



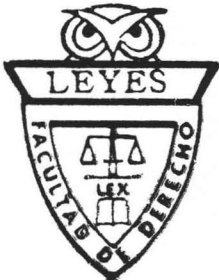
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

"EL FENOMENO DE LA EVASION FISCAL"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
CECILIA GOMEZ HERRERA



CD. UNIVERSITARIA, D. F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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





UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 16 de agosto de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante, **GÓMEZ HERRERA CECILIA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL FENÓMENO DE LA EVASIÓN FISCAL".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.



LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DERECHO FISCAL

DEDICATORIAS

A Dios, fuente de todo lo existente, por permitirme realizar mis estudios profesionales y nunca me ha dejado sola.

A Mis Padres, razón de mi esfuerzo, por el amor y apoyo incondicional que siempre me han brindado.

A Mi Hermano, por el cariño y ayuda brindada a lo largo de mi vida.

A Jorge, mi amor, por el cariño, amor y apoyo que me ha dado en mi vida y por permanecer a mi lado.

A la U.N.A.M., máxima casa de estudios, por recibirme en sus aulas y regalarme la oportunidad de ser una profesionista.

A la Lic. Margarita Palomino Guerrero, asesora de la presente tesis, por la ayuda y conocimientos brindados durante el desarrollo del presente trabajo.

A Nelly, por su amistad incondicional.

A Félix, Rafa y la Lic. Valdés, por toda la ayuda prestada a lo largo de la presente investigación y de mi desarrollo como profesionista.

A Ana Lillian, Ana Cristina, Brenda y Erick D, por la amistad demostrada a lo largo de la carrera.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN.

CAPÍTULO I LOS INGRESOS DEL ESTADO.

1.1. Concepto de Ingreso.....	1
1.2. Ingresos Públicos.....	13
1.3. Clasificación de los Ingresos.....	18
1.3.1. Ingresos por Contribuciones.....	27
1.3.2. Impuestos.....	29
1.3.3. Aportaciones de Seguridad Social.....	33
1.3.4. Contribuciones de Mejoras.....	37
1.3.5. Derechos.....	40
1.3.6. Ingresos no Fiscales.....	43
1.3.6.1. Empréstitos.....	46
1.3.6.2. Emisión de Moneda.....	48
1.3.6.3. Aprovechamientos.....	51
1.3.6.4. Productos.....	53
1.3.6.5. Emisión de Bonos de Deuda.....	56
1.3.6.6. Amortización y Conversión de Deuda Pública.....	57
1.3.6.7. Moratorias y Renegociaciones.....	58
1.3.6.8. Devaluaciones.....	59
1.3.6.9. Revaluaciones.....	61
1.3.6.10. Expropiaciones.....	62
1.3.6.11. Decomisos.....	63
1.3.6.12. Nacionalizaciones.....	63
1.3.6.13. Privatizaciones.....	64

CAPITULO II LOS IMPUESTOS

2.1. Concepto de Impuesto.....	67
2.2. Hecho Imponible.....	69
2.3. Hecho Generador.....	70
2.4. Relación Jurídica Tributaria.....	71
2.4.1. Sujeto Activo.....	72
2.4.2. Sujeto Pasivo.....	73
2.5. Elementos de los Impuestos.....	73
2.5.1. Sujeto.....	74
2.5.2. Objeto.....	81
2.5.3. Base.....	84
2.5.4. Tarifa.....	85
2.5.5. Tasa.....	86
2.6. Época de Pago.....	87
2.7. Principios Constitucionales de los Impuestos.....	90
2.7.1. Principio de Generalidad.....	91
2.7.2. Principio de Obligatoriedad.....	92
2.7.3. Principio de Vinculación con el Gasto Público.....	94
2.7.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad.....	97
2.7.5. Principio de Legalidad.....	106

CAPÍTULO III EVASIÓN FISCAL

3.1. Incumplimiento de la Obligación Fiscal.....	109
3.1.1. Evasión Fiscal.....	111
3.1.2. Elusión Fiscal.....	113
3.1.3. Delitos Fiscales.....	115
3.1.3.1. Defraudación Fiscal.....	131
3.2. Causas de Evasión Fiscal.....	139
3.2.1. Sociales.....	140
3.2.2. Económicas.....	143
3.2.3. Jurídicas.....	147
3.3. Alternativas para Frenar la Evasión Fiscal y Ampliar la Base Tributaria.....	151
3.3.1. Regulación de las Personas que se encuentran en el comercio informal.....	151

3.3.2. Control de Mercancías de Procedencia Extranjera.....	155
3.4. Evasión Fiscal y Piratería.....	158
3.5. Acciones Preventivas de la Evasión Fiscal.....	164
3.6. Acciones Correctivas de la Evasión Fiscal.....	168
3.7. Propuesta para Reducir a su Mínima Expresión a la Evasión Fiscal.....	171
CONCLUSIONES.....	175
BIBLIOGRAFÍA.....	179

INTRODUCCIÓN

La presente investigación, trata de identificar las causas que originan el fenómeno de la evasión fiscal en México, y proponer alternativas para frenar éste problema.

Cabe mencionar que el fenómeno es multifactorial, pero además, los contribuyentes evaden los impuestos, por una condición intrínseca de pagar lo menos posible y sobre todo se autojustifican argumentando que se hace un mal manejo de los recursos públicos. Paralelamente a esta situación, las tasas impositivas en México son muy altas y no cumplen con los principios de proporcionalidad y equidad razones que en su conjunto fomentan el no pago de contribuciones.

Cabe señalar que otro problema grave lo constituye el hecho de que las autoridades cada vez hacen más extensos los requisitos y trámites que el particular debe realizar para dar cumplimiento a las obligaciones fiscales, es por ello, que si bien es cierto, no se puede erradicar la evasión fiscal, porque por naturaleza el contribuyente siempre buscará pagar la menor cantidad de impuestos, también lo es el que debemos disminuir a su mínima expresión este fenómeno.

Bajo este contexto desarrollaremos la presente investigación a lo largo de 3 capítulos, en el primero ofrecemos un panorama general de lo que son los ingresos del Estado, su concepto y los ingresos públicos. Además,

se hace un estudio en particular de los ingresos por contribuciones e ingresos no fiscales.

En el segundo capítulo para comprender el fenómeno de la evasión fiscal nos referimos en términos generales a los conceptos de impuestos, hecho imponible, hecho generador relación jurídica tributaria, elementos de los impuestos, época de pago y poder así desarrollar los principios constitucionales de los impuestos.

Finalmente en el tercer capítulo, abordamos los supuestos de incumplimiento de la obligación fiscal, en sus diferentes formas: evasión, elusión y defraudación fiscal. Por lo que se establecen las causas de la evasión fiscal en tres vertientes: sociales, económicas y jurídicas.

De tal forma que llegamos a la conclusión de que para reducir a su mínima expresión a la evasión fiscal es necesario reformar la legislación fiscal para que sea clara, sencilla y congruente, con nuestra realidad social y económica, asimismo proponemos emprender una campaña educativa en las escuelas primarias y secundarias donde se fomente el deber de contribuir al gasto público así como difundir en que se emplean dichos ingresos.

CAPITULO I

LOS INGRESOS DEL ESTADO

1.1 CONCEPTO DE INGRESO.

En principio estableceremos que la palabra *“ingreso, proviene del latín ingressus; acción de ingresar, se percibe como entrada, cantidad de dinero que uno deposita en su haber”*¹. Otro concepto común de ingreso *“es el total de sueldos, rentas y productos de toda clase que se obtienen mensual o anualmente”*²

Para la maestra Doricela Ma Barak Cerecedo los ingresos son:

*“Toda percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de una persona.”*³

Por su parte el profesor Hugo Carrasco Iriarte dice que debe entenderse por ingresos:

*“Lo que obtiene un contribuyente, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o en cualquier otra forma durante un ejercicio fiscal.”*⁴

¹ PALAO, Andrea, *“Consultor Universal Grijalbo”*, Ed. Grijalbo, Barcelona, 1990, p. 1019.

² CABANELLAS, Guillermo, *“Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”*, Ed. Heliasta, Buenos Aires, 1989, p.416.

³ MA BARAK CERECEDO, Doricela, *“Derecho Financiero Público”*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1995, p. 14.

⁴ CARRASCO IRIARTE Hugo, *“Derecho Fiscal I”*, Ed. IURE Editores, México, 2001, p. 72.

Nicholas Kaldor, en su obra "Impuesto al Gasto, cita a diversos autores respecto del tema que nos ocupa, a continuación se hace mención de los conceptos utilizados por los mismos.

El ingreso, de acuerdo con Haig es:

*"El acrecentamiento neto de la capacidad económica entre dos puntos en el tiempo y este acrecentamiento neto de la capacidad económica consta de dos partes distintas: el consumo y la acumulación neta de capital"*⁵

Asimismo, Kaldor señala que Henry Simons considera al ingreso como:

*"La suma algebraica de 1) el valor del mercado de los derechos ejercitados en el consumo; 2) el cambio en el valor de la acumulación neta de la acumulación."*⁶

Otro concepto considerado por el autor en cita, es el referente al ingreso como consumo, para lo cual hace alusión al autor Fisher, quien considera que las nociones de ingreso y capital son correlativas, al definir las de la siguiente manera:

"A la cantidad de riqueza existente en un momento dado se le llama capital; a la corriente de beneficios de la riqueza a través de un periodo de tiempo se le llama ingreso. El ingreso es simplemente el beneficio neto

⁵ Citado por KALDOR, Nicholas, "Impuesto al Gasto", Tr. de Rubén C. Pimentel, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1963, p. 37.

⁶ Ídem.

*obtenido de los bienes de capital durante un periodo dado; y el término "neto" ha de interponerse como lo que queda después de eliminar totalmente la doble contabilidad."*⁷

Según el autor, el rendimiento *neto* de todo el capital, consiste en el total de los bienes y servicios recibidos durante un periodo, por los individuos en su calidad de consumidores. Así, el ingreso es simplemente consumo; el ahorro no es parte del ingreso, puesto que no es parte del rendimiento de todos los bienes de capital tomados en su conjunto.

Ahora bien, en cuanto al concepto de ingreso como interés, Lindhal lo considera *"como el incremento continuo en el valor de los bienes de capital debido al factor tiempo"*⁸

Kaldor, deduce que la definición ideal de ingreso, como una medida de capacidad gravable, no debe concebirse como consumo más acumulación real de capital, ni como consumo más acumulación de capital excluyendo las ganancias inesperadas, *"sino como consumo más acumulación efectiva de capital, donde el término acumulación efectiva de capital ha de entenderse como acumulación real de capital sujeta a una doble serie de correcciones: primero por el cambio, en el nivel general de precios de los bienes de consumo y segundo, por el cambio en el nivel general de las tasas de interés."*⁹

Por último, el multicitado autor, señala lo que debe entenderse por ingreso social, considerándolo como *"el valor del consumo más el valor del incremento en las existencias de bienes y no el incremento efectivo*

⁷ Citado por KALDOR, Nicholas op.cit., 56.

⁸ Citado por KALDOR, Nicholas, op.cit. p.58.

⁹ KALDOR, Nicholas, *"Impuesto al Gasto"*, Tr. por Rubén C. Pimentel, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1963, p.71.

*en el valor de bienes de capital; y la medición de un cambio en la existencia de bienes provoca problemas menores que la medición del cambio efectivo en su valor individual.*¹⁰

Por otro lado, Francisco Zamora, considera al ingreso como:

*“El pago en dinero u otros beneficios materiales que se obtienen del uso de la riqueza y del trabajo humano”.*¹¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe, ha considerado al ingreso, para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como:

Novena Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Junio de 1997
Tesis: P.XCIX/97
Página: 159
INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun

¹⁰ *Ibidem*, p.72.

¹¹ Citado por RETCHKIMAN, Benjamín, “Introducción al Estudio de la Economía Pública”, Ed. UNAM, Dirección General de Publicaciones, México, 1972, p.115.

cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacer prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).

Amparo directo en revisión 1423/96. Constructora Inmobiliaria del País, S.A de C.V. 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Gúitrón y Juan Díaz Romero. Ponente: Genaro Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de junio en curso, aprobó con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de junio de mil novecientos noventa y siete.¹²

¹² Suprema Corte de Justicia de la Nación, IUS Cd 1, 2002.

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 2003¹³, es de mencionarse que en la misma no se da un concepto general de lo que se debe entender como ingreso, sin embargo, en el Título IV denominado De las Personas Físicas, en sus respectivos artículos, se menciona lo que debemos de considerar como Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado, Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles, Ingresos por Enajenación de Bienes, Ingresos por Adquisición de Bienes, Ingresos por Intereses, Ingresos por la Obtención de Premios, Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales, a continuación se hará mención de los artículos que hacen referencia a lo anteriormente señalado.

Artículo 110. *“Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación laboral.”*

Asimismo, el artículo 120 del cuerpo normativo antes señalado, nos dice que debemos de entender por Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, que en la parte conducente señala:

Artículo 120.

Para los efectos de este capítulo se consideran:

¹³ Prontuario Fiscal 2003, “Ley del Impuesto Sobre la Renta”, Ed. Thomson, México, 2003, p. 106.

- I. *Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.*

- II. *Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados el Capítulo I de este Título... ”.*

A su vez el artículo 141, de la ley en cita, nos menciona a los Ingresos por Otorgar el Uso o Goce Temporal de un Inmueble, que a continuación se describen.

Artículo 141. *“Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:*

- I. *Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.*

- II. *Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables”.*

En cuanto a los Ingresos por Enajenación de Bienes, nos remite al Código Fiscal de la Federación y éste a su vez en el artículo 14, dispone que debe de entenderse por enajenación de bienes, los siguientes casos:

Artículo 14. *"Se entiende por enajenación de bienes:*

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.*
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.*
- III. La aportación a una sociedad o asociación.*
- IV. La que se realiza mediante arrendamiento financiero.*
- V. La que se realiza a través de fideicomiso, en los siguientes casos:*
 - a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.*
 - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho de*

readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiere reservado tal derecho.

VI. *La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:*

a) *En el acto en el que el fideicomisario designado para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.*

b) *En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.*

VII. *La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito de la cesión de derechos que los representen.*

VIII. *La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el*

momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmita a través de factoraje con mandato de cobranza o cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

El artículo 155, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica que debe de considerarse como Ingresos por Adquisición de Bienes.

Artículo 155. *“Se consideran ingresos por adquisición de bienes:*

- I. La donación*
- II. Los tesoros*
- III. La adquisición por prescripción.*

- IV. Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190, de esta ley.*

- V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esta fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique*

persona autorizada por las autoridades fiscales”.

Tratándose de los Ingresos por Intereses, el artículo 158, menciona que para los efectos de ese capítulo son los establecidos en el artículo 9 de la misma ley, mismo que señala:

Artículo 9. *Para los efectos de esta ley, se consideran intereses, cualquiera que sea su nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los abonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premio, los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria”.*

En cuanto a lo que se refiere a los Ingresos por la Obtención de Premios, es el artículo 162, el que se encarga de abarcarlos, considerándolos de la siguiente manera:

Artículo 162. *“Se consideran ingresos por la obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente”.*

Por último, lo referente a los Ingresos por Dividendos, están considerados en el artículo 165, sin embargo, no menciona que debemos de entender por ellos, únicamente considera que las personas físicas deberán de acumular a sus demás ingresos los percibidos por dividendos o utilidades.

El ingreso generalmente se considera como una medida general de la capacidad de pago del contribuyente individual; un impuesto que grava directamente el ingreso, normalmente no puede trasladarse a otros, de tal manera que realmente cae a quienes va dirigido, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta.

Para efectos de nuestro tema, debemos conceptuar al ingreso como toda entrada en dinero, en especie, en servicio o en crédito que obtenga una persona, física o moral que modifique su patrimonio y que le permitirá desprenderse de una cantidad para aportarla al Estado para que éste pueda cumplir con sus fines.

1.2 INGRESOS PÚBLICOS DEL ESTADO

Una vez que ha quedado definido el ingreso, abordaremos el rubro de los Ingresos Públicos del Estado.

Es necesario abordar el régimen financiero del Estado, para saber cuales son los diversos mecanismos e instrumentos que utiliza para allegarse recursos pecuniarios para subsistir y sobre todo para poder cumplir con sus fines. El estudio de cómo el Estado obtiene sus ingresos y el destino que les da, dio origen a una rama de la economía denominada Finanzas Públicas y a una rama del derecho público denominada Derecho Financiero que tiene por finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, pero que debemos de entender por actividad financiera del estado, y la respuesta la plantea el maestro Francisco Ponce Gómez al señalar que *“la función que el Estado desarrolla para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios correspondientes. Asimismo, esta actividad se desenvuelve dentro de la administración pública y tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades colectivas.*

La actividad financiera consta de tres etapas a saber:

- a) *Obtención de Ingresos, los cuales pueden provenir de la realización de actos regulados dentro del marco del derecho privado, como son aquellos que obtiene el Estado cuando logra ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades tanto industriales como comerciales o por actividades*

realizadas dentro de la esfera del derecho público, como son los que recibe por medio de impuestos.

- b) *La administración y fomento de los recursos obtenidos y derivados de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, ya sea como ente de derecho público o como sujeto de derecho privado.*
- c) *Las erogaciones necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la colectividad que el Estado tiene a su cargo.¹⁴*

Por otra parte, la actividad financiera del Estado, tiene diversos aspectos:

- 1) Económico. *Es incuestionable que la actividad financiera posee un aspecto económico por cuanto se ocupa de la obtención o inversión de recursos económicos, necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.*
- 2) Político. *La actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de las que éste aparece investido, políticos también son los fines del Estado para lo que se desarrolla la actividad financiera.*
- 3) Jurídico. *Este aspecto es importante, ya que la actividad financiera se regula por derecho objetivo.*
- 4) Sociológico. *Por último la actividad financiera del Estado tiene aspectos sociológicos porque el régimen de las contribuciones y de*

¹⁴ PONCE GÓMEZ, Francisco, "Derecho Fiscal", Ed. Banca y Comercio S.A. de C.V., México, 1994, pp.9,10
El profesor Andrés Serra Rojas, designa a una persona o grupo que participa en actividades relacionadas con la adquisición, ejercicio o mantenimiento del poder público y se aplica a una persona o grupo que tiene conocimientos profundos que es versada en cosas del Estado. SERRA ROJAS, Andrés, "Diccionario de Ciencia Política" Ed. Más Actual Mexicana de Editores S.A. de C.V. México, 1997, p.424.

*los gastos públicos ejerce una determinada influencia sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado”.*¹⁵

Otros conceptos que se relacionan con la actividad financiera del Estado son los siguientes:

- *“Necesidad Pública. Es la que nace a la vida colectiva y cuya satisfacción se logra a través de la actuación del Estado.*
- *Servicio Público. Éste se define como la actividad que realiza el estado a través de un elemento más importante, como el gobierno, y que tiene como objetivo la satisfacción de las necesidades públicas. Los servicios públicos se clasifican en esenciales y accidentales u ocasionales. Los primeros son aquellos que requieren la atención constante y permanente por parte del Estado, ya que de no ser así corren el peligro de desaparecer jurídicamente. Los fines accidentales u ocasionales son aquellos que no requieren la atención constante y permanente por parte del Estado, sino únicamente cuando se presenten por ocasión o por accidente.*
- *Gasto Público. Son las erogaciones que realiza el Estado autorizadas por el Presupuesto de Egresos, tendientes a la satisfacción de las necesidades públicas.*
- *Recursos Públicos. Son los medios que obtiene el Estado provenientes de la explotación de sus bienes patrimoniales”.*¹⁶

¹⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, Ed. Porrúa, México, 1992, p.99.

¹⁶ PONCE GÓMEZ, op.cit. pp.7-8.

Los ingresos públicos constituyen un aspecto muy importante de la actividad financiera a la que se ha hecho referencia anteriormente, por lo que a continuación se darán algunos conceptos de Ingresos Públicos del Estado.

Podemos considerar a los Ingresos Públicos del Estado como *“La cantidad en dinero y en especie, que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado.”*¹⁷

Giuliani Forouge, sostiene que los Ingresos Públicos del Estado son:

*“Las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social.”*¹⁸

Antonio Jiménez González, señala que *“los Ingresos Públicos del Estado se integran con flujos monetarios que teniendo como destino inmediato las arcas públicas reconocen como su fin consustancial el servir de medios de cobertura financiera de los gastos público.”*¹⁹

Se entiende por Ingreso Público: *“Toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es financiar los gastos públicos.”*²⁰

Como último concepto que tomaremos en cuenta en el presente tema, es el dado por el profesor Aniceto Rosas Figueroa, quien

¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *“Los Impuestos y la Deuda Pública”*, Ed. Porrúa, México, 2000, p.1.

¹⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M, *“Derecho Financiero”*, Vol.1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, p.221.

¹⁹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *“Lecciones de Derecho Tributario”*, Ed. EFCASA, México, 2000, p.50.

²⁰ MARTÍN QUERALT, Juan, et al, *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*, Ed. Tecnos, ed. 7, España, 1996, p. 50.

considera a los Ingresos Públicos del Estado como: *“los recursos provenientes de la imposición, de la emisión de papel moneda, de la emisión y colocación de bonos y valores gubernamentales, de los empréstitos de la explotación de los recursos naturales, de las empresas del Estado, de las donaciones de particulares, etc.”*²¹

INGRESOS PÚBLICOS DEL ESTADO	1. TRIBUTARIOS	<ul style="list-style-type: none"> a) IMPUESTOS b) APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL c) CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS d) DERECHOS e) ACCESORIOS DE CONTRIBUCIONES.
	2. NO TRIBUTARIOS.	<ul style="list-style-type: none"> <li style="text-align: right;">1) PRODUCTOS a) PATRIMONIALES 2) APROVECHAMIENTOS <li style="text-align: right;">3) ACCESORIOS b) CREDITICIOS 1) EMPRÉSTITOS²².

²¹ ROSAS FIGUEROA, Aniceto, *“Teoría General de las Finanzas Públicas. El Caso de México”*, Ed. UNAM, México, 1962, p.70.

²² DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario”*, Ed. Limusa, México, 2001, p.40.

Como se puede apreciar los Ingresos Públicos son aquellas cantidades de dinero percibidas por los entes públicos por muy diversas formas, sin embargo, la mayoría de ellos los obtiene de las aportaciones hechas por los particulares.

1.3 CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS.

Este tema ha sido tratado por diversos autores, y la mayoría de ellos coinciden en clasificar a los ingresos de la siguiente manera:

- a) Ingresos Públicos e Ingresos Privados,
- b) Ingresos Ordinarios e Ingresos Extraordinarios
- c) Ingresos Tributarios y no Tributarios
- d) Ingresos Originarios y derivados,

Desarrollaremos el presente tema iniciando con las consideraciones que hace el profesor Emilio Margáin respecto del mismo, el cual alude a la clasificación de los cameralistas, señalando que *“para los cameralistas, los recursos procedían de tres fuentes: el dominio público, los derechos de regalías y los impuestos.*

- a) *Los bienes del dominio público, representaban la principal fuente de ingresos para el soberano, hasta el momento de su enajenación.*
- b) *Los ingresos provenientes de los derechos que otorgaba el rey a los particulares para que explotaran sus bienes ocupaban el segundo lugar en importancia.*

c) *Los impuestos eran mirados como la última fuente de ingresos a la cual apelar²³.*

Además de la clasificación anterior hace referencia a los autores que enseguida se presentan.

“Para Griziotti, los recursos del Estado se clasifican según su origen, ya sea que provengan de pasadas, presentes o futuras generaciones.

De las pasadas generaciones se perciben ingresos de fuentes que ellos crearon, tales como: las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.

De las presentes generaciones las fuentes de ingresos son: contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales.

