



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ACATLAN

"LA RECAUDACION TRIBUTARIA FEDERAL Y SU  
AFECTACION POR EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL."

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A  
**FLOR MARTHA MARIA SERRANO VEGA**

ASESOR: LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS



ENERO 2005

m 340962

*A DIOS  
Por haberme dado la maravillosa  
oportunidad de vivir.*

*A MI PAPA  
SAMUEL (q.e.p.d.)*

*Porque sé lo feliz que te haría el poder compartir  
conmigo este momento aunque se que me estarás  
cuidando desde donde estés, como lo has hecho desde  
que te fuiste. Gracias por todo lo que me diste y  
por lo que me quisiste dar. Te mantengo  
vivo en mi corazón. Estés donde estés te quiero.*

*A MI MAMÁ  
MARIA.*

*A quien jamás encontraré la forma de agradecer el cariño  
y el apoyo brindado, porque los sacrificios, el esfuerzo y  
el tiempo que invirtió en mi no fueron en vano  
y por haberme heredado el tesoro más grande de la vida;  
mi educación. Con cariño, respeto y admiración.*

*A MIS HERMANOS.  
FERNANDO, CONSUELO, MIGUEL Y SAMUEL.*

*Por el apoyo recibido durante mi carrera, y en especial  
por su cariño, para el cual no existen palabras que  
expresen lo que ha significado en el transcurso de  
mis estudios. Por eso y mucho más, GRACIAS.*

*A FIDEL.*

*Porque emprendí el vuelo para alcanzar este sueño,  
sin entonces saber que serías participe de él,  
gracias por estar a mi lado y por tu apoyo total,  
permanente e incondicional.*

*A MIS FAMILIARES Y AMIGOS.*

*Porque este pequeño logro, es también por el apoyo de ellos.*

*A MI ASESOR,*

*LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS.*

*Por su colaboración en el presente trabajo, y por su valioso tiempo que siempre dispuso para atender mis inquietudes.*

# INDICE

## INTRODUCCIÓN

### CAPITULO PRIMERO.

#### El Estado y su Actividad Financiera.

1.1	Actividad Financiera del Estado.....	9
1.2	Nociones de Hacienda Pública y Fisco .....	17
1.2.1	El Servicio de Administración Tributaria (SAT).....	20
1.2.1.1	Sus Facultades Recaudatorias.....	23

### CAPITULO SEGUNDO.

#### El Poder Tributario Federal.

2.1	Principios Constitucionales de la Tributación.....	25
2.2	Nacimiento de la Obligación Tributaria.....	31
2.3	Determinación de la Obligación Tributaria.....	33
2.4	Los sujetos de la obligación Tributaria.....	35
2.5	Extinción de la Obligación Tributaria.....	43

### CAPITULO TERCERO.

#### Los Tributos.

3.1	Del Impuesto.....	51
3.1.1	Elementos de los Impuestos.....	53
3.1.2	Clasificación de los Impuestos.....	58
3.1.3	Características de los Impuestos.....	59
3.2	De los Derechos.....	62
3.2.1	Concepto de Derechos.....	63
3.2.2	Características de los Derechos.....	65
3.3	La Contribución de Mejoras.....	66
3.4	Aportaciones de Seguridad Social.....	69

### CAPITULO CUARTO

#### Delito de Defraudación Fiscal, como obstáculo en la Recaudación Fiscal.

4.1	Disposiciones Generales.....	73
4.2	Defraudación Fiscal.....	74

4.2.1 Breves Referencias sobre la Teoría del Delito.....	76
4.2.2 Antecedentes del Delito de Defraudación Fiscal.....	83
4.2.3 Disposiciones Relativas al Delito de Defraudación Fiscal.....	86
4.2.4 Concepto de Defraudación Fiscal.....	91
4.2.5 Elementos.....	92
4.2.6 Casos en los que se configura la comisión del Delito.....	98
4.3 Defraudación Fiscal Calificada.....	99
4.3.1 Concepto.....	99
4.3.2 Elementos.....	100
4.3.3 Casos en los que se configura la comisión del Delito.....	107
4.4 Propuestas para abatir la defraudación Fiscal.....	107

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>114</b>
--------------------------	------------

<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>118</b>
---------------------------	------------

## INTRODUCCIÓN

Con la finalidad de encontrar un tema para el desarrollo del presente trabajo, se dispuso a observar el entorno y medio ambiente del México contemporáneo, y por desgracia se encontró con una característica recurrente en la historia moderna de este país, que es la CRISIS, y como afirma el dicho, la crisis lo afecta todo, es decir, ámbitos en ocasiones tan diversos como el político, el económico, el deportivo, la seguridad y la paz social, entre otros.

De los aspectos mencionados, los detonadores o iniciadores de la reacción en cadena lo constituyen principalmente el Político y el Económico, y de este último, las manifestaciones más evidentes son la declinación de la inversión pública y privada, tanto nacional como foránea; la devaluación; el abatimiento del ahorro interno; el desempleo, el incremento de la deuda externa, el aumento de la economía informal, el abatimiento de la credibilidad y confianza, etc.

Resulta obvio que urge cambiar nuestra mentalidad y actitud para sustituir estos esquemas de angustia, insolvencia y miseria por un cuadro de progreso sólido, constante y consistente con participación y beneficios masivos.

Con el deseo de tener oportunidad de contribuir a resolver tan enorme situación, se decidió desarrollar el tema "La Recaudación Tributaria Federal y su afectación por el Delito de Defraudación Fiscal", pues considero que en un mayor o menor grado, impacta a casi todas las manifestaciones de los problemas de la economía y de la política económica mencionadas con anterioridad.

De acuerdo a lo anterior el objetivo del presente trabajo radica en:

Un análisis de la Organización y Funcionamiento del Estado Mexicano; las referencias históricas más relevantes; y, las cuestiones relativas a los Recursos Económicos del Estado, haciendo especial énfasis al rubro de los impuestos. Lo anterior, con la finalidad de dar a conocer un entorno teórico general del Sistema Impositivo Mexicano.

De tal manera que se lleva a cabo el estudio detallado del Delito de Defraudación Fiscal, desde la Teoría General del Delito y los Antecedentes del Delito de Defraudación Fiscal, hasta el análisis integral de la figura delictiva en cuestión, señalando cada uno de sus elementos y los casos en los que se configura el delito, exponiendo también las disposiciones legales más importantes que tienen relación con cada elemento del tipo penal, destacando para ello, cuestiones tanto de la Ley Federal Especial denominada, Código Fiscal de la Federación, como del Código Penal Federal.

Finalmente se intenta, en la medida de lo posible, explicar las causas por las que generalmente los contribuyentes omiten el pago de sus contribuciones, con la finalidad de conocer las principales de ellas e intentar contribuir con propuestas prácticas para disminuir dicha problemática, ya que en caso contrario, el Estado se ve afectado en sus Finanzas por la inestabilidad económica que trae consigo la deficiente captación de recursos; es decir, las repercusiones económicas derivadas de la omisión de contribuciones, indiscutiblemente afecta al Sistema Financiero Nacional, ya que si bien es cierto que el Estado cuenta con otras vías de captación de recursos, la impositiva resulta la más significativa de ellas, y la que bien planificada, resulta la más conveniente, luego entonces, las consecuencias de la Defraudación Fiscal son muchas y muy variadas, por lo que resulta conveniente hacer un análisis de ellas.

En suma, la finalidad del presente trabajo consiste en hacer una crítica sana al Sistema Impositivo Mexicano y proponer los métodos y modificaciones que estén encaminados a alcanzar un sistema fiscal más justo y democrático, que ayude a acceder a un nivel de desarrollo y progreso cuyo principal beneficiario sea, en consecuencia, el pueblo de México; y para lograrlo, un elemento básico lo representa el saneamiento de los Recursos Públicos, sobre todo, el referente a los Impuestos; de modo que a mayor Defraudación, menores Recursos Públicos, lo cual resulta obvio, sin embargo representa todo un mecanismo de funcionamiento que requiere simplicidad en su cálculo y completo convencimiento entre los contribuyentes y el servidor público; con la intención de romper vicios en ambas partes, en fin, una reestructuración en el amplio campo jurídico-contable que nos permita aspirar, con la suma de elementos positivos a un mejor país.

## CAPITULO PRIMERO.

### EL ESTADO Y SU ACTIVIDAD FINANCIERA.

#### 1.1 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

El hombre, al vivir en sociedad, requiere de la satisfacción de determinadas necesidades:

- ❖ Respecto a sus derechos individuales básicos, por parte de los demás miembros de la comunidad. Para que sus derechos sean respetados debe existir la **justicia**.
- ❖ Resguardo de las agresiones de otros grupos del exterior (necesidad de **defensa**) o de otros grupos del territorio (necesidad de **seguridad**).
- ❖ A medida que la comunidad se desarrolla y crece, sus habitantes manifiestan otras necesidades: **salud, educación, transportes, comunicaciones, asistencia social**.

Las comunidades que crecen y se perfeccionan sustituyen al antiguo jefe comunal por el Estado, al que reconocen como la máxima autoridad dentro de su territorio, que deberá proporcionar a los ciudadanos las condiciones para lograr en plenitud sus aspiraciones espirituales y medios de vida dignos.

El Estado, como Nación jurídicamente organizada, es un sujeto de derecho, capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones.

#### **De las Necesidades Públicas y de los Servicios Públicos.**

Necesidades públicas son aquellas que nacen de la vida en colectividad y se satisfacen mediante la actuación del Estado.

La misión del Estado consistirá en satisfacer las necesidades públicas porque son la razón misma de su existencia.

a. *Necesidades públicas absolutas*: sólo pueden ser satisfechas por el Estado (justicia, defensa, seguridad).

b. *Necesidades públicas relativas*: pueden ser proporcionadas por el Estado o por el sector privado. Permiten el progreso y el bienestar general (educación, salud, comunicaciones, transporte).

Las actividades que realiza el Estado para satisfacer una necesidad pública (absoluta o relativa) se denominan **servicios públicos**.

Los servicios públicos pueden ser esenciales o no esenciales, según si satisfacen una necesidad pública absoluta o relativa. Los servicios públicos esenciales deben ser proporcionados por el Estado porque son inherentes a la soberanía del país. No pueden ser delegados. Por el contrario, los servicios públicos no esenciales satisfacen necesidades públicas relacionadas con el progreso y el bienestar general. El Estado puede prestarlos o bien delegarlos al sector privado, pero no por ello se desentiende de la prestación del servicio, ya que se reserva el derecho de control sobre la empresa prestadora.

Los servicios públicos estarán a disposición de toda la comunidad:

- ❖ En forma gratuita: servicios públicos esenciales.
- ❖ Retribuidos a través de un precio: servicios públicos no esenciales.

Como se ha venido comentando, es evidente la necesidad que tiene el Estado para cumplir con el fin original de su creación, justificación e incluso legitimación, el bien común.

De esta manera, el Estado para lograrlo debe desarrollar una serie de actividades y mantener funciones con el propósito de satisfacer las necesidades de la colectividad agrupada bajo su estructura jurídica.

Ahora bien, para poder realizar dichas actividades y con ello lograr su fin, el Estado necesita recursos, de tipo

material y personales. Su obtención se dará indudablemente con ésta actividad denominada "Actividad Financiera del Estado."

Desde un punto de vista estrictamente económico, podemos considerar al gobierno como un gran productor de bienes y prestador de servicios, que tiene la finalidad de satisfacer las necesidades públicas.

El estudio de cómo el gobierno 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 gobierno.

Por lo tanto el Estado a través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, es lógico que la administración de un Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines resultando uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa el constituido precisamente por la gestión de intereses económicos esa actividad ha recibido el nombre de "actividad financiera" la cual cumple el Estado para recaudar los tributos, administrar el patrimonio y destinar las sumas ingresadas distinguiéndose de todas las demás en que no constituye un fin en sí mismo, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia.

La actividad financiera del Estado ha sido definida por el maestro Acosta Romero como "aquella actividad que realiza el Estado para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas; es decir puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, gastos e ingresos. Esta actividad del Estado, desde luego, se vuelve en un plano nacional fundamentalmente, no persigue fines de lucro, pues es satisfacción de las necesidades para el progreso del Estado."<sup>1</sup>

Las finanzas públicas se ocupan de:

---

<sup>1</sup> Acosta Romero, Miguel. "Derecho Administrativo Especial Tomo I". Editorial Porrúa, cuarta edición, México, 2001, página 519.

- ❖ La corriente de recursos públicos.
- ❖ La corriente de gastos públicos.
- ❖ La incidencia que ambos producen en la economía.

De esta manera, el Estado:

1. Estima los RECURSOS/INGRESOS PÚBLICOS.
2. Prevé los GASTOS/EGRESOS PÚBLICOS.

Que serán especificados en la Ley de Ingresos de la Federación y en del Presupuesto de Egresos.

### **Recursos Públicos.**

Los recursos públicos son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza jurídica o económica, y se clasifican en:

RECURSOS PÚBLICOS	1. Recursos tributarios	Impuestos, tasas, contribuciones y aprovechamientos.
	2. Recursos monetarios	Emisión de moneda
	3. Recursos del crédito público	Deuda externa y deuda interna
	4. Recursos de las empresas del Estado	Precios públicos obtenidos de las empresas del Estado
	5. Otros recursos	Arriendos, donaciones, ventas de bienes (desincorporación).

#### 1. Recursos tributarios:

El poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto a contribuyentes que se encuentran en su jurisdicción.

El Estado determinará cómo se distribuye la carga tributaria dentro de los miembros de una comunidad.

#### 2. Recursos monetarios:

El gobierno se reserva en forma exclusiva la potestad de emitir o acuñar monedas y billetes, es decir el dinero de

curso legal en el país, de acuerdo a lo establecido en el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El Banco de México es la máxima autoridad monetaria y tiene, según su carta orgánica, dos funciones primordiales: defender el valor de la moneda y velar por el buen funcionamiento del sistema financiero.

### 3. Recursos del crédito público:

El estado también recurre al crédito. Quienes pueden concedérselo son fundamentalmente los Bancos, en los cuales pueden intervenir empresas.

Esta traslación de recursos monetarios es **voluntaria y transitoria**, a diferencia de los recursos tributarios, que son obligatorios y definitivos.

### 4. Recursos de las empresas del Estado:

Las empresas públicas fijan sus precios, denominados precios públicos, por las prestaciones que ofrecen. Estas empresas suelen ser deficitarias e ineficientes.

En ocasiