacer las necesidades colectivas, que se hace a través del presupuesto de egresos de la Federación, que comprende además "la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy variadas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a cuestras".(4)

Corresponde al derecho financiero el estudio de la actividad financiera estatal en todos sus momentos y debido a la complejidad de esa actividad que es un fenómeno de naturaleza económica, pero también política y sociológica, podemos decir que esa actividad estatal cubre precisamente esos aspectos, pues se trata del buen funcionamiento de un gobierno con su población.

Aspecto económico.- Que la esencia de la actividad financiera del Estado en cuanto a que se ocupa de obtener, administrar y erogar recursos monetarios que principalmente provienen de los particulares para cumplir con los fines de

(4) Nociones de Derecho Fiscal, José de Jesús Sánchez Piña, 5a. Edición, Ed. pac. Mox. 1992 pág. 11.

utilidad pública

Aspecto Político.- Porque forma parte de la actividad del Estado como ente soberano formando parte de la Administración Pública y nos demuestra la organización estatal y los fines que intenta perseguir para con los particulares.

Aspecto jurídico.- Debido a que el funcionamiento del Estado, las relaciones que éste tiene con los particulares y en general la actividad administrativa se encuentra regulada por el Derecho Positivo, tiene la actividad financiera un aspecto puramente jurídico debido a que se maneja dinero proveniente de la economía privada, debe ser destinado a la producción de servicios de utilidad general, desarrollo que requiere forzosamente un sistema de disposiciones imperativas.

Aspecto Sociológico.- Porque de acuerdo con el desarrollo de esa actividad, se crea una determinada imagen de los grupos gobernantes que operan en un determinado territorio y una influencia sobre los variados grupos sociales que irán de acuerdo con los resultados obtenidos, recordemos que los particulares no obtienen una contraprestación inmediata al pago de impuestos sino que estos se ven reflejados en la producción de servicios de utilidad general.

2.3.1.- Obligación de satisfacer necesidades colectivas.

La obligación por parte del Estado de satisfacer necesidades colectivas es dada por los gobernados, tiene en base al cuarto momento de la actividad financiera la obligación de producir servicios públicos, así como la de satisfacer las necesidades que la propia población necesite, pero antes de satisfacer necesidades colectivas, debe de satisfacer sus necesidades internas para que en consecuencia tenga la capacidad de producir servicios de utilidad general, pues debido a la gran carga que tiene bajo su administración, necesita crear dependencias que se dediquen precisamente a cumplir con sus obligaciones sociales.

Cuando hablamos de satisfacción de necesidades colectivas debemos hablar de interés público y de los intereses que demanda la colectividad.

Definición de interés público.- Para los administrativistas el interés público "Es el conjunto de pretensiones relacionadas con las necesidades colectivas de los miembros de una comunidad y protegidos mediante la intervención directa y permanente del gobierno que debe ajustarse a derecho.

Podemos decir al respecto que el Estado tiene que satisfacer sus propias necesidades sean de carácter interno ó externo.

NECESIDADES INTERNAS DEL PROPIO ESTADO.- Que se traduce en un principio en la manutención de sus locales en donde se desarrollen sus actividades, además de cubrir los gastos de papelería, sueldos, adquisición de las herramientas necesarias para la elaboración de sus trabajos, organización política, hasta llegar a los gastos que tenga con motivo de su actuar como ente privado (luz, agua, teléfono, etcétera.).

NECESIDADES EXTERNAS DEL PROPIO ESTADO.- Que se puede relacionar con el aspecto sociológico de la actividad financiera del Estado ya que tienen que lograr una imagen respecto de su actuar con los gobernados a través de medios publicitarios, así como la difusión de las actividades que realice.

En cuanto a la obligación que el Estado contrae de satisfacer necesidades a la población, éstas también se pueden dividir en necesidades internas o externas, según sea su naturaleza:

NECESIDADES COLECTIVAS INTERNAS .-Que por ser de carácter público, el Estado tiene por disposición legal que satisfacer para el debido desarrollo del hombre y se distinguen por ser de primer orden como lo es el resguardo del orden interno (policía) e interés de libertad, verbigracia, estar libre de interferencias, ataques, peligros individual y socialmente, impartición de justicia (El artículo 17

Constitucional dice que la impartición de justicia no causará gastos al gobernado), Salud, Educación (Artículo 3o. Constitucional), recreación.

NECESIDADES COLECTIVAS EXTERNAS.- Como lo son el resguardo de la soberanía (Ejercito), defensa exterior, relación con otras naciones (Tratados internacionales) así como la afiliación a organismos de carácter internacional (Organización de las Naciones Unidas, Organización Mundial de la Salud, Cruz Roja Internacional), e incrementar los intereses de cooperación como por ejemplo la obtención de ayuda de otras personas individuales o jurídicas, sean públicas o privadas, para la realización de varios fines humanos que no pueden ser cumplidos o serian mal cumplidos sin dicha colaboración.

Cabe señalar que debido al cúmulo de actividades que tiene que desarrollar el Estado y ante la imposibilidad de cubrirlas por sí solo en su totalidad, en ocasiones el mismo las Estado concede a los particulares para que éstos lo auxilien en el desarrollo de esa actividad.

2.4.- Ingresos del Estado.

Hemos visto que el Estado obtiene recursos por medios propios y por medio de los impuestos pero hay que mencionar de donde provienen esos impuestos, ya sabemos que

los impuestos se establecen según reglas fijas, siendo eso la esencia de impuesto, más no debemos olvidar que debe existir una fuente de los impuestos. "Las fuentes de los impuestos son los bienes o la riqueza, de los que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto"(5), existen únicamente dos fuentes de los impuestos, el capital y la renta.

El capital: es el conjunto de bienes que posee una persona en lo individual y que es susceptible de producirle rentas; en cambio el capital Nacional es el conjunto de bienes que tiene un país y que están dedicados a la producción. Se han dado diversas críticas en cuanto a gravar el capital particular a un impuesto, esto observando que no todos los miembros del Estado poseen un capital, sino que subsisten de la renta de su trabajo, aunado a esto, es imposible llevar un control del capital ya que depende de su naturaleza, porque el capital puede ser un bien mueble o inmueble y solamente los bienes inmuebles llevan un control y registro, en cambio, el circulante es muy difícil de controlar, lo que ha llevado al desuso en casi todos los países.

La renta: como fuente natural de los impuestos se constituye primordialmente con los ingresos de cada particular, ya sean en dinero o en especie, son producto de -

(5) Ernesto Flores Zavala, Elementos de finanzas públicas, Ed. Porrúa, Méx. 1979, pág. 125

una actividad o profesión la cual se puede controlar mediante declaraciones patrimoniales y aún cuando puede no ser periódica, se puede renovar, esto en base a la libertad que cada particular tiene de disponer de esas rentas además de que tienen la obligación de informar al Fisco Federal todos los gastos que tengan con motivo del desarrollo de una determinada actividad y algunos de esos gastos son susceptibles de reducir el importe de sus rentas.

En el sistema tributario mexicano, la ley grava la renta de una manera general, en efecto la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 establece un impuesto general sobre la renta que a consideración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la complementa emitiendo disposiciones para que se determine la utilidad o renta gravable en virtud de que este puede ser permanente, periódica, regular u ocasional para lo cual los impuestos se calculan tomando en cuenta la renta anual de los contribuyentes y tomando en consideración las diversas actividades que realizan los particulares así como las diferentes causas que el Estado menciona como fuentes de tributos, debemos explicar los tipos de impuestos y los motivos por lo cual se originan.

Relacionado con el primer y segundo momento de la actividad financiera del Estado, tradicionalmente existen dos grandes grupos, los ordinarios y los extraordinarios.

a).- ORDINARIOS.- Son los impuestos que año con año se repiten y que en cada ejercicio fiscal el Estado considera que cubren en su totalidad los gastos públicos ordinarios, doctrinalmente se da la siguiente clasificación de ingresos ordinarios:

- 1.- Impuestos.
- 2.- derechos.
- 3.- Productos y
- 4.- Aprovechamientos

IMPUESTOS.- El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. nos define a los impuestos como las contribuciones establecidas en ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma. El artículo mencionado no nos da una definición exacta de lo que es el impuesto por lo tanto puede ser censurable y puede llegar a tomarse en cuenta en una generalidad que lo lleva a la imprecisión jurídica.

Diversos tratadistas han elaborado clasificaciones de los impuestos de las cuales mencionaremos las que consideramos más importantes.

a).- Directos e indirectos.- Los directos son aquellos que por su naturaleza, no pueden ser transmitidos a

otra persona de modo que repercuten en el patrimonio del sujeto pasivo, los indirectos en cambio son los que sí se pueden transmitir a otras personas, es decir, que aquel sujeto que tiene la obligación de pagar el impuesto puede recuperarlo en perjuicio de una tercera persona. Por lo anterior, vemos que esta es una clasificación más que jurídica, de carácter económico.

b).- Reales y personales.- Los reales son los que consideran como fuente de impuesto los bienes o cosas que gravan sin distinguir la persona a quien pertenezcan, un ejemplo, el impuesto predial, los personales por el contrario son los que previenen que serán los pagadores de los impuestos sin que tomen en cuenta los bienes que posean como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado.

c).- Especificos y ad valorem.- El específico es aquel que grava la utilidad de una cosa más no su valor como lo hacen los ad valorem.

d).- Generales y especiales.- Los generales son los que gravan diversas actividades en conjunto debido a que son de la misma naturaleza, por ejemplo tomemos las actividades de un comerciante, en cambio, el especial es aquel que grava una determinada actividad aisladamente, como por ejemplo aquel que enajena un bien inmueble está obligado a pagar un impuesto por

la suma monetaria que recibe. más esto no implica que siempre tenga que pagar dicho impuesto.

e).- Con fines fiscales y con fines extrafiscales.- aquellos que persiguen fines fiscales son los que de acuerdo al gasto público deben estar en proporción de aquél. los extrafiscales son los que salen del lineamiento específico de aquellos fines mas debido a las características del impuesto que ya hemos dado con anterioridad. vemos que los fines que persigue el impuesto es precisamente la de cubrir el gasto público por lo que concluimos que los extrafiscales tienen un carácter anticonstitucional.

f).- Alcabalatorios.- Son los que gravan la libre circulación de mercancías dentro de una misma entidad. en México este tipo de impuesto se encuentra restringido ya que solamente se gravan impuesto de paso de mercancías en las aduanas internacionales.

DERECHOS.- Dentro de las definiciones que nos da el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. fracción IV tenemos la de los derechos y nos dice que Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación. así como percibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho Público... La ley Federal de derechos lo define de forma muy similar a la que da el Código Fiscal

al mencionar en su artículo 1o. que "Los derechos que establece esta ley, se pagarán por lo servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación.

Doctrinalmente, se entiende a los derechos como una contraprestación que el particular hace al Estado cuando éste realiza un servicio determinado en favor de aquél y en forma particular sin estar obligado a proporcionarlo gratuitamente ni sea de interés general, un ejemplo lo podemos encontrar en la expedición de pasaportes, licencias de construcción, etcétera.

En atención a este peculiar gravamen, se han dado las siguientes características de los derechos:

Primera.- El Estado al prestar un servicio de esta naturaleza debe de ser aprovechado individualmente por el particular sin que importe la obligación de solicitarlo o sea en base a una petición espontánea.

Segunda.- dichos servicios deben de ser prestados por la administración activa en base a la subordinación que los particulares tienen al respecto.

Tercera.- El pago por los servicios que presta el Estado son obligatorios y deben de fundarse en una ley, es decir, que el hecho de que la petición del particular coincida con lo que la ley señala para que nazca un crédito fiscal como lo es el caso del aprovechamiento del servicio, el sujeto debe de contribuir con los gastos que realiza el Estado con motivo de la prestación de ese servicio de acuerdo con lo que establece la Constitución Federal en su artículo 31 fracción IV.

Cuarta.- Debe de ser proporcional y equitativo de acuerdo al costo y la cuantía del servicio que presta el Estado en favor del particular, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho:

FISCAL, TRIBUTOS CONOCIDOS COMO DERECHO, REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBE CONTENER. Es verdad que el tipo de contribuciones que tanto en la doctrina jurídica, como en la legislación se conocen como derechos, se causan en razón de un servicio público que presta el Estado; sin embargo, el monto de su cobro lo establece el propio Estado, con las únicas limitaciones comunes a todo tributo y que se reducen a tres: que se establezca en una ley; que lo recaudado se destine a sufragar los gastos públicos; y que se respete el principio de proporcionalidad y equidad a que se refiere el artículo 31 Fracción IV de la Constitución General de la República. Es evidente que el Estado, como ente soberano, puede legítimamente modificar el monto del tributo, siempre y cuando se ajuste a lo mandado por el precepto constitucional que se acaba de citar, sin que ello signifique que la disposición sea retroactiva, pues para que ello ocurriera, sería necesario que una nueva ley, que modificase el monto del tributo, dispusiera que la tarifa, nueva también, se aplicara en el cobro de servicios prestados con anterioridad a su vigencia, es decir, que estableciera cuotas que gravitasen sobre el servicio que se prestó en el pasado, por lo que debe estimarse que un decreto de esta naturaleza, que modifica cuotas relativas al cobro de derechos fiscales, no es retroactivo ni vulnera garantías individuales.

Amparo en revisión 2019/78. Máximo Jiménez García. 8 de mayo de 1979. Unanimidad de 15 votos de los ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Rivera Silva, Lozano Ramírez, Pavón Vasconcelos, Rebolledo, Ifarritu, Palacios Vargas, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Del Río, Calleja García y Presidente Tellez Cruces. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elias.
Informe, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1979. Primera Parte, Pág. 452.

PRODUCTOS.- El artículo 3o. Párrafo Tercero del Código Fiscal de la Federación, nos define lo que son los productos y nos dice que "productos son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado". vemos claramente que resalta que los productos son simplemente la explotación de los bienes del estado. Son también llamados los productos rentas originarias patrimoniales o de derecho privado.

APROVECHAMIENTOS.- El Código Fiscal de la Federación define a los aprovechamientos como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal

IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS.- Son los que percibe el Estado en virtud de una situación anormal que lo colocan ante necesidades imprevistas que lo obligan a hacer gastos de

carácter extraordinario. como sucede en los casos de catástrofes, epidemias, guerra, etcétera.

Dentro de la clasificación de ingresos extraordinarios tenemos:

- 1.- Impuestos extraordinarios.
- 2.- Derechos extraordinarios.
- 3.- Contribuciones.
- 4.- Empréstitos.
- 5.- Expropiación.
- 6.- Emisión de moneda.
- 7.- Servicios personales.

Sería demasiado extensivo y reiterativo precisar los términos impuestos y derechos extraordinarios, así como también el de contribuciones. más los vocablos restantes tienen que ser especificados.

En cuanto a los empréstitos. Se refieren al préstamo público que el Estado contrata. la expropiación es el apropiamiento de un bien propiedad de un particular por causa de utilidad pública. anteriormente condicionado a que existiera previamente una indemnización al particular. actualmente se realiza mediante indemnización; La emisión de moneda como su nombre lo indica es la producción de dinero para arrojarlo al circulante. los servicios personales

mientras tanto son los que el Estado realiza de una manera personal en beneficio de algún particular.

El Código Fiscal de la Federación clasifica a los ingresos del Estado en:

1.- Contribuciones que se dividen en:

a).- Impuestos.- Los cuales ya definimos y dimos sus características con anterioridad.

b).- Aportaciones de seguridad social.- De acuerdo a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. párrafo II. son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

c).- Contribuciones de mejoras.- las contribuciones de mejoras, nos dice el Código Fiscal de la Federación. Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

d).- Derechos.- Que con anterioridad se definieron y se dieron sus características.

2.- Productos.- Ya definidos en páginas anteriores.

3.- Aprovechamientos.- Cuya definición la da el Código Fiscal de la Federación y aparece en páginas anteriores. y:

4.- Créditos fiscales.- Nos dice el Código Fiscal de la Federación en su artículo 4o. que créditos fiscales son los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les dé ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

2.5.- Tributo y contribución.

Los vocablos tributo y contribución aunque parezcan sinónimos tienen sus diferencias. la contribución es un concepto generico. se refiere a todo ingresos al Estado que satisface el gasto público. se divide en contribuciones forzadas y voluntarias. las forzadas son las que mediante

disposiciones legales el particular queda obligado a cubrir una vez que su situación encuadre con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal: las voluntarias en cambio son las que se crean de común acuerdo entre el particular y el Estado, ya sea por la realización de un contrato entre ambos o bien por la realización de un acto jurídico propio del particular, como la declaración unilateral de voluntad.

Las contribuciones forzadas toman el nombre de tributos debido a que, el ejercicio del Estado tiene potestad de imperio, es soberano, y con la necesidad de cumplir con sus fines, políticos sociales, a los que Eiuaudi ha llamado ingresos derivados del impuesto, tiene también la facultad de exigir al particular las prestaciones que resulten a cargo del particular, en México, el Código Fiscal de la Federación enmarca muy generalmente a las contribuciones, las clasifica y define.

a).- Conceptos.- Se entiende como tributo, "La carga u obligación continua de contribuir a los gastos públicos por mandato legal". Genéricamente se concibe al tributo como "Una prestación obligatoria comunmente en dinero, exigida por el Estado, en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público"(6).. La

(6).- Quintana Balthiera, Jesús y Rojas Yañez, Jorge Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, Segunda Edición, México 1991.

definición anterior es considerada por el modelo de Código Tributario para América Latina (DEA/BID) que nos da la siguiente definición "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"(7)

Se destaca que según la naturaleza jurídica del tributo lo principal es el poder de imperio que tiene el Estado convirtiéndolo en obligatorio y el hecho de que la prestación es generalmente en dinero no es una característica que distinga al tributo, ya que de acuerdo con las definiciones citadas con anterioridad pueden ser cubierto también en especie.

Se entiende por contribución según el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, mismas que ya se han definido anteriormente, además de las aportaciones de seguridad social y los derechos, por lo que vemos que contribución es en forma genérica el pago en dinero que da el particular al Estado por un servicio o bien un beneficio otorgado.

b).- Diferencias.- La principal diferencia que encontramos entre los vocablos tributo y contribución es que,

(7) Idem.

el tributo es una estructura que abarca a todos los ingresos del Estado, mientras que la contribución forman parte de toda esa estructura jurídica.

Vemos pues que el tributo es un término general que puede abarcar todo el régimen tributario y no se aplica ni específica por qué conceptos, sino que solamente y según las definiciones nos menciona que es una prestación, que es obligatoria y que es en dinero, además de ser exigida por el Estado por un poder coactivo que posee y que nos lleva a una relación de Derecho Público para con los habitantes, sin importar cual sea la causa que le da origen, en cambio las contribuciones como las define el Código Fiscal de la Federación nos da un marco mas exacto sobre su clasificación e incluso enumera los ingresos del Estado que son considerados como accesorios de las contribuciones, lo que sale de la esencia jurídica del impuesto.

Anteriormente cuando estaba vigente la doctrina privatista se entendía como cargas reales a los impuestos dándole una mayor semejanza a los tributos e impuestos, la doctrina contractual por su parte los entendía como un contrato en el que participaban el Estado por un lado y por el otro los particulares, mientras tanto la doctrina publicista, Tendencia sobre la cual nuestro sistema jurídico se adhiere, afirma que los términos tributo y contribución son sinónimos y que la diferencia de estos dos vocablos no tiene trascendencia

jurídica, sino que solamente es de carácter gramatical y el más claro ejemplo lo tenemos en lo establecido por el artículo 31 fracción IV Constitucional al establecer que todos los mexicanos tenemos la obligación de "Contribuir" dándole a este vocablo el sentido más amplio que en derecho le corresponde.

CAPITULO
III

III.- ELEMENTOS DEL FISCO

3.1.- Formas generales.-

Como lo hemos expresado anteriormente, el fisco es una institución jurídica ya que es el órgano que forma parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual legalmente investida de potestad jurídica para recaudar contribuciones por encontrarse dentro de las Secretarías establecidas en el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que dice: "Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias... Secretaría de Hacienda y Crédito Público...". de acuerdo con el artículo 31 de la Ley en cuestión, como veremos más adelante faculta a dicha Secretaría para la cuestación de impuestos.

Como lo menciona la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal la principal estructura cualquier Secretaría, incluyendo la de Hacienda y Crédito Público es: Un Secretario, Subsecretario, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección o mesa y por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales.

La organización y funcionamiento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le proporciona diversos privilegios y características como son:

A).- El fisco como autoridad.- El fisco funge como autoridad administrativa en virtud de que ejerce las atribuciones que el jefe del ejecutivo le señala de acuerdo con la fracción I del artículo 89 Constitucional, es decir, de ejecutar leyes tributarias, más no puede realizar actos que no le son encomendados por este precepto constitucional, así, cuando el fisco actúa como recaudador y sancionador, obra como autoridad, más cuando existe una inconformidad del causante en relación con el actuar del fisco, éste queda sujeto a una igualdad procesal que se da ante los tribunales. Pero veamos cuales son consideradas autoridades fiscales. El Reglamento del Código Fiscal de la Federación Vigente define a las autoridades:

Artículo 2o.- (RCFF) Para los efectos de este reglamento se entiende por:

I.- Autoridades administradoras, las autoridades fiscales de la secretaría, de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para conceder la autorización de que se trate.

II.- Autoridad recaudadora, las oficinas de aduanas y federales de hacienda y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Ampliando la nota anterior, podemos mencionar que las autoridades fiscales son las siguientes:

- I.- El tesorero general del Estado;
- II.- Los recaudadores de rentas y colectores;
- III.- El director de catastro;
- IV.- Los organismos fiscales descentralizados, y
- V.- Los demás que señalen las leyes.

Privilegios del fisco.- Las autoridades anteriormente señaladas tienen la atribución de ejecutar las leyes debido a que son de interés público, cuya finalidad es que el Estado tenga fondos disponibles para los gastos públicos. entonces, necesariamente debe tener el fisco privilegios que le permitan desarrollar su labor con mayor rapidez y eficacia tal y como lo el señala la siguiente ejecutoria de la Corte publicada en el semanario judicial de la federación:

"FISCO, PREFERENCIA DEL" - Las prestaciones en dinero que el Estado exige en forma unilateral a los ciudadanos, para cubrir sus necesidades económicas, constituyen los tributos públicos y el derecho a exigirlos es

por virtud de esa necesidad indispensable para la vida económica del Estado, preferente a la de los particulares, quienes no pueden oponer, frente a las pretensiones del derecho público de la colectividad, interés de naturaleza privada y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo Estado y de buscar los medios para que no se eluda el cumplimiento de la obligación Constitucional de tributar".

La Ejecutoriedad, es un privilegio que tiene el fisco y consiste en que las determinaciones que tenga son de aplicación inmediata, es decir, que el fisco puede determinar y exigir el pago de una prestación a favor del Estado, más no significa que puede actuar arbitrariamente, sino que ese privilegio es en la medida que la ley se lo permita, como podemos recordar, una de las características del tributo es precisamente que debe estar plasmado en una ley, pero si el deudor tributario se opone al pago de ese crédito fiscal, puede inconformarse sin que ese pago tenga el carácter de definitivo, sino hasta que se resuelva la controversia.

Otro privilegio de los cuales goza el fisco es que, todas las resoluciones de las autoridades fiscales se presumen legalmente emitidas, a este privilegio se le conoce como "Presunción de legalidad" y en efecto se presume la legalidad hasta que el particular demuestre la invalidez de dicha resolución, todo esto avalado por el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos "Los

actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado las niega lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho".

Este privilegio se complementa con el que le permite al fisco retener mercancías que se encuentren gravadas en las aduanas.

Otro privilegio del fisco es que, tiene la preferencia de pago de los créditos que resulten a su favor.

Existen los llamados "Organismos fiscales autónomos" cuyo estudio haremos más adelante.

3.2.- El Fisco como detentador de la Hacienda Pública.

Al hablar de "detentador" nos avocamos al sentido literal de la palabra. en efecto, gramaticalmente hablando detentar quiere decir, detener algo que no nos pertenece, tal cual es la función del fisco federal, detiene los pagos de las contribuciones a favor del Estado es decir la Hacienda Pública y no le pertenecen a él sino al Estado.

De acuerdo con la jurisprudencia que da la Suprema Corte de Justicia de la Nación (la cual se encuentra descrita

en el capítulo II de este trabajo), le corresponde al fisco federal la tarea de recaudar las contribuciones, y nos marca la diferencia entre fisco y autoridades hacendarias, así, en se orden de ideas podemos decir que el fisco, debido a los privilegios que goza, así como de sus atribuciones, es el detentador de la Hacienda Pública, en un principio porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en conjunto es un órgano que se encarga de recaudar las contribuciones, además de llevar controles fiscales de los contribuyentes, también puede fungir como querellante en un momento determinado, existen también direcciones que desempeñan otras actividades administrativas y otras que implantan medidas de control y de inspección de los contribuyentes, por ende, siendo dicha Secretaría un organismo dedicado no solamente a recaudar contribuciones y el fisco el que exclusivamente tiene esa actividad en la cuestación, se deduce que el detentador de toda la Hacienda Pública es precisamente el fisco federal.

3.3.- Diferencia entre fisco y Hacienda Pública.

Ya hemos hablado de que la palabra fisco proviene del latín "fiscus", que significaba el patrimonio del soberano, en cambio la palabra Hacienda proviene del verbo latino "facera" que significa el patrimonio del Estado, la diferencia fundamental entre ambos vocablos es que fisco es un órgano de la actividad financiera del Estado en cambio la Hacienda Pública es la que se forma con las contribuciones.

impuestos, derechos, etcétera, es decir, se refiere a las sumas monetarias que recauda el Estado y que deben de ser bastantes y suficientes para cubrir los gastos públicos.

3.4.- La Hacienda Pública como órgano encargado de recaudar contribuciones.

Dentro de la organización gubernamental existen diversas Secretarías de Estado que dependen lógicamente del Poder Ejecutivo Federal, con las atribuciones que la ley les señala a cada una de ellas, dentro de cada secretaría debe existir un secretario que deberá despachar los asuntos de su competencia, quien se auxilia de los subsecretarios, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficinas, sección y mesa, cuyas funciones desempeñan de acuerdo con su reglamento interno respectivo, el titular de cada secretaría debe emitir manuales de organización, procedimientos y de servicio al público, así como apoyos administrativos de planeación, informática, estadística, recursos humanos, materiales, contabilidad, fiscalización y archivo.

Es del conocimiento general la existencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el órgano que se encarga de recaudar las contribuciones de los particulares, la cual tiene sus atribuciones de acuerdo con la Ley de Administración Pública Federal en su artículo 31, en atención

a lo establecido por el artículo en mención la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene el despacho de los siguientes asuntos:

"A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I.- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con anticipación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente.

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

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

IV.- Derogado (D. O. 10 de enero de 1994)

V.- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

VI.- Derogada (D.O. 23 de diciembre de 1993) (Artículo decimoctavo transitorio de la ley del Banco de México):

VII.- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito. (N. del E. : Excepto en lo relativo al Banco de México, según dispone el artículo Decimoctavo transitorio de la Ley del Banco de México publicada en el D. O. del 23 de diciembre de 1993)

VIII.- Ejercer las atribuciones que lo señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito:

IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos que no competa a otra Secretaría:

X.- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda:

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

XII.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación:

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

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

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

XVI.- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal:

XVII.- Llevar a cabo las tramitaciones, y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal;

XVIII.- Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;

XIX.- Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica; establecer las normas y procedimientos para la organización, funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales estadísticos y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

XX.- Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;

XXI.- Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal;

XXII.- Derogada (D.O. 28 de diciembre de 1994)

XXIII.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

XXIV.- Ejercer el control presupuestal de los servicios personales así como, en forma conjunta con la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, aprobar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal, y

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

De la anterior transcripción vemos que le corresponde en teoría a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la recaudación de Tributos, pero en base a la Organización interna que se dio anteriormente de dicha Secretaría, se le denomina "Organos de Ejecución" (obviamente de la Ley de Ingresos Vigente), a los que, perteneciendo directamente a la Secretaría de Hacienda, se encargan materialmente de recaudar los tributos y entre ellos tenemos a:

1.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público como
Órgano General.

2.- La Subsecretaría de Ingresos que tiene a su
cargo la Dirección General de Recaudación, de Informática
de Ingresos. Coordinador del centro de Procesamiento.
regional y metropolitano, el cual realiza funciones
Administrativas Fiscales que realizan desde luego
funciones relacionadas con la ejecución de la Ley de
Ingresos.

3.- La Tesorería de la Federación, que se encuentra
en completa relación con la Secretaría de Hacienda y
Crédito Público y realiza funciones que van desde fijar la
cantidad líquida, el importe de los créditos fiscales,
pasando por la custodia y vigilancia del Erario, depositar
en el Banco de México los fondos recaudados, Autorizar
ventas en subasta de bienes embargados, aplicar al Erario,
hasta conceder prorrogas para el pago de impuestos y se
auxilia de la subtesorería de Ingresos y por las
Delegaciones Regionales.

Una vez que han sido recaudados los impuestos se
concentran en la Tesorería de la Federación de acuerdo con lo
que establezcan las leyes vigentes y su reglamento, con su
debido registro tanto en la Tesorería como en la Cuenta de la
Hacienda Pública Federal que realiza la Dirección General de

Egresos. los cuales son custodiados por la Tesorería de la Federación.

3.5.- Fundamento Jurídico de las Contribuciones.

El fundamento inmediato de las contribuciones lo encontramos en una ley. en efecto una persona está obligada a pagar un determinado impuesto debido a que la ley le impone esa obligación. pero porque el Estado tiene la facultad de emitir estas leyes estableciendo impuestos. la respuesta la encontramos en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos. que en su artículo 31 Fracción IV nos dice: "Son obligaciones de los mexicanos... IV.- Contribuir para los gastos publicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan. de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" lógicamente incluyen al Distrito Federal. relacionado con este precepto Constitucional. el artículo 73 Fracción VII Constitucional faculta al Congreso de la Unión "VII Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" es decir. para que se realice el acto legislativo que se llama "La Ley de Ingreso de la Federación" en donde se establecen los conceptos por los cuales va el Estado a percibir ingresos para sufragar los gastos publicos en el lapso de un año. dicho presupuesto de ingresos debe de ser discutido primero en la Cámara de Diputados y posteriormente en

la de Senadores. todo esto viene a colisión porque se forma una trilogía jurídica para fundamentar las contribuciones. si nos damos cuenta. el fundamento general de las contribuciones lo da el artículo 31 Fracción IV Constitucional. pero dicho precepto no nos menciona cuales son las cosas que van a ser gravadas con un impuesto. sino que la misma Constitución faculta al Congreso de la Unión para que imponga las contribuciones necesarias para que se cubra el presupuesto. vemos pues que se tomaría al presupuesto de Egresos como el Reglamento del artículo 31 Fracción. IV Constitucional. dado que nos da en términos reales los ingresos que debe tener la Federación para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones. decimos que existe trilogía estructural. porque en una primera etapa. las contribuciones son obligaciones de carácter constitucional. mas tarde la obligación se transforma en una ley de Ingresos dependiendo de las necesidades del Estado a través del Poder Legislativo y por último existe también legalmente investido de potestad jurídica un órgano que se encarga de cumplimentar la disposición legal como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y si faltase alguno de ellos no se podría cumplimentar la obligación principal del Estado como lo es cobrar a los causantes sus impuestos respectivos.

No debemos olvidar que "Es cierto que las atribuciones del Estado se traducirán principalmente en

servicios publicos"(8): sin embargo, el Estado realiza tareas que carecen de ese caracter. La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha dicho:

"La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas economicas, los individuos sobre los que tiene potestad: la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin que se refiere".

Tomo XXXIV Pag. 1360. Prontuario, Tomo VIII pag. 84.

Podemos concluir diciendo que, La fundamentación de los impuestos la encontramos en las necesidades que el Estado tiene para cumplir con las finalidades sociales ya que el Congreso de la Unión al emitir la Ley de Ingresos, se basa en lo que el propio Estado tiene planeado realizar y por ende la suma monetaria que necesita para poder cumplir con los fines que persigue.

Podemos avocarnos a la idea de Eheberg, cuando nos menciona que el último fundamento de los impuestos es, que no necesita fundamento jurídico alguno, pues en realidad el fundamento único de la obligación tributaria son las tareas

(8) Flores Zavala Ernesto, Elementos de finanzas publicas, Ed. porrua, Mex. 1979, pag. 134.

que el Estado debe realizar debido a la imposición que le hace la colectividad y por supuesto la necesidad de contar con medios económicos para su realización, siendo entonces la fundamentación no la necesidad de dinero, sino que existen atribuciones que se deben realizar por parte del Estado y lógicamente esas tareas explican la necesidad de dinero.

Dependiendo de como desarrolle el Estado su actividad financiera es como puede o no justificar y por ende fundamentar el cobro de impuestos, pues como vimos anteriormente la actividad financiera del Estado tiene consecuencias de orden sociológico y político en cuanto a que el pensamiento político colectivo tiene un papel muy importante, al respecto, si al establecer un impuesto se hace para que cubra los gastos colectivos, además de equipararlo a las atribuciones que tiene el Estado, estar justificado y fundamentado.

3.6.- Sujetos de la relación jurídico tributaria.

Dentro de cualquier relación jurídica siempre encontraremos la intervención de sujetos, en la relación tributaria existen dos sujetos. Ya hemos mencionado anteriormente la existencia del fisco como encargado de la recaudación de tributos, la "teoría de la relación jurídico tributaria" nos delimita el sistema legal tributario, pues por un lado existe el organismo en mención como encargado de

recaudar las contribuciones, con sus respectivos privilegios y obligaciones, y por otro lado existe el sujeto que paga el impuesto, también con sus respectivos derechos y obligaciones.

Tenemos en primer lugar al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, dentro del derecho financiero solamente existe un sujeto activo, investido de potestad jurídica y soberanía financiera plena, solamente el Estado tiene todas estas atribuciones quien con su poder de imperio se dirige hacia el logro de sus finalidades políticas, nacionales, colectivas e individuales. La Federación, las Entidades Locales incluyendo el Distrito Federal y los Municipios son sujeto activo porque tienen derecho a exigir de los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, más no todos ellos tienen la misma amplitud en cuanto al cobro de impuestos, la Federación y las Entidades locales incluyendo el Distrito Federal, salvo algunas limitaciones Constitucionales, pueden establecer los impuestos que a su consideración sean necesarios para cubrir sus presupuestos, los Municipios en cambio no pueden fijar por sí los impuestos municipales, recordemos que existe un Congreso de la Unión que legisla en materia tributaria para toda la Federación y el Distrito Federal y existen además Legislaturas de los Estados que legislan para las Entidades Federativas que son los que fijan los impuestos que pueden cobrar los Municipios, por lo que se deduce que la Federación y las

Entidades Locales tienen potestad tributaria plena y los Municipios la tienen subordinada.

El artículo 115 De la Constitución en su fracción IV dice: "Los Municipios podrán administrar libremente su Hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y en todo caso:

a).- Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b).- Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c).- Los ingresos derivados de la prestación de servicios publicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los inciso a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Solo los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas publicas. Los presupuestos de egreso serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al respecto ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial: "Los impuestos Municipales decretados por los Ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes y hacerlos efectivos importa una violación constitucional.

Anteriormente existían otros Entes que gozaban de soberanía financiera, como por ejemplo la Iglesia o algunas comunidades religiosas, sin tener ninguna concesión estatal, y

podrían hacer cobros en el momento que lo consideraran oportuno, lo que ya está en desuso.

Existen además de la Federación, los Estados y Municipios, otro tipo de organismos que se encargan de recaudar contribuciones, llamados organismos fiscales autónomos Y que tienen potestad financiera subordinada, esto porque por delegación estatal otorgada por vía legislativa pueden establecer y cobrar impuestos, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución en la medida que fije el Estado y en algunos casos por sí mismos o a través de la oficinas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Conforme a esta temática cuando un crédito adquiere el carácter de tributo en virtud de que se deriva de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social etcétera, es el sujeto activo (el Estado) el que tiene potestad fiscal, mas cuando el que cobra determinados impuestos como son cuotas de caminos, aeropuertos, de seguro social (Instituto del Seguro Social para los Trabajadores del Estado, Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores) el sujeto activo adquiere otra personalidad distinta a la del Estado, al respecto el Instituto Mexicano del Seguro Social, adquiere un punto de apoyo al tema, ya que éste tiene una facultad fiscal plena ya que, además de determinar sus ingresos, tiene la facultad de

ejercer coacción para lograrlo, así como de ejecutar sus propias resoluciones.

El sujeto activo sea el Estado o un organismo autónomo tiene diversos tipos de obligaciones, las principales y las secundarias:

La obligación principal que tiene el sujeto activo es la de recaudar el impuesto, en efecto, si se dejase de cumplir con esta obligación se estaría actuando anticonstitucionalmente ya que sería una disminución a los ingresos del Estado.

Las obligaciones secundarias se dividen en dos grupos, las de hacer y las de no hacer, las de hacer son: determinar el nacimiento del crédito fiscal, practicar visitas de inspección, proporcionar el código de barras a los causantes para una mejor identificación. Las de no hacer son por ejemplo, no cobrar dos veces el mismo impuesto, no realizar trámites tendientes al pago de un impuesto cuando no se compruebe la existencia del mismo, no expedir licencias al particular cuando éste no cumpla con los requisitos esenciales para adquirirla, etcétera.

En segundo lugar de la relación jurídico tributaria se encuentra el sujeto pasivo, quien es la persona física o moral que jurídicamente tiene la obligación de pagar el

impuesto, más como veremos adelante, no siempre es el sujeto pasivo aquél que en vista de las circunstancias que generan el crédito fiscal, debe de reducir su patrimonio por consecuencia de las cargas contributivas.

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria suele también tener dos tipos de obligaciones, una de carácter principal y otras secundarias:

Las obligaciones de carácter principal se traducen exclusivamente en pagar el impuesto.

Las secundarias son de tres clases, las de hacer, de no hacer y de tolerar, las de hacer, por ejemplo son: dar aviso cuando inicie sus operaciones, realizar declaraciones, llevar libros de control, facilitar al fisco el control de sus contribuciones, etcétera: las de no hacer son por ejemplo no alterar la información al fisco en perjuicio de éste, no realizar una determinada actividad si no cuenta con los permisos correspondientes, no comercializar con productos que se encuentren fuera de la ley, no cambiar de objeto social sin autorización expresa, no interrumpir las labores fiscales, tales como la inspección, no alterar sellos o envolturas, las obligaciones de tolerar son permitir el acceso a sus locales o bodegas para una inspección.

En algunas ocasiones y bajo ciertas circunstancias, el sujeto pasivo no tiene que cumplir los tres tipos de obligaciones, es decir, hay veces que cumple con la obligación principal, pero no con las secundarias, legalmente los terceros no deben tener la obligación principal como mas adelante lo comentaremos.

Existen además diversos criterios de atribución para tener a un sujeto con el carácter de sujeto pasivo independientemente de que sea una persona física o moral, en un principio debe de tomarse en cuenta la capacidad jurídica, podemos pensar inmediatamente en la capacidad legal, es decir la de goce y la de ejercicio, la de goce consistente en ser titular de derechos, la de ejercicio en ser apto para obligarse por si mismo, mas según las disposiciones legales tributarias no importa dicha capacidad para tener la obligación de cumplir con el fisco, esto porque siendo los impuestos no derivados de la voluntad de los individuos, sino una consecuencia de la imposición de la ley, la unica capacidad que reconoce el fisco es la económica, esto es, que cuando un sujeto adquiere la obligación de contribuir con los gastos públicos, no importa si es apto para adquirir por sí obligaciones, lo unico que le interesa al fisco es cumplir con su obligación fiscal como lo es el cobro de los impuestos.

No debemos confundir las obligaciones tributarias con la administrativas, ya vimos que para cumplir con las

tributarias solamente es necesario que el sujeto encuadre en lo que la ley señala como hecho que genera un crédito fiscal. más para el desarrollo de los procedimientos administrativos se requiere la capacidad de ejercicio y si el sujeto pasivo no tiene dicha capacidad, existe la figura jurídica llamada representación, recordemos que la representación permite que una persona llamada representante actúe en nombre y cuenta de otro llamado representado, sin alterar la esfera jurídica económica del representante, por otro lado, debemos diferenciar quien es el titular de la soberanía fiscal y quien es el del crédito fiscal, siendo el primero el Poder Legislativo y el segundo el Poder Ejecutivo por medio de la administración Fiscal, al respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 19 dice:

"En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal, en los términos previstos en el Reglamento de este Código...".

El sexo.- Si estuviéramos hablando de personas morales sería inútil hablar del sexo al cual pertenecen, ya que es una de las atribuciones con las cuales no cuentan; sin embargo, el maestro Ernesto Flores Zavala en su obra "Elementos de finanzas Públicas, nos dice que el sexo de la persona "influye en la relación tributaria"(9), en dos diferentes maneras y como ejemplo nos marca que la ley de impuesto sobre herencias le concede a la cónyuge o concubina un descuento del 10% sobre sus impuestos en relación a la herencia.

La edad.- puede tener también en ciertos aspectos influencia en la relación jurídico tributaria, hemos visto que normalmente no importa la edad para que una persona adquiera la calidad de sujeto pasivo, sin embargo, existen otro tipo de impuestos como los de inmigración que establece la ley de población cuando nos dice que si una extranjero se interna como inmigrado en nuestro territorio bajo la custodia de algún pariente, inmigrante, inmigrado ó mexicano, causan una exención cuando éste sea menor de quince años.

El estado civil.- influye también en la relación tributaria ya que es indispensable saber si una contribuyente es soltero o casado y tomando en cuenta el ejemplo anterior, vemos que se conceden exenciones y/o reducciones al cónyuge

(9) Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas, Ed. porrua, Mex. 1979 pag. 76

que ha heredado. además, dentro de los derechos de inmigración se conceden exenciones cuando una persona se interna al territorio nacional cuando éste sea casado con un mexicano (a).

La nacionalidad.- de acuerdo a la nacionalidad que tenga el sujeto pasivo es el impuesto que se le puede cobrar, por ejemplo, a los extranjeros es lógico que se le cobren derechos de inmigración, sin embargo no debemos confundir con los extranjeros que tengan algún establecimiento dentro del territorio nacional ya que este tipo de sujetos deben de cubrir las contribuciones que se hayan creado por motivo de su aumento de capital.

Personalidad.- Sabemos de antemano que existen dos tipos de personas, las físicas y las morales, existen impuestos que solamente se le cobran a las personas morales, como por ejemplo el aumento de capital o de acciones, existen también impuestos en donde no importa la personalidad, por ejemplo el impuesto predial, o los que se cobran solamente a las personas físicas como el Impuesto Sobre la Renta.

La religión en nuestro sistema jurídico no influye en ningún aspecto en las relaciones tributarias; sin embargo, recientemente se le ha atribuido a las organizaciones religiosas el carácter de sujeto pasivo del impuesto, puesto que anteriormente eran sujeto exentos del pago de impuestos.

Domicilio.- Como un criterio fundamental de atribución del crédito fiscal, el domicilio es considerado como un factor determinante en la relación tributaria, ya que como hemos visto anteriormente, existen créditos fiscales que varían de una entidad a otra y el domicilio nos marca incluso la jurisdicción para realizar los trámites legales como las notificaciones, el concepto de domicilio fiscal, tanto de las personas físicas como de las personas morales nos lo proporciona el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, esto con el fin de llevar a cabo un mejor control del cumplimiento de las obligaciones por parte del sujeto pasivo.

El nombre es otro criterio de atribución de las obligaciones tributarias, éste junto con el domicilio, son preponderantes e indispensables para identificar al sujeto pasivo, por lo que se debe de dar un concepto amplio de estos dos criterios de atribución, como domicilio fiscal tratándose de personas físicas se considera, aquel lugar en donde el sujeto pasivo realiza sus actividades, es decir, el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios o bien el que utilicen como base fija o tengan el principal asiento de sus actividades (Matriz). tratándose de personas morales, siendo estas nacionales, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio o en su defecto el que designe. Por otro lado el nombre influye en cuanto a la identificación plena del sujeto pasivo y mejor control de su situación fiscal, también nos puede servir para identificar si

es una persona física o moral, si es nacional o extranjera; tanto el nombre como el domicilio y en si todos los datos con los que el fisco debe contar para establecer una buena relación tributaria con los contribuyentes, así como de conocer las circunstancias más elementales de los mismos se encuentra en lo que conocemos como Registro Federal de Contribuyentes (RFC) establecido en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación y en donde nos menciona que los particulares que reciban una renta periódica o que deban emitir comprobantes de sus actividades, entre otras cosas deben inscribirse en dicho Registro, la inscripción se realiza en la oficina recaudadora que corresponda a nuestro domicilio, de ahí la importancia de establecer el domicilio fiscal.

Existen diversas categorías de sujetos pasivos, las cuales diversos autores se han dado a la tarea de clasificar de la siguiente manera:

a).- Sujeto pasivo principal.- También llamado sujeto pasivo obligado directo, causante, contribuyente. El Doctor Ernesto Flores Zavala la denomina "Responsabilidad directa" (10) y lo conceptualiza como aquella persona física o moral cuya situación coincide con lo que la ley señala como nacimiento de créditos fiscales, ante la ausencia de definición en el Código Fiscal de la Federación tenemos que

(10) Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, Mex. 1979, pag. 95

explicar de una manera precisa lo que es el sujeto pasivo principal. podemos encontrar a este tipo de sujetos relacionándolos con la propiedad. así, aquel sujeto que posee un patrimonio (un vehículo por ejemplo) tiene la obligación de pagar la contribución que se genere con la tenencia de dicho bien. otro caso lo encontramos con los productores de alguna cosa o cuando se realiza un acto gravado (traslado de dominio de un bien inmueble, Impuesto Sobre la Renta, etcétera) podemos encontrar dentro de este tipo de sujetos pasivos diversas hipótesis:

cuando el sujeto pasivo principal es únicamente una persona que se puede precisar con exactitud debido a que se encuentra en una situación jurídica y material que lo identifica plenamente como deudor fiscal, como el Impuesto Sobre la Renta por ejemplo.

Cuando se da la existencia de varios sujetos pasivos obligados directos y en cada uno de ellos recae la responsabilidad de pagar el impuesto. un ejemplo lo encontramos con los herederos cuya masa hereditaria es gravada por un impuesto y siendo aquellos varias personas, cada uno de ellos tiene la obligación de pagar la parte proporcional que le corresponda. otro caso se da en la copropiedad, donde se da la misma situación, en los contratos vemos que suele darse una situación semejante, con la salvedad de que las partes que intervienen en ellos pueden de común acuerdo

estipular quien va a ser el obligado a pagar las contribuciones que dicho acto jurídico ocasione, vemos pues que el sujeto obligado directo es el clásico sujeto pasivo. se trate de persona física, moral, nacional ó extranjera siempre y cuando realice el acto que genere el crédito fiscal.

Existe también la figura jurídica del sujeto pasivo por adeudo ajeno del cual existen a su vez diversas clasificaciones consistentes en que un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria pague el impuesto por el deudor directo sea por su propio patrimonio o como un simple mediador para que se complemente dicha relación, de los cuales tenemos los siguientes:

b).- Sujeto pasivo obligado solidario.- llamado también por deuda ajena, con responsabilidad solidaria, y por el Código Fiscal de la Federación "Responsables solidarios de los contribuyentes". la solidaridad consiste en imponer el pago de una prestación fiscal a un tercero que no haya cumplido con una obligación tributaria.

Al Respecto, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación dice que son responsables solidarios...

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a

cargo de los contribuyentes. hasta por el monto de dichas contribuciones:

II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos:

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

IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma:

V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones:

VI.- Quiénes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado:

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos:

VIII.- Quiénes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria:

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado:

X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma...

XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el Registro o Libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo:

XII.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión:

XIII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio Nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados...

XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Es de hacerse notar, que entre este tipo de obligados encontramos a los jueces, notarios, abogados,

funcionarios, entre otros, ya que, sin que éstos sean deudores directos por haber participado en algún acto jurídico que cause un impuesto y no haberlo pagado, son responsables de su pago, un ejemplo, los jueces junto con los secretarios de acuerdos al emitir un auto en donde se imponga una sanción para el infractor, tiene la obligación de verificar que dicha infracción sea satisfecha ya que de no hacerlo, ellos tendrán que satisfacer ese ingreso a favor del Estado, otro ejemplo lo encontramos en los notarios, quienes al otorgar su fe de algún acto jurídico tienen la obligación de retener el porcentaje que como impuesto se origine, también los funcionarios públicos pueden adquirir el carácter de responsables solidarios, los encargados de registro deben actuar solamente cuando el interesado demuestre haber pagado sus respectivos derechos.

Dentro de este tipo de sujetos pasivos se encuentran diferentes hipótesis pero siempre coinciden en ciertos fundamentos prácticos como lo son:

1.- Que el deudor solidario no tiene obligación de su parte de cubrir el impuesto.

2.- Que el deudor solidario solamente interviene en el acto que genera el crédito fiscal como un mediador o prestador de servicios.

3.- "Que la regla general es que esta responsabilidad la establece la ley para los tercero, a quienes impuso ciertas obligaciones secundarias que no cumplieron" (11)

4.- Que la figura de responsabilidad solidaria se inspiró en garantizar al fisco los ingresos propuestos.

5.- Que los que pueden adquirir ese carácter son "Los representantes que administren o vigilen bienes u operaciones del sujeto pasivo principal" (12)

6.- Que para que se de esa responsabilidad solidaria es necesario que se encuentre expresamente en una ley. (Código Fiscal de la Federación artículo 26)

Dentro de nuestra legislación fiscal se considera que el deudor solidario debe cubrir no solamente la obligación principal, sino también las accesorias a excepción de las multas. Podemos decir que existe una verdadera relación entre el responsable y el deudor principal, sin embargo existe un divorcio de ideas entre los diferentes autores en cuanto a la relación que existe entre el responsable solidario y el deudor

(11) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas. Ed. Porrúa Mex. 1979 pag 102.

(12) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa Mex. 1985. pag. 510.

principal, así para el Doctor Ernesto Flores Zavala en sus Finanzas Públicas Mexicanas menciona que no habrá derecho de repetición si el solidario paga, en cambio el Licenciado Sergio Francisco De la Garza opina que si es factible el reclamo de pago al deudor principal en vía de regreso opinión a la que nos adherimos ya que existen diversas figuras jurídicas tendientes a la rectificación de las omisiones legales que existen al respecto (En la copropiedad si un copropietario cumple con todas las obligaciones puede por vía judicial exigir a los demás copropietarios la restitución de la parte alícuota que les corresponde) más no en todos los casos se da la hipótesis del derecho de regreso como lo menciona el Código Fiscal de la Federación, que en los casos de omisiones de representantes pueden éstos convertirse en deudores por multas o sanciones que se le impongan debido a tales omisiones.

c).- Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva.-

Esta categoría de sujeto pasivo podemos decir que es elitista debido a que se basa principalmente en la posesión o propiedad de una cosa que da lugar al nacimiento o existencia de un crédito fiscal es decir, aquella persona que no posee ningún bien ni tenga la capacidad económica para hacerlo no tiene ninguna importancia para el fisco, en cambio aquella persona que adquiera un determinado bien o que lo posea, adquiere ese carácter de sujeto pasivo y por ende la atención del fisco, más esa responsabilidad objetiva puede terminar al momento en

que el propietario o poseedor abandona la cosa o se deshace de ella lo que a diferencia de la responsabilidad solidaria no pasa sino que la obligación se extingue hasta el momento en que sea satisfecha.

d).- Sujeto pasivo con responsabilidad sustituta.- llamado también responsable por sustitución. se da cuando una persona se obliga a pagar un impuesto en nombre y cuenta de otra sin que esto quiera decir que lo va a hacer con su patrimonio. es de confundirse este tipo de sujeto con el responsable solidario, mas tiene su diferencia tecnica y material. el solidario responde ante el fisco cuando no cumple con sus obligaciones secundarias con su patrimonio. el sustituto en cambio es un simple agente retenedor del impuesto. así. el patron tiene que retener al trabajador la parte proporcional que su salario haya sido gravado con un impuesto e informarle al fisco (recaudador) de dicha retencion y nunca toma el lugar de sujeto pasivo obligado directo ya que efectivamente el fisco obliga solamente al sustituto al pago del impuesto. pero en realidad la relación jurídico tributaria la tiene con el deudor principal (sea empleado, prestador de servicios etcétera) ya que es éste el que disminuye su patrimonio en favor del fisco. Se ha dado este tipo de sujeto pasivo con el fin de simplificar al fisco su tarea recaudadora de impuesto. vemos pues que esta responsabilidad tributaria es tripartita. por un lado tenemos al sujeto que verdaderamente paga el impuesto. ya que se le descuenta de su

percepción de activo la parte alicuota que le corresponda y solamente tiene la obligación principal que es la de pagar el impuesto. por otro lado tenemos al retenedor que puede obrar como simple mediador en la relación jurídica tributaria y cuyas obligaciones son de carácter secundario que se convierten en meros tramites formales como lo es retener el impuesto. informarle al sujeto activo. presentándole declaraciones y por ultimo al recaudador cuya obligación principal como ya lo hemos expresado es la de cobrar los impuestos que resulten a su favor.

Encontramos dos hipótesis en las cuales se da la una sustitución del deudor principal la primera de ellas es cuando el patrón retiene del asalariado un porcentaje de su ingreso por concepto de impuesto y si se diera el caso que no lo hiciera. el fisco tiene la posibilidad de pedir el cumplimiento de esa obligación a cualquiera de ellos convirtiéndolos en obligados solidarios. otro caso se da cuando una persona cubre por otra su obligación tributaria. sin que exista una retención indirecta. sino mas bien una sustitución material ya que cambia el sujeto pagador. mas no el obligado directo siendo la primera una verdadera retención indirecta y la segunda una sustitución del deudor principal por otra persona.

f).- Existe también el sujeto pagador. quien es en realidad el que paga el impuesto. en las practicas

comerciales es muy común que el enajenante aumente al precio de sus productos el impuesto. el sujeto pagador es el clásico Juan Pueblo. personas que al adquirir algún producto tienen que cubrir además del precio de tal producto. el impuesto correspondiente (Impuesto al Valor Agregado). en teoría quien recibe una ganancia es quien debe de cubrir el impuesto. ya que está incrementando sus rentas. mas en la práctica como ya lo hemos visto sucede lo contrario.

Mientras tanto el Estado puede por definición ser sujeto pasivo de la relación tributaria puesto. que de acuerdo a nuestra legislación. el Estado posee dos personalidades. una de derecho publico y otra de derecho privado. de derecho publico cuando ejerce la soberanía que constitucionalmente le es atribuida. emitiendo resoluciones unilateralmente. imponiendo su voluntad. cuidando de la seguridad social y en general cuando realiza actos que interesan a la colectividad y como de derecho privado cuando los actos que realiza son puramente civiles. es decir cuando ya existe un acuerdo de voluntades al cual el Estado tiene que acatarlo.

De acuerdo a lo anterior. el Estado puede ser sujeto pasivo del crédito fiscal cuando actúa en calidad de persona de derecho privado. y cuando la ley aplicable al caso concreto así lo determine expresamente y en otros casos las entidades publicas están exentas del pago de impuestos. como mas adelante lo veremos; sin embargo. a pesar de que los diversos

autores argumentan que el Estado sí debe de pagar impuestos cuando actúa como particular, debido a que se debe de conocer su actividad financiera, y evitar que las empresas estatales obtengan ventaja sobre la particulares por no pagar impuestos etcétera, no estamos de acuerdo con lo anterior, debido a que, si bien es cierto que el Estado en ocasiones actúa como particular y los actos que realiza están conceptuados en ley como generadores de créditos fiscales, también lo es que el Estado materialmente no puede ser sujeto activo y pasivo al mismo tiempo, ya que quedaría en una situación idéntica si paga o no paga el impuesto o dicho de otra manera, sería como si una persona pasara una cantidad de dinero de su bolsa derecha a su bolsa izquierda, es la misma circunstancia y su situación financiera no varía, es por eso que nos encontramos en desacuerdo con la opinión de los tratadistas del derecho tributario.

Existen sin embargo sujetos exentos del pago de impuestos a pesar de que se perfeccione su situación impositiva, debido a que se encuentran dentro de la organización estatal en una situación de privilegio ante el fisco, lo que se conoce como Inmunidad Fiscal, sea por circunstancias de "naturaleza política, económica o social" (13) no tienen la obligación principal, o sea pagar el impuesto y no se quiere decir que no estén sujetos al impuesto

(13) De la Garza Sergio Francisco Derecho Financiero Mexicano Ed. Porrúa, Mex. 1985 pag. 521

porque reuniendose los elementos que hacen posible al fisco exigir la cantidad líquida del impuesto, no lo hace, no debemos confundirla con la no sujeción, que se traduce en la falta de algún elemento que no permite a la persona ser sujeto pasivo de la obligación tributaria. entre estos entes exentos encontramos por ejemplo que el impuesto sobre tenencia de vehículos, exenta a los inmigrantes, rentistas y a los vehículos que se encuentren al servicio del cuerpo diplomático o consular así como los Municipios, los Estados y la Federación; el reglamento sobre sorteos y rifas exenta a la Lotería Nacional, Pronósticos Deportivos y los Partidos Políticos; de acuerdo con La ley de Impuestos sobre Adquisición de inmuebles exenta también a la Federación, Entidades Federativas y Municipios, a los partidos políticos y a los particulares cuando se liquide la sociedad conyugal, así como a las adquisiciones realizadas por Instituciones de beneficencia pública.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto a dicho "Causante es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada en favor del Fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley; es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con lo que la ley señala como fuente del crédito o prestación fiscal. Sujeto

exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia"

las características de la exención según Emilio Margain son las siguientes:

1.- Por ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo. Debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta. Es decir, debe estarse exactamente a los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o mayoría de razón.

2.- La aplicación de la exención es para el futuro. Sería indebido y causa de inseguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de ella.

3.- La exención es temporal y personal. Es temporal porque solo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.

Existe además una clasificación de las exenciones en objetivas y subjetivas, objetivas porque se otorgan tomando en

consideración las características y cualidades del objeto así, los artículos de primera necesidad para que el hombre subsista, las segundas toman en consideración a la persona por ejemplo, los miembros del cuerpo diplomático, consular, tienen exenciones en el pago de algunos impuestos.

Permanentes y transitorias, contradiciendo en parte las características que nos da Emilio Margáin, existen exenciones que subsisten hasta que la ley no sea reformada, además existen las que se emiten por un tiempo determinado o por un ejercicio fiscal.

Absolutas y relativas, las primeras son las que exentan al sujeto pasivo de sus obligaciones principales y secundarias, las relativas en cambio solamente exentan al pasivo de su obligación principal mientras que si tiene que cumplir con las secundarias.

Constitucionales, que se encuentran establecidas en la Constitución como por ejemplo el salario mínimo se encuentra exento de cualquier pago de impuesto.

Económicas, porque se dictan con la finalidad de promover el desarrollo económico del país.

Distributivas, que se decretan con el fin de distribuir en forma equitativa las cargas tributarias.

Con Fines sociales, que se otorgan con la finalidad de promover dentro de la población en ciertos aspectos, actividades deportivas, culturales, de sanidad, de fomento recreativo, tecnológico, etcétera, Tenemos muchos ejemplos de los sujetos exentos, por el contrario, como hemos visto, el Instituto Mexicano del Seguro Social, por ser un organismo autónomo e independiente con la capacidad de emitir sus propias resoluciones, no puede quedar exento del pago de impuestos.

2

CAPITULO IV

u

7

IV.- EL HECHO GENERADOR DEL CREDITO FISCAL.-

Ya hemos visto las clase de impuestos. sus características. quien es el ente investido de potestad jurídica para exigir el pago de ellos y quiénes deben de pagar esos impuestos. más basta solamente con tener especificados estos aspectos puesto que para que se perfeccione la relación tributaria es necesario que exista un hecho o hipótesis que coincida con la "descripción de un hecho en forma hipotética" (14) para que una vez que se materialice esa hipótesis. se produzca en concreto un hecho generador en el tiempo y en el espacio que por ser coincidente con la norma hipotética dé en consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria.

El hecho generador se refiere a una persona determinada. concreta y cada uno de ellos da nacimiento a una obligación distinta e individualizada.

4.1.- Fuente de la relación jurídico tributaria.-

Relacionado con el hecho generador del credito fiscal tenemos a la fuente de la relación jurídico tributaria. entendiendolo como fuente aquello en donde nace algo. como

(14) Quintana Valtierra Jesus y Rojas Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas. 2a. Edición. Mexico. 1974. páq. 100

lo es en este caso los impuestos. la fuente de la relación tributaria es " la actividad económica gravada por el legislador" (15) ya que ahí se precisan los diversos objetos y actividades o hechos imposables, como vemos la fuente de la relación tributaria tiene dos aspectos, el primero en cuanto se grava la propiedad, por ejemplo los impuestos que se deben pagar por la posesión de una cosa (un inmueble por ejemplo), el segundo en cuanto a que grava la actividad como lo es el caso de la actividad industrial, producción, enajenación, distribución o consumos generales, a esta relación entre la hipótesis prevista por el legislador y el hecho que da nacimiento al crédito fiscal, se le conoce como "causación del Tributo" tal situación la marca el Código Fiscal de la Federación en su artículo 60, al mencionar que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (hechos generadores), previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

La fuente del tributo la encontramos en la relación existente entre la vigencia de una ley tributaria y la actualización de esta ley en el mundo material puesto que no puede existir la obligación tributaria sin que se encuentre expresamente en una ley y no puede exigirse el cumplimiento de esa ley si no se ha realizado el hecho que abstractamente predice dicho precepto legal.

(15) Rodríguez Lobato Raul, Derecho Fiscal, Ed. Haria, Colección de textos jurídicos universitarios, Mex. 1983, Pág. 113

4.2.- Objeto de las contribuciones.-

Sin confundir con el objetivo de los tributos que como ya lo mencionamos anteriormente es el de proporcionar al Estado medios necesarios para la realización de sus fines, el objeto de las contribuciones tiene un significado diferente, puesto que la ley tributaria debe señalar expresamente cual es el objeto que se grava, sean estos impuestos, derechos, productos ó aprovechamientos, cada uno de ellos grava una cosa o una actividad que las diferencia, el impuesto Sobre la Renta por ejemplo, grava las percepciones de las personas físicas, (en este caso el objeto del tributo es el salario), el Impuesto al Valor Agregado grava la adquisición de bienes, (en este otro caso el objeto de la contribución es la cosa que se adquiere), como una generalidad podemos mencionar, las rentas obtenidas, la circulación de riqueza y el consumo de bienes ó servicios como objeto de las contribuciones.

4.3.- La obligación Fiscal.-

El hecho generador del crédito fiscal se produce cuando se materializa la hipótesis normativa y se da en consecuencia del asociamiento entre la hipótesis legal y la realización del hecho, lo que trae el nacimiento de la obligación fiscal, que es lo que sucede tratándose de impuestos, dicha obligación fiscal nace desde el momento en que el Estado presta algún servicio al particular (en relación

a los derechos), o en cuanto a que se beneficie a alguna persona por la realización de una obra (en las contribuciones de mejoras). es muy importante precisar en que momento nace la obligación fiscal, ya que permite entre otras cosas:

1.- Determinar en que momento se origina la obligación a efecto de distinguir cuales son las obligaciones que se deben de cumplir, sea la principal o las secundarias.

2.- Precisar de acuerdo con el momento en que nace la obligación fiscal, el monto del pago de acuerdo con la ley aplicable en el tiempo, en base de una evaluación de la renta obtenida y reconocimiento de los bienes o actividades gravadas.

3.- Conocer el lugar en donde nace la obligación fiscal y así determinar el domicilio fiscal del contribuyente.

4.- Conocer la época de pago y en que momento puede el fisco exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación fiscal, así como reconocer cuando una obligación por el simple paso del tiempo ha prescrito.

5.- Distinguir entre el cumplimiento de la obligación y el cumplimiento de las sanciones a que por incumplimiento se hubiese hecho acreedor el sujeto pasivo.

No debemos confundir la relación tributaria con la obligación de pago. la primera nace desde el momento en que el sujeto pasivo realiza la situación hipotética que marcan los preceptos legales tributarios es decir que en virtud de haberse "Consumado el hecho generador en todos sus aspectos" (16) a lo que se le llama obligación fiscal formal ya que puede consistir en un hacer, no hacer o tolerar y la obligación de pago se determina de acuerdo con los alcances de esa actividad. a lo que se le conoce como obligación sustantiva por ser una obligación de dar

Como en toda relación jurídica. existen en la obligación fiscal elementos que la integran. el objeto. los sujetos y la tasa. que está muy relacionada con la base. Al referirnos al objeto hablamos de lo material. de la cosa. de la prestación de un servicio: Los sujetos representan por un lado al fisco y por el otro al causante o contribuyente. mientras que la tasa y la base representan. la primera el porcentaje a cobrar con motivo de impuestos como es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del 15%. y por ultimo la base se da considerando al producto y puede ser muy diversa. tomando en cuenta el tiempo. el peso. la longitud entre otros como lo son: litros. unidades de producción. etcétera.

(16) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano Ed. Porrúa. Mex. 1979 Pág.. 550

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain Manatou, citado por el autor Rodríguez Lobato en su obra Derecho Fiscal, en los siguientes términos: 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 excepcionalmente en especie"

Como podemos observar, la obligación fiscal se enfoca principalmente a la obligación fiscal principal y no a las accesorias, se supone que es porque la obligación principal del sujeto activo es la del cobro, independientemente de las obligaciones moramente formales.

La obligación fiscal tiene diversas características, concretamente son las siguientes:

a).- La obligación fiscal se regula conforme a derecho público, por ser únicamente el Estado el que tiene la calidad de acreedor.

b).- Tiene su principal fuente en la ley y solamente surge cuando el sujeto pasivo realiza actos o hechos jurídicos, se caracteriza además por ser una obligación de dar.

c).- Representa los medios necesarios para que Estado tenga la cantidad necesaria para sufragar los gastos públicos.

Queremos precisar lo que es la obligación fiscal debido a que muy frecuentemente se confunde con el término "relación fiscal" ó "relación tributaria". lo que es completamente independiente, ya que, una relación fiscal se puede dar sin necesidad de que exista una obligación tributaria, la primera consiste en meros trámites de carácter formal tendientes a que se origine la obligación sustantiva, como lo es el pago del impuesto, mas esto presupone pero no obliga, la segunda en cambio se identifica por ser de carácter pecuniario, por tener establecido el monto del impuesto y la posibilidad que el fisco persiga por métodos coactivos el cumplimiento de dicha obligación.

4.4.- El Hecho Imponible.-

Los tratadistas de derecho tributario manejan al hecho imponible como punto de partida de la relación tributaria debido a que según su definición el hecho imponible "Es un hecho jurídico tipificado previamente en una ley fiscal, en cuanto a sintoma ó indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas subjetivas, de contenido no

reciproco. avocadas a desembocar una prestación de dar" (17) en este orden de ideas, vemos que el hecho imponible presupone solo supuestos ideales por lo que debemos distinguir entre hecho generador y hecho imponible, el hecho generador es aquel que se adecua a una hipótesis prevista por el legislador y genera un credito tributario, es decir, es un hecho real, material, en cambio el hecho imponible es solamente una expresión convencional que nos indica la descripción ideal de un hecho en forma genérica, es la proposición que hace el legislador para allegar al Estado fondos monetarios.

Otra diferencia fundamental entre hecho generador y hecho imponible es que el hecho generador comprende no solamente la realización de la hipótesis tributaria, sino también lleva implícita la cantidad y en algunas ocasiones la forma y época de pago y en él se identifica a él o los sujetos pasivos del impuesto mientras que el hecho imponible se refiere únicamente al presupuesto del impuesto y no mezcla el monto o tasa, ni mucho menos determina en forma directa quien es el sujeto pasivo del impuesto.

El hecho imponible, aun cuando de lo anteriormente expuesto se deduce que es un todo, que abarca una generalidad, tiene diversos aspectos, entre ellos está el legal, el personal, el material, el temporal y el espacial.

(17) Pérez de Ayala Jose Luis, Derecho Tributario, 2a. edición, Tomo I, Ed. de Derecho Financiero, España 1978, pag. 214

El aspecto legal se refiere a que necesariamente el impuesto debe de estar establecido en una ley, en nuestro caso lo está en forma general establecido en el artículo 31 Fracción IV de nuestra Constitución Política, además de que debe de estar enunciada en una ley en materia de impuestos, debido a que pueden existir hechos que no estén consagrados en materia impositiva como ley, entonces estaremos en presencia de un hecho común, sin interés para la vida del derecho tributario.

El aspecto personal se refiere a la identificación de las partes que intervienen en la relación tributaria, como se ha expresado anteriormente, existe un solo sujeto activo, El Estado, quien es el que crea el hecho imponible, por ser el ente investido de potestad jurídica tributaria, mientras tanto para la identificación del sujeto pasivo es necesario trasladarnos al estudio del mismo, de acuerdo con la categoría que como pasivos, ellos tengan.

Aspecto material, el Legislador al seleccionar los hechos imponibles lo considera como un simple hecho, agrupándolos en general bajo "Una denominación Genérica de presupuesto de hecho" (18) y en razón de la generalidad, es preciso clasificar y distinguir los diversos tipos de tributos de acuerdo con la naturaleza del acto o negocio jurídico.

(18) De La Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, mex. 1979, pág 422

tarea que es realizada de acuerdo con el hecho generador.

El aspecto temporal es importante, tal como lo vimos anteriormente, el nacimiento de la obligación tributaria se da de acuerdo con el tiempo en que se realice el acto jurídico, así, nos encontramos ante el problema de aplicación del hecho imponible, porque siendo éste un supuesto general, debemos estar pendientes del momento en que tenga validez o bien en que momento ese hecho imponible alude su "abstracción" para dar nacimiento a una relación material entre el sujeto activo y el pasivo, tenemos entonces diversos criterios de clasificación en cuanto al aspecto temporal del hecho imponible como lo son:

1.- Los hechos instantáneos que se dan por una sola vez y dan nacimiento a una obligación autónoma la cual por su propia naturaleza no puede repetirse, como ejemplo tenemos el impuesto sobre adquisición de inmuebles el cual se debe pagar por una sola vez y en un mismo acto se da por terminada la obligación tributaria.

2.- Los hechos periódicos, llamados también conjuntivos, poseen la característica de complementarse en un lapso determinado de tiempo a lo que se le conoce como "Periodo impositivo" y que va de acuerdo con el carácter del impuesto, por ejemplo, la tenencia por uso de vehículos es

anual y se repetirá en cada periodo impositivo, en cambio el impuesto predial de bienes inmuebles será bimestral.

3.- El aspecto espacial del hecho imponible determina "los límites espaciales dentro de los cuales haya de surtir sus efectos jurídicos" (19), su importancia radica en que determina "El lugar en el que el hecho imponible se haya producido" (20) para actualizar si el sujeto activo es la Federación, por haberse realizado el acto dentro de territorio mexicano o bien cuando realizándose en el extranjero produzca efectos en territorio Nacional, además de que, como vimos en un principio, existen contribuciones que se establecen en una Entidad Federativa, pero que en otra no son considerados como tales.

El hecho imponible puede ser un acto lícito ó ilícito, debido a que para efectos de la tributación lo único que importa es el aspecto económico y sería injusto que aquél que ha violado la ley este exento de pago alguno cuando aquel que si la cumple tenga que pagar una determinada cantidad por pago de impuestos, existe además una íntima relación entre el objeto del impuesto y el hecho imponible, ya que el hecho imponible, precisa cual es el acto que causa el gravamen y el objeto del tributo identifica cual es la cosa sobre la

(19) Pérez de Ayala José Luis, Derecho Tributario, 2a. Edición, Tomo I, Ed. de Derecho Financiero, España, 1978, pág. 218

(20) De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, Méx. 1979, Pág., 431

cual, con un acto procrea un impuesto, por lo que deducimos que no puede existir uno sin la presencia del otro.

4.5.- Exigibilidad de pago.-

Una vez que se ha dado la causa-efecto en la relación tributaria, se le da al sujeto pasivo un determinado plazo para que de una forma espontánea y voluntaria acuda a las oficinas de hacienda a realizar sus declaraciones y cubrir el monto que como impuesto se haya generado, a esto se le conoce como "época de pago de la obligación fiscal", en caso contrario puede el Estado o mejor dicho el fisco por medio de métodos coactivos exigirle al pasivo el cumplimiento de su obligación principal a-n en contra de la voluntad del deudor, es decir que "la exigibilidad de pago nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago respectivo, sin la intervención de la autoridad. A partir del momento en que transcurrió el plazo, la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida (21)

El artículo 60. del Código Fiscal de la Federación nos indica en que momento deben de hacerse los pagos, y nos dice:

(21) Sanchez Pina Jose de Jesus, Nociones de derecho Fiscal 5a. Edición, Ed. Pac. 1991, pag. 47.

"Plazo para liquidar las contribuciones..."

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas: A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley en los casos de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a mas tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

La exigibilidad de pago, concretamente consiste en que las autoridades fiscales por medio de un "Procedimiento administrativo de ejecución" realicen un embargo precautorio para garantizar el pago de la obligación fiscal y además los recargos que se hayan generado hasta el momento en que se cubra el pago de dicha obligación.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene dos fases, la oficiosa y la contenciosa, además tiene tres clasificaciones:

- a).- Actos de iniciación;
- b).- Actos de desarrollo y
- c).- Actos de conclusión.

El tratadista Sergio Francisco de la Garza menciona que además de estos actos existe un cuarto, a lo que llama actos de coerción, pero creemos que estos se incluyen en los de desarrollo, por lo que mas adelante veremos.

Los actos de iniciación son de requerir el pago que no fue cubierto dentro del plazo establecido en ley, al deudor principal y en su defecto al solidario, dicho acto es indispensable para arrancar el procedimiento administrativo de ejecución, debido a que se encuentra conceptuado en ley, obligando al funcionario fiscal para iniciar el procedimiento, una vez que ha sido notificado el deudor (sea personalmente o por edictos) de la falta de pago, este tiene 6 días para que de una manera voluntaria acuda a realizar el pago de lo reclamado, si no lo hace, la autoridad fiscal puede proseguir con los actos de desarrollo.

Los actos de desarrollo son aquellos en los que se busca conseguir el desarrollo del procedimiento con la

finalidad de conseguir el pago de lo reclamado para formar de hecho el procedimiento, dichos actos comienzan con el embargo precautorio, la adjudicación y el remate, (a lo que el autor antes citado define como actos de coerción), efectivamente son actos de coerción pero encuadran en lo que señalamos como actos de desarrollo, debido a que, es aquí cuando se materializa el procedimiento de ejecución.

Los actos de conclusión son aquellos que persiguen poner fin al procedimiento y se da cuando ya se ha dado el remate, la importancia de este momento se deriva de la naturaleza del impuesto debido a que puede existir concurrencia entre el fisco federal y el local en cuanto a la aplicación del producto del remate, así, cuando el producto del remate sea perseguido únicamente por el fisco federal no existirá problema, más cuando ese producto sea perseguido por el fisco federal y el fisco local, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 148, dice: Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren contra un mismo deudor, el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará, según sea el caso, el procedimiento administrativo

de ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos.

El producto obtenido en los términos de este artículo, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- I.- Los gastos de ejecución:
- II.- Los accesorios de las aportaciones de seguridad social:
- III.- Las aportaciones de seguridad social:
- IV.- Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
- V.- Las demás contribuciones y otros créditos fiscales

C A P I T U L O
V

V.- EVASION ILEGAL AL PAGO.-

Dentro de la relación tributaria hay ciertos fenómenos interesantes, uno de ellos, en la materia que nos ocupa es la evasión del pago de impuestos, anteriormente se analizaron las obligaciones que tiene el contribuyente (sujeto pasivo) de carácter principal y de carácter secundario, las primeras como lo es específicamente el pago del impuesto, se da un fenómeno que se conoce como evasión, y consiste "En eludir el pago del impuesto" (22), lo que es considerado como un delito fiscal, debido a que por una omisión, el sujeto pasivo deja de cumplir con "una obligación tributaria establecida en un ordenamiento jurídico" (23)

Se le llama "evasión" porque en el sentido gramatical de la palabra, evasión quiere decir evitar, salir de una dificultad, en este caso el pago del impuesto, es "ilegal" porque si se trata de evadir el cumplimiento de la obligación principal, se está actuando en contra de las leyes fiscales impositivas en perjuicio del fisco, debido a que, si una persona deja de cubrir el importe de su carga contributiva sea empleando artimañas o simulando actos, el fisco en consecuencia es el primer afectado al interrumpir el

(22) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, Méx., 1979 pag. 290

(23) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Ed. porrúa, Méx. 1985. pag. 875

cumplimiento de su obligación principal (recaudar impuestos). dicha conducta es antijurídica puesto que se encuentra en una situación contraria a los preceptos jurídicos positivos.

Según el criterio de algunos autores existe una evasión de tipo legal y otra de tipo ilegal. la legal que consiste en dejar de cubrir el impuesto por medios legales. siguiendo el criterio del Doctor Ernesto Flores Zavala cuando dice "Un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía; deja de importarla. habrá evasión porque ha dejado de pagar el impuesto" (24) cosa que no estamos de acuerdo ya que en esa circunstancia no es que se evada el impuesto. sino que deja de realizarse el hecho generador del crédito fiscal. es decir. ya no existen consecuencias en el ámbito del derecho tributario y mas bien se extingue el sujeto pasivo. por otro lado nos maneja el autor en cita la evasión ilegal que es cuando se realizan actos que violentan las normas legales simulando actos o bien ocultando ingresos o ganancias. lo que sí representa una verdadera "evasión" porque a pesar de que se dan todos los elementos necesarios para que se produzca la obligación fiscal. no se entera al fisco y se suprime el ingreso que legalmente debería de corresponder a engrosar el erario.

(24) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. Editorial Porrúa. México 1979. pág. 290.

Por lo anterior en nuestro concepto no existe una evasión legal, porque materialmente se da la evasión cuando habiéndose generado el impuesto, éste no se cubre, ni siquiera se encuentra enterado el fisco de la realización de ese acto jurídico, es por eso que cualquier evasión la consideramos ilegal.

Sin embargo y como lo mencionamos anteriormente existe una uniformidad de criterios, al respecto, José de Jesús Sánchez Piña siguiendo la idea de Carlos M. Giuliani Fonrouge dice: La evasión legal asume muy diversos modos, entre ellos;

1.- Evasión legal en el tiempo. Consiste en diferir en el tiempo la realización de una hipótesis tributaria;

2.- Evasión legal en el espacio. En este caso, el sujeto pasivo realiza el hecho generador del crédito fiscal en un lugar en donde la carga tributaria no exista o bien sea menor;

3.- Evasión legal según el sujeto. Es cuando una persona reparte sus ingresos para aliviar la carga contributiva;

4.- Evasión legal según el objeto.- Se da esta situación cuando se prefiere una actividad cuyos gravámenes

sean menores o bien no se encuentren dentro de la clasificación de los que generan ingresos.

5.- Evasión legal por abstención. Se da cuando el contribuyente se desiste de realizar una determinada actividad por el cúmulo de contribuciones que ello le origina.

6.- Evasión por mutación de formas. Se perfecciona cuando se utilizan en conjunto, al menos dos de las formas anteriores agrupándolas en un mismo acto.

5.1.- ¿Que es la defraudación fiscal?.-

La defraudación fiscal es un ilícito fiscal que engloba diferentes actitudes del que lo comete, pueden ser esas actitudes de acción o de omisión como veremos mas adelante, decimos ilícito fiscal en virtud de que vulnera las normas jurídicas que regulan las obligaciones fiscales. Para algunos autores la evasión fiscal "No es una figura jurídica independiente, sino que esta incluida en la defraudación" (25), pero más bien la defraudación está incluida dentro de la evasión fiscal porque es una forma de esta última como también lo es el contrabando, además, el vocablo evasión no tipifica ninguna figura delictiva, en cambio los otros dos vocablos se encuentran debidamente conceptualizado en el derecho fiscal.

(25) Giuliani Fonrounge, derecho financiero, Volumen II, Ed. De Palma, Argentina 1987, pag., 730

La defraudación es una conducta cuyo resultado es la disminución del ingreso a la Hacienda Pública. tiene el carácter de exclusiva del derecho tributario. es casi imposible determinar cuando el infractor, (sujeto pasivo) omitió de una manera intencional o accidental con el cumplimiento de su obligación principal. no debemos confundir la defraudación fiscal con el incumplimiento de las obligaciones fiscales ya que en el incumplimiento el sujeto activo puede por vía de ejecución forzosa hacer cumplir al pasivo mediante un embargo precautorio. en cambio en la defraudación fiscal el sujeto pasivo utiliza artimañas para disminuir o evitar la carga contributiva.

Dadas las circunstancias que envuelven el ilícito en comento y siguiendo el criterio de Giuliani, podemos decir que tiene las siguientes características:

1.- La defraudación fiscal tiene en un principio una existencia meramente doctrinal. sin embargo. en nuestro sistema jurídico está debidamente reconocidos. tanto el ilícito como las sanciones.

2.- El ilícito en comento es puramente de carácter tributario. por tanto se encuentra excluido del derecho penal común. es decir. su estudio y su desarrollo está a cargo de la rama del derecho público tributario.

3.- La defraudación se presenta con las acciones ilícitas utilizadas por el contribuyente para evitar o disminuir el pago del gravamen.

a).- Concepto.-

Para José de Jesús Sánchez Piña la defraudación es "Una acción fraudulenta y contraria a la conducta positiva de un contribuyente por utilizar estrategias y formas no permitidas por la ley, con la intención de no pagar el impuesto que le correspondería de acuerdo a la hipótesis tributaria que se presenta" (26)

El concepto jurídico de la defraudación fiscal lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 que nos dice: Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Jesús Quintana Valtierra siguiendo a Manuel Rivera Silva, realiza un equiparamiento del fraude genérico, tipificado en el Código Penal Federal Vigente argumentando certeramente que son equiparables debido a que el Código Fiscal de la Federación adopta diversos argumentos para

(26) Sánchez Piña José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5a. Edición. Ed. Pac. México 1992. pag. 64

precisar la defraudación fiscal, concretamente porque ambos Códigos mencionan que hay un aprovechamiento de error o uso de engaños y que se obtenga un lucro indebido en perjuicio de una persona. tiene como vemos elementos constitutivos el delito de defraudación fiscal como lo son:

1.- La existencia de dos sujetos, vemos que en la relación tributaria el sujeto activo es el Estado y el pasivo es el contribuyente, en el delito de defraudación fiscal cambian los papeles, pasa el Estado de ser sujeto activo de l relación tributaria a ser sujeto pasivo del ilícito fiscal, el perjudicado, y el sujeto pasivo se convierte en sujeto activo del delito por ser precisamente él quien infringe la norma fiscal objetiva.

2.- Una conducta que como dice la definición del Código Fiscal de la Federación puede tener dos aspectos, el aprovechamiento del error, a lo que se le pudiera también llamar mala fe, puesto que el sujeto activo tiene una falsa apreciación de la realidad y el pasivo simplemente mantiene en el error al fisco federal, o uso de engaños, a lo que se le puede equipar al dolo, esto porque se utilizan artificios y maquinaciones para hacer incurrir en error al fisco, como sería por ejemplo presentar falsas declaraciones que incluyan pocas ganancias e incluso cero, vemos pues que dicha conducta puede ser de acción (maquinaciones) o de omisión (aprovechamiento de error).

3.- Un daño, efectivamente existe un daño, en este caso patrimonial, siendo el afectado la persona moral denominada Estado, en contraste con el lucro indebido que obtiene el sujeto activo del ilícito tributario, así cuando ambos aspectos se conceptualizan en la realidad, estamos ante la presencia de una defraudación fiscal.

Existen otras figuras afines a la defraudación fiscal contempladas en el mismo Código Fiscal de la Federación en el artículo 109 que nos dice:

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

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado:

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

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

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

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

Del texto del artículo anterior podemos deducir que en éste ya se equipara el incumplimiento o mal cumplimiento

de las obligaciones secundarias, dejando un plazo determinado (seis meses) con la condición de que derivada de la omisión de presentar declaraciones se deje de pagar la contribución correspondiente.

Naturalmente que las conductas defraudadoras al fisco traen aparejada una sanción, en este caso el mismo Código Fiscal de la Federación interviene en esta cuestión al establecer en el artículo 108:

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I.- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exeda de \$500,000.00.

II.- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exeda de \$500,000.00 pero no de \$750,000.00.

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

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

a).- Usar documentos falsos;

b) omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen. siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos;

c).- manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan;

d).- Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

Quando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomara en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

b).- Evasión.-

La evasión "se presenta cuando el contribuyente evita el pago del impuesto sin evitar la sujeción del impuesto, es decir no cumple con sus obligaciones impositivas" (27). en consecuencia, la evasión

(27) Raúl González Salas. Los Delitos Fiscales. Ed. Pereznieta. Mexico, 1995, pág 23

como ilícito tributario se transforma en defraudación fiscal o bien en contrabando ya que los dos ilícitos son formas de evasión

En nuestro sistema jurídico fiscal se puede dar la evasión por tres razones. la primera es no pagar el impuesto. la segunda es que el sujeto pasivo de la relación tributaria pretenda que el impuesto "caduque" y la tercera es logra que el derecho del Fisco Federal para ejercer acción en su contra "prescriba" esto quiere decir que el sujeto no se aprovecha del error ni induce al engaño sino que solamente aprovecha las lagunas de la ley. a lo anterior. algunos autores lo llaman "Planeación fiscal".

Diferencian los autores la planeación fiscal y la evasión solamente por razones de tecnicismo. diciendo que la planeación fiscal no viola normas. su creación se desprende en realizar operaciones que disminuyan la carga contributiva (es una actividad lícita) mientras que en la evasión parte de una conducta antijurídica de parte del sujeto activo del ilícito tributario. una conducta anómala en virtud de que este simula operaciones y transacciones que no son reales como forma de evadir el pago de algún impuesto. sin embargo. esta distinción no nos parece correcta porque de ambas formas no se entera al fisco del crédito que existe a su favor.

c).- Elusión.-

Otra figura que le permite al sujeto pasivo del impuesto persuadirse de su obligación jurídico tributaria lo es la "Elusión" cuyo vocablo proviene del latín "eludere" que significa esquivar una dificultad, salir de ella mediante un artificio, huir de un problema, la naturaleza de la elusión consiste en no violar una norma jurídica ni aprovechar el error en que incurre el fisco, sino en ubicarse fuera de la hipótesis del hecho imponible, lograr que el acto jurídico no coincida con la norma hipotética lo cual puede realizarse en dos condiciones distintas, la primera es "trasladar la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo" (28), o bien "absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley " (29).

Para tratar mejor el tema nos podemos apoyar en la teoría jurídica de la elusión que menciona que el sujeto pasivo considera primero a la ley antes de realizar sus operaciones a efecto de que si la consecuencia de la realización de ese acto son cargas contributivas el sujeto elude la actividad.

De lo anterior podemos deducir que la elusión no constituye un ilícito debido a que el comportamiento de

(28) Rodríguez Lobato, Ra-1. Derecho Fiscal, 2a. Edición Ed. Harla, Mex. 1986, pág. 70
(29) Idem

abstención de realizar ciertas actividades gravadas. no ha sido considerado por los legisladores. no está prohibido, por el contrario Constitucionalmente (artículo 5o.) se le otorga a los ciudadanos la libertad de dedicarse al arte, oficio o profesión que les acomode. por lo que concluimos que la elusión es una figura que cae dentro del marco legal. puesto que consiste en la no existencia de la obligación fiscal.

Vale la pena mencionar que de acuerdo a los informes presentados a los medios de comunicación por el actual Subsecretario de Hacienda, Tomás Ruiz, en 1996 tan solo por concepto de evasión tributaria a través del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se estima que fue de 30 a 35 Mil Millones de pesos a pesar que, según su dicho, la recaudación de éste impuesto se incrementó en un 10%; en el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISR) aún no se puede determinar cual fue el monto de la defraudación eso es tan solo para darnos una idea del nivel del "no pago" que existe en la actualidad y del beneficio que obtendría el fisco si todos cumplieramos cabalmente con nuestra obligación tributaria.

d).- Contrabando.-

El contrabando es un delito que se establece en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 102 indicando que:

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

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

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

III.- De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los caso anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulara la declaratoria a que se refiere el artículo 92. Fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$2500.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor.. Tampoco se formulara la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de

importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

El contrabando es un ilícito que lesiona a la organización política y económica del Estado ya que refiere solamente a pasar mercancías de un país a otro, damos a continuación sus elementos de acuerdo con el artículo transcrito anteriormente:

1.- El primer elemento del contrabando es el que se refiere a operaciones de comercio exterior, sean de introducción o extracción de mercancías.

2.- Dicha introducción debe de ser sin previo pago total o parcialmente de los impuestos que se generen con motivo de dicha comercialización.

Existe el contrabando por omisión del pago del impuesto respectivo, pero además existe el contrabando por restricción del Estado a expedir permisos que faculden a una persona a introducir una determinada mercancía, es decir, no otorgan el permiso para internar o sacar una mercancía, sea por política económica, de acuerdo a la escasez o abundancia del producto o bien por cuestiones de procedencia, (por ejemplo mercancía contaminada), incluso por cuestiones morales

(pornografía) aquí tenemos el delito de Contrabando no se da por omisión al pago del impuesto respectivo, sino por carencia del permiso que faculte al importador a internar al país una determinada mercancía. Una cuestión interesante es la de mercancía prohibida, tampoco se integra el delito de contrabando por omisión de pago, debido a que si una mercancía está prohibida, no puede en consecuencia existir un arancel para ella, es decir no existe un impuesto a pagar convirtiéndose el contrabando a tráfico.

De acuerdo con la técnica jurídica que utiliza el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 103, vemos que el contrabando es una figura jurídica de presunción debido a que menciona los casos en que se presume el contrabando al mencionar:

"Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

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

II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos

de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior:

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

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

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

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

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

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

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

El precepto en cita no tiene mayor comentario debido a que conceptualiza exactamente la conducta que puede ser calificada de ilícita, existen además otras conductas que son equiparables al contrabando incluidas en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, pero siempre coincidiendo con el cruce de la línea divisoria o frontera, el Código en comento además precisa las penas en que puede incurrir aquellas personas que se dediquen a tan ilícita actividad, lo que comentaremos mas adelante.

e).- Fraude fiscal.-

Aunque el Código Fiscal de la Federación lo denomina defraudación fiscal, como ha sido analizado con anterioridad. Hemos dado las diversas conductas que a nuestro punto de vista consideramos que en todas ellas existe un fraude al fisco, aquí el problema radica en separar la cuestión genérica de fraude desde el punto de vista del derecho penal ya que éste se da una conducta típica engañosa y defraudatoria con el propósito de lesionar el patrimonio de las personas aquí el sujeto activo del delito obtiene el bien o la cantidad líquida de manos del ofendido, en cambio dentro del derecho fiscal siguiendo el criterio que señala el derecho penal, los engaños se realizan con el propósito de no enterar al fisco lo que le

corresponde, la diferencia fundamental es que dentro de la defraudación fiscal, el ofendido es el Estado por medio del fisco federal.

Los tratadistas del Derecho Fiscal entienden por fraude fiscal el "comportamiento fraudulento (comisivo u omitido) que se realiza para obtener para si o para un tercero un enriquecimiento injusto a expensas de los derechos del Estado respecto de la percepción de tributos" (30)

Vemos que dentro del ilícito tributario en comento existen dos aspectos, el primero que se considera fraude fiscal cuando no se declare oportuna y verazmente cuando se ha causado un impuesto el segundo cuando se declara falsamente para disminuir la carga contributiva, hemos señalado ya con anticipación las diferencias de conducta del sujeto que comete defraudación al fisco.

Ahora solamente nos falta precisar cual es la autoridad que debe determinar si existió un incumplimiento de las obligaciones fiscales, ¿un Ministerio Público o el Juez? La conducta ilícita no escapa del sistema penal mexicano, en consecuencia es el Ministerio Público previa querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien se encarga de integrar y hacer allegar elementos tendientes a la

(30) Salas Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Perezniето Editores. México 1995, pag. 61

comprobación del delito, y obviamente es el Juez penal quien determinara si se ha configurado el tipo legal de defraudación fiscal desde luego en base al derecho fiscal ya que prevalece la ley especial sobre la general, es muy difícil que exista flagrancia en el delito en comento.

5.2.- Causas de la defraudación fiscal.-

Como cualquier ilícito, la defraudación fiscal tiene sus causas debido a que se puede presentar por culpa, dolo, mala fe o incluso como un mero accidente, pero es muy frecuente que se presente con el conocimiento pleno del infractor, algunas de las causas de la existencia de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación son:

a).- Económicas.- En este aspecto es de decirse que el hombre trae aparejado un sentimiento innato de protección a su patrimonio, de impedir que se debilite, además se tiene la idea que el Estado incrementa los impuestos constantemente para "compensar" el creciente aumento de los defraudadores fiscales, es por eso que principalmente los causantes mayores contratan técnicos y especialistas fiscales para que los auxilien a llevar dos contabilidades distintas una para llevar un control real al contribuyente y otra para informar a Hacienda, de donde se puede concluir que la causa económica de la defraudación se traduce principalmente en que el contribuyente pretende "proteger" su patrimonio, además de la

lucha comercial que existe entre las empresas que ponen en desigualdad financiera a la empresa que paga sus impuestos y la que no lo hace.

b).- Sociales.- La principal causa social es que no existe una verdadera conciencia tributaria debido a que las leyes fiscales no obligan en conciencia, sino que solamente se limitan a realizar una presión fiscal en exceso, por lo que la sociedad juzga con indulgencia al criminal económico, además cualquier contribuyente prefiere correr el riesgo de una auditoría debido a la postura que tienen las autoridades fiscales, es decir, la imposibilidad que tienen respecto de controlar a todos y cada uno de los contribuyentes, aunado a lo anterior, cuando una persona desea verdaderamente cumplir con sus obligaciones fiscales, se topa con un sinnúmero de papeleos, de oficinas que le hacen muy difícil cumplir con sus obligaciones fiscales.

c).- Políticas.- Tiene como principal sustento el que no existe una política fiscal eficaz, pues la estructura del sistema tributario carece de claridad, carece de un sistema de inspección de obligaciones fiscales que sea riguroso, además, en la mayoría de los países no se admite la extradición por delitos fiscales, por lo que la estructura tributaria permite al defraudador ciertos "privilegios" que le permiten eludir al fisco, aunado a lo anterior, según estudios realizados, de la aplicación del erario, solamente un 20% de

los recursos del Estado es aplicado a la producción de necesidades colectivas, el resto es distribuido en la organización política, a los entes públicos en base de salarios y prestaciones y tomando en cuenta la enorme cantidad de trabajadores que tiene el Estado (la llamada burocracia) los contribuyentes optan por no aportar sus ingresos al Erario.

Es conveniente agregar las causas legales, en efecto, la defraudación fiscal se ampara en la no aplicación rigurosa de las disposiciones fiscales, aunado a lo anterior la enorme corrupción que se da en nuestro país, pues resulta más económico ofrecer una "compensación" al Inspector fiscal que cumplir enteramente con los pagos de los impuestos.

5.3.- Consecuencias de la defraudación fiscal.-

Existe dentro del ámbito legal, la idea de perseguir aquellas conductas que han salido fuera de la ley con la finalidad de recuperar un valor que se ha perdido o constituir uno nuevo, en este orden de ideas, podemos mencionar que los delitos que enuncia el Código Fiscal de la Federación no pueden ser concebidos como herramientas recaudatorias, sino como un medio de protección a un bien jurídico que permita convencer que se tiene un sistema fiscal que no tolera las infracciones tributarias, por tanto, es merecedor de respeto; en contrario, algunos autores opinan que se dan las

infracciones fiscales con el fin de incurrir en el fracaso del sistema fiscal, debido a que con ello se comprueba que casi todo el mundo defrauda al fisco. tomando esto como un comportamiento normal de los contribuyentes, pero siendo un caso u otro las consecuencias existen y van a ir de acuerdo con la categoría del defraudador con los alcances de su fraude y en base a la conducta realizada por él, tenemos entonces diferentes tipos de consecuencias entre ellas:

a).- Civiles.- Existe dentro de las disposiciones del código Civil para el Distrito Federal (artículos 1910 y 1913) la responsabilidad civil en dos aspectos:

1.- Subjetiva.- Que es la que se presenta cuando una persona actuando ilícitamente causa un daño a otro.

2.- Objetiva.- Que se da cuando una persona, utilizando instrumentos, aparatos o sustancias peligrosas, cause daño a otro aun cuando no haya sido su intención, es decir, no actuando ilícitamente.

Al estar hablando de incumplimiento de la obligación fiscal estamos hablando de un actuar ilícito por parte del infractor, por lo tanto estamos diciendo que la consecuencia será el resarcimiento del daño al fisco, (como en la responsabilidad civil objetiva) además de los recargos correspondientes, (artículo 21 y 72 del Código Fiscal de la

Federación), como vemos, estamos ante la presencia del sujeto que cumplió con sus obligaciones fiscales extemporáneamente.

b).- Penales.- La consecuencia penal se actualiza cuando se ha cometido un delito que la autoridad judicial declara, caracterizándose por ser una consecuencia privativa de libertad.

1.- Privativas de Libertad.- Que se encuentran determinadas por el mismo Código Fiscal de la Federación, sin tener que recurrir al ámbito del derecho Penal, así, el delito de contrabando por ejemplo se sanciona con penas privativas de libertad, que van de acuerdo a la cuantía de lo contrabandeado (artículo 104 del Código Fiscal de la Federación), también la defraudación fiscal es castigada con pena de prisión de acuerdo a lo establecido por el artículo 108 del mismo ordenamiento, por lo que vemos que enteramente la defraudación fiscal es una figura jurídica que trae aparejada una consecuencia predominante de índole penal.

2.- Confiscación.- La confiscación es una figura que permite retener al infractor una parte de su patrimonio. De acuerdo a lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se prohíbe sustraer del patrimonio del contribuyente, bienes, que cubran la cantidad adeudada al fisco federal, en los términos del artículo 22 del ordenamiento invocado que en su segundo párrafo dice:

"No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas.

Sin embargo la confiscación se aplica para ciertos casos previstos por el Capítulo IV del Título Segundo del Código Fiscal de la Federación, y en forma supletoria por el Código Penal para el Distrito Federal, por ejemplo en caso de contrabando, si la mercancía es permitida, no se decomisa, sino que se hace un secuestro para asegurar el pago de los impuestos y las multas respectivas, pero si la mercancía es prohibida se retiene para efectos de donarla a Instituciones de Asistencia Pública, o bien para ser destruida de acuerdo a la naturaleza del producto, por lo que existe el problema de precisar si realmente está prohibida la confiscación de acuerdo al 22 Constitucional, lo que pensamos que no, porque el artículo 27 de la propia norma suprema en su párrafo tercero dice "... La nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público...." además el Código Penal para el Distrito Federal, establece en su artículo 40 cuando pueden ser confiscados los bienes que han sido utilizados para cometer un ilícito: como vemos no puede haber prohibición de confiscar bienes por las razones anteriormente expuestas.

c).- Administrativas.- A diferencia de las sanciones penales, que son impuestas por los Organos de Procuración de justicia, las consecuencias administrativas son determinadas e impuestas por los Organos de Administración con seguimiento al Procedimiento Administrativo, y se define a las consecuencias administrativas por incumplimiento de la obligación fiscal como "penas administrativas y no sanciones penales, aquellas cuya aplicación reserva la ley a la Autoridad Administrativa".

1).- INFRACCIONES.-

Son penas que la doctrina ha llamado "Responsabilidad fiscal" (31) y se enfoca a determinar con claridad a quien debe de imponerse la pena, es decir, se personaliza además de precisar la pena que le corresponde de acuerdo a la actitud del sujeto activo del ilícito tributario.

Para que se de la responsabilidad por infracción, deben de darse los siguientes factores:

1.- Haber violado una norma tributaria.

2.- Aunque no se produzca el daño al fisco se persigue por ser los delitos de orden público.

(31) Lomeli Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Ed. Porrúa, Méx. 1979 pág. 187

3.- Si se produce el daño, la obligación no solamente se desliga con repararlo, sino que además se tiene que indemnizar con una multa, clausura, suspensión de actividades, etcétera.

4.- Se origina por dolo o culpa, por lo que por regla general se da la responsabilidad objetiva.

5.- Se da por regla general una responsabilidad personalizada del infractor.

2.- SANCIONES.-

El concepto jurídico de sanción lo da el jurista García Maynez y nos dice que "Es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación al obligado" en efecto, suelen haber dentro de la relación tributaria por incumplimiento, diversos tipos de sanciones, entre las cuales ya hemos diferenciado algunas de ellas, como se ha expresado, las penales, las civiles y las administrativas tales como:

Clausura.- es el cierre temporal de una determinado local por infringir una disposición fiscal (aunque no solamente de carácter fiscal), existe la crítica de que la clausura no es propiamente una infracción porque no intimida al infractor, además de que se deja al mismo sin posibilidades de trabajar para pagar una multa, cosa que en el aspecto

económico nos parece acertada ya que como vimos anteriormente, el hombre siempre va a proteger su patrimonio y el cierre de su fuente de ingresos acarrea lógicamente la disminución de sus rentas. en consecuencia podemos decir que la clausura si es un medio intimidatorio.

Recargos.- A diferencia de las multas (como veremos posteriormente) son considerados como intereses moratorios cuando de una manera espontánea, el infractor acude con el fisco a enterarlo de un crédito fiscal existente a su favor.

3.- MULTAS.-

Las infracciones y sanciones, como hemos visto pueden tener un carácter personal, por ejemplo, las privativas de libertad, o bien ser meramente sanciones de hecho, como por ejemplo la clausura; la multa en cambio se caracteriza por ser una sanción meramente pecuniaria, existe una uniformidad de criterios (Bielsa, Mayer, Lomeli, etcétera) que consideran a la multa como una indemnización; sin embargo, existe también quien no considera a las multas incluso como un ingreso al Estado es decir, no les dan el carácter de financiero, lo que nos parece equivocado plenamente, debido a que siguiendo el criterio de los legisladores, tenemos que en el Presupuesto de Ingresos de la Federación, aparecen contempladas las multas como un ingreso al Erario Público.

Las multas persiguen además un fin intimidatorio, se imponen con el fin de demostrar a los contribuyentes el poder coactivo económico que posee el fisco. La suprema Corte de Justicia de la Nación le ha dado cierta naturaleza penal y represiva debido a que las penas impositivas decretadas por las autoridades fiscales se aplican también a los principios de derecho penal.

Las multas además tienen el carácter de autónomas, dado que al imponerlas se puede independientemente, exigir el cumplimiento de la obligación que sea haya omitido con sus accesorios, y si fueren varios los responsables, a cada uno de ellos se le podrá imponer la multa, como vemos en la siguiente jurisprudencia las multas no pueden ser consideradas como accesorios de las contribuciones.

MULTAS. ARTICULO 76 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, FRACCIONES I, II Y III. NO PUEDEN SER CONSIDERADAS COMO ACCESORIOS. Resulta cierto que conforme al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las multas tienen el carácter de accesorios de la contribución; sin embargo, una exégesis correcta del artículo 76 del Ordenamiento legal invocado, lleva a determinar que las multas que en distintos porcentajes sobre las contribuciones omitidas establecen las fracciones I, II y III, del referido precepto, no pueden ser consideradas como accesorios que el particular deba cubrir al momento de enterar la contribución omitida, junto con los otros

accesorios que conforme a la misma ley se generen, toda vez que el legislador estableció la aplicación de esas multas en forma independiente a los otros accesorios que genere la contribución, al señalar expresamente en las fracciones I y II del numeral citado, que las multas se cuantificarán en un 50% ó 100% de las contribuciones omitidas, cuando el obligado las cubra junto con sus accesorios, antes o después de que se cierre el acta final de visita o que se le notifique el oficio de observaciones, respectivamente, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió, y el mismo artículo, en ninguna forma obliga a que se cubran al momento de enterar la contribución omitida y sus accesorios, las multas a que se refiere el multicitado precepto.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO

Amparo directo 1102/87 Olga Otero Martínez. 21 de junio de 1988 Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Tello Cuevas. Secretario: Roberto Hernández Pérez.

SOSTIENEN LA MISMA TESIS:

Amparo directo 369/88 Yeso Unico. S.A. de C.V. 5 de julio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Solórzano Zavala. Secretario: Guillermo Salazar Trejo.

Amparo directo 314/88. Promotora de Abarrotes del Bajío, S.A
de C.V. 23 de agosto de 1988. Unanimidad de Votos. Ponente:
Ignacio Patlán Romero. Secretario: Paulino Lorea Hernández.
INFORME 1988. TERCERA PARTE. TRIBUNALES COLEGIADOS PAG. 1026

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

I.- La doctrina menciona que los antecedentes de los tributos son los censos derechos y servidumbres; sin embargo, como se vio en el presente trabajo los orígenes del tributo son muy remotos, cierto es que en esos orígenes no existía una ley escrita, pero eso es consecuencia del atraso intelectual de los hombres, la materia impositiva se fue desarrollando conforme al paso del tiempo, con el surgimiento de grandes personalidades que dieron pauta al mundo tributario moderno el cual está aún en desarrollo

II.- Respecto a los órganos que se encargan de recaudar tributos, éstos han sufrido grandes cambios pasando de ser una persona física a ser una persona moral, el Estado; anteriormente no se le reconocía una personalidad jurídica, en la actualidad solamente tienen la facultad recaudatoria aquellas dependencias que tienen reconocida personalidad jurídica, en este caso el Fisco Federal, el cual solamente forma parte de la Administración Pública pero no es el Estado.

III.- La actividad del Estado respecto a financiar los ingresos públicos no se da conforme a las necesidades colectivas, esto se ve muy marcado en la prestación de servicios entre uno y otro lugar, como vemos, aun, en la misma jurisdicción de una oficina recaudadora, no se

prestan los mismos servicios. si bien es cierto que en el pago de impuestos no se recibe una contraprestación, también lo es que con ellos se deben de realizar servicios de utilidad general, lo que quiere decir, para toda una comunidad no solamente para un determinado número de gentes, es precisamente ésta una de las causas por la que existen defraudadores fiscales.

IV.- Los términos tributo y contribución, son señalados como sinónimos; sin embargo no lo son, al estar hablando de contribución podemos señalar que son las de mejoras, los aprovechamientos, los derechos, los impuestos, etcetera, porque se encuentran conceptualizados en el Código Fiscal de la Federación de esa manera, en cambio al hablar de tributos estamos ante una generalidad, no sabemos si son ordinarios o extraordinarios, solo sabemos que son ingresos del Estado, en consecuencia decimos que los tributos son el género y la contribución solamente una especie.

V.- Los elementos del fisco pasan a ser intrascendentes debido al cúmulo de trabajo en vez de preocuparse por la integración y naturaleza del mismo sería mas conveniente ampliar sus atribuciones, como por ejemplo ejercer directamente y por si acción penal cuando se compruebe plenamente la defraudación fiscal, esto lo decimos porque las funciones que tiene son puras del derecho administrativo.

VI.- Se necesita un fundamento jurídico para que se pueda exigir un impuesto, generalmente todos pensamos inmediatamente en el artículo -31 Fracción IV Constitucional, desde mi punto de vista el único fundamento que necesita una contribución es la necesidad del Estado de obtener recursos para la subsistencia del país, ya que, si no fuera así, no existirían los impuestos extraordinarios ni los empréstitos que se emiten cuando el Estado no tiene dinero suficiente para sufragar un gasto.

VII.- A nuestro concepto no existe un hecho generador del crédito fiscal, definitivamente, lo que se da es un acto, los hechos se dan cotidianamente, es el simple paso de la vida y no acarrear consecuencias en el campo del derecho: se debería de llamar entonces, el acto que genera créditos fiscales, en consecuencia también, actos imponibles, puesto que van a regular una conducta no una relación.

VIII.- La única causa de que se de el delito de defraudación fiscal tiene dos vertientes, la primera es la falta de conciencia tributaria de los contribuyentes y la ausencia de interés del Fisco para realizar verificaciones a los contribuyentes para checar su situación fiscal, si existiera una verdadera "cacería de contribuyentes" se concentrarían mayores ingresos a la Federación, la segunda es la enorme dificultad que representa cumplir con el fisco, la pérdida de tiempo, por lo que sería más conveniente que se

simplificaran los trámites, que se le diera oportunidad al contribuyente de pagar sus contribuciones por otros medio mas rápidos, pago en los bancos por ejemplo.

IX.- Deberían las Autoridades Fiscales realizar un "Censo Fiscal", de una manera periodica a fin de actualizar los datos que aparecen en el Registro Federal de Contribuyentes , sería muy rápido si se realiza por zonas de acuerdo con la calidad económica de la población y el número de gentes, actualmente la Secretaría de Hacienda está realizando una serie de "bombardeos comerciales" tratando de hacer que los contribuyentes hagan conciencia tributaria, pero mas bien son recursos intimidatorios que juegan con la sicología de la gente y realmente no dan ninguna información del destino de los impuestos.

XI.- Las consecuencias de la defraudación fiscal que nos marca el Código Fiscal de la Federación son meramente enunciativas, abstractas, de que sirve que tengan penalidades grandes, sanciones pecuniarias enormes si el fisco ni siquiera se entera cuando una persona está incumpliendo con su obligación de pago, no es una autoridad vigilante sino solamente recaudadora.

XII.- Muchos autores equiparan la defraudación fiscal con el fraude penal, para un mejor control del procedimiento de seguirse ante una Autoridad Especial que

tuviera plena conexión con el Fisco Federal esto tomando en cuenta que en la Defraudación fiscal el ofendido es el fisco y el fisco pertenece al Estado, en primera para garantizar el exacto cumplimiento de la obligación y de los accesorios, en segundo lugar para ejercer una influencia en los contribuyentes.

XIII.- Ningún autor menciona si el Estado como sujeto pasivo puede cometer fraude fiscal, en nuestro concepto, como se vio oportunamente es inútil considerar como sujeto pasivo al Estado, puesto que al fin de cuentas los impuestos son destinados a la sobrevivencia del Estado, por lo que concluimos que el Estado no puede tener la calidad de defraudador fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Arangio Ruiz, Vicenzo. Instituciones de Derecho Romano. Editorial Depalma. Buenos Aires 1986.
- 2.- Carlos Luigui, Juan. La Obligacion Tributaria. Editorial Depalma. Buenos Aires 1989.
- 3.- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México 1985.
- 4.- Garcia Maynez Eduardo. Introduccion al Estudio del Derecho. 47a. Edicion. Editorial Porrúa, México. 1995.
- 5.- Flores Zavala ernesto. Elementos De Finanzas Publicas. Editorial Porrúa, Mexico 1979.
- 6.- Giuliani Ferrnauze Carlos M. Derecho Financiero. 4a. edicion. Volumen II. Editorial De Palma. Buenos Aires. 1982.
- 7.- Gonzalez Raul. Salas Campos. Los Delitos Fiscales. Editorial Porreana. México 1995.
- 8.- Haris H. Hinrich. La Estructura Tributaria Durante el Desarrollo. Editorial Grafica Panamericana. México 1967.

- 9.- Jarach Dino. El Hecho Imponible. 3a. Edición. Artes Gráficas Candil. Buenos Aires. 1982
- 10.- Lemus. José Julio. El Delito de Contrabando. Cardenas Editor y Distribuidor. Buenos Aires. 1971.
- 11.- Lomeli Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa. México 1979.
- 12.- Martínez Lopez Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4a. edición. Litograf México. 1980.
- 13.- Martínez Morales Rafael I. Derecho Administrativo. Colección de Textos Universitarios. México. Editorial Harla 1994.
- 14.- Perez de Ayala I. y Eusebio García. Curso de Derecho Tributario. México.
- 15.- Pugliese Mario. Instituciones de derecho Financiero. Editorial Porrúa. México. 1976.
- 16.- Quintana Valtierra Jesus y Rojas Yafes Jorge. Derecho Tributario Mexicano 2a. Edición. editorial Trillas. México 1991.

17.- Rodríguez Lobato Raul. Derecho Fiscal. 2a. Edición.
Editorial Harla. Mexico 1986.

18.- Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cardenas
Editor. Mexico 1994.

19.- Sánchez Piña José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal
Editorial De Palma. México 1992.

Constitucion Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Editorial. delma S.A.

Ley Organica de la Administración Publica Federal. Editorial
Delma S.A.

Código Fiscal de la Federación. Editorial. Delma S.A.

Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Delma S.A.