Con cargo a las futuras generaciones, se puede recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

Para Einaudi, los ingresos del Estado se agrupan en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. Los comprendidos dentro de esta segunda categoría son: los precios privados:

²³ MARGAIN MONAUTOU, Emilio, *“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, Ed. Porrúa, México 1997, p 45.

cuando el Estado presta servicios o explota bienes de su propiedad que también pueden adquirirse de particulares, el precio que por ellos se exige es privado en virtud de que éste no lo fija el Estado sino la demanda que en el mercado existe, o sea que si el Estado pretendiese un precio por encima del que existe en el mercado, ningún particular le solicitaría la prestación de sus servicios; de ahí su nombre de precio privado. Los precios cuasi- privados: el precio será cuasi- privado cuando se trata de servicios o bienes que pueden obtenerse del Estado o de los particulares, pero en los que aquél tiene interés en que no se haga un uso desmedido de ellos; de ahí que, atendiendo a este interés establece un precio por encima del que existe en el mercado. Los precios públicos: estaremos en presencia de un precio público, en tratándose de la prestación de servicios o explotación de bienes en los que el Estado ejerce un monopolio y, por lo tanto, el precio de los mismos lo fija libremente, ya que no tiene competencia por parte de los particulares. Los precios políticos: estamos en presencia de un precio político, cuando la cantidad que el Estado establezca por un servicio administrativo o bien de su propiedad, esté muy por debajo del costo real del mismo, o sea que se haya determinado así en atención a consideraciones políticas, las contribuciones y los empréstitos²⁴.

De la clasificación anterior, se puede percibir que el autor divide a los ingresos en ingresos tributarios y no tributarios, sin embargo todos ellos deben de aplicarse a satisfacer las necesidades de la colectividad a través de servicios públicos.

Hugh Dalton clasifica las fuentes de los ingresos públicos en dos grandes grupos: impuestos por una parte y, las restantes fuentes de ingresos por otra, que vienen a ser los precios cargados por la autoridad a los

²⁴ Cfr. EINAUDI, Luigi, "Los Principios de las Finanzas Públicas", p. 13

*particulares en la prestación de los servicios específicos o adquisición o uso de bienes de propiedad pública*²⁵.

Este autor hace la misma distinción que Einaudi, puesto que también distingue entre impuestos que son los ingresos tributarios y los precios que son los ingresos no tributarios, de los cuales, en lo que se refiere a los primeros el cumplimiento de los mismos, se hace de una forma obligatoria y, en el segundo caso existe un acuerdo de voluntades, ya que se refiere a la utilización de bienes de dominio privado del Estado.

Además de los autores antes citados, a continuación se nos presenta una clasificación desde el punto de vista del derecho administrativo y quien mejor que el tratadista argentino Bielsa que clasifica a los ingresos del Estado en tres grupos: a) *Nacionales, provinciales y municipales*; b) *Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudaban en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios, y c) Originarios y derivados siendo los primeros, los que provienen del patrimonio del ente público y, los segundos, los que derivan el patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales*²⁶.

"Podemos clasificar en dos grandes grupos los ingresos que percibe el Fisco Federal: uno, en el que quedan comprendidas las fuentes impositivas y, otro, en el que queden

²⁵ DALTON, Hugo, citado por Margain Monautou, Emilio, op. Cit. P.46.

²⁶ BIELSA, Rafael, citado por Margain Monautou, Emilio, op. Cit. p. 47.

comprendidas las restantes fuentes de ingresos. Dentro del grupo de contribuciones quedan comprendidos los siguientes conceptos: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales; y comunes a estos tres tributos: contribuciones causadas en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o de pago; multas por violaciones a ordenamientos tributarios, y los recargos punitivos o moratorios, por la falta de pago oportuno de, los tributos.

Dentro del grupo de "otros ingresos", quedan comprendidos: los productos, como son los ingresos derivados de la explotación de bienes del dominio privado; utilidades de organismos descentralizados y empresas en las que el Estado es accionista mayoritario o minoritario, los derivados de ventas de bienes y valores, los de recuperaciones de capital, etc., y los aprovechamientos, que comprenden, entre otros ingresos: multas no impositivas, recargos no tributarios, indemnizaciones, regalías, etc., y, por último los ingresos derivados de financiamientos crediticios tales como: emisión de bonos, emisión de papel moneda, descuentos de documentos, empréstitos, etc.²⁷

La clasificación anteriormente planteada, resulta muy completa y útil para el desarrollo del presente tema, puesto que hace referencia a los ingresos obtenidos en nuestro país que es el objeto de estudio de esta investigación.

²⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, op cit., p. 50.

Siguiendo con nuestra exposición, encontramos las siguientes clases de Ingresos:

Ingresos Ordinarios: "Los ingresos ordinarios son los que tienden a cubrir las necesidades fundamentales del Estado en cada uno de sus ejercicios fiscales y para ese efecto, se expide para la Federación, las Entidades Federativas y para los Municipios la ley de ingresos respectiva, misma que viene a enumerar los ingresos relativos a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, productos, aprovechamientos, empréstitos y bonos de deuda pública.

Ingresos Extraordinarios: Los ingresos extraordinarios son aquellos que debe percibir el Estado sólo en épocas de crisis económica, por alguna calamidad social producto de fenómenos naturales o de otras circunstancias que pongan al gobierno en una situación de emergencia financiera, o cuando hay un notable y contraproducente déficit presupuestal"²⁸.

Ingresos Originarios: "Son ingresos originarios aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta. Los ingresos originarios coinciden con el tipo de ingreso llamado producto.

Ingresos Derivados: Son ingresos derivados aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir que no provienen de su propio patrimonio.

Por exclusión, son ingresos derivados todos los que no tienen la categoría de ingresos originarios. Son ingresos derivados los impuestos, los

²⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", Ed. Porrúa, México 2000, p. 11

*derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos*²⁹.

Ingresos de Derecho Público y Derecho Privado: *“para obtener los primeros el Estado actúa como ente soberano, y para el particular significa uno de los fundamentales sacrificios que le impone la vida en sociedad, los de Derecho Privado los obtiene cuando se sujeta a reglas que lo colocan en una situación de relativa igualdad con los propios gobernados”*.³⁰

De la clasificación anteriormente expuesta, se puede decir que dentro de los Ingresos de Derecho Público, encontramos a las contribuciones que son una exteriorización de la voluntad unilateral del Estado, en razón de que no necesita de la voluntad de los particulares para crear los instrumentos impositivos que crea necesarios para llevar a cabo el cumplimiento de sus fines, y por el contrario, lo que se refiere a los Ingresos de Derecho Privado, se requiere del acuerdo de voluntades de ambos sujetos para obtener los mismos puesto que se no actúa el Estado con su poder de Imperio.

Otra clasificación de los ingresos la hace el Profesor Adolfo Arrija Vizcaino quien propone la siguiente clasificación:

²⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, Ed. Porrúa, México, 2001, p. 114

³⁰ MORALES MARTINEZ, Rafael, *“Derecho Administrativo”*, Ed. Harla, México, 1991, p. 82.

Ingresos Tributarios

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de Seguridad Social
- c) Derechos
- d) Contribuciones Especiales
- e) Tributos o Contribuciones Accesorias

Ingresos Financieros

- a) Empréstitos
- b) Emisión de Moneda
- c) Emisión de Bonos de Deuda Pública
- d) Amortización y Conversión de la Deuda Pública
- e) Moratorias y Renegociaciones
- f) Devaluaciones
- g) Revaluaciones
- h) Productos y Derechos
- i) Expropiaciones
- j) Decomisos
- k) Nacionalizaciones
- l) Privatizaciones³¹

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003, en su artículo 1º, establece el monto de ingresos que percibirá la Federación por concepto de varios rubros como:

³¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Ed. Themis, México, 1999, p.82.

Concepto	Millones de Pesos
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL.	1,062,001.4
I. IMPUESTOS	790,041.8
II. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS	16.0
III. DERECHOS	198,845.0
IV. CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO.	267.7
V. PRODUCTOS	5,254.6
VI. APROVECHAMIENTOS	67,576.3
B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS	411,555.5
VII. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS	312,650.3
VIII. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	98,905.2
C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	51,288.8
IX. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	51,288.8

Como se pueda apreciar, de la clasificación que hace la Ley de Ingresos para este año, el rubro por el que percibe la mayor parte de ingresos la Federación es por concepto de impuestos, lo que quiere decir que es necesario que los particulares cumplan con la obligación de cubrir los mismos para que el Estado pueda cumplir con sus fines.

Finalmente el Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 2003, en su artículo 2º, clasifica a los ingresos percibidos por contribuciones de la siguiente manera:

Artículo 2. *“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...”*³²

1.3.1. INGRESOS POR CONTRIBUCIONES.

Las Contribuciones constituyen la fuente más importante de percepción de Ingresos de un Estado, para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. En varios países a las contribuciones se les conoce con el nombre de tributo, sin embargo, en nuestro país se le denomina contribuciones, pero que debemos de entender por contribución o tributo.

A pesar de que, como ya se mencionó en nuestro país se utiliza el término contribución, no encontramos un concepto del mismo, por lo que debemos recurrir a la doctrina para encontrar su significado.

Son varios los autores que dan su punto de vista respecto de éste tema, en palabras del tratadista Giuliani Fonrouge el tributo es *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”*³³

Para el profesor Sergio Francisco de la Garza los tributos o contribuciones son *“las prestaciones en dinero o en especie que el Estado*

³² Prontuario Fiscal, “Código Fiscal de la Federación”, Ed. Thomson, 2003p. 616.

³³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Derecho Financiero”, vol. 1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, p.267.

exige en el ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".³⁴

Como puede observarse las definiciones anteriores son muy parecidas y coinciden en que las contribuciones son obligatorias y se establecen por el Estado en virtud de su poder de imperio.

Otro concepto, respecto de las contribuciones nos lo da el profesor Luis García, diciendo que las contribuciones *"son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública"*.³⁵

De la anterior definición se percibe que todas las contribuciones deben estar contenidas en la ley y que las mismas se causan cuando se actualiza la hipótesis prevista en la norma, por lo que una vez actualizada tal hipótesis sino se cumple con la obligación, puede ser exigida por el Estado aún en contra de la voluntad del contribuyente.

Por ultimo, la maestra Doricela, define a las contribuciones como *"los ingresos que el estado recibe y en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público, con apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos"*.³⁶

De los conceptos proporcionados con anterioridad, para efectos de nuestro trabajo, consideramos que la más completa es la que ofrece el profesor Luis García, ya que refiere incluso el principio de legalidad tributaria.

Cabe mencionar que las contribuciones de conformidad con nuestro derecho positivo se clasifican en:

³⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *"Derecho Financiero Mexicano"*, Ed. Porrúa, México, 2001, p. 320

³⁵ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO Luis, *"Derecho de los Contribuyentes"*, Ed. IPN, México, 2000, p. 4.

³⁶ MABARAK CERECEDO, Doricela, *"Derecho Financiero Público"*, Ed. Mc Grawhill, México, 1995, p. 59.

1. Impuestos
2. Aportaciones de Seguridad Social.
3. Contribuciones de mejoras
4. Derechos.

Como se puede observar, los ingresos por contribuciones son los que provienen del patrimonio de los particulares, los cuales pueden provenir de los rubros arriba mencionados, mismos que, deben estar contemplados en una ley, ser proporcionales y equitativos y ser destinados al gasto público.

1.3.2 IMPUESTOS.

Tomaremos como referencia los antecedentes históricos de la época de los aztecas, en donde el único fin de una conquista que se le hacía a un pueblo, era el pago del tributo, que consistía normalmente en productos de la tierra y de la industria del pueblo conquistado, además de proporcionar soldados para las guerras.

Los tributos exigidos a los pueblos comprendían todo lo necesario para la alimentación, el vestido, el mobiliario y el entretenimiento. Quien se encargaba de distribuir los tributos, era el rey, y lo hacía entre su propia casa, el culto, el pago de los guerreros, el pago de los civiles y los presentes a sus amigos.

Por otro lado, en la época de la Edad Media, observamos que las obligaciones de los vasallos se dividían en dos grupos: las que hacen

referencia a la prestación de servicios personales y las prestaciones económicas.

Para efectos de nuestro tema únicamente haremos referencia a las prestaciones de carácter económico, que se refieren a las ayudas en dinero, las cuales fueron primero arbitrarias, después se limitaron regulándolas, y posteriormente se convirtieron en subsidios.

Los casos en los que el vasallo debía ayudar al señor feudal económicamente eran:

- ❖ Pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero.
- ❖ Equiparlo cuando marchaba para las Cruzadas
- ❖ Cuando se casaba su hija
- ❖ Cuando se armaba caballero su hijo.

Por otro lado, los siervos al igual que los vasallos, tenían las mismas obligaciones, es decir, las de carácter personal y las económicas.

Entre las de carácter económico destacan las siguientes:

1. La Capitación que era una especie de censo* que se pagaba por cabeza cada año.
2. La servidumbre matrimonial, que se refiere a una cantidad de dinero que se pagaba por un siervo o una sierva que se casaba con una persona extraña al feudo.
3. La mano muerta, que era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando los mismos morían sin hijos.

Podemos mencionar otras prestaciones generales que se hacían, como por ejemplo el pago de derechos por cortar leña en los bosques,

* El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio, si no lo pagaban se les despojaba o se les exigía una multa.

por pastar ganado y por pescar en las aguas de propiedad del señor feudal.

Otra fuente de ingresos que podemos señalar, es la que se refiere al gravamen del tránsito de mercancías que hacía el señor feudal, además, se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, teniendo cada mercancía una tarifa distinta dependiendo de la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie.

Los señores feudales, designaban a intendentes para el cobro de las prestaciones que además tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas³⁷.

Después de esta breve referencia histórica, nos avocaremos a señalar que hablando de forma general, los tributos se han aplicado de una forma unilateral por parte del Estado, y que los mismos a través del tiempo se han venido regulando para evitar cualquier arbitrariedad en cuanto a la imposición de los mismos.

Hablando en particular de los impuestos, el Código Fiscal de la Federación vigente, no da un concepto respecto de los impuestos, sin embargo da una serie de características que deben cumplir los mismos, con el único inconveniente de que no menciona que se trata de una prestación por parte del sujeto obligado sino que se refiere a ellos diciendo que es una contribución siendo que éste concepto, es decir, la contribución, por así decirlo, es el género y los impuestos son la especie.

En México los impuestos federales que se han establecido son los que a continuación se mencionan:

³⁷ Cfr, ESQUIVEL OBREGÓN, Toribio, "Apuntes para la Historia del Derecho Mexicano", Ed. Porrúa, México, 1998, p 151.

- I. Impuesto Sobre la Renta
- II. Impuesto al Activo
- III. Impuesto al Valor agregado
- IV. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
- V. Impuesto Sobre la Tenencia o Uso de Vehículos
- VI. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
- VII. Impuesto a los Rendimientos Petroleros
- VIII. Impuestos al Comercio Exterior
- IX. Impuesto Sustituto al Crédito al Salario
- X. Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios³⁸.

Por la importancia que representan los impuestos en los ingresos del Estado, se exponen algunas características importantes:

- Es una prestación en dinero o en especie que no tiene contraprestación directa por parte del Estado;
- La imposición se establece unilateralmente por el Estado en forma general;
- Es de carácter coactivo, es decir, si no se cumple, el Estado puede utilizar el poder legal para hacerlo cumplir y
- El destino de los impuestos es satisfacer necesidades colectivas.

De conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación los elementos del impuesto son: sujeto, objeto, base, tasa y tarifa, mismos que a continuación referimos.

- Sujeto Activo: Aquel que tiene el derecho de exigir el pago de los impuestos. Aquí tenemos a la Federación, las Entidades Federativas y a los Municipios.

³⁸ Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003.

- Sujeto Pasivo: es el contribuyente que puede ser persona física o moral, mexicana o extranjera que tienen legalmente la obligación de pagar algún impuesto. La obligación del sujeto pasivo es el pago del impuesto en el que realiza el hecho generador y podemos decir que la obligación del sujeto activo, es destinar ese pago a cubrir el gasto público. Por lo que el hecho generador es la actualización de la hipótesis prevista en la ley de un determinado impuesto, es decir la realiza la conducta descrita en una determinada ley.

Lo anterior nos permite afirmar que, los impuestos se establecen unilateralmente por el Estado, obteniendo por este concepto, la mayor parte de sus ingresos y en particular, del impuesto sobre la renta, además todos los impuestos deben cumplir con ciertos principios como todas las contribuciones que de acuerdo con el artículo 31 fracción IV, nuestra carta Magna son los siguientes:

- Estar contemplados en una ley
- Ser proporcionales y equitativos
- Destinados a cubrir el gasto público de la Federación, Estado, Municipio o del Distrito Federal.

1.3.3 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Desde la Constitución de 1917, surge la necesidad de crear un sistema de seguros sociales que resolviera el problema de los riesgos de trabajo sufridos por los trabajadores y la necesidad de encontrar un

sustituto del salario, cuando por razones de invalidez y vejez, los trabajadores dejaban de ser útiles para el servicio.

La seguridad social quedó integrada formalmente en el artículo 123 constitucional y se convirtió en una parte del derecho del trabajo, en razón de que el supuesto para establecer normas de seguridad social son las relaciones de trabajo.

Es necesario señalar, que la seguridad social se refiere a formas establecidas para proteger a los individuos y a sus familiares a lo largo de su ciclo vital de ciertos factores que podrían privarles de funcionalidad, ya sean en el ejercicio de su trabajo o en su vida cotidiana. Los sistemas de salud y de pensiones son los dos pilares fundamentales de la seguridad social³⁹.

En ese orden de ideas y conformidad con el artículo 2º fracción II, del Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 2003, las Aportaciones de Seguridad son *“las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”⁴⁰*.

Al respecto, la maestra Doricela afirma que las aportaciones de seguridad social son *“los ingresos que percibe el Estado o determinados organismos descentralizados, los cuales se integran con los pagos que realizan las personas que tienen la obligación constitucional de prestar servicios de seguridad social a sus trabajadores, pero son sustituidos por el Estado en la prestación de éstos. También son contribuyentes por este*

³⁹ Cfr. De BUEN L., Néstor, *“Seguridad Social”*, Ed. Porrúa, 1998, p. 156-160.

⁴⁰ Prontuario Fiscal, *“Código Fiscal de la Federación”*, Ed. Thomson, 2003 p. 616.

concepto las personas que se benefician directamente con los servicios de seguridad social".⁴¹

Cabe mencionar, que este tipo de contribución se incorporo al Código Fiscal de la Federación en el año de 1983, puesto que estos gravámenes no estaban contemplados en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967.

Algunos ejemplos de estas contribuciones son las cuotas obrero patronales que recibe el IMSS, las aportaciones que hacen los patronos al IFONAVIT, las aportaciones que hacen los empleados federales al ISSSTE, así como las efectuadas por los miembros del ejercito y marina al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Al igual que los impuestos, las aportaciones de seguridad social tienen características propias a saber:

1. Constituyen una prestación en dinero.
 2. Son una obligación que emana de la ley, puesto que derivan de la ley correspondiente a todos y cada uno de las instituciones que anteriormente se han mencionado.
 3. Tienen un destino final, es decir, están destinadas a constituir el capital o patrimonio de los organismos públicos descentralizados, creados por la ley, para la prestación de los servicios de seguridad social.
- o Sujeto Activo: El sujeto activo en las aportaciones de seguridad social, son las Instituciones que prestan los servicios de

⁴¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, op.cit., p. 62.

seguridad social, con es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda de los Trabajadores.

- o Sujeto Pasivo: De acuerdo a este tipo de contribuciones el sujeto pasivo, son las personas que el Estado sustituye en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o bien aquellas que se benefician con los servicios de seguridad social prestados por el mismo Estado.

El hecho generador en las aportaciones de seguridad social, lo encontramos en las relaciones laborales que se dan entre los trabajadores y empleados con el patrón.

Por parte del sujeto activo, la obligación consiste en proporcionar el servicio a los trabajadores o sus beneficiarios, por parte del sujeto pasivo es pagar las cuotas de seguridad social.

Algunos autores consideran que las aportaciones de seguridad social no deben formar propiamente parte de la relación jurídica-tributaria, puesto que persiguen finalidades diversas a los tributos, sin embargo consideran que para efectos de su cobro se les ha equiparado a las contribuciones.

Nosotros coincidimos con esta opinión, puesto que si bien es cierto que las aportaciones de seguridad social comparten algunos de los principios de las contribuciones como el de legalidad, también es cierto que éstas contribuciones están dirigidas a un fin específico que es el de cubrir los presupuestos de los institutos que prestan los servicios de seguridad social, sin embargo, para efectos de su recaudación es

acertado que se les de el carácter de crédito fiscal, para que en esta forma dichas instituciones puedan cumplir con las obligaciones que le son encomendadas.

1.3.4. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Las contribuciones de mejoras, al igual que los ingresos anteriormente señalados, los obtiene el Estado del patrimonio de los contribuyentes, para saber que se debe entender por esta contribución, recurriremos al Código Fiscal de la Federación, que en la fracción III, de su artículo 2º establece lo siguiente:

“Contribuciones de mejoras, son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de una manera directa por obras públicas”⁴².

Al respecto son varios los autores que se detienen a analizar y a conceptualizar a las contribuciones de mejoras, como una especie de contribución especial.

El maestro Emilio Margáin, señala que la contribución especial es *“una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la*

⁴² Prontuario Fiscal, op.cit., p. 616.

*prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica”.*⁴³

El profesor Raúl Rodríguez, define a las contribuciones especiales como *“la prestación en dinero establecida por el estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esta misma actividad”.*⁴⁴

De las definiciones referidas, nos parece más clara la del profesor Emilio Margáin, puesto que engloba dentro de la misma los elementos que la caracterizan como tributo, es decir, que es obligatoria, a cargo de las personas que se benefician de la obra o servicio público, además de estar establecidas en ley.

Bajo este contexto se pueden identificar como contribuciones especiales:

- Contribuciones de mejoras
- Contribuciones por gasto*
- Contribuciones de seguridad social.⁴⁵

Respecto a las contribuciones de mejoras el doctrinario Sergio Francisco de la Garza, las define de la siguiente manera *“la contribución*

⁴³ MARGAIN MONAUTOU, Emilio, op. cit., p. 98.

⁴⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *“Derecho Fiscal”*, Ed. Harla, México, 1997, p. 84

* Consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implica un gasto público, en México no es tan común encontrar este tipo de contribución.

⁴⁵ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, Ed. Porrúa, México 2001, p 339.

*de mejoras es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales*⁴⁶.

Otro concepto de contribuciones de mejoras, lo proporciona la maestra Doricela quien las conceptúa diciendo *“son las que corren a cargo de las personas, tanto físicas como morales, que obtienen un beneficio directo de las obras públicas que realiza el Estado”*.⁴⁷

Por nuestra parte diremos que las contribuciones de mejoras es la prestación obligatoria y en dinero, establecida en la ley, a cargo de personas físicas y morales, que por la realización de una obra por parte del Estado, obtienen un beneficio directo, cuantificable este beneficio a partir de del incremento de la plusvalía de los predios.

- Sujeto Activo: El sujeto activo en esta como en las demás contribuciones, es el Estado que es quien realiza la obra para el beneficio de cierto sector de la población.
- Sujeto Pasivo: Es la persona física o moral que se beneficia con la realización de la obra.

Hecho Generador: Es la realización de la obra pública que produce un incremento en el valor de las propiedades.

La obligación del sujeto pasivo es el pago de los gastos que genere la realización de la obra, y la obligación del sujeto activo es la realización de la obra y repartir los gastos de la misma entre las personas que se ven beneficiados con ella.

⁴⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op cit p. 344.

⁴⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela, op.cit., p.63.

Como puede observarse, este tipo de contribuciones es muy específico, puesto que sólo están obligadas al pago de la misma, las personas que son beneficiadas directamente con la obra, en virtud de que aumenta el valor de los predios cercanos ella.

1.3.5. DERECHOS.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º fracción IV, establece: *“Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”*.⁴⁸

El profesor Raúl Rodríguez Lobato, considera a los derechos como *“las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios”*.⁴⁹

⁴⁸ Prontuario Fiscal, op.cit., p. 616.

⁴⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op.cit. p. 77.

La maestra Doricela Mabarak define a los derechos como *“las contraprestaciones que el Estado recibe y, en su caso exige, por la realización de servicios administrativos prestados a favor de una persona”*.⁵⁰

El reconocido maestro, Emilio Margáin, sostiene que *“la prestación señalada por la ley exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio”*.⁵¹

De las definiciones aludidas, ésta última nos parece la más completa, excepto donde dice que se trata de una prestación, toda vez que coincidimos con los autores que refieren a los derechos como una contraprestación, puesto que el contribuyente recibe un servicio del Estado a cambio de una cantidad de dinero.

Cabe mencionar que en otros países se les conoce a los derechos como tasa, a continuación se expresarán algunos de sus elementos.

Como en las demás contribuciones el sujeto activo de esta relación tributaria es el Estado.

El sujeto pasivo es la persona física o moral que recibe el servicio.

El hecho generador se constituye al momento de actualizarse la hipótesis prevista en la ley, es decir al momento de solicitar el servicio al Estado y pagar por éste.

⁵⁰ MABARAK CERECEDO, Doricela, op.cit., p.61.

⁵¹ MARGAIN MONAUTOU, Emilio, op. cit., p. 94.

Así las cosas podemos decir, que este tipo de ingresos obtenidos por el Estado y por los organismos desconcentrado y descentralizados se recaudan por la prestación de servicios administrativos que estos entes realizan a favor de los particulares y que corresponden a actividades correspondientes a los sujetos de de derecho público. Además estos ingresos se obtienen por el pago que hace un particular por el uso o explotación de los bienes de dominio público del Estado, así como por los servicios públicos que prestan los organismos públicos descentralizados que pertenecen en exclusiva al Estado.

Por todo lo anteriormente expuesto podemos concluir, que los ingresos que el Estado recauda por concepto de contribuciones se obtienen del patrimonio de los particulares en su calidad de contribuyentes y, las contribuciones que existen en nuestro país son:

- **LOS IMPUESTOS**, mismos que se causan al momento de actualizarse las hipótesis previstas en todas y cada una de las leyes de impuestos existentes, obteniéndose por este concepto la gran mayoría de ingresos, en especial por el rubro del Impuesto Sobre la Renta.

- **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL**, que son las prestaciones en dinero a cargo de personas que tienen la obligación de proporcionar servicios de seguridad social a sus trabajadores pero que son substituidas por el Estado para que éste proporcione dichos servicios, razón por la que se les denomina tripartitas.

- **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS**, prestación obligatoria y en dinero, establecida en la ley, a cargo de personas físicas y

morales, que por la realización de una obra por parte del Estado, que se incorpora al patrimonio del Estado y que deben cubrir quienes vean un incremento en el valor de sus predios derivados de la obra realizada y,

- **DERECHOS**, que son la contraprestación señalada por la ley exigida por el Estado, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio.

1.3.6. INGRESOS NO FISCALES.

Como su nombre lo indica, este tipo de ingresos no proviene de las contribuciones, por otro lado también podemos considerarlos como ingresos financieros, o ingresos no tributarios.

“Por ingresos financieros debemos entender todos aquellos que provienen de de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes para integrar el Presupuesto Nacional”.⁵²

En éste tipo de ingresos, confluyen una serie de factores como por ejemplo, las posibilidades crediticias, tanto internas como externas, el aprovechamiento y explotación de los bienes del Estado además de la política monetaria.

⁵² ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, op. cit. p. 85.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, en su artículo IX menciona los ingresos que pretende recibir el Gobierno Federal por concepto de financiamientos:

	Millones de pesos
IX. INGRESOS DERIVADOS	51,288.8
DE FINANCIAMIENTOS	
1. ENDEUDAMIENTO NETO	82,156.4
DEL GOBIERNO FEDERAL:	
A. Interno	82,156.4
B. Externo	0.0
2. OTROS FINANCIAMIENTOS:	18,424.3
A. Diferimiento de Pagos:	
18,424.3	
B. Otros:	0.0
3. SUPERÁVIT DE ORGANISMOS	
Y EMPRESAS DE CONTROL	
PRESUPUESTARIO DIRECTO (se resta)	49,288.9
TOTAL:	1, 524,845.7 ⁵³

⁵³ Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003

Así, los ingresos financieros los podemos clasificar en:

- a) Empréstitos
- b) Emisión de moneda
- c) Aprovechamientos
- d) Productos
- e) Emisión de Bonos de Deuda
- f) Amortizaciones y Conversión de Deuda Pública
- g) Moratorias y Renegociaciones
- h) Devaluaciones
- i) Ravaluaciones
- j) Expropiaciones
- k) Decomisos
- l) Nacionalizaciones
- m) Privatizaciones

Podemos mencionar que varios de los ingresos no fiscales, provienen del patrimonio del Estado, tales como los productos y los aprovechamientos, y algunos otros derivan de créditos como es el caso de los empréstitos y otros tantos derivan de la función de ente público, como es el caso de la emisión de moneda, las nacionalizaciones y las expropiaciones.

1.3.6.1. EMPRÉSTITOS

Comenzaremos señalando el concepto de empréstitos dado por el profesor Adolfo Vizcaíno, quien menciona que los empréstitos son *“los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un Estado extranjero, por organismos internacionales de crédito (Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, Banco Mundial, etc.), por instituciones privadas de crédito extranjeras o por instituciones nacionales de crédito para la satisfacción de determinadas necesidades presupuestales, que generan para el gobierno receptor de la obligación, a un cierto plazo, de restituirlos adicionados con una sobreprima por concepto de intereses y cuyo conjunto, aunado a otras disposiciones crediticias, forman la deuda pública del país*⁵⁴.

Como se puede colegir de la definición anterior, los empréstitos son préstamos de dinero que le otorga un Estado, un organismo internacional o, una institución de crédito a otro Estado para la satisfacción de ciertas necesidades, a cambio de que a cierto plazo, éste último le reintegre el capital más cierto porcentaje de intereses.

Existe polémica entre los doctrinarios, en lo que se refiere a los empréstitos, ya que se plantea si éstos deben o no considerarse como una fuente de ingresos del Estado, puesto que originan pasivos considerables y la salida de divisas por el pago de intereses aunado a una serie de compromisos que recaen en las futuras generaciones, sin embargo, en nuestra Constitución, en el artículo 73, fracción VIII, establece:

⁵⁴ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p. 85

Artículo 73. *“El Congreso tiene facultad:*

VIII. Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29”

Como se puede apreciar en el precepto antes citado, se reconocen como un ingreso para nuestro país en el momento en que se hace alusión de que la contratación debe producir un incremento directo en los ingresos públicos, aunque hay que mencionar que se contemplan tres excepciones: las operaciones de regulación monetaria, las conversiones o pagos anticipados de deuda y los empréstitos que se realicen con motivo de una emergencia que declarara la suspensión de garantías individuales.

Cabe mencionar que la facultad de contratar empréstitos, si bien es cierto es originaria del Congreso de la Unión, en la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2003, se le autoriza al Ejecutivo para ejercer esta facultad tal y como se desprende del artículo 2º de la norma citada que a continuación se transcribe.

Artículo 2. *“Se autoriza al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para contratar, ejercer y autorizar créditos,*

*empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores, en los términos de la Ley General de Deuda Pública y para el financiamiento del Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003, por un monto de endeudamiento neto interno hasta por 99 mil millones de pesos...*⁵⁵

En esa tesitura, consideramos que los empréstitos se deben de aplicar en forma prudente y honesta, para que puedan traducirse en un ingreso que contribuya para la satisfacción de necesidades públicas.

1.3.6.2. EMISIÓN DE MONEDA

Nos encontramos que quien tiene la facultad de emitir moneda es el Estado, en nuestra ley suprema, con apego en las disposiciones constitucionales enmarcados en los artículos 28, 73, fracción XVII y 117, fracción III, mismos que señalan:

Artículo 28. *“No constituyen monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva, a través del banco central en las áreas estratégicas de acuñación de moneda y emisión de billetes. El banco central, en los términos que establezcan las leyes y con la intervención que corresponda a las*

⁵⁵ Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003.

autoridades correspondientes, regulará los cambios, así como la intermediación y los servicios financieros, contando con las atribuciones de autoridad necesarias para llevar a cabo dicha regulación y proveer a su observancia...”

Por su parte, el artículo 73, fracción XVIII en cuanto a este tema, contempla lo siguiente:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

XVIII. Para establecer casas de moneda, fijar las condiciones que éstas deban tener, dictar reglas para determinar el valor relativo de la moneda extranjera y adoptar un sistema general de pesas y medidas.

El artículo 117, fracción III del citado ordenamiento establece:

Artículo 117. *“Los Estados no pueden, en ningún caso:*

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado”.

De los artículos anteriormente transcritos, podemos afirmar que la emisión de moneda corresponde al Estado a través del Banco de México, que es el nombre que recibe el banco central al que hace referencia el artículo 28 constitucional, además la acuñación de moneda debe llevarse a cabo en las casas de moneda establecidas por el Congreso de la Unión y que la moneda debe tener las condiciones que fije el mismo Congreso, y por otro lado, que los Estados tienen la

prohibición expresa para acuñar moneda o para la emisión de papel moneda⁵⁶.

Bajo este contexto, la emisión de moneda obedece a tres tipos de razones:

1. *"La necesidad de cubrir déficit presupuestario, sin exceder las reservas monetarias ni la capacidad de endeudamiento del país.*
2. *El imperativo de tener que cubrir déficit presupuestario insoslayable, en exceso de las reservas monetarias disponibles y rebasando la capacidad máxima de endeudamiento.*
3. *La conveniencia de reflejar un aumento de las reservas monetarias como consecuencia de un período de expansión económica".*⁵⁷

Así, en el primer caso estamos en presencia de un fenómeno de regulación monetaria para corregir el presupuesto y una reestructuración económica.

Respecto al segundo punto, se trata de un exceso de circulante, lo que refleja una inestabilidad económica, en este como en el anterior punto no podemos hablar de que existe un ingreso financiero.

Es en el tercer punto, existe un ingreso financiero para el Estado, en virtud de que hay una proporción estricta con el crecimiento de reservas y la capacidad de endeudamiento.

⁵⁶ Cfr. VAZQUEZ PANDO, "Derecho Monetario Mexicano," Ed. Harla, México, 1991, p. 25.

⁵⁷ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p. 95

A pesar de que la emisión de moneda es considerada como una fuente de ingresos del Estado, nosotros consideramos que sería motivo de una investigación en particular analizar en forma separada los factores que le dan origen para determinar si realmente se trata de un ingreso público, de un medio de regulación o simplemente una forma para evitar los desequilibrios presupuestarios.

1.3.6.3 APROVECHAMIENTOS

Para saber que se debe entender por aprovechamientos, hemos recurrido al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 3º que a la letra establece:

“Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de los financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.⁵⁸

Como se puede apreciar, de la transcripción anterior, no se proporciona un concepto de los aprovechamientos, puesto que solamente hace una exclusión de las contribuciones, de los ingresos obtenidos por financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados así como las empresas de participación estatal.

⁵⁸ Prontuario Fiscal, op. cit., p.617.

Lo anterior hace necesario acudir a la doctrina para proporcionar un concepto de aprovechamientos.

La maestra Doricela refiere que los aprovechamientos son *"son los ingresos que percibe el Estado, en su carácter de persona moral de derecho público, por funciones también de de ese carácter, y que sean diferentes a las contribuciones, a las derivadas de ingresos por financiamientos, y a los rendimientos de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal".*⁵⁹

Por su parte el profesor Narciso Sánchez Gómez, define a los aprovechamientos como *"aquellos ingresos de derecho público distintos de las contribuciones, de los productos o de los empréstitos, mismos que obtiene el Estado al ejercer ciertas actividades oficiales o cuando impone su autoridad o imperio".*⁶⁰

Las anteriores definiciones, nos parece que son similares a la aportada por el Código Fiscal de la Federación, lo cual significa que no establecen una definición de los aprovechamientos, pero si dan las características para diferenciarlos de los demás ingresos, por lo que podemos afirmar que dichos ingresos, el Estado actúa con autoridad o imperio, como ocurre con las multas administrativas, los recargos y las indemnizaciones por daños a bienes del Estado, entre otros conceptos.

En nuestra opinión los aprovechamientos, son los ingresos que obtiene el Estado actuando como ente soberano y que no encuadran dentro de las contribuciones, de los ingresos obtenidos por financiamiento o los derivados de los organismos descentralizados y de las empresas de participación estatal.

⁵⁹ MABARAK CERECEDO, Doricela, op.cit., p.64.

⁶⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", op. cit., p. 13

Una vez que se ha referido el concepto de aprovechamientos, mencionaremos algunas de sus características.

El sujeto activo en esta como en los demás ingresos, es el Estado.

Es la persona física o moral que se coloca en la hipótesis prevista en la ley.

La realización de la hipótesis prevista en la ley, por ejemplo en las multas al cometer una infracción, constituye el hecho generador, este tipo de ingreso es muy variado y depende de ciertas circunstancias para que se generen, sin embargo, deben estar previstos en la ley, para el caso de que acontezcan.

1.3.6.4. PRODUCTOS

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 3º, conceptúa a los productos de la siguiente manera:

“Son productos 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 del dominio privado”.

Daremos a continuación algunos conceptos teóricos de los productos, comenzando con el profesor Narciso Sánchez Gómez que en su obra titulada *“Los Impuestos y la Deuda Pública”* señala que los productos son *“ingresos por vías de derecho privado del Estado que se perciben tanto por el desarrollo de sus actividades de carácter mercantil o empresarial, o por prestar ciertos servicios a particulares que se asimilan a las tareas propias de la iniciativa privada, en el ámbito económico pero también se adquieren por usar, explotar, aprovechar o enajenar los bienes del dominio privado del sector público, y por donaciones, herencias y legados a su favor”*.⁶¹

De la definición, anteriormente planteada por el autor se desprende que existen dos grandes rubros que integran a los productos y éstos son: los ingresos por el desarrollo de actividades del derecho privado como por ejemplo los contratos de carácter mercantil, inversiones, los créditos, etc.

Dentro del segundo rubro que se refiere a los ingresos por el uso, explotación, aprovechamiento y enajenación de los bienes del dominio privado podemos citar como ejemplo al arrendamiento la enajenación, la permuta de bienes muebles e inmuebles considerados como del dominio privado del Estado.

Otro concepto, es el proporcionado por la maestra Doricela quien considera a los productos como *“aquellos ingresos que el Estado obtiene cuando actuando en su carácter de persona moral de derecho privado, presta servicios a las personas, o bien cuando permite el uso o*

⁶¹SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, op. cit., p. 41

*aprovechamiento de los bienes de dominio privado, y por último, cuando realiza alguna enajenación de estos bienes”.*⁶²

Por último, el profesor Arrijo Vizcaíno, señala que *“es posible establecer que los productos, y en cierta medida los derechos, no son otra cosa que los ingresos que el Estado obtiene como consecuencia de la explotación de sus bienes y recursos patrimoniales tanto públicos como privados”.*⁶³

En este tipo de ingresos el Estado, para su recaudación no utiliza su imperio, por lo que se rige con normas de carácter civil y mercantil, ya que los mismos se crean por convenios del derecho privado.

Por lo que para concluir referiremos que las principales características de los productos son:

Contraprestaciones que obtiene el Estado cuando realiza algún acto de carácter civil o mercantil.

Se rigen por normas del derecho público y privado.

Son ingresos ordinarios porque se encuentran especificados en la Ley de Ingresos anual.

Son ingresos no tributarios porque el Estado no hace uso del imperio para establecerlos, cobrarlos y por lo tanto no los puede exigir

⁶² MABARAK CERECEDO, Doricela, op.cit., p. 63.

⁶³ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit., p. 109.

de forma obligatoria, puesto que se utilizan otros medios como los contratos y los conflictos que se llegaran a suscitar con motivo de incumplimiento de una de las partes, se ventilarán ante los Tribunales Federales.⁶⁴

1.3.6.5. EMISIÓN DE BONOS DE DEUDA PÚBLICA.

Podemos definir a los bonos de deuda pública como *“instrumentos negociables que el Estado coloca entre el público inversionista, recibiendo a cambio un cierto precio sobre los mismos, y obligándose a pagar su importe y un monto de intereses dentro de los plazos convenidos legalmente, garantizándose su emisión con las reservas monetarias disponibles o con el rendimiento de la explotación de los recursos naturales del dominio directo de la nación”*.⁶⁵

La colocación de los bonos de deuda pública se hace a través de una oferta pública y ésta a su vez debe llenar las diversas características como por ejemplo:

- 1) Que el emisor se obligue.
- 2) Que sea definitiva, en donde se especifiquen los elementos, requisitos y demás condiciones para contratar.
- 3) Que sea completa, es decir, que se indique el precio, el plazo y la serie, el tipo, entre otros.

⁶⁴ Cfr. SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, *“Los Impuestos y la Deuda Pública”*. op. cit.

⁶⁵ SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, *“Los Impuestos y la Deuda Pública”*. op. cit. p.63.

Los títulos de deuda vigentes, emitidos por el Gobierno Federal a través del Banco de México como agente financiero son: los Certificados de la Tesorería de la Federación (Cetes), Bonos de Desarrollo del Gobierno Federal (Bondes), Bonos de Desarrollo a tasa fija (Bonos) y Bonos de desarrollo del Gobierno Federal denominados en Unidades de Inversión (Udibonos).

La emisión de bonos de deuda, son un ingreso, puesto que la colocación de éstos entre el público inversionista equivale a la aceptación de un préstamo, que al aplicarse a ciertos sectores productivos de las actividades estatales, crean las cantidades necesarias para restituir el préstamo con un gran número de ganancias para el poder público.

La utilización del capital proveniente de este tipo de ingresos, es muy significativo en el rubro de ingresos financieros al destinarlos a actividades redituables y con esto el Estado esta haciendo uso de un instrumento de crédito que se encuentra a su alcance.

1.3.6.6. AMORTIZACIÓN Y CONVERSIÓN DE DEUDA.

Iniciaremos el presente tema, señalando lo que se debe entender por estos dos conceptos de acuerdo a la opinión del profesor Adolfo Arrija, quien señala que la amortización *“es el pago oportuno y a su vencimiento, de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses estipuladas en los empréstitos y bonos, contratados y emitidos por el Estado, en tanto que la*

*conversión implica el pago anticipado de la totalidad o parte de las obligaciones económicas que componen la deuda pública”.*⁶⁶

El autor en comento, considera que en ambos casos existe un ingreso financiero para el Estado, puesto que en la amortización se permite ir anulando pasivos que van disminuyendo el monto total de la deuda, aumentando la capacidad de crédito, aunque piensa que la conversión de deuda reduce el impacto de la deuda toda vez que no se cobran los intereses que se devengarían al sujetarse a los plazos que al iniciar la deuda se pactaron.

Cabe destacar que la amortización aplica tanto en los empréstitos como en los Bonos de Deuda pública en tanto que la conversión de deuda únicamente opera en los empréstitos.⁶⁷

1.3.6.7. MORATORIAS Y RENEGOCIACIONES.

El presente tema guarda una gran relación con los empréstitos, puesto que se llegan a utilizar estos dos procedimientos, es decir las moratorias y las renegociaciones para que los empréstitos que han sido contratados generen rendimientos productivos para obtener una amortización de la deuda pública.

⁶⁶ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p. 101.

⁶⁷ Cf. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit.

Las moratorias consisten en ciertas ampliaciones de plazos inicialmente convenidos para el pago de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses.

Por lo que respecta a las renegociaciones estas implican un replanteamiento total de las operaciones de que se trate, no solamente en lo tocante a capital e intereses, sino también en los aspectos relacionados con garantías, programas de inversión vigencia de la aplicación de los fondos suministrados.

Estos dos procedimientos constituyen ingresos financieros al Estado en tanto que los nuevos plazos y las nuevas condiciones da la pauta para la obtención de rendimientos que disminuyan la deuda y se produzcan ganancias adicionales.

Como podemos observar las moratorias se refieren únicamente a la las condiciones de pago y las renegociaciones como su nombre lo indica se refiere volver a revisar las estipulaciones generales de un préstamo.⁶⁸

1.3.6.8. DEVALUACIONES.

La devaluación presenta dos modalidades una de ellas es la pérdida del poder adquisitivo del dinero o disminución de los bienes y servicios que se pueden comprar con él. La otra modalidad es la

⁶⁸ Cf. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p.103

pérdida del valor de una moneda en relación a las monedas extranjeras.⁶⁹

La principal circunstancia que provoca la devaluación es un mal manejo de las finanzas públicas, para lo cual el gobierno trata de remediar esta situación a través de un incremento de salarios para compensar el alza de los precios en los productos básicos, además de renegociar las deudas que tiene con el extranjero. Por consiguiente la moneda pierde su poder adquisitivo, por lo que las personas utilizan más dinero para comprar los artículos de consumo que antes se valoraban a precios más bajos.

El gobierno para subsanar la depreciación de la moneda genera una nueva emisión para que aporten el circulante necesario para cubrir los costos que se encuentran en constante crecimiento aunque ya sin guardar reservas en el banco central.

Como consecuencia de lo anterior, se agotan las reservas monetarias lo que hace nulo el crédito internacional del país afectado que utiliza una unidad monetaria que carece de respaldo, dando como resultado la devaluación de la moneda, con el fin de que el nuevo valor se ajuste a las reservas que hayan quedado disponibles.

En ese sentido, la devaluación en el sentido clásico, es una fuente limitada de ingresos financieros para el Estado, puesto que los beneficios que se obtienen como por ejemplo, la recuperación de la capacidad de endeudamiento externo, captación de divisas turísticas y el bajo costo de ciertos productos de exportación, son pocos en contraposición con los perjuicios que se causan con la devaluación.

⁶⁹ Cfr. PAZOS, Luis, "Devaluación y Estatismo en México", Ed. Diana, México, 1989, p.19.

Por otro lado, también existe la devaluación en sentido moderno entendido como el mecanismo que utilizan los países sumamente desarrollados, al colocar productos de exportación a países en vías de desarrollo que con el transcurso del tiempo sufren retrocesos y éstos prefieren adquirir los productos de otras potencias menos poderosas cuyos precios son más accesibles, con lo que las potencia industrial prefiere devaluar su moneda para recuperar la competitividad en el ámbito internacional, y así obtener un gran número de ingresos financieros.

Por lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que la devaluación se puede entender en dos sentidos: el clásico, que es donde se obtienen más perjuicios que ingresos, y que desgraciadamente es el que se ha presentado en nuestro país, y el moderno, entendido como un instrumento de ajuste económico en el comercio internacional⁷⁰.

1.3.6.9. REVALUACIONES.

Con éste término *“se designa a la acción de mejorar o multiplicar el valor de alguna cosa”*.⁷¹

La revaluación se origina principalmente en un aumento de reservas disponibles, como consecuencia de los excedentes en las

⁷⁰ Cfr. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p. 107.

⁷¹ GURFINKEL DEWENDY, Lilian N., *“Operación Monetaria”*, Ed., Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 135.

ventas de exportación, el crecimiento del ahorro interno y el manejo prudente del gasto interno, entre otros factores.

Podemos afirmar que la revaluación en contraposición a la devaluación, representa una importante fuente de ingresos financieros en el momento en que se amplía el crédito público y la capacidad de endeudamiento externo.

1.3.6.10. EXPROPIACIONES.

La expropiación "es un acto jurídico de Derecho público, por medio del cual el Estado impone al particular la transferencia de propiedad de determinados bienes, cuando los mismos son necesarios para la realización de la actividad del Estado y existe una causa de utilidad pública que así lo requiera, siempre que se cubra al particular una indemnización por causa de esa transferencia".⁷²

El artículo 27 constitucional establece que la propiedad originaria de las tierras y aguas que se encuentran dentro del territorio nacional, pertenece a la Nación misma que puede transmitir el dominio a los particulares con lo que se constituye la propiedad privada, sin embargo, el mismo precepto señala que la afectación a esa propiedad privada puede ser mediante la expropiación, siempre y cuando sea por causa de utilidad pública y mediante indemnización.

En esa tesitura, la expropiación es un mecanismo por el cual el Estado obtiene un ingreso, toda vez que como la indemnización es por causa de utilidad pública, esto quiere decir que el bien que expropia, lo

⁷² ACOSTA ROMERO, Miguel, "Derecho Administrativo Especial", Ed. Porrúa, México, 2001.p.598.

utilizará para el beneficio de la colectividad y para cualquier cosa a que se destine le producirá ingresos financieros al Estado.

1.3.6.11. DECOMISOS.

El decomiso* *“es una sanción que priva a una persona de bienes muebles, sin indemnización, por la infracción de una ley administrativa, o en casos indicados en el Código Penal, en que una autoridad judicial como medida de seguridad se incauta de los instrumentos y efectos del delito”*.⁷³

El decomiso, representa un ingreso financiero para Estado, en tanto que los bienes que se decomisan deben ser vendidos con el fin de resarcir los daños que se originaron al patrimonio del Estado con la realización de un hecho ilícito.

1.3.6.12. NACIONALIZACIONES.

La nacionalización es *“el acto jurídico unilateral por virtud del cual se establece que, en lo sucesivo, una determinada actividad económica queda reservada en forma exclusiva a la acción del Estado, expropiándose, en*

* debemos distinguir de la confiscación en la que el Estado, sin ningún título legal y sin derecho, se apodera de bienes que legítimamente le pertenecen a un particular y que además esta prohibida por nuestra Constitución en su artículo 22.

⁷³ SERRA ROJAS, Andrés, *“Derecho Administrativo”*, Ed. Porrúa, México, 1988, p. 1011.

consecuencia, todos los bienes y recursos propiedad de los particulares, que habían venido desarrollando dicha actividad con anterioridad a la intervención estatal.”⁷⁴

Podemos afirmar que la nacionalización es una fuente importante de ingresos financieros del Estado, toda vez que él mismo sigue ejerciendo la actividad que anteriormente realizaban los particulares, por consiguiente obtendrá las ganancias que venían adquiriendo los particulares que desarrollaban dicha actividad, sin embargo cabe destacar que en ocasiones las nacionalizaciones le causan una pérdida al Estado como es el caso de la banca en donde al nacionalizarse, se hace para tratar de frenar la crisis económica que se suscitó a finales de los años setenta y principios de los ochentas, por lo que el sistema bancario quedó a cargo del Estado y con el transcurso del tiempo, la pérdida que sufrió éste fue debido a la incapacidad política y la corrupción mismos factores que provocaron que se dañaran a fondo las instituciones bancarias, perjudicando con ello también al País.

1.3.6.13. PRIVATIZACIONES.

Podemos definir a las privatizaciones como *“un acto jurídico unilateral por virtud del cual el Estado se desprende de empresas o entidades que había tenido bajo su control exclusivo, para transferirlas, a cambio de un precio, a inversionistas privados, nacionales o extranjeros, con el objeto de que en lo sucesivo las actividades de esas empresas o*

⁷⁴ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p. 113.

entidades sean desarrolladas dentro de un marco de la economía de mercado, sin intervención alguna por parte del Estado".⁷⁵

Como se puede observar, en las privatizaciones la actividad de que se trata pertenecía al Estado al contrario de la nacionalización en donde dicha actividad pertenecía a los particulares y el Estado es quien en lo sucesivo la seguirá ejerciendo.

Las privatizaciones constituyen una fuente de ingresos financieros para el estado en virtud de que al transferir la empresa o entidad de que se trate a los inversionistas privados obtiene un ingreso con ello y lo puede destinar a hacer frente a las necesidades colectivas aunque sabemos por supuesto que estos ingresos son de irrisoria duración puesto que una vez que se venden las empresas o entidades y se obtienen las ganancias de las mismas, se deja de percibir los ingresos financieros derivados de las privatizaciones.

Como se puede observar, los ingresos no fiscales que el Estado obtiene son de muy diversa índole, de los que consideramos más significativos los que se obtienen mediante empréstitos aunque a la larga signifique un compromiso casi interminable ya que se va transmitiendo de generación en generación, emisión de moneda, productos aprovechamientos y emisión de bonos de deuda, puesto que los demás ingresos que obtiene el Estado, no son constantes.

De acuerdo a los últimos datos proporcionados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al cierre de agosto del presente año, el saldo de la deuda pública externa neta se ubicó en 75.9 mil millones de dólares, cifra inferior en 0.1 mil millones de dólares a la observada el 31 de diciembre de 2002. Esta variación se explica por un desendeudamiento neto de 1.8 mil

⁷⁵ Ibidem.p. 114.

millones de dólares y ajustes contables al alza por 1.2 mil millones de dólares. Por lo que se refiere a los activos financieros en el exterior, estos presentaron una disminución de 0.5 mil millones de dólares⁷⁶.

⁷⁶ <http://www.shcp.gob.mx>.

CAPÍTULO II

LOS IMPUESTOS

2.1. CONCEPTO DE IMPUESTOS.

En líneas anteriores nos hemos referido a los ingresos del Estado en general, dentro de los cuales quedó incluido el impuesto con las demás contribuciones, ocupándonos ahora de este tipo de ingresos en particular.

En ese sentido pasaremos a definir a los impuestos tomando en consideración a la doctrina puesto que como ya se mencionó con anterioridad, el Código Fiscal de la Federación no contempla dicho precepto.

Para el doctrinario Giuliani Fonrouge los impuestos *"son las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quien se hallen en situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles"*.⁷⁷

El maestro Arturo de la Cueva afirma que los impuestos son *"el gravamen fiscal establecido por la ley al que se encuentran obligados los sujetos de derecho ubicados en la correspondiente circunstancia generadora del crédito fiscal"*.⁷⁸

Por su parte, el maestro Raúl Rodríguez Lobato, define al impuesto de la siguiente manera:

⁷⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit., p.263.

⁷⁸ DE LA CUEVA, Arturo, *"Derecho Fiscal"*, Ed. Porrúa, México, 1999, p.148.

"el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".⁷⁹

En nuestra opinión consideramos al impuesto como la prestación que establece el Estado, en dinero o en especie de carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales que se encuentren dentro del supuesto jurídico establecido en la ley para cubrir el gasto público.

Al igual que los ingresos del Estado, los impuestos tienen varias clasificaciones, a continuación mencionamos las más citadas por la doctrina:

- Impuestos Directos e Indirectos. Los impuestos directos son aquellos que recaen directamente sobre la capacidad contributiva en las que la riqueza es evidente y los impuestos indirectos son los que no gravan la riqueza en sí misma, sino la riqueza presunta como es el caso y las transferencias.
- Impuestos Reales y Personales. Los reales son los que se establecen en función a los bienes o cosas que gravan, en cambio los personales son los que se establecen en atención a los contribuyentes sin importar los bienes o cosas.
- Impuestos Específicos y Ad valorem. Los específicos son los que se establecen en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor de los bienes gravados.
- Impuestos Generales y Especiales. El general es aquel que grava diversas actividades pero que tienen un denominador común por ser de la misma naturaleza por otro lado, el impuesto

⁷⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.61.

especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

- Impuestos Con fines fiscales y con fines extrafiscales. Los impuestos con fines fiscales son los que se establecen con el fin de cubrir el presupuesto del Estado, en cambio, los impuestos con fines extrafiscales no se recaudan para cubrir el presupuesto del Estado sino con otra finalidad, en ocasiones de carácter social.
- Impuestos Alcabalatorios. Son los que gravan la libre circulación de las mercancías de una entidad a otra o en ocasiones hasta dentro de una misma entidad.⁸⁰

Por lo que podemos concluir que los impuestos son de carácter obligatorio, deben estar establecidos en ley y ajustarse a los principios constitucionales del artículo 31 fracción IV.

2.2. HECHO IMPONIBLE.

Comenzaremos el presente tema definiendo al hecho imponible, por lo que hemos recurrido a la doctrina para tal efecto.

El doctrinario José María Martín, define al hecho imponible de la siguiente manera: *"es el hecho o conjunto de hechos de naturaleza económica, descrito en la norma legal y que sirve para dar origen a la obligación tributaria"*.⁸¹

⁸⁰ Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit.

⁸¹ MARTÍN, José María, "Derecho Tributario General", Ed. Desalma, Buenos Aires, 1995, 161.

El maestro Rodríguez Lobato, define al hecho imponible como *"el presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética"*.⁸²

A continuación haremos mención de la clasificación del hecho imponible según el profesor José María Martín.

Instantáneos y de ejercicio. Los instantáneos están conformados por aquellos hechos que se producen y perfeccionan solo en determinado momento, en tanto que el hecho imponible de ejercicio es aquel que la norma legal describe mediante la reunión de un conjunto de sucesos o situaciones de hecho ocurridos en determinado periodo.⁸³

Nosotros consideramos al hecho imponible como la situación de hecho prevista en la ley como generadora de una obligación tributaria.

2.3. HECHO GENERADOR.

El profesor Sergio Francisco de la Garza define al hecho generador como *"el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria, genera el tributo"*.⁸⁴

Por su parte, el profesor Rodríguez Lobato considera al hecho generador como *"el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real,*

⁸² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.114.

⁸³ Cfr. MARTÍN, José María, op. cit.

⁸⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p. 412.

y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose el presupuesto genera el crédito tributario".⁸⁵

Podemos afirmar el hecho generador es la realización de la conducta descrita en la ley, es decir, la hipótesis prevista en la ley se concretiza y da lugar al nacimiento de la relación jurídica tributaria.

2.4. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La relación que se entabla entre el Estado y los particulares como consecuencia de la aplicación de cualquiera de los tres tipos de ingresos tributarios impuestos, tasas, contribuciones especiales⁸⁶, o también definida como aquella que tiene como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales⁸⁷

Es dentro de esta relación jurídica tributaria donde nace la obligación tributaria que *"es el vínculo o nexo jurídico que surge entre el Estado u otro ente (sujeto activo o acreedor) y los contribuyentes o responsables (sujetos pasivos o deudores), en cuanto a estos últimos se les pueda directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y en consecuencia exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo)".⁸⁸*

Consideramos a los elementos de esta relación a los siguientes:

⁸⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.115.

⁸⁶ Cfr., MARTÍN, José María, op. cit., p.141.

⁸⁷ Cfr., DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p.451.

⁸⁸ MARTÍN, José María, op. cit., p. 150.

- El sujeto activo, que es el titular del crédito fiscal.
- El sujeto pasivo, que es deudor principal. Y por criterio de la Corte el sujeto pasivo se divide en dos: sujeto pasivo formal y sujeto pasivo material.
- El hecho imponible que es la situación prevista en la ley.
- El hecho generador que es la concretización de la hipótesis prevista en la ley.

2.4.1. SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo es uno de los elementos subjetivos de la relación jurídica tributaria, mismo que se identifica con quien tiene la potestad tributaria, es decir, quien impone y percibe la mayor parte de las contribuciones, puesto que en el caso de las aportaciones de seguridad social, quien tiene derecho a percibir dichas contribuciones son los organismos autónomos creados para proporcionar los servicios de seguridad social, haciendo la aclaración de que dichos entes no cuentan con la potestad tributaria.⁸⁹

⁸⁹ Cfr. MARTÍN, José María, op. cit., p.151.

2.4.2. SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es la persona designada expresa o implícitamente por la norma legal para dar cumplimiento a ese cargo.⁹⁰

Podemos afirmar que la condición de sujeto pasivo se vincula directamente con la realización del hecho imponible, puesto que dicha realización origina precisamente el nacimiento de la obligación jurídica tributaria.

2.5. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

Dentro de los elementos del tributo, existe la clasificación que hace la doctrina respecto de los mismos en cualitativos y cuantitativos. Se denominan elementos cualitativos los que definen el campo de aplicación (objetivo y subjetivo) de cada institución tributaria en particular, es decir son los que determinan la forma y el modo del surgimiento de la obligación y los sujetos que giran en torno a ella, constituyendo la esencia del tributo. Dentro de esta categoría encontramos como elementos cualitativos al hecho imponible y a los sujetos activo y pasivo del impuesto.

Por otro lado, los elementos cuantitativos, tienen como finalidad determinar el importe de la deuda tributaria para cada caso. En esta

⁹⁰ ídem.

clase de elementos encontramos a la base imponible o base gravable y el tipo de gravamen o tarifa como también se le conoce.⁹¹

Por nuestra parte consideramos que los elementos del impuesto son:

- Sujeto.
- Objeto.
- Base.
- Tarifa.
- Tasa.

2.5.1. SUJETO.

Como ya se ha mencionado con anterioridad, en la relación jurídica tributaria intervienen dos sujetos que son el sujeto activo y el pasivo, mismos que constituyen un elemento de los impuestos.

El sujeto activo de conformidad con lo que establece la Constitución en su artículo 31 fracción IV son la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

Cabe aclarar que de los sujetos activos anteriormente señalados, por lo que toca a los Municipios, no cuentan con la potestad tributaria, es decir que no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados y el Municipio solamente tiene la facultad de recaudarlos.⁹²

⁹¹ Cfr. PAREDES MONTIEL, Marat, "El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria", Ed. Porrúa, México, 2001, p. 154.

⁹² Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", Ed. Porrúa, México, 1998, pp. 53-55.

Ahora bien, el sujeto pasivo del impuesto es la persona que legalmente esta obligada a efectuar el pago del impuesto, es decir, es quien realiza el presupuesto establecido en la ley, a continuación se presentan dos características del sujeto pasivo del impuesto.

Primera. Es el titular del hecho imponible.

Segunda. Es quien ha de soportar, por mandato de ley, la carga tributaria derivada de ese hecho.⁹³

Por otro lado, hay ocasiones en que el sujeto pasivo es sustituido por un tercero en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, es decir, que ocupa su posición frente al sujeto activo, quedando como sujeto obligado en primera instancia al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, incluyendo desde luego la principal que es la de pagar el tributo. A pesar de esto, el contribuyente o sujeto pasivo, sigue siendo el deudor original, aunque no responde de forma inmediata frente al fisco, sino que éste debe dirigir en todo caso la acción de cobro, en primer lugar frente al sustituto, sin embargo a éste, la ley le concede expresamente, la posibilidad de resarcirse del tributo pagado, fijando el deber de pagar dicha prestación al que es el titular del hecho imponible.⁹⁴

En los impuestos al consumo como por ejemplo el IVA, el legislador exige al sujeto que realiza el hecho que en la ley se contempla, como en el caso de la prestación de servicios, el traslado del impuesto al consumidor quien se convierte en sujeto repercutido y será el que finalmente pagará el impuesto. Es de considerarse que en el presente caso, quien realiza el hecho imponible es el prestador del servicio, sin embargo, al sujeto que grava la ley es al repercutido quien revela su capacidad económica al realizar el consumo y surge otro

⁹³ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal", Ed. Porrúa, México, 2000, pp. 12-13.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 14.

sujeto pasivo, cuando en la obligación tributaria únicamente debe existir un solo sujeto pasivo que es quien realiza el hecho imponible.⁹⁵

Existen otro tipo de sujetos obligados tributarios que se les conoce con el nombre de responsables solidarios, con la finalidad de asegurar el pago del impuesto, al respecto encontramos las hipótesis de responsabilidad solidaria en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 26. *"son responsables solidarios con los contribuyentes:*

- 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 de aquellas que se causaron durante su gestión.*

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su reglamento.

⁹⁵ Cfr. PAREDES MONTIEL, Marat, op.cit., p.188.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tenga conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como de las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.*
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiere quedado sin efectos.*
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.*

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecían a otra persona,

sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

- V. *Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país con cuya intervención estas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.*
- VI. *Quienes 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 hubieren causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.*
- VIII. *Quienes 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 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 tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de éste artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital*

social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

- 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 o morales 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 activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por ésta 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 las 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 el territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo hasta por el monto de dicha contribución.*
- 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 por el monto del impuesto causado.*

- XV. *La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.*
- XVI. *Derogada.*
- XVII. *Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de éste artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a ola fecha de que se trate.*

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”.

Nosotros consideramos que el sujeto pasivo es aquella persona física o moral que realiza el hecho imponible y que esta obligado por la ley a pagar el impuesto, sin embargo, aunque en determinadas situaciones es sustituido por un tercero como en el caso de el sustituto

del contribuyente, el repercutido y el responsable solidario, esto ni implica que deje de ser el principal obligado.

2.5.2. OBJETO.

El objeto del impuesto es otro elemento esencial del impuesto, para el profesor Flores Zavala, el objeto *"es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal"*.⁹⁶

Por otra parte, el profesor Jesús Quintana, afirma que *"el objeto del impuesto es la prestación del tributo, más no la circunstancia de hecho de la obligación. La prestación que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva es generalmente una cantidad de dinero o también en especie cuando así lo determinen las leyes fiscales"*.⁹⁷

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, define al objeto del impuesto como *"la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc."*.⁹⁸

Por nuestra parte, consideramos más precisa la interpretación que respecto de este tema hace la Suprema Corte de Justicia en la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

* De acuerdo con el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación son créditos fiscales los que tenga derecho 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 den ese carácter y el Estado tenga derecho percibir por cuanta ajena.

⁹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit. p. 114.

⁹⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *"Derecho Tributario Mexicano"*, Ed. Trillas, México, 1998, p. 63.

⁹⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p. 112.

Séptima Época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Informes
Tomo: Informe 1970, Parte II
Página: 45

IMPUESTOS. OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTOS. Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos: 1) El objeto del impuesto; y 2) El sujeto pasivo directo del impuesto. El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal. Y es sujeto pasivo, del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del Poder Legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto.

Amparo en revisión 2423/59. Dolores Cuevas y coagraviados. 19 de junio de 1970. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Amparo en revisión 6608/58. Jacinto González González. 16 de junio de 1970. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Amparo en revisión 5550/70. Inmuebles San Angel S.A. 14 de mayo de 1970. Unanimidad de cuatro votos.
Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza.

Amparo en revisión 1017/58. Inmobiliaria María de Lourdes, S.A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.
Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Generalmente, las diversas leyes fiscales de los diversos impuestos existentes en nuestro país, establecen el objeto del impuesto de que se trate, así por ejemplo tenemos al impuesto sobre la renta, que tiene como objeto gravar los ingresos que modifiquen el patrimonio del contribuyente proveniente del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; grava la totalidad de ingresos acumulables que deriven de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca entre otros.

El impuesto al activo tiene por objeto gravar la propiedad o posesión de activos cualquiera que sea su ubicación.

En el caso del impuesto al valor agregado, el objeto es gravar el valor agregado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

Estos son solo unos ejemplos del objeto que tiene algunos impuestos existentes en la actualidad en nuestro país.

2.5.3. BASE.

La base *"es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto"*.⁹⁹

El maestro Sergio Francisco de la Garza, considera a la base como *"un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo; peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto"*.¹⁰⁰

A continuación se precisan las principales características de la base:

- "Es una magnitud que, en la mayoría de los casos resulta ser la expresión cifrada del hecho imponible.
- Resulta ser un concepto necesario, en virtud de que el presupuesto de hecho del tributo limita su función a delimitar el origen de la obligación tributaria, más no a su cuantificación.
- La base imponible y los procedimientos para su determinación normativa deben establecerse por ley, puesto que al ser un elemento esencial del tributo queda cubierto por el principio de reserva de ley.
- Tiene que estar correlacionado con el principio constitucional de proporcionalidad, que se traduce en que sea acorde con la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que en abstracto debe manifestar el hecho imponible".¹⁰¹

Podemos afirmar que la base es un elemento esencial en el impuesto ya que juega un papel muy importante y de su existencia,

⁹⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit. p.115.

¹⁰⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., p.431.

¹⁰¹ PAREDES MONTIEL, Marat, op.cit., p.230.

puesto que representa la valuación de una proporción de lo gravado por la ley para poder determinar en forma correcta cuál será el gravamen que el contribuyente está obligado a pagar.

2.5.4. TARIFA.

El profesor Flores Zavala define a la tarifa como *"las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría"*.¹⁰²

Existen varios tipos de tarifas tributarias, no obstante, consideramos las más significativas las siguientes:

Tarifa Fija. Es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Tarifa Proporcional. Cuando señala un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base.

Tarifa Progresiva. Son aquellas que aumentan al incrementar la base.

La tarifa está relacionada con los principios de proporcionalidad y equidad, para llevar acabo dichos principios, se utilizan las tarifas progresivas pues mediante ellas se consigue que los contribuyentes que obtenga mayores ingresos pagarán un impuesto con un monto superior en comparación con el que obtenga menos ingresos.

¹⁰² FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit. p.115.

2.5.5. TASA.

La tasa *"consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda de curso legal, del tributo a pagar"*.¹⁰³

También es considerada la tasa como el porcentaje establecido en cada ley fiscal específica que se aplica a la base, con el objeto de que el Estado reciba cierta cantidad en dinero por cada unidad tributaria.¹⁰⁴

Existen diversas clases de tasas contributivas en nuestro país:

1. Cuota Fija. Se trata del establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe total del hecho generador de la obligación fiscal.
2. Tarifa Progresiva. Son las que establecen tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador de la obligación tributaria es mayor; decreciendo por el contrario cuando dicho monto es menor, es decir que el impacto económico varía según aumente o disminuya el monto de ingresos gravables.
3. Cantidad Fija. Este tipo de tasa se determina aplicando al hecho generador del impuesto una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal además, como en los casos anteriores se expresa en porcentajes. Son muy escasas este tipo de tasas en nuestro medio.¹⁰⁵

¹⁰³ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p.132.

¹⁰⁴ Cfr. SÁNCHEZ MIRANDA ARNULFO, "Aplicación Práctica del Código Fiscal", Ed. Línea Universitaria, México, 2001, p. 79.

¹⁰⁵ Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p.133.

Por nuestra parte diremos que la tasa es un porcentaje que se aplica sobre la base de un determinado impuesto.

2.6. ÉPOCA DE PAGO.

La época de pago es el plazo establecido en la ley para que se lleve a cabo el cumplimiento de la obligación, por lo que el pago debe realizarse dentro del plazo señalado en la ley.

El artículo 6º párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación establece en qué momento se deben de pagar las contribuciones por lo que consideramos importante transcribirlo a continuación:

Artículo 6. [...]

"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 precisa:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el 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 cinco días siguientes al momento de la causación".

Cabe aclarar que la Suprema Corte de Justicia, considera a la época de pago, como un elemento esencial de los impuestos, como se puede observar en la siguiente tesis jurisprudencial:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Página: 172

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley,

para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBE SALVAGUARDAR LOS."

Nosotros coincidimos con la jurisprudencia anteriormente planteada, puesto que si bien es cierto, que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación no prevé a la época de pago como elemento esencial de los impuestos es necesario que, para darle seguridad jurídica al contribuyente, se debe precisar en la ley de que se trate, el plazo en que deba realizarse el pago a fin de que éste, es decir, el contribuyente pueda cumplir a tiempo con su obligación.

2.7. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

El artículo 31 fracción IV, de nuestra Ley Fundamental establece:

Artículo 31. *"Son obligaciones de los mexicanos:*

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del

Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El citado artículo consagra los principios o garantías tributarias que son a saber: el principio de generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público, el de proporcionalidad y equidad, así como el de legalidad.

Consideramos que los principios constitucionales de los impuestos son de verdadera importancia, puesto que si un impuesto que se establezca en nuestro país no cuenta con estas garantías, es contraria a nuestra Carta Magna.

2.7.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Cuando hablamos de que un impuesto es general, queremos decir que comprende a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.¹⁰⁶

El profesor Flores Zavala, precisa que con este principio de generalidad, no quiere decir que todos deben pagar impuestos, sino que solamente los que tengan capacidad contributiva son los que deben hacerlo.¹⁰⁷

En palabras del profesor Adolfo Arrijo Vizcaíno, el principio de generalidad significa que *“sólo están obligados a pagar los tributos*

¹⁰⁶ Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.62.

¹⁰⁷ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit. p.179.

aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.¹⁰⁸

Como puede observarse, el principio de generalidad, quiere decir que todas las personas que se coloquen en la hipótesis normativa y que lleven a cabo el hecho generador, se les debe aplicar la ley fiscal sin excepción alguna, siempre y cuando tengan capacidad contributiva.

2.7.2. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

Como hemos observado anteriormente, en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, se establece el principio de obligatoriedad al mencionar que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de donde residan, sin embargo, los extranjeros no están exentos de dicha obligación no obstante, no estén contemplados dentro del mencionado artículo. Para que esto sea posible, es decir, para que los extranjeros estén obligados al pago de las contribuciones, deben residir en el territorio nacional disfrutando de los servicios públicos o que obtengan ingresos de una fuente establecida en el territorio nacional¹⁰⁹.

Las leyes secundarias son las que se encargan de imponer a los extranjeros el pago de contribuciones, tal es el caso de la Ley del

¹⁰⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p.248.

¹⁰⁹ Cf. GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, "Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano", Ed. Porrúa, México, 2000, p. 31.

Impuesto Sobre la Renta, que en su artículo 1º regula la obligación de los extranjeros del pago del mismo:

Artículo 1. *"Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

I. las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste".

De las últimas dos fracciones, se colige que una persona física o moral residente en el extranjero que tenga un establecimiento en el país, o bien, que sus ingresos provengan de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, está obligada a pagar el impuesto sobre la renta respecto de sus ingresos atribuibles a ese establecimiento o a dichas fuentes.

Aunado a lo anterior, el principio de obligatoriedad deriva de la necesidad de proporcionar al Estado los medios suficientes para que éste pueda satisfacer las necesidades públicas que tiene a su cargo y

tienen la obligación de pagar los impuestos las personas que se encuentren en los supuestos normativos.

En ese orden de ideas, el sujeto pasivo de la relación tributaria no puede decidir si paga o no el impuesto, toda vez que el Estado puede ejercer su poder coactivo para el cobro del mismo.

2.7.3. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

El fundamento de este principio lo encontramos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la federación y de la entidad federativa en la que residan.

Para efectos del presente tema es menester señalar lo que debemos entender por gasto público, así tenemos que son: todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional.¹¹⁰

Ahora bien, el Estado necesita allegarse de ingresos suficientes para dar cumplimiento a los fines que le son inherentes a él, para conseguir dichos ingresos el Estado recurre a la imposición de contribuciones a cargo de los particulares mismos que deben cumplir con esta obligación constitucional pagando oportunamente dichas contribuciones, sin embargo este principio se traduce a su vez en una

¹¹⁰ Cf. CURIEL VILLASEÑOR, Omar, "Principios Tributarios", Ed. Línea Universitaria, México, 2002, p. 37.

obligación para el Estado, en tanto que debe destinar el pago de las contribuciones a cubrir las necesidades de la comunidad.

Por lo tanto, estos dos conceptos están íntimamente relacionados puesto que si el particular no realiza el pago de sus contribuciones a tiempo, el Estado no podrá cumplir con los fines que le son encomendados como ente público, a su vez si éste, es decir el Estado no destina los ingresos obtenidos a proporcionar los servicios públicos que demanda la colectividad, se dejará de cumplir con esta obligación evadiendo los impuestos.

Cabe mencionar que en relación a este principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que no es inconstitucional el hecho de que se destine el pago de las contribuciones a un gasto público especial, siempre y cuando sea para en beneficio de la colectividad, como puede percibirse en la siguiente jurisprudencia:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 106/99

Página: 26

CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos

deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S.A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Noé Castañón León.

Amparo en revisión 153/98. Servicios Inmobiliarios ICA, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1548/98. Alimentos Rápidos de la Garza, S. de R.L. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1911/98. Inovart, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo en revisión 805/98. Productos Electrónicos de la Laguna, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 106/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

2.7.4. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Estos principios al igual que los anteriormente señalados se encuentran consagrados en el artículo 31 fracción IV, que señala que los obligados a cubrir los gastos públicos deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa.

En relación a este principio se ha suscitado cierta polémica respecto a que si se deben de considerar como dos principios o uno

solo, sin embargo, para efectos de nuestra investigación abordaremos por separado a la proporcionalidad y a la equidad.

En el lenguaje común encontramos a la proporcionalidad como *"la armonía de las partes entre sí o con relación al todo"*.¹¹¹

Para el profesor Humberto Delgadillo la proporcionalidad necesariamente hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que se deduce que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va incidir.¹¹²

En palabras del profesor Adolfo Arrijo Vizcaíno, *"la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, las tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados"*.¹¹³

Por su parte el profesor Emilio Margáin nos indica que para que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia.¹¹⁴

La Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la proporcionalidad se ha manifestado de la siguiente manera:

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989

Tesis: P./J. 4/1990

¹¹¹ PALAO, Andrea, op. cit., p. 1513.

¹¹² Cf. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto, *"Principios de Derecho Tributario"*, Ed. Limusa, México, 2001, p.62.

¹¹³ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p.257.

¹¹⁴ Cf. MARAGAIN MANAUTOU, Emilio, op. cit p. 58.

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.
DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS
CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.

La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia

relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León.
Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento a la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la

jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S.A. de C.V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo; Adato Green y Chapital Gutiérrez votaron en contra y porque se sobreyera en el juicio. Rodríguez Roldán y Schmill Ordóñez manifestaron que su voto lo emitían en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Díaz Romero expresó que su voto lo emitía acatando un acuerdo previo del Tribunal Pleno y Rocha Díaz y Schmill Ordóñez manifestaron que no estaban conformes con algunas de las consideraciones del proyecto. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1463/88. Química Flúor, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de dieciocho votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac

Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flore, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ausente: Fernández Doblado. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García.

Texto de la tesis de jurisprudencia 4/1990 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de jueves dieciocho de enero de 1990. Unanimidad de veinte votos de los ministros: de Silva Nava, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausente: Magaña Cárdenas. México, D. F., a 24 de enero de 1990.

Nosotros coincidimos con el criterio anteriormente planteado puesto que la proporcionalidad implica contribuir al gasto público en función a la capacidad contributiva, para que cada individuo aporte la parte justa y adecuada que le corresponde de manera que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en mayor cantidad que aquellos que obtuvieron menores ingresos.

Toca ahora analizar el concepto de equidad, el cual significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.¹¹⁵

¹¹⁵ Cfr. MARAGAIN MANAUTOU, Emilio, op. cit p.59.

Este principio pretende lograr que se de un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, que se debe dar un mismo tratamiento a los particulares que se encuentren colocados en idénticas circunstancias. La equidad no es otra cosa que la igualdad ante la ley por parte de los sujetos pasivos, los que deben recibir idéntico trato cuando se ubiquen en la misma hipótesis de causación.

Ahora bien, estos dos principios van unidos y se traducen en una justicia tributaria, puesto que no pueden ir separados uno del otro para que se de cumplimiento a lo establecido por nuestra Carta Magna, pues así lo ha dispuesto nuestro máximo tribunal en la siguiente tesis jurisprudencial:

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 199-204 Primera Parte

Página: 144

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la

capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar

una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Herminio Huerta Díaz.

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhaut Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretaria: Fátima Sámano Hernández.

Nota: En el Informe de 1985 y Apéndice 1917-1995, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD".

En esa tesitura podemos concluir que hay proporcionalidad y equidad cuando el impuesto se establezca de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos y se les aplique a todos aquellos que se encuentran en los supuestos señalados en la ley, por lo tanto estos principios están correlacionados puesto que no puede existir uno sin el otro.

2.7.5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

De acuerdo al mandato constitucional establecido en el ya tan mencionado artículo 31 fracción IV, dispone que las contribuciones solamente se pueden establecer por medio de una ley, es lo que se conoce como principio de legalidad.

Este principio es un verdadero ejemplo de seguridad jurídica para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria puesto que le impone un límite al Estado en cuanto al establecimiento de contribuciones de manera arbitraria, toda vez que solamente mediante ley se puede crear cargas fiscales a los particulares.¹¹⁶

Cabe señalar que el principal ordenamiento normativo en materia fiscal es la Ley de Ingresos de la Federación por ser el documento en virtud del cual el Estado determina todas aquellas contribuciones para cubrir el gasto público durante un ejercicio fiscal.

El principio de legalidad no significa que la contribución como tal ha de ser determinada por una ley sino que además el Poder Legislativo como representante de la población debe determinar de forma clara y precisa todos los elementos esenciales de las contribuciones.

De esta manera consideramos que el Estado no puede llevar a cabo ningún acto dentro del ámbito fiscal sin que se encuentre previa y expresamente establecido en una ley aplicable al caso concreto, a su vez el particular solamente está obligado a cumplir con las obligaciones que se le impongan expresamente en una ley.

Así las cosas podemos afirmar que los impuestos son la prestación que establece el Estado, en dinero o en especie de carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales que se encuentren

¹¹⁶ Cfr. HALLIVIS PELAYO Manuel, "Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México", Ed. Taxx Editores, México, 2000, p. 118.

dentro del supuesto jurídico establecido en la ley para cubrir el gasto público.

Dentro de la relación jurídica tributaria, se encuentran dos sujetos a saber: sujeto activo que viene a ser la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios y el sujeto pasivo que es la persona física o moral que se realiza se encuentra dentro de la hipótesis prevista como hecho generador en las leyes, además de que éstos sujetos son uno de los elementos esenciales de los impuestos.

Por otro lado, encontramos a los restantes elementos de los impuestos como los son el objeto, la base, la tarifa, la tasa y por criterio de la corte la época de pago.

Asimismo, encontramos los principios constitucionales que rigen a las contribuciones como son: el principio de generalidad, el de obligatoriedad, vinculación con el gasto público, el de proporcionalidad y equidad y el de legalidad que incluso se plasma en el artículo 37 de la Ley de Ingresos de 2004.

CAPÍTULO III

EVASIÓN FISCAL

3.1. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La obligación fiscal suele confundirse con gran frecuencia por diversos tratadistas con la relación jurídica tributaria, sin embargo, cabe precisar desde este momento, que la obligación fiscal es parte de la relación jurídica tributaria, puesto que pertenece al sujeto pasivo de ésta relación.

Para hacer más precisa esta distinción daremos el significado de estos dos preceptos: la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria, en tanto que la obligación jurídica tributaria es la cantidad debida por el sujeto activo al sujeto pasivo, cuyo pago extingue a dicha obligación¹¹⁷.

Algunos autores distinguen entre obligación sustantiva cuyo objeto consiste en dar y la obligación formal que tiene por objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar.

En ese sentido, podemos considerar que la obligación principal del sujeto pasivo es la de efectuar el pago de los impuestos a su cargo misma que se traduce en la obligación sustantiva anteriormente señalada, respecto de la obligación formal consistente en un hacer, lo

¹¹⁷ Cfr. MARAGAIN MANAUTOU, Emilio, op. cit p.268.

podemos identificar con la obligación que tiene el sujeto pasivo para inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar declaraciones, avisos, etc., la obligación de no hacer la podemos relacionar con aquellos casos en los que no se debe de introducir al territorio nacional mercancía de procedencia extranjera sin su debida estancia legal, y la de tolerar la podemos ejemplificar con las facultades de comprobación de la autoridad fiscal¹¹⁸.

El nacimiento de la obligación fiscal la encontramos establecida en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación que dispone:

Artículo 6. *“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.*

Del precepto anteriormente transcrito, se deduce que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho generador y encuadra con el hecho imponible que es la situación de hecho prevista en la ley generadora de la obligación fiscal, no obstante, en materia fiscal no coincide el momento del nacimiento de una obligación con su exigibilidad, puesto que se requiere del transcurso de cierto tiempo para que sea exigible, sin embargo, el incumplimiento de la obligación fiscal puede ser exigida por la autoridad fiscal, en ocasiones se convierte en evasión fiscal o incluso en un delito y como consecuencia se faculta a dicha autoridad a sancionar al sujeto pasivo.

¹¹⁸ Cf. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.109.

3.1.1. EVASIÓN FISCAL.

Una vez que ha nacido la obligación fiscal, el contribuyente o sujeto pasivo de la misma, debe determinar el importe que debe pagar por concepto de contribuciones. Al realizar el pago dentro de los plazos establecidos en la ley de que se trate, se genera un efecto positivo de las contribuciones, sin embargo, en este punto nos referiremos al efecto negativo de las contribuciones, en específico de los impuestos, como es el caso de la evasión fiscal.

Podemos definir a la evasión fiscal como *"la falta de pago por parte del causante de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir"*.¹¹⁹

Por otra parte el Profesor Emilio Margain la define como sustracción ilegal al pago.¹²⁰

Para el profesor Raúl Rodríguez Lobato, *"la evasión fiscal se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena"*.¹²¹

Para Armando Giorgetti *"La evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley"*.¹²²

¹¹⁹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p.508.

¹²⁰ Cf. MARAGAIN MANAUTOU, Emilio, op. cit p.75.

¹²¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.70.

¹²² GIORGETTI, Armando, citado por Tapia Tovar, José, *"La Evasión Fiscal"*, Ed. Porrúa, México, 2000, p.2.

En nuestra opinión, de los conceptos anteriormente presentados, nos parece más acertada la definición proporcionada por el profesor Rodríguez Lobato, puesto que nos menciona que la evasión fiscal se presenta cuando el sujeto pasivo por medio de actos u omisiones, no realiza el pago al que esta obligado.

La evasión fiscal la podemos identificar como una omisión, es decir, el contribuyente deja de cumplir con la obligación primordial que es el pago de los impuestos a que se encuentra sujeto, sin embargo, cabe señalar que a pesar del principio jurídico de que la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento, en ocasiones por ignorancia debido a la complejidad de las leyes fiscales, los contribuyentes incurren en incumplimiento de la obligación a lo que consideramos que el legislador debe ser más claro en cuanto a las disposiciones de esta índole.

En ese sentido, puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, e incluso atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple. Por lo que en nuestra opinión es fundamental tomar en consideración el dolo en el no cumplimiento de la obligación.

A continuación analizaremos las especies de evasión fiscal tomadas en cuenta por la doctrina:

Evasión Ilícita: "Es la evasión característica clásica, concebida como la acción consciente y voluntaria del deudor, tendiente por medios ilícitos a eliminar, reducir o a retardar el pago de un tributo efectivamente debido".¹²³

Evasión Lícita: "Se concretiza por procedimientos siempre lícitos, alejar, reducir o aplazar las circunstancias del hecho generador. Es recurso para reducir al mínimo dentro de las alternativas legales, el costo tributario".¹²⁴

Como se puede observar, en la distinción anteriormente planteada, en la evasión ilícita siempre el contribuyente realiza actos ilícitos tendientes al no pago del impuesto al que esta obligado, en cambio, en la evasión fiscal lícita, se trata de pagar el impuesto pero en menor cantidad con las alternativas que da la ley, como por ejemplo, el caso de las deducciones, sin embargo, de una o de otra forma los dos tipos de evasión fiscal se perjudica a la hacienda pública, traduciéndose en una menor recaudación de ingresos.

Consideramos que la evasión fiscal debe ser perseguida y sancionada puesto que con ella se esta infringiendo la ley por quien la realiza, al sustraer los ingresos que legalmente le pertenecen al fisco.

3.1.2. ELUSIÓN FISCAL.

La elusión fiscal es considerada por algunos autores como evasión legal, a continuación plantearemos algunos conceptos doctrinarios respecto de este tema.

¹²³ TAPIA TOVAR, José, "La Evasión Fiscal", Ed. Porrúa, México, 2000, p. 43.

¹²⁴ Ídem.

Para el profesor Rodríguez Lobato, *“la elusión consiste en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley”*.¹²⁵

“Por elusión debe entenderse la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador, que opera como un recurso para minimizar dentro de las opciones legales, los costos tributarios”.¹²⁶

Por su parte el profesor Tapia Tovar, afirma que *“la elusión fiscal es el sustraerse a realizar el hecho imponible, el aprovechamiento de una ley, mediante el uso del derecho común y la planeación de los recursos de la empresa”*.¹²⁷

Como puede observarse, la elusión se produce evitando la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador. Lo anterior se logra mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal. La elusión no implica infracción ni delito, y su utilización depende de la habilidad del contribuyente en potencia.

Resulta lógico que los contribuyentes pretendan establecer sus negocios en lugares donde no sean gravados, o que sustituya las

¹²⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.70.

¹²⁶ OSCAR DÍAZ, Vicente, *“Criminalización de las Infracciones Tributarias”*, Ed. De palma, Buenos Aires, 1999, p.175.

¹²⁷ TAPIA TOVAR, José, op. cit. p. 43.

actividades gravadas por aquellas que no lo sean, puesto que por naturaleza el ser humano tiende a no pagar o a pagar lo menos posible los impuestos.

3.1.3. DELITOS FISCALES.

El Código Fiscal de la Federación en su Título IV denominado “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, distingue estos dos conceptos que debemos precisar en el desarrollo del presente tema, sin embargo el mencionado ordenamiento no proporciona un concepto de infracción ni tampoco de delito, por lo que recurrimos a la doctrina para precisar su concepto.

La infracción *“es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley”*.¹²⁸

El profesor Raúl Rodríguez Lobato clasifica a las infracciones de la siguiente manera:

- a) Delitos y faltas. Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.
- b) Instantáneas y continuas. Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir se consuman y agotan en el mismo momento de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

¹²⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p.184.

c) Simples y complejas. Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.

d) Leves y graves. Las primeras son aquellas que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.¹²⁹

Ahora bien, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, en el Capítulo I del título antes señalado, se regulan las infracciones las cuales pueden consistir en una obligación de dar, como es el caso del incumplimiento del pago de contribuciones y de sus accesorios, tal y como lo previene los artículos 76 y 78 del Código Fiscal de la Federación que a continuación se transcriben:

Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

El 40% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió;

¹²⁹ Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., p. 184.

Del 50 al 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I de éste artículo, aplicarán el por ciento que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en términos de la fracción I de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto de beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiera disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se

impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de obligaciones previstas en los artículos 106, octavo párrafo y 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las multas serán un 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II de este artículo. En el caso de pérdidas cuando se incumpla en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 86, fracción XII y 133 fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando la infracción consista en no registrar o registrar incorrectamente las deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable a que hace referencia el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la multa será 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas.

Como puede observarse las infracciones a que se refiere el artículo 76 del CFF, es por la omisión del pago de las contribuciones que hayan sido descubiertas por las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, la sanción será un porcentaje de las contribuciones omitidas, cabe mencionar que los porcentajes previstos en este artículo fueron reformados, los porcentajes anteriores eran del 50% de las contribuciones omitidas cuando se paguen junto con sus

accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que se omitió, y del 70% al 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos. Con las nuevas reformas del primero de enero de 2004, los montos cambiaron del 50% al 40% y del 70% al 50%, es decir que se disminuyó el monto de la multa.

El artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, establece que las multas se podrán incrementar o disminuir. Se incrementan las multas en caso de reincidencia de infracciones continuadas y las infracciones con agravantes, respecto de la disminución ésta se realizará cuando el infractor pague las contribuciones omitidas con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución.

En otro orden de ideas, el artículo 78 del Código Fiscal de la Federación prevé lo siguiente:

Artículo 78. Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

Las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las prevé el artículo 79 CFF, y sus respectivas sanciones se encuentran en el artículo 80 del mismo ordenamiento:

INFRACCIONES art. 79 CFF.	SANCIONES art. 80 CFF.
<p>I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea. Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.</p>	<p>Fracción I. Multa de \$1,932.00 a \$5,796.00.</p>
<p>II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.</p>	<p>Fracción I. Multa de \$1,932.00 a \$5,796.00.</p>
<p>III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.</p>	<p>Fracción II. Multa de \$2,461.00 a \$4,922.00, salvo contribuyentes que tributen bajo al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de</p>

	\$820.00 a \$1,641.00.
IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley.	Fracción III. a) Tratándose de declaraciones, se impondrá una multa entre el 2% de las contribuciones declaradas y \$4,102.00. En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este inciso será menor de \$1,641.00 ni mayor de \$4,102.00. b) de \$492.00 a \$1,148.00 en los demás documentos.
V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.	Fracción IV. Multa de \$9,661.00 a \$19,321.00.
VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.	Fracción I. Multa de \$1,932.00 a \$5,796.00.
VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este	Fracción V. Multa de \$1,922.00 a \$5,766.00.

Código	
<p>VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deben de solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.</p>	<p>Fracción VI.</p> <p>Multa de \$9,611.00 a \$19,222.00.</p>
<p>IX. No verificar que la clave de registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hacer referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.</p>	<p>Fracción VI.</p> <p>Multa de \$9,611.00 a \$19,222.00.</p>

El artículo 85 del Código Fiscal de la Federación prevé las infracciones relacionadas a las obligaciones de no hacer o las de tolerar referentes al ejercicio de las facultades de comprobación como:

oponerse a que se practique la visita domiciliaria, no conservar la contabilidad o parte de ella, no suministrar los datos o informes sobre clientes o proveedores, divulgar o hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros que afecte su posición competitiva y declarar falsamente que cumplen los requisitos para efectos de gozar de ciertos beneficios en la aplicación de multas¹³⁰.

Por lo que toca a los delitos en materia fiscal, podemos considerarlos como *“las conductas ilícitas sancionadas en las leyes respectivas”*.¹³¹ Los delitos fiscales se encuentran regulados en el Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, y los mismos se cometen en contra del Fisco Federal.

Para que se proceda penalmente en algunos delitos fiscales, es necesario que se formule querrela, declaración de perjuicio y formulación de declaratoria de contrabando de mercancías por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al respecto la Suprema Corte de Justicia ha manifestado lo siguiente:

Séptima Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL
TERCER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 199-204 Sexta Parte

Página: 136

QUERRELLA EN DELITOS PREVISTOS POR EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ES UN
REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD, PREVIO AL
EJERCICIO DE LA ACCION PENAL, Y NO AL INICIO

¹³⁰ Cf. DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto, op. cit. p.178.

¹³¹ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto, op. cit. p. 179.

DE LA AVERIGUACION. Es inexacto que la querrela de que habla el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, como requisito de procedibilidad, deba ser previa al inicio de la averiguación, y no solamente al ejercicio de la acción penal, puesto que tal circunstancia no se advierte de la lectura del numeral citado, máxime si es de la propia averiguación previa de donde surgen los datos necesarios para estimar acreditada la existencia de hechos delictuosos previstos por los artículos 102, fracciones I y II, y 105, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, y presumir la responsabilidad del inculpado en su comisión, por lo que, siendo la querrela tan sólo el requisito necesario para proceder en contra del inculpado ante el órgano jurisdiccional, y estando satisfecho tal requisito, es claro que la orden de aprehensión dictada no resulta violatoria de garantías en su perjuicio, sin que sea atendible lo que se alegue acerca de que sin querrela no hay averiguación, pues la averiguación existe y lo que no se puede es proceder contra quiénes resulten presuntos responsables, sin la querrela mencionada.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 614/84. Ismael Morfín Orozco. 14 de agosto de 1985. Unanimidad de votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte. Secretario: Francisco Javier Ruvalcaba Guerrero.

Nota: En el Informe de 1985, la tesis aparece bajo el rubro "DELITOS PREVISTOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION. LA QUERRELLA ES UN REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD, PREVIO AL EJERCICIO DE LA ACCION PENAL, Y NO AL INICIO DE LA AVERIGUACION."

En el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación se establece que serán sujetos responsables de los delitos fiscales aquellas personas que:

- 1.- Concierten la realización de un delito.
- 2.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- 3.- Cometan conjuntamente el delito.
- 4.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- 5.- Induzca dolosamente a otro a cometerlo.
- 6.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- 7.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Al respecto, el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

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

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

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

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

Los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación que se encuentran nominados son el contrabando y la defraudación fiscal, puesto que los otros delitos que se mencionan dentro de dicho cuerpo normativo, no tienen un nombre específico.

El sujeto activo en la comisión de un delito fiscal es la persona que en forma individual o conjuntamente con otras, realiza la acción u omisión sancionada en las disposiciones fiscales. La conducta que realiza el sujeto activo en este caso el contribuyente para que sea considerado un delito, debe ser **típica**, es decir, que se encuadra al tipo penal descrito en cada delito de carácter fiscal, además esta conducta debe ser **antijurídica**, es decir, un acto contrario a lo dispuesto por las leyes penales o como en el caso que nos ocupa, las disposiciones fiscales sin causa justificada, aunado a lo anterior la conducta debe realizarse **dolosa o culposamente**,* como último punto, la conducta debe ser punible, esto es, la ley especial debe señalar en forma precisa la conducta o el acto ilícito y la pena que corresponde a la misma.¹³²

* El artículo 9º del Código Penal Federal establece que obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y que obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

¹³² Cfr. SÁNCHEZ VEGA, Alejandro, "La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves," Ed. Sista, México, 2001, pp. 23 -25.

El sujeto pasivo en la comisión de un delito fiscal es, como ya se ha mencionado, el fisco federal.

En lo referente al delito de contrabando, éste ocurre cuando:

1. Se introduce al país o se extraiga de él mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
2. Se introduce al país o se extraiga de él mercancías sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario el requisito.
3. Se introduce al país o se extraiga de él mercancías de importación o exportación prohibida.
4. También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

En el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación se citan otras conductas que en forma presuntiva se consideran como contrabando, entre ellas encontramos a las siguientes:

Cuando se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera, se encuentren vehículos extranjeros sin la documentación aduanera correspondiente, se encuentren mercancías extranjeras en tráfico a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas, entre otras, sin embargo cabe mencionar que en éste artículo se adicionaron 10 fracciones mediante las reformas del 1º de

enero de 2004, por las cuales se debe presumir cometido el delito de contrabando y éstas son:

X. Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.

XI. Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida.

XII. Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida.

XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.

XIV. Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conservar por el plazo de cinco años.

XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o

de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando éste ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaría de Economía.

XVI. Se transfiera la mercancía importada temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía a empresas que no cuenten con dichos programas, cuando la mercancía no se encuentre amparada en el programa de la empresa adquirente o se encuentre vencido su plazo de importación temporal.

XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

XVIII. Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

Existen en el Código Fiscal de la Federación otras conductas que son asimilables al contrabando y se sancionan con las mismas penas, además el delito de contrabando puede ser calificado cuando se cometa:

1. Con violencia física o moral en las personas.
2. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.
3. Ostentándose en autor como funcionario o empleado público.
4. Usando documentos falsos.

Como puede observarse el delito de contrabando se refiere a los hechos ilícitos relacionados con mercancías y que se traduce en un perjuicio al Fisco Federal.

Otro delito previsto en el Código Fiscal de la Federación, es el de Defraudación Fiscal, mismo que se encuentra previsto en el artículo 108 del mencionado cuerpo normativo, que al igual que el delito de contrabando, tiene sus equiparables, no obstante, este tema se desarrollará en el siguiente punto de la presente investigación.

Los delitos fiscales existentes son el grado máximo de la evasión fiscal, toda vez que se omite el pago de impuestos ya sea por la introducción de mercancías o cuando el contribuyente utiliza engaños o se aprovecha de errores para omitir total o parcialmente el pago de los impuestos a que esta obligado, dando como resultado, que el Estado no pueda cubrir las necesidades colectivas por falta de ingresos.

3.1.3.1. DEFRAUDACIÓN FISCAL.

El delito de defraudación fiscal se encuentra definido en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que a la letra 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.

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 exceda de \$500,000.00.

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

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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

(Adición) Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de éste Código, serán calificados cuando se originen por:

a) Usar documentos falsos.

(Reforma) b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces*.

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

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones

* La reforma de éste párrafo consiste en que se señala lo que debe entenderse por conducta reiterada.

fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Cuando los delitos 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 extemporáneamente 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 de las disposiciones fiscales.

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

Como se puede colegir, el artículo anteriormente transcrito, contempla al delito de defraudación fiscal, las penas del mismo, así como el delito calificado además de que con la reforma que se hizo en este precepto, se adiciona un quinto párrafo el cual contempla la posibilidad de atenuar la pena por defraudación fiscal hasta en un cincuenta por ciento, lo que se traduce en un beneficio para el contribuyente incumplido.

Por otro lado el artículo 109 de Código Fiscal de la Federación dispone:

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

(Reforma) I. Consigne en las declaraciones que presente para los 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 reciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicado 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 establecido en 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. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

(Adición) VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor

* La reforma de este artículo consiste en suprimir el número del artículo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en que se encontraba el procedimiento que se señala.

de transición de mercancías idénticas o similares determinado con forme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía que se refiere el artículo 86 A, fracción I de la ley citada, en su caso.

(Adición) VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ellos se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancías sujeta a precios estimados o se importe mercancías sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.

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

Podemos señalar como principales características del delito de defraudación fiscal las siguientes:

1. El delito de defraudación fiscal es, en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa. Es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que se hace voluntariamente encausa su conducta a través de

maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiera encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, de las contribuciones que legalmente adeude, o bien, hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del Fisco Federal.

2. El delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así, habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio económico e ilegítimo con perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio del error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiere encontrarse la autoridad fiscal.

3. De modo que sintetizando los conceptos anteriores, para su mejor comprensión, este ilícito tributario puede explicarse dividiéndolo en los siguientes elementos normativos:

- a) Conducta dolosa del contribuyente manifestada a través de engaños o del aprovechamiento de errores;
- b) Nexa causal directo y anticipado por el contribuyente; la obtención de un beneficio económico ilegítimo consiste en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, o en la recepción de un beneficio fiscal indebido; y
- c) Lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: el derecho del fisco federal de recaudar en debida forma las cantidades destinadas, a través del gasto público, a cubrir el costo de la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general.¹³³

El bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal es, el sistema de recaudación tributaria, aclarando que este bien jurídico tutelado es complejo en su esencia, ya que abarcará un contenido que

¹³³ Cfr. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. pp. 458-459.

se refiere tanto al daño como al peligro que pueda sufrir la hacienda pública, en su finalidad de recaudar la materia tributaria y, con ello, quebrantar la tributación y perjudicar la obligación del Estado de cumplir con la redistribución de la riqueza, a través del gasto y de los servicios públicos, y que además afecta la función de política criminal de desalentar "la burla de los compromisos cívicos" del contribuyente que incurra en este delito, pues se "deteriora la moral de ciudadano" con la violación de esta norma penal. Al señalar que el bien jurídico tutelado es complejo se pretende resaltar que al asignar al sistema de recaudación tributaria la calidad de bien jurídico que buscan tutelar los delitos fiscales, este concepto es incluyente de la índole patrimonial que guarda la generalidad de las obligaciones fiscales que tiene a su cargo el particular frente a la Hacienda Pública. Cabe afirmar, "que sin bien jurídico a tutelar, la norma carecería de sentido".¹³⁴

Además de los casos que se han planteado con anterioridad, dentro del Código Fiscal de la Federación existen otros casos de defraudación, lo cual resultaría un trabajo muy extenso el análisis de todos y cada uno de ellos, por lo que para efectos de la presente investigación analizaremos el caso específico del artículo 111.

Artículo 111. Se impondrá sanciones de tres meses a tres años de prisión a quien:

I. Derogada.

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

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la

¹³⁴ Cfr. ORELLANA WIARCO, Octavio, "El Delito de Defraudación Fiscal", Ed. Porrúa, México, 2001, 91.

documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligada a llevar.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

(Reforma) V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiera realizado o mantenga en territorios considerados como regímenes fiscales preferentes, a que se refiere el artículo 214 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o presentaría sin incluir la totalidad de sus inversiones.*

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46 fracción IV y 48, fracción VII de éste Código.

(Adición) VII. No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción V del artículo 28 de éste Código, los altere, los destruya o bien, enajene combustible que no fueron adquiridos legalmente.

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

* La reforma de este precepto consiste en que se cambió el término de jurisdicciones de baja imposición fiscal por el de regímenes fiscales preferentes además, cambió el número del precepto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De lo anteriormente transcrito podemos colegir que las fracciones II, III y VI, poseen características similares, desde el momento mismo en el que las tres presuponen la existencia de un conjunto de maquinaciones, artificios, trampas y engaños que están deliberada y premeditadamente dirigidos a la omisión total o parcial del pago de una o varias contribuciones o bien a la obtención de un beneficio económico individual mediante la divulgación de la que se tenga conocimiento con motivo del ejercicio de facultad de comprobación fiscal respecto de terceros con los que el sujeto del delito haya tenido o tenga cualquier tipo de relaciones.¹³⁵

Podemos concluir que el delito de defraudación fiscal, es un delito patrimonial, puesto que tutela la hacienda del Estado, además de ser un delito doloso, pues excluye la posibilidad de que llegue a cometerse por negligencia o descuido, es un delito federal, ya que es regulado por una legislación federal siendo el Ministerio Público Federal y un Juez Federal las autoridades competentes para conocer este ilícito y es un delito de querrela, que deberá ser presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.2. CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL.

Las causas de la evasión fiscal, son de muy diversa índole, toca ahora desarrollar algunas de esas causas de las cuales destacan las siguientes:

¹³⁵ Cf. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit. p.472.

- a) Sociales
- b) Económicas y
- c) Jurídicas.

3.2.1. SOCIALES.

Para desarrollar el presente tema, nos apoyaremos en la teoría contractualista de Juan Jacobo Rousseau, quien considera que el hombre no siempre ha vivido en sociedad sino en un estado de naturaleza, en el que vaga aislado; pero los diversos problemas con que se enfrentaba para subsistir, como las luchas con las fuerzas naturales, la defensa contra los animales u otros hombres, entre otras cosas, mueven a los individuos a salir de éste estado de naturaleza y concertar un convenio o contrato, a partir del cual los hombres conviven en sociedad reuniéndose para resolver mejor sus problemas de vida.

Los hombres percatándose de la inconveniencia de seguir viviendo aislados renuncian a este estado natural y convienen a renunciar a su vez a sus propias libertades o libertad natural, y entonces admiten depositar parte de esa libertad y voluntad en un núcleo unitario que rija el conglomerado naciendo entonces la voluntad general, que es el fundamento del poder estatal. Es así como se produce el fenómeno del gobierno político.¹³⁶

¹³⁶ Cfr. SENIOR, F., Alberto, "Sociología", Ed. Porrúa. México, 1990, p. 187-189.

La sociedad, y por tanto las personas que la dirigen, resulta de la delegación expresa y deliberada que efectúan los componentes del grupo, delegando su voluntad en los representante del grupo para que éstos lo dirijan.

Así las cosas, los gobernantes es decir los representantes del gobierno, deben siempre tener en cuenta que el origen de su fuerza radica en la voluntad de cada uno de los miembros que han aceptado vivir en sociedad. En consecuencia los gobernantes no deben ser arbitrarios ni despóticos, ya que su poder se fundamenta en la voluntad de los gobernados; deben tener a la vista que gobiernan por el pueblo y para el pueblo, y tienen su fuerza en el pueblo, por lo tanto, podemos afirmar que debe existir una armonía entre los gobernadores y los gobernados, donde los primeros deben cumplir con las funciones que le son encomendadas con principios éticos para no desvalorizar a la sociedad, y a su vez los gobernados deben cumplir con sus obligaciones entre ellas las de carácter tributario.

El contribuyente reacciona de diferentes maneras frente al impuesto, dependiendo de su grado de cultura, honradez, de civismo, de gratitud o de conveniencia. Así tenemos a contribuyentes honestos y deshonestos, los primeros son los que cumplen con sus obligaciones fiscales y los segundos que desafortunadamente son la mayoría en nuestro país, solo cumplen en forma reducida o no cumplen con sus obligaciones fiscales.¹³⁷

En ocasiones las causas del mal comportamiento del contribuyente que dan como resultado la evasión fiscal se debe en gran parte al Fisco, pues el contribuyente observa el mal comportamiento del personal hacendario, ya sea por su trato o por que extorsiona o por que le impide cumplir con sus obligaciones fiscales.

¹³⁷ Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Nociones de Política Fiscal", Ed. Porrúa, México, 1998, p. 70.

Otra causa de evasión es la corrupción existente ya sea para llevar a cabo un cierto trámite o cuando se transgrede una disposición legal, o cuando los contribuyentes se percatan que en una obra pública se realizó con material de mala calidad¹³⁸.

Y por su puesto, otro caso de evasión fiscal es el que se ha dado a la luz pública que no es nuevo, sin embargo ahora se ha difundido con mayor auge, relacionado a los funcionarios públicos que son deshonestos en el desempeño de sus funciones como es el caso del Secretario de Finanzas del Distrito Federal, con estos comportamientos los contribuyentes prefieren evadir los impuestos que pagarlos pues piensan que es mejor que se queden ellos con las cantidades de dinero correspondientes a los impuestos que pagarlos y que otros se hagan millonarios a su costa y que gocen de impunidad.

Cabe destacar que no solamente el fisco es culpable de la evasión fiscal, también dentro de los contribuyentes hay quienes consideran que si logran evadir el pago de impuestos es porque se consideran más inteligentes que el fisco. Sin embargo estos contribuyentes no se percatan de el daño que se produce con la evasión de los impuestos es muy grande puesto que con ello el Estado no puede impedir que reduzcan las necesidades que existen en salud, educación, vivienda, etc.

¹³⁸ Ibidem., P. 72.

3.2.2. ECONÓMICAS.

Existen diversos factores económicos que influyen para el incumplimiento de las obligaciones fiscales, corresponde ahora, señalar aquellas causas de mayor importancia que aparecen como determinantes de dicho fenómeno.

Principiaremos señalando el alto costo de la administración para el pago de los impuestos, esto es, que a los contribuyentes les genera un gasto significativo el llevar a cabo el pago de los impuestos, nos referimos a que debe de contratar los servicios profesionales de un contador público, puesto que la legislación fiscal es un tanto compleja para los contribuyentes, por lo que tal situación les genera una carga económica ya que se tiene que contratar un contador para que pueda realizar las declaraciones de impuestos a las que está obligado.

Aunado a lo anterior, debemos considerar que el aparato fiscalizador existente en nuestro país es insuficiente e ineficiente, puesto que se constituyen sus acciones en un costo beneficio irreal que liquida cantidades impagables para la raquítica economía de la mayoría de los contribuyentes, mismas que se traducen en carteras de créditos completamente incobrables porque nunca van a ser hechos efectivos porque además no tienen garantía ni respaldo que los haga efectivos.

Por otro lado, la aplicación de la política económica neoliberal en México, tiene como finalidad principal el lograr el crecimiento y desarrollo económico no solamente nacional, sino también mundial, vía el libre mercado de los factores productivos. Este modelo de política económica tiene como instrumentos la aplicación de diferentes medidas que lleven a el pleno establecimiento del modelo neoliberal. En el caso de nuestro país, los

objetivos contenidos en la política económica aplicados desde el sexenio anterior del Presidente Ernesto Zedillo son principalmente seis:

- Liberalizar toda la economía y los factores que la conforman.
- La puesta en marcha de Tratados de Libre Comercio con las otras regiones del mundo (especialmente con E.U. y Canadá, que fue el pilar de la política económica del sexenio salinista).
- La reducción del aparato estatal vía privatización de empresas gubernamentales.
- Alcanzar niveles de crecimiento y desarrollo con altas tasas del PIB
- Obtener finanzas públicas sanas.
- Generar más inversión y empleos reactivando de esta manera la economía.

Como se puede observar de manera general, la aplicación de esta política económica de corte neoliberal, no concuerda con los tiempos y estructura productiva existente en México y por tanto es difícil que pueda hacer frente a la liberalización indiscriminada que se está realizando, ya que una premisa básica a cumplir dentro del modelo de libre cambio para poder obtener la eficiencia y máximo aprovechamiento en la producción y distribución de los recursos y el capital, es el de competir en condiciones de igualdad, tanto a nivel nacional como mundial.

Todas las afirmaciones hasta aquí referidas se reforzarán si consideramos que México viene saliendo de una década perdida (1980-1990), lo que trajo consigo grandes desequilibrios estructurales en materia económica y política, y por ende, social. Bajo este contexto y como consecuencia de dos graves crisis económicas (1982 y 1986), es de esperarse que la situación de desempleo creciente, alto endeudamiento tanto de las empresas como de las personas físicas, así como del Estado, principalmente en el renglón de deuda externa, poca capacidad de generar ahorro propio, baja competitividad y productividad, pérdida del poder adquisitivo, y por consecuencia lógica, una creciente polarización de la distribución del ingreso, etc., no hagan factible la implementación de la

política económica neoliberal en México. Debido a las grandes asimetrías que existen no solamente con nuestros principales socios comerciales (E.U. y Canadá), sino también entre los mismos sectores productivos del país, queda de manifiesto el subdesarrollo económico y social de nuestra nación.

Como podemos observar, la mayor participación de los mecanismos del mercado de economía abierta en la regulación de la actividad económica lleva a asignar y transferir recursos que no se orientan a proseguir y hacer compatibles objetivos de equilibrios macroeconómicos, de estabilidad de precios y de crecimiento económico. Los resultados de esa política reflejan que no hay ajuste automático.

Bajo esta óptica, no podemos ignorar que el desequilibrio causado por políticas económicas aplicadas anteriormente, han causado grandes estragos en la economía en su conjunto, especialmente, el aspecto de la falta de capacidad de generar el ahorro interno que se necesita para autofinanciar nuestro crecimiento situación que ha sido causa de que se hayan solicitado préstamos externos para financiar la inversión que se requería para cumplir con las metas de la política económica que se aplicaba en cada sexenio. En la medida en que el endeudamiento externo fue creciendo, el pago por el servicio de la deuda comenzó a ser un obstáculo para lograr canalizar los pocos recursos excedentes hacia la inversión y así poder alcanzar la recuperación económica.

Para el cumplimiento de esa transferencia es decir, de la deuda externa, se ha recurrido a políticas contraccionistas, a la devaluación, al alza de la tasa de interés y a la disminución de salarios reales, en aras de generar solvencia financiera en el sector externo. Esas políticas han repercutido en una alta inflación, que se acelera en el ambiente de incertidumbre que se crea por la dificultad misma para cumplir las

obligaciones financieras externas y la incapacidad de mantener la dinámica económica.¹³⁹

Bajo este contexto resulta indispensable efficientar nuestro esquema de recaudación y mecanismos para ampliar la base de contribuyentes ya que existen tres conceptos de imposición que influyen en la evasión fiscal y por ende en la recaudación de fondos públicos:

1. Presión Psicológica. Consiste en la molestia que psicológicamente experimenta el contribuyente ante la obligación fiscal aún cuando ella difícilmente corresponda al monto efectivo de los tributos directos e indirectos que satisface y a la suma de beneficios que el contribuyente disfruta aunado a que se siente fuera de los programas en donde se supone se aplican los recursos y las ventajas mediatas que también derivarán para él del gasto público;
2. La presión Tributaria Legal. Correspondiente a la carga fiscal integral que el sujeto del impuesto está obligado a soportar por ley,
3. La Presión Tributaria Real. Siendo ésta la cifra global de los tributos que efectivamente satisface cada sujeto¹⁴⁰.

Por lo que, es indudable que la molestia de la imposición constituye un elemento determinante de la evasión, en el sentido de que puede influir en forma decisiva en reacciones negativas frente a las obligaciones tributarias.

Otros motivos que también pueden tomarse en consideración son sin duda, las reducciones de réditos, las fuertes oscilaciones de los precios, los

¹³⁹ <http://www.gdl.iteso.mx>

¹⁴⁰ Cfr. GIORGETTI, Armando, "La Evasión Tributaria", Ed. Desalma, Buenos Aires, 1967, p.131.

obstáculos para la colocación de la oferta, entre otros, problema que no solo afecta el esquema tributario, sino incluso la Economía Nacional.

Es de mencionarse que un factor importante en las causas económicas de la evasión fiscal es que un impuesto sea muy elevado en la imposición, ya que el deudor del impuesto advierte en forma subjetiva el sacrificio económico, estimulando en él la tendencia hacia la ocultación de la riqueza imponible y, por tanto induciéndolo a la evasión.¹⁴¹

Por todo lo antes expuesto podemos concluir que dentro de las causas económicas de la evasión fiscal, encontramos un alto costo en cuanto a realizar el pago de los impuestos, la política económica existente en México y por supuesto lo elevado de las tasas impositivas. Este fenómeno no es fácil eliminarlo, sin embargo, los sujetos de la relación jurídica tributaria tienen derechos y obligaciones recíprocos, por lo cual si el contribuyente no puede sustraerse al deber contributivo aun siendo gravoso, el Estado debe limitar esa imposición mediante el uso prudente del dinero público utilizándolo de la manera más eficiente hacia formas que incrementen eficazmente la productividad del gasto público y por lo tanto del bienestar común.

3.2.3. JURÍDICAS.

Este grupo de causas esta relacionado en gran medida con el sistema tributario, puesto que existe una gran cantidad de normas y disposiciones fiscales que además de ser confusas, provocan una deficiente regulación e incorrecta interpretación de la legislación fiscal.

¹⁴¹ Ibidem, p. 135.

El imperfecto conocimiento de la obligación tributaria conduce, a tener la opinión que hoy se forman los particulares acerca del uso que hace el ente público de los medios económicos derivados del producto de los tributos.¹⁴²

Aunado a lo anterior, existe un insuficiente control por parte de la Administración Tributaria, respecto al esquema recaudatorio y fiscalizador, ya que con los sujetos no registrados se pierde esa labor, y lo único que genera es una carga en los contribuyentes cautivos, y quedan excluidos de toda obligación los no registrados. Razón por la que en los contribuyentes que están registrados, se genera molestia, en el cumplimiento de sus obligaciones, y un descontento por las dificultades al pagar lo cual se refleja en los índices tan bajos de recaudación que actualmente tenemos.

Es de mencionarse que en muchas ocasiones, los contribuyentes aprovechan la falta de precisión del hecho imponible o bien las lagunas de la ley, sin embargo, en ocasiones esa habilidad es llevada al abuso utilizando actos simulados y estos son tipificados como equiparables al delito de defraudación fiscal.

Sin embargo consideramos que hay soluciones al problema planteado ya que incluso una forma irregular de corregir las lagunas o las omisiones que existen en las leyes, es por medio del reglamento, que en el caso en concreto, de la legislación fiscal federal, podemos encontrar múltiples ejemplos de leyes con graves fallas de técnica legislativa, que se han pretendido corregir con la expedición de reglamentos y, a veces, hasta con circulares, lo cual se traduce en actos ilegales por parte de la autoridad.

¹⁴² Cfr. GIORGETTI, Armando, op. Cit. 1967, p.163.

Así, la creación de la ley le corresponde al Poder Legislativo y el reglamento al Poder Ejecutivo, razón por la cual el reglamento no debe ir más allá de la ley, es decir, que el reglamento no puede imponer cargas a los particulares, su función jurídica consiste en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclararlas, regular la materia que ésta le autoriza pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados.¹⁴³

Otro problema que existe en relación a las causas jurídicas de la evasión fiscal, las encontramos en las reglas de carácter general conocidas también como resolución miscelánea fiscal, expedida por el Servicio de Administración Tributaria, misma que atenta contra el principio de legalidad de las contribuciones, toda vez que las mismas no solo imponen obligaciones a los contribuyentes sino que además la mayoría de ellas van mucho más allá de la ley al igual que el reglamento. Hay una discusión en la doctrina respecto de la constitucionalidad de este tipo de delegaciones a través de una ley directamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que no existe un artículo expreso en la Constitución que permita al Poder Legislativo delegar sus propias facultades máxime que se hace a secretarios de Estado, ya que son funciones que le resultan propias sólo al ejecutivo.

Respecto de la Miscelánea Fiscal vale la pena recordar que lo que se pretendía con su implementación era contar con un documento único que integrara de manera sistemática, ordenada y actualizada las reglas y criterios dando facilidad de consulta y certeza, al eliminar la dispersión de las normas, sin embargo se debe de cuidar que nunca se exceda de lo que las leyes establecen y de preferencia dicha resolución debe contener el menor número de reglas posibles, puesto que lo ideal es que se contenga en la Ley, por seguridad jurídica, y atendiendo a lo que prescribe el artículo 72 inciso h) de nuestra Carta Magna.

¹⁴³ Cfr. MARGÁIN MONAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Fiscal Mexicano", op.cit. p. 126.

Lo anterior nos lleva a concluir que el legislador debe tratar de que la regulación fiscal sea más sencilla, clara y que en ningún momento las circulares rebasen el marco legal y así lograr que sean menos las reglas y circulares y más completa y clara la ley de la materia.

Podemos afirmar que con lo anteriormente planteado, se viola el principio de seguridad que no es otra cosa que *“un valor jurídico que implica la certeza de que la conducta que la Ley regula necesariamente se deberá cumplir y de que, en caso contrario, el Estado la hará cumplir,”*¹⁴⁴ es decir, se produce indudablemente una inseguridad jurídica en el contribuyente toda vez que se siente confundido y se autojustifica con esta serie de acontecimientos y opta por evadir los impuestos a los que esta obligado.

Así, las causas jurídicas de la evasión fiscal en nuestra opinión son las siguientes:

1. El Estado incrementa los impuestos para combatir la evasión fiscal, pero con esto solo castiga a los contribuyentes cautivos y en nada inciden los no registrados.
2. No hay un sistema de inspección de las obligaciones fiscales que sea riguroso y eficaz.
3. Técnicamente es difícil encontrar los límites entre la planeación fiscal y la evasión fiscal.

Como se puede observar, existen una gran variedad de causas que producen la evasión fiscal y corresponde a los dos sujetos de la relación jurídica tributaria disminuirlas, por un lado creando conciencia en los contribuyentes de que debe de pagar sus impuestos para que el Estado

¹⁴⁴ HALLIVIS PELAYO, Manuel, *“Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México”*, Ed. Tax Editores, México, 2000, p. 104.

realmente el dinero que obtiene de dichos impuestos al gasto público y así lograr una cultura contributiva.

3.3. ALTERNATIVAS PARA FRENAR LA EVASIÓN FISCAL Y AMPLIAR LA BASE TRIBUTARIA.

La evasión fiscal, es un efecto negativo de los impuestos y ésta se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto por medio de conductas ilícitas, dando como resultado que el Estado deje de percibir los ingresos que legalmente le corresponden para hacerle frente a las necesidades colectivas, motivo por el cual a continuación se desarrollarán algunas alternativas para frenar a la evasión fiscal y ampliar la base tributaria.

3.3.1. REGULACIÓN DE LAS PERSONAS QUE SE ENCUENTRAN EN EL COMERCIO INFORMAL.

El presente tema, es de gran importancia en el estudio del fenómeno de la evasión fiscal, no en lo que se refiere a los contribuyentes registrados; sino en la economía que se encuentra oculta.

Así pues, podemos definir al comercio informal o economía subterránea de la siguiente manera: *“el conjunto de actividades legales e*

*ilegales, cuya contabilidad o registro escapa a los recolectores de estadísticas oficiales, y que por lo tanto no son gravadas o lo son en menor medida*¹⁴⁵

En esa tesitura, el comercio informal *“está conformado por todos aquellos comercios que no están establecidos en un local específico que no están apegados a las regulaciones legales, fiscales ni laborales y que generalmente las personas que laboran en él son consideradas, por las autoridades, como comerciantes que no están inscritos al IMSS, que no trabajan en el sector público y declaran no ser desempleados”*.¹⁴⁶

El llamado comercio informal, identificado mayormente como *comercio ambulante* o *ambulantaje*, no es un fenómeno más o menos reciente; de hecho, su antecedente cultural lo encontramos en los *tianguis* de la época precolombina; sin embargo, su significativo crecimiento en las últimas décadas, lo convierten en un fenómeno de actualidad, puesto que es un tema recurrente en los distintos análisis relativos a la estructura ocupacional urbana.

El comercio informal es la alternativa inmediata que existe para aquellas personas que se ven impedidas de acceder al mercado de trabajo, básicamente por su escasa calificación laboral; de igual manera, es la salida para mucha gente desempleada o despedida. Sin embargo, esta actividad es además una mejor oportunidad de ingreso económico, ante los bajos salarios existentes en nuestro país y una forma de no pagar impuestos a los que se esté obligado.

¹⁴⁵ Centro de Estudios Económicos del Sector Privado A.C., *“La Economía Subterránea”*, Ed. Diana, México, 1987, p.13.

¹⁴⁶ <http://www.canaco.net>.

En un estudio realizado en el Centro Histórico de la Ciudad de México, en el año de 1997, se encuestaron a 200 comerciantes informales, con el fin de descubrir el origen socioeconómico de los mismos y se identificó lo siguiente:

En lo relativo a su grado de escolaridad, el 2.5% era analfabeta; el 53% tenía un nivel bajo, es decir, entre la instrucción primaria y secundaria; mientras que el 41.5% poseía un nivel alto, entre bachillerato y licenciatura.

Este último porcentaje resulta interesante, porque se trataba de individuos que tenían la posibilidad de ingresar al mercado laboral, pero que consideraban más redituable esta actividad.

Por su parte, el 44% tuvo un empleo asalariado previo a su incursión dentro de la informalidad, mientras que el 56% restante ingresó directamente sin haber tenido una experiencia laboral previa. A su vez, el estudio reveló que el 25.5% ingresó a la actividad por la falta de empleo; el 40% lo hizo por los bajos salarios existentes; el 5% porque fue despedido de su anterior trabajo; mientras que el 29.5% restante lo hizo por otros motivos, que iban desde seguir la tradición familiar, solventar sus estudios o por el gusto mismo de ser comerciante.

En los dos indicadores referentes a la experiencia laboral, el factor que mayor porcentaje concentró fue el de los bajos salarios; y del total de personas que argumentaron ese motivo destaca que el 52.5% no tuvieron una experiencia laboral previa. La interpretación de esto último es que al notar la contracción salarial existente, estas personas vieron como una mejor opción al comercio informal que al trabajo asalariado. Por otro lado, de los que señalaron la falta de empleo, en total 51, el 60.8% son personas que no han trabajado antes; es decir, que han ingresado a la actividad por la razón

de no poder ingresar al mercado laboral. En este ambiente, el comercio informal funge como un receptáculo importante para la fuerza de trabajo desempleada.¹⁴⁷

De estos datos se puede concluir básicamente dos cosas: 1) que el comercio informal actúa como receptáculo para los que no encuentran trabajo y para los que han sido despedidos; y 2) que es una alternativa de ingreso económico ante el trabajo asalariado. A poco más de siete años de haberse realizado ese estudio, consideramos que lo afirmado ahí continúa vigente, en tanto que las condiciones que dan pie al crecimiento de este fenómeno urbano no han variado en lo absoluto.

En otro orden de ideas, para ampliar la base de contribuyentes y frenar la evasión fiscal es necesario que se regule al comercio informal mediante el pago de una cuota fija bimestral mediante declaración que contenga los datos generales de los contribuyentes, los datos de la oficina recaudadora y el área geográfica que corresponda al número de Administración Local de recaudación y monto total a pagar.

Con lo que consideramos que es mejor que paguen poco pero todos y no como actualmente sucede, se estima que se paga menos, pero solo por unos cuantos.

¹⁴⁷ <http://www.uom.edu.mx>

3.3.2. CONTROL DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA.

El concepto de mercancía según el Diccionario Jurídico Mexicano es *“todo género vendible o cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta, las mercancías son cosas mercantiles en sentido estricto pues son objeto natural del tráfico mercantil y son cosas muebles precisamente, porque están destinadas al cambio comercial, deben ser siempre objeto de compraventa y de especulación, impropias del consumo del adquirente.”*¹⁴⁸

Para el maestro Cervantes Ahumada “la mercancía, por tanto, que es una cosa típicamente mercantil, lo es cuando se encuentra en poder del comerciante, ofreciéndose al público en busca del eventual comprador; pero deja de ser mercantil, cuando pasa al poder del particular adquirente.”¹⁴⁹

Finalmente la Ley Aduanera en su artículo 2º fracción III define a la mercancía de la siguiente manera:

“Para los fines de esta Ley se consideran mercancías, los productos, artículos, efectos y cualquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables e irreductibles a propiedad particular”.

Las mercancías por virtud de su origen generalmente han sido clasificadas en mercancías nacionales, mercancías nacionalizadas y mercancías extranjeras, pero en la actualidad, debido al constante desarrollo del comercio ha dejado de ser simplemente un comercio interno para transformarse en un comercio de carácter internacional, es decir, su desarrollo no solo es en el espacio geográfico que corresponde al dominio territorial de un país sino que ahora se realiza entre dos o más países, ello

¹⁴⁸ DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO (I-O). Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ed. Porrúa, México, 1991. p. 2119.

¹⁴⁹ Cfr. CERVANTES AHUMADA, Raúl. “Derecho Mercantil”, Ed. Herrero, México, 1975, p. 340.

como resultado de la firma de diversos tratados de libre comercio a fin de fusionar sus mercados, eliminando todo tipo de barreras al comercio entre ellos dando lugar a un mercado más fuerte y sólido. Razón por la cual la mencionada clasificación se ha visto rebasada ya que las mercancías procedentes de países firmantes de un acuerdo o tratado de libre comercio circulan libremente a través de este gran mercado.

Ahora bien, señalaremos brevemente que debemos entender por mercancías nacionales, mercancías nacionalizadas y mercancías extranjeras.

Mercancías Nacionales: *"Son aquellas que se producen en el país o se manufacturen en el mismo con materias primas nacionales o nacionalizadas"*¹⁵⁰

Mercancías Nacionalizadas: *"Son las que siendo extranjeras han satisfecho todos los requisitos y pagando sus contribuciones de importación entrando a la circulación y consumo del país"*.¹⁵¹

Mercancía Extranjera: *"Son aquellas que por su origen provengan del extranjero y no se hayan nacionalizado"*¹⁵²

En esa tesitura, en razón de que el libre comercio permite que los mercados nacionales puedan obtener beneficios de sus excedentes de producción, así como obtener productos que a causa de condiciones naturales o técnicas no pueden producir o cuando la conveniencia económica aconseja no producirlos por sí mismos, es lo que da como resultado la existencia de mercancía de procedencia extranjera.¹⁵³

¹⁵⁰ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, "Derecho Aduanero", Ed. Porrúa, México, 2000, p. 354.

¹⁵¹ Ídem.

¹⁵² Ídem.

¹⁵³ Cfr. RHODE PONCE, Andrés, "Derecho Aduanero Mexicano", Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000, p.102.

Así pues, la mercancía de procedencia extranjera, como su nombre lo indica, es la que se produce fuera de nuestro país y es ésta mercancía a la que nos referimos en el presente tema, es decir, a la regularización de ésta mercancía pues como ya mencionamos anteriormente, cuando la mercancía cumple con todos los requisitos y paga las contribuciones a las que se encuentra obligado el contribuyente se convierte en mercancía nacionalizada, sin embargo el problema surge cuando no se cumplen con los requisitos y con el pago de las contribuciones puesto que se está incurriendo en el delito de contrabando.

Aunado a lo anterior, cuando no se regula correctamente las mercancías de procedencia extranjera se esta en presencia de una evasión fiscal significativa puesto que además de que no se pagan los aranceles para la internación de las mercancías, se sigue fomentando el comercio informal puesto que los sectores pertenecientes a este conglomerado, no pagan los impuestos correspondientes, razón por la cual es necesario que se ponga especial atención en el personal de las aduanas puesto que es por ahí donde se internan las mercancías al país y no es posible que se pase desapercibido la gran magnitud de mercancía por tales personas y que las mismas sean corruptas porque solo las mueven sus propios intereses sin importar el perjuicio que puedan generar a la sociedad.

Se propone que exista un control más estricto de las mercancías de procedencia extranjera mediante el pedimento por parte de la autoridad hacendaria de la documentación correspondiente a las personas que se dediquen a vender este tipo de mercancía, además de poner especial atención a los funcionarios aduanales con el fin de que no incurran en actos de corrupción, esto se puede lograr con la aplicación estricta de la ley, puesto que en el caso de las personas que se dedican a la venta de mercancías de procedencia extranjera y no demuestren que no cumplan con la debida documentación aduanera que acredite que las mercancías se

sometieron a los trámites previstos en la ley de la materia, se constituye entonces el delito de contrabando y como consecuencia de lo anterior debe ser sancionado como los señala el Código Fiscal de la Federación, por lo que es fundamental que se aplique estrictamente la ley.

3.4. EVASIÓN Y PIRATERÍA.

El presente tema se encuentra estrechamente relacionado con el comercio informal, toda vez que gran parte de la mercancía que vende la gente que se dedica al comercio informal es mercancía pirata.

Debemos señalar desde este momento, que al hablar de piratería nos referimos a la transgresión de los derechos de autor, principalmente a los discos compactos y programas de computación. Lo anterior es así de acuerdo con lo establecido por el artículo 231, que a la letra dice:

Artículo 231.- Constituyen infracciones en materia de comercio las siguientes conductas cuando sean realizadas con fines de lucro directo o indirecto:

- I. Comunicar o utilizar públicamente una obra protegida por cualquier medio y de cualquier forma sin la autorización previa y expresa del autor, de sus legítimos herederos o del titular del derecho patrimonial de autor;
- II. Utilizar la imagen de una persona sin su autorización o la de sus causahabientes;
- III. Producir, reproducir, almacenar, distribuir, transportar o comercializar copias ilícitas de obras, fonogramas, videogramas y

libros protegidos por los derechos de autor o por los derechos conexos en esta Ley;

- IV. Ofrecer en venta, almacenar, transportar o poner en circulación obras protegidas por esta Ley que hayan sido deformadas, modificadas o mutiladas sin autorización del titular del derecho de autor;
- V. Importar, vender, arrendar o realizar cualquier acto que permita tener un dispositivo o sistema cuya finalidad sea desactivar los dispositivos electrónicos de protección de un programa de computación;
- VI. Retransmitir, fijar, reproducir y difundir al público emisiones de organismos de radiodifusión y sin la autorización debida;
- VII. Usar, reproducir o explotar una reserva de derechos protegida o un programa de cómputo sin el consentimiento del titular;
- VIII. Usar o explotar un nombre, título, denominación, características físicas o psicológicas, o características de operación de tal forma que induzcan a error o confusión con una reserva de derechos protegida;
- IX. Utilizar las obras literarias y artísticas protegidas por el capítulo III, del Título VII de la presente Ley en contravención a lo dispuesto por el artículo 158 de la misma, y
- X. Las demás infracciones a las disposiciones de la Ley que impliquen conducta a escala comercial o industrial relacionada con obras protegidas por esta Ley.

Como se puede observar, en las fracciones III y VII del artículo antes transcrito, se prevé las infracciones en materia de comercio de los derechos de autor, respecto de la producción, reproducción, almacenamiento, distribución, transportación o comercialización de copias ilícitas de obras,

fonogramas, videogramas y libros protegidos por los derechos de autor, así como del Uso, reproducción o explotación de una reserva de derechos protegida o un programa de cómputo sin el consentimiento del titular y las sanciones correspondientes a dichas infracciones será de cinco mil hasta diez mil días de salario mínimo en los casos previstos.

Aunado a lo anterior, se encuentra tipificado como delito en el Código Penal Federal, en materia de derechos de autor las siguientes conductas:

Artículo 424 BIS. Se impondrá prisión de tres a diez años y de dos mil a veinte mil días multa:

I. A quien produzca, reproduzca, introduzca al país, almacene, transporte, distribuya, venda o arriende copias de obras, fonogramas, videogramas o libros protegidos por la Ley Federal de Derechos de Autor, en forma dolosa con el fin de especulación comercial y sin la autorización que en los términos de la citada Ley deba otorgar el titular de los derechos de los derechos de autor o de los derechos conexos. Igual pena se impondrá a quienes a sabiendas, aporten o provean de cualquier forma, de materias primas o insumos destinados a la producción o reproducción de obras, fonogramas, videogramas o libros a que se refiere el párrafo anterior; o

II. A quien fabrique con fin de lucro un dispositivo o sistema cuya finalidad sea desactivar los dispositivos electrónicos de protección de un programa de computación.

Por otra parte, el artículo 424 Ter. , del Código Penal Federal establece lo siguiente:

Artículo. 424 TER. Se impondrá prisión de seis meses a seis años y de de cinco mil a treinta mil días multa a quien venda

a cualquier consumidor final en vías o lugares públicos, en forma dolosa, con fines de especulación comercial, copia de obras, fonogramas, videogramas o libros, a que se refiere la fracción I del artículo anterior.

Si la venta se realiza en establecimientos comerciales o de manera organizada o permanente se estará a lo dispuesto en el artículo 424 Bis de este Código.

Como se puede observar, en el artículo anteriormente transcrito, se establece la sanción a las personas que se dediquen a vender copia de obras, fonogramas, videogramas o libros, en la vía pública, sin embargo estos delitos se persiguen por querrela, lo cual es un beneficio para las personas que se dedican a vender mercancía pirata puesto que nadie se ocupa en llevar a cabo la denuncia correspondiente.

Ahora bien, las copias piratas representan ya el 60 por ciento del mercado de discos compactos en México. Debido a la desmedida venta de reproducciones ilegales de fonogramas, se calcula que la pérdida para la industria del disco es de más de 390 millones de dólares. De igual forma, de acuerdo con un estudio de la Asociación Mexicana de Productores de Fonogramas (Amprofon), se estima que la Secretaría de Hacienda está dejando de recaudar más de 105 millones de dólares por evasión fiscal.

Según este organismo, en la Zona Metropolitana de Guadalajara de la totalidad de los discos comercializados el 57 por ciento son copias ilegítimas.

Fernando Hernández, director de la Amprofon, indicó que de acuerdo a las estadísticas mundiales, México continúa siendo uno de los países con alto índice de piratería, ya que sólo durante el año pasado se comercializaron más de 80 millones de discos de reproducción ilegal.

Esta cantidad representa el 60.50 por ciento del mercado total interno, sin considerar la piratería por internet; de manera que sólo el 39.5 por ciento de la música grabada que se venden en el país es legítima u original.

Del total del producto pirata en el País, el 94 por ciento son unidades en formato de disco compacto y el resto en cassettes. Los datos de la Amprofon señalan que los productos reproducidos ilegalmente se concentran en la música grabada en español, alcanzando un 66 por ciento del mercado. Nada más el presente año se cerraron en el país cerca de 3 mil puntos de venta de discos formalmente establecidos ante la competencia desleal. Se estima que existen 51 mil puntos de venta de discos piratas en los tianguis, puestos en la calle, mercados públicos y sobre ruedas, siendo los puestos en la calle los principales puntos de comercialización de discos de reproducción ilegal. No obstante que la mayor incidencia en la compra de música ilegítima se da en la población de menores ingresos, la demanda de discos originales no ha registrado ningún incremento.

De un mercado aproximado de 16 millones de consumidores de música, el estudio señala que el 54 por ciento adquiere exclusivamente discos piratas; el 8 por ciento compra discos originales y piratas, y el 38 por ciento adquiere exclusivamente discos originales. Esto está provocando que las empresas tengan menos recursos para poder promover nuevos talentos y que se estén limitando las inversiones para nuevos proyectos.

Conforme el uso de las nuevas tecnologías se está familiarizando entre la población, el acceso a la música vía internet situación que afecta también a las ventas de discos originales. Según un estudio de mercado realizado por la Amprofon, de un total de 16 millones de compradores de discos, un millón 900 mil personas usan internet para escuchar música y de éstos, aproximadamente 587 mil graban los temas que escuchan.¹⁵⁴

¹⁵⁴ <http://www.mural.com>

La piratería tiene tomado el mercado interno de discos compactos en México baste como ejemplo el siguiente cuadro:

Porcentajes de discos ilegales que se comercializan en el país.	60 %
Pérdida de la industria del disco	390 millones de dólares
Lo que deja de recaudar el fisco por causa de este delito	105 millones de dólares
Porcentaje de personas que optan por adquirir exclusivamente discos piratas.	54%
Porcentaje de personas que optan por adquirir discos originales y piratas.	8%
Porcentaje de personas que optan por adquirir exclusivamente discos originales ¹⁵⁵	38%

Como podemos percatarnos, de acuerdo con las estadísticas arriba indicadas, es mayor el porcentaje de las personas que adquieren discos piratas que las que prefieren discos originales, además de que es mucho el dinero que deja de obtener el fisco por causa de este delito dando como resultado un impedimento para que el Estado cumpla con los fines que le son encomendados.

Cabe destacar, que el pasado 6 de abril del 2004, la Cámara de Diputados aprobó una reforma para considerar a la "piratería" como delito grave y determinó que esa actividad será perseguida y sancionada de acuerdo con la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, en su artículo 2, mismo que se castigará con prisión de tres a diez años y con dos mil a veinte mil días de multa.

¹⁵⁵ Cfr. <http://www.mural.com>

3.5. ACCIONES PREVENTIVAS DE LA EVASIÓN FISCAL.

Dentro de las acciones preventivas encontramos acciones para educar* a los dos sujetos de la relación jurídica tributaria, es decir, a la autoridad y al contribuyente.

En este orden de ideas, la labor de generar la cultura* de contribuir debe partir del conocimiento de las causas que generan y provocan el incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, esta labor de educar debe buscar reducir las causas, atacándolas en su origen, no se trata de decirles a los contribuyentes como pueden o deben cumplir con sus obligaciones fiscales, sino conocer las consecuencias de no pagar impuestos.

Hay ocasiones en las que el contribuyente ve al fisco como un enemigo, puesto que considera que el fisco, se aprovecha para exigir mayor pago de lo que le corresponde.

Podemos considerar que el contribuyente que cumple correctamente con sus obligaciones fiscales, que no se queda con lo que legalmente le corresponde al fisco es un contribuyente educado.

Ahora bien, la educación* del contribuyente y del personal del fisco se resume en los siguientes puntos:

* Educar quiere decir formar intelectualmente y moralmente a una persona. PALAO, Andrea, "Consultor Universal Grijalbo", Ed. Grijalbo, Barcelona, 1990, p. 668.

* La cultura la entendemos como el conjunto de valores, creencias, tradiciones, instituciones y lenguaje que elabora y transmite una sociedad. PALAO, Andrea, "Consultor Universal Grijalbo", Ed. Grijalbo, Barcelona, 1990, p. 538.

* La educación quiere decir, el proceso de socialización de los miembros más jóvenes de una comunidad, a fin de integrarlos en las normas y valores imperantes en ella. PALAO, Andrea, "Consultor Universal Grijalbo", Ed. Grijalbo, Barcelona, 1990, p. 668.

"Labor de educación fiscal, por lo que toca al contribuyente, es:

- a) Que se percate de que el avance del país depende de su conducta tributaria;
- b) Que tenga conocimiento del uso que se dará a su dinero y, por consiguiente, de las necesidades que dejarán de colmarse si no se tributa con honradez;
- c) Que se entere de los derechos o beneficios que la ley tributaria concede;
- d) Que tenga pleno conocimiento de las consecuencias de su mal comportamiento;
- e) Que la tolerancia del fisco no debe interpretarse como debilidad, sino como comprensión a sus problemas;
- f) Familiarizarlo, desde la escuela, en la formulación y presentación de su declaración concerniente al impuesto sobre la renta personal."¹⁵⁶

La labor de educación al personal hacendario es:

- "a) Aplicación de la ley fiscal con toda ponderación, cuidado y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes.
- b) Comprensión de los problemas que aquejan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;
- c) Saber escuchar al contribuyente;
- d) Si al contribuyente le asiste la razón, dársela, que la impartición de justicia tributaria sea, esencialmente, otorgada por la administración pública y no por los tribunales;
- e) Actuar con energía cuando el caso lo amerite;
- f) No beneficiarse ni aprovecharse, con el problema o de los errores del contribuyente;
- g) Respeto a la ley tributaria;
- h) Infundir confianza para que el contribuyente se acerque y exponga sus problemas;

¹⁵⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Nociones de Política Fiscal", op.cit. p.90.

- i) Resolver con prontitud las consultas e inclusive, realizar labor de asesoramiento;
- j) Permanente revisión de las leyes tributarias para eliminar lo innecesario o las lagunas o fallas en ellas existentes;
- k) Superación Permanente en el desempeño de sus funciones".¹⁵⁷

En cuanto a la labor de educación a los contribuyentes, en el año de 1998, se desarrolló un proyecto de cultura fiscal por parte de la asociación civil Desarrollo Empresarial Mexicano, en donde se dieron cursos a 30, 000 niños de 5º año de primaria, número y grado escolar que se consideró idóneo para controlar avances y resultados y para asimilar los conocimientos que se pretendieron difundir.

El objetivo de este proyecto tenía como finalidad fomentar actitudes y valores, así como difundir conocimientos en materia fiscal entre todos los contribuyentes, incluyendo los contribuyentes potenciales, es decir, aquellos que aún no se involucran en la vida económicamente activa, pero que en un futuro lo harán y dependerá de su formación la manera en que cumplan con una de sus obligaciones, pagar impuestos.

El proyecto consiste esencialmente en que los alumnos aprendan los roles que tienen como individuos, trabajadores y consumidores, a través de discusiones y actividades en las que descubren conceptos económicos básicos que impactan en sus vidas; hoy y en el futuro. Se crearon grupos de niños que desarrollen negocios con diferente giro, con un simulador de negocios que por medio de una computadora se analice la información que es obtenida por los niños, con el objeto que tomen decisiones estratégicas en situaciones de competencia similares a las reales. Se les proporcionó material que contenía información cuestionarios, láminas y posters, dirección, de organización, mercadotecnia, planes de producción y de venta,

¹⁵⁷ ídem.

cédulas infantiles de identificación fiscal y hojas en las que se señala una breve inducción a las contribuciones.¹⁵⁸

En nuestra opinión, este es un gran avance en cuanto a llevar acabo una labor de educación fiscal, sin embargo de nosotros depende ampliar las metas que deben llegar a todos los estudiantes del mismo grado de escolaridad contando con la participación de la población activa en sus diversos sectores, iniciando con el sector gobierno a través de la Secretaría de Educación Pública mediante la inclusión en los programas oficiales la cultura del pago y cumplimiento de obligaciones fiscales para crear conciencia en los estudiantes de la importancia de los ingresos del Estado, asimismo se debe de propagar por medio de una publicidad masiva, en todos los medios de difusión lo que el Estado logra con el pago de los impuestos y así crear y fomentar una conciencia en toda la población en el pago de los tributos.

Proponemos que para hacer notar la importancia del pago de impuestos, se debe abordar este tema desde que somos niños, toda vez que es una etapa en la que la formación y los principios son fundamentales en los niños ya que pueden comprender no sólo los derechos sino también las obligaciones que se tienen dentro de la sociedad con lo que estaríamos generando una cultura contributiva al considerarlo como una obligación necesaria el pagar impuestos.

Asimismo debe introducirse la enseñanza acerca de los impuestos en los libros de primaria mediante una información sencilla por medio de sus maestros en todas las comunidades de nuestro país.

Por otra parte, el Estado, debe de agilizar todos los trámites relacionados con las obligaciones fiscales que van desde darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes hasta el pago de los impuestos, además

¹⁵⁸ Cfr. TAPIA TOVAR, José, op.cit. pp.152-153.

de hacer más sencillos los procedimientos para el cálculo, el cobro y el pago de impuestos, con el fin de que los contribuyentes no tengan que requerir los servicios de un contador.

Podemos señalar que con la creación de la Ley Federal de Transparencia y de Acceso a la Información Pública Gubernamental, se ha dado un gran paso, respecto de la información que manejan los Poderes de la Unión, los órganos constitucionales y cualquier entidad federal, puesto que con esta ley los Poderes de la Unión están obligados a proporcionar información a los particulares respecto de cómo manejan los recursos públicos que le son encomendados, siempre y cuando dicha información no sea considerada como confidencial.

3.6. ACCIONES CORRECTIVAS DE LA EVASIÓN FISCAL.

Dentro de las acciones correctivas de la evasión fiscal, podemos señalar una actividad de regularización consistente en *“la aplicación atenuada de la ley tributaria a omisiones pasadas, por razones económicas, políticas o de equidad.”*¹⁵⁹

Podemos hablar de regularización cuando se presenta un incumplimiento de las disposiciones fiscales por un gran número de contribuyentes, como es el caso de la evasión fiscal, toda vez que los contribuyentes están dejando de cumplir con su principal obligación que es la del pago de sus impuestos.

¹⁵⁹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *“Nociones de Política Fiscal”*, op.cit. p.95.

La regularización fiscal no solo debe de aplicarse con el fin de recaudación, sino como un medio para conocer las razones que llevaron al mal comportamiento del contribuyente puesto que solamente conociendo las causas que originan ese comportamiento se puede disminuir en gran medida esa mala conducta.

Otra acción correctiva de la evasión fiscal, es darle un perfeccionamiento de las leyes tributarias, es decir, que se precise el hecho imponible de la obligación fiscal con el fin de que no se aprovechen las lagunas existentes en la ley por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, el profesor Emilio Margáin Monautou, expone las variables de la regularización que es necesario tomar en consideración para resolver el problema de la evasión:

- La evasión es el puente de la ilegalidad a la legalidad. Ante el incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones fiscales el fisco puede aplicar con rigidez la ley o ser un poco flexible con el particular, dependiendo del caso en concreto pues, si se trata de un contribuyente que no cumplió con sus obligaciones fiscales por un error no se le puede aplicar la ley con la misma severidad que aquel contribuyente que lo hace dolosamente.
- Es necesario llegar al conocimiento de las causas que impelen al incumplimiento de las obligaciones fiscales ya que si bien es cierto que es importante saber porque los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones fiscales, de igual forma es importante saber las causas que lo llevaron a tomar esa decisión, saber cuales son sus problemas.
- Se debe infundir confianza en el contribuyente hacia el fisco y darle a conocer al contribuyente, que el fisco no trata de aprovecharse de sus

problemas sino por el contrario, se trata de darle una solución a los mismos, con el fin de que tributen con honradez.

- Es necesario buscar, conjuntamente, la solución a los problemas. Se trata de darles confianza a los contribuyentes, para que se atrevan a exponerle los problemas que tienen al fisco y éste a su vez, dentro del marco legal debe darle una solución justa para ambas partes.
- Debemos incorporar la realidad a la técnica. Aquí de lo que se trata es que se ajusten al sistema impositivo apegado a la realidad los contribuyentes y no a un sistema impositivo al que nadie cumple por las incongruencias que existen en dicho sistema.
- Se debe reducir la distancia ente lo que se percibe de ingresos a la utilidad que se obtiene, y lo que se declara. Con esto se pretende que los contribuyentes vayan declarando más ingresos cada año, esto respecto de los contribuyentes menores y medianos y en relación con los contribuyentes mayores que éstos declaren su ingreso real.

Además de las variables anteriormente expuestas proponemos que es necesario que se gravaran las medicinas aunque no con la tasa general del 15% sino con una tasa menor, toda vez que esta sería una forma posible para que se dejen de evadir este impuesto por parte de las personas que se encuentran en el comercio informal, puesto que al enfermarse alguna de estas personas o sus parientes no tendrían como evadir este gravamen.

Aunado a lo anterior, también es necesario que se excluyan las exenciones en el impuesto al valor agregado puesto que por este medio existe una gran cantidad de evasión fiscal.

3.7. PROPUESTA PARA REDUCIR A SU MÍNIMA EXPRESIÓN LA EVASIÓN FISCAL.

A lo largo del desarrollo del presente trabajo se ha señalado que la evasión fiscal afecta indudablemente progreso de nuestro país ya que se estima que es una cantidad muy fuerte de ingresos la que deja de recaudar el fisco por este problema que desafortunadamente cada día aumenta.

El problema se presenta por diversas causas como son la pérdida de valores por parte de la sociedad motivada principalmente por el actuar de nuestros gobernantes, por el alto costo que le genera llevar acabo sus obligaciones fiscales y la diversidad y complejidad de las disposiciones fiscales.

El fenómeno de la evasión fiscal esta integrado por el comercio informal, la piratería y la mala regulación de la mercancía de procedencia extranjera.

Nuestra propuesta consiste en que se debe atacar a la evasión fiscal desde sus causas y del mismo modo solucionar los fenómenos que la integran.

En cuanto al aspecto social, referente a que los gobernados prefieren no realizar el pago de las contribuciones a las que están obligados por mandato constitucional porque consideran que es preferible que ellos conserven su dinero a que se lo gasten las personas que se encuentran en el gobierno e incluso al ver las altas cantidades de ingresos entre salarios, bonos y prestaciones que reciben dichos funcionarios se auto justifican por su no pago de impuestos, proponemos que se aplique adecuadamente la

ley, que no se incurra en impunidad, que se sancione severamente a los funcionarios que incurran en el delito de peculado y en cuanto a los salarios de los mismos, se propone que se reduzcan éstos puesto que consideramos que son excesivos.

Otro punto relacionado con el anterior, es el tocante a los partidos políticos, en el que proponemos se reduzca el número de partidos políticos a máximo tres, puesto que como es sabido en nuestro país son tres partidos los que tienen mayor fuerza política, y a los restantes se les otorga el mismo presupuesto pudiéndolo utilizar para otros servicios públicos.

Otra propuesta que consideramos es que se perfeccionen las leyes fiscales, precisando el hecho imponible con el fin de que los contribuyentes no puedan aprovechar de las lagunas existentes en las leyes y puedan sustraerse del pago de los impuestos a los que se encuentran obligadas, aunado a que desaparezca la resolución miscelánea con la creación de leyes más claras, con el fin de que los contribuyentes no tengan la necesidad de acudir con un profesional como es el caso de los contadores, a fin de llevar a cabo una declaración cuando en ocasiones el contribuyente no cuenta con los recursos necesarios para tal efecto y esto propicia que no cumpla o lo haga irregularmente.

Nos damos cuenta que debe realizarse una reforma fiscal en la que se haga una revisión completa de las disposiciones fiscales existentes en sistema tributario mexicano, y que no solamente se hagan parches en el mismo, se trata de modificar la legislación en un solo cuerpo normativo eliminando las disposiciones y circulares como es el caso de la resolución miscelánea, comprometiéndose los legisladores a estudiar las iniciativas de ley y considerar las que benefician al bien común, además de que permita lograr una mayor recaudación no incrementando los impuestos sino que deben de bajar las tasas impositivas con el fin de ampliar la base de contribuyentes se debe además difundir en que se utilizan los ingresos del Estado con el fin de que los contribuyentes sepan que no se está

derrochando su dinero. Aunado a todo lo referido es necesario fomentar la inversión bajando las tasas impositivas relacionadas con la inversión para que le sea redituable al inversionista mantener su capital en el país.

Es indispensable atacar la inseguridad, fomentar el ahorro y la creación de nuevos empleos; establecer un sistema ágil y sencillo para el manejo y pago de las contribuciones; combatir eficaz y frontalmente la evasión fiscal, que se otorgue seguridad jurídica, mediante el respeto de los principios constitucionales de los impuestos y por último, dentro de la dinámica que conlleva la materia fiscal prever que la legislación respectiva esté sujeta sólo a los cambios periódicos estrictamente necesarios. Lo anterior solamente se puede lograr dejando a un lado intereses partidistas y preocupándose por las necesidades de la colectividad.

Por lo que proponemos para lograr mayores ingresos públicos más que aumentar las tasas impositivas se tienen que reducir, simplificar y dar seguridad jurídica a los contribuyentes. Manifestarles que su dinero será destinado al bien de la sociedad y no derrochado por los funcionarios públicos.

Se podría pensar que una solución de la evasión fiscal debe consistir en endurecer las leyes fiscales encarcelando a los evasores, sin embargo, consideramos que es mejor llevar acabo una simplificación en cuanto al pago de impuestos y transparentar su destino.

Ahora bien, hemos señalado que una de las principales razones por las que el Gobierno tiene una pobre recaudación es la existencia de una economía informal muy grande. Al ver que existe muy poca recaudación, el Gobierno aumenta los impuestos, pero lo único que consigue es fomentar todavía más la evasión fiscal. Por lo que el problema debe atacarse de raíz ya que faltan recursos para obras públicas, educación, salud y el combate a la pobreza. Se propone que ésta problemática se combata con un impuesto sencillo y fácil de cubrir mediante el pago de una cuota fija bimestral en función a los ingresos obtenidos durante ese bimestre, no obstante la

autoridad debe llevar acabo con mayor ahínco sus facultades de fiscalización, en relación a las mercancías de procedencia extranjera que realmente cumplan con los requisitos aduanales para su permanencia en el país y con respecto de las personas que se dedican a vender mercancía pirata se les debe decomisar la misma por incurrir en un delito.

En torno a la piratería, como ya se señaló, el fisco deja de recaudar una gran cantidad de dinero por este concepto aún estando tipificado como delito grave no quiere decir con esto que se dejará de practicar dicha conducta por las personas que se dedican a esta actividad porque es su medio de obtener ingresos, sin embargo, se debe perseguir a las personas que se dedican a la reproducción ilegal de obras, discos, películas, libros programas de computación, juguetes, medicinas, muebles, vinos, licores, perfumes, ropa, calzado, y todo lo que sea susceptible de ser copiado y vendido en gran escala ya que son toda una mafia que desafortunadamente se ha infiltrado en el sector público.

Por lo que toca a los consumidores de esos productos, es conveniente que se siga difundiendo una cultura tendiente a la no adquisición de esta mercancía como se ha hecho en últimas fechas por los diversos medios de comunicación, a su vez, los productores de las mercancías susceptibles de ser copiadas, deben bajar el precio de sus productos, puesto que para los consumidores les es más ventajoso comprar mercancía ilegal por ser más barata, con esto no se quiere decir que los productores deban casi regalar su mercancía sino de lo que se trata es de que el fisco a través de la reducción de impuestos y a cambio, la empresa fomente la cultura de no adquirir productos piratas.

CONCLUSIONES

1. El Estado para cumplir con las funciones que le son encomendadas, requiere de ingresos, mismos que obtiene de diversos rubros siendo el más importante el de los impuestos.
2. Los ingresos no fiscales del Estado se encuentran integrados por todos aquellos recursos que no provienen de las contribuciones, dentro de este rubro encontramos a los empréstitos y a los bonos de deuda, que si bien es cierto el Gobierno obtiene ingresos para hacer frente a las necesidades públicas, no es recomendable hacer uso excesivo de este tipo de ingresos puesto que a la larga resulta nocivo aplicarlos, por lo que es más sano la obtención de ingresos mediante las contribuciones, no aumentándolas sino reduciendo las tasas impositivas y simplificando la legislación fiscal para lograr una mayor recaudación.
3. Los impuestos son la obligación que establece el Estado, en dinero o en especie, a cargo de personas físicas y morales que se encuentren dentro del supuesto jurídico establecido en la ley para cubrir el gasto público.
4. Dentro de la relación jurídica tributaria existen dos clases de sujetos: el activo (el Estado) y el pasivo (contribuyente), cada uno de ellos con derechos y obligaciones, sin embargo las más significativas son, por parte del Estado, el derecho de exigir el pago de los impuestos y la obligación de destinarlos al gasto público y por parte del contribuyente, la obligación de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuir con el Estado de donde residan y el derecho a que tales contribuciones sean proporcionales y equitativas, y que estén establecidas en ley.

5. El fenómeno de la evasión fiscal, se presenta en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria deja de cumplir con la obligación principal que es el pago de las contribuciones.

6. La evasión fiscal se traduce en un incumplimiento de la obligación fiscal ya sea por el desconocimiento de la ley o porque dolosamente se quiere dejar de cumplir con esa obligación, sin embargo éstas dos acciones afectan la captación de ingresos por parte del Estado situación que tiene como consecuencia un rezago económico generalizado.

7. La elusión fiscal, es una forma de sustraerse del pago del impuesto pero sin incurrir en conductas ilícitas, sino evitando la realización de actividades que causen el hecho generador.

8. La diferencia esencial entre la evasión fiscal y la elusión es precisamente la ilicitud existente en la evasión fiscal, puesto que en este caso, es decir en la evasión, el sujeto pasivo está obligado al pago de determinado impuesto y deja de cumplir con esta obligación, en cambio en el caso de la elusión fiscal lo que hace el sujeto es abstenerse de practicar actividades gravadas.

9. El grado más elevado de la evasión fiscal lo constituye la comisión de delitos fiscales, dentro de los cuales destacan el contrabando que básicamente se traduce en la internación o extracción de mercancías sin

realizar el pago de dichas mercancías o sin cumplir con los requisitos para su legal estancia dentro del país.

10. Otro delito es el conocido como defraudación fiscal, consistente en que el sujeto pasivo aprovechándose de errores o utilizando engaños, deja de pagar total o parcialmente los impuestos a los que está obligado, dando como resultado que el Estado no obtenga los ingresos suficientes para cubrir las necesidades colectivas.

11. Como solución proponemos ampliar la base de contribuyentes mediante la regulación de las personas que se encuentran o se dedican al comercio informal, mediante el pago de una cuota fija bimestral, además de que las personas que vendan mercancía de procedencia extranjera, demuestren la legal estancia de esas mercancías, para evitar el contrabando.

12. El problema del comercio informal es muy complejo y pareciera que con la implementación de un impuesto a las personas que se dedican a este negocio sería como si se legalizara lo ilegal, sin embargo, debemos reconocer que esta situación se sigue dando y desafortunadamente va en aumento por lo que proponemos que quienes se dedican a esta actividad sean reconocidos y se les obligue al pago de impuestos.

13. Se debe reformar el Código Penal Federal a fin de que el delito de piratería sea perseguido de oficio y se les pueda decomisar los productos piratas a las personas que se dedican a la venta de los mismos, es necesario que se aplique la reforma presentada por la Cámara de Diputados a la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, en donde se considera a la piratería como delincuencia organizada.

14. Debe modificarse la legislación fiscal a fin de que se supriman las lagunas existentes en ordenamientos como lo son la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por citar algunas, precisando el hecho imponible para evitar que los contribuyentes puedan sustraerse del pago de los impuestos a los que se encuentran obligados y con ello se deje de expedir la resolución miscelánea fiscal.

15. Como medida preventiva se debe crear conciencia en la población a través de una intensa campaña de educación fiscal incluyendo en los planes y programas de estudio de la primaria y secundaria una materia en la que se les explique para que sirven los impuestos, quienes están obligados a otorgarlos y qué pasa en caso de incumplimiento además de que en los medios masivos de comunicación se les haga saber a las personas en que se emplean los impuestos que recibe el Estado.

16. A pesar de que la presente investigación se inicio en el año de 2003, cabe mencionar que el fenómeno de la evasión fiscal no se ha erradicado, sigue siendo un problema vigente y desafortunadamente, ha empeorado.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, Derecho Administrativo Especial, Ed. Porrúa, México, 2001.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal, Ed. Porrúa, México, 2000.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 1999.

CARRASCO IRIARTE Hugo, Derecho Fiscal I, Ed. IURE Editores, México, 2001.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, Derecho Aduanero, Ed. Porrúa, México, 2000.

Centro de Estudios Económicos del Sector Privado A.C., La Economía Subterránea, Ed. Diana, México, 1987.

CERVANTES AHUMADA, Raúl. Derecho Mercantil, Ed. Herrero, México, 1975.

CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Principios Tributarios, Ed. Línea Universitaria, México, 2002.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa, México, 2001.

DE BUEN L., Néstor, Seguridad Social. Ed. Porrúa, México, 1999.

DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1999.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 2001.

ESQUIVEL OBREGÓN , Toribio, Apuntes para la Historia del Derecho Mexicano, Ed. Porrúa, 1999.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1998.

GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO Luis, Derecho de los Contribuyentes, Ed. IPN, México, 2000.

GIORGETTI, Armando, La Evasión Tributaria, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1967.

GIUANI FONROUGE, Carlos M, Derecho Financiero, Vol.1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.

GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México, 2000.

GURFINKEL DEWENDY, Lilian N., Operación Monetaria, Ed., Depalma, Buenos Aires, 1976.

HALLIVIS PELAYO Manuel, Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México, Ed. Taxx Editores, México, 2000.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ed. EFCASA, México, 2000.

KALDOR, Nicholas, Impuesto al Gasto, Tr. por Rubén C. Pimentel, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1963.

MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, Ed. Mc Graw Hill, México, 1995,

MARGAIN MONAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México 1997.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1998.

MARTÍN, José María, Derecho Tributario General, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1995.

MARTÍN QUERALT, Juan, et al, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, ed. 7, España, 1996.

MORALES MARTINEZ, Rafael, Derecho Administrativo, Ed. Harla, México, 1991.

ORELLANA WIARCO, Octavio, El Delito de Defraudación Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2001.

OSCAR DÍAZ, Vicente, Criminalización de las Infracciones Tributarias, Ed. De palma, Buenos Aires, 1999.

PAREDES MONTIEL, Marat, El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Ed. Porrúa, México, 2001.

PAZOS, Luis, Devaluación y Estatismo en México, Ed. Diana, México, 1989,

PONCE GÓMEZ, Francisco, Derecho Fiscal, Ed. Banca y Comercio S.A. de C.V., México, 1994.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, México, 1998.

RHODE PONCE, Andrés, Derecho Aduanero Mexicano, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Harla, México, 1986.

ROSAS FIGUEROA, Aniceto, Teoría General de las Finanzas Públicas. El Caso de México, Ed. UNAM, México, 1962.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Los Impuestos y la Deuda Pública, Ed. Porrúa, México, 2000.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México 2000.

SÁNCHEZ MIRANDA ARNULFO, Aplicación Practica del Código Fiscal, Ed. Línea Universitaria, México, 2001.

SÁNCHEZ VEGA, Alejandro, La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves, Ed. Sista, México, 2001.

SENIOR, F., Alberto, Sociología, Ed. Porrúa. México, 1990.

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, 1988.

TAPIA TOVAR, José, La Evasión Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2000.

VAZQUEZ PANDO Fernando Alejandro, Derecho Monetario Mexicano, Ed., Harla, México, 1991.

ENCICLOPEDIAS Y DICCIONARIOS:

Diccionario de Ciencia Política Ed. Más Actual Mexicana de Editores S.A de C.V. México, 1997.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO (I-O). Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ed. Porrúa, México, 1991.

Consultor Universal Grijalbo", PALAO, Andrea, Ed. Grijalbo, Barcelona, 1990.

Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, CABANELLAS, Guillermo Ed. Heliasta, Buenos Aires, 1989.

LEGISLACIÓN:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003 y 2004.

Ley de Ingresos de la Federación para 2003. Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003 y 2004

Código Fiscal de la Federación Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003 y 2004

Ley del Impuesto Sobre la Renta Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003 y 2004

PAGINAS ELECTRÓNICAS:

<http://www.gdl.iteso.mx>

<http://www.canaco.net>

<http://www.uom.edu.mx>

<http://www.mural.com>

<http://www.sat.gob.mx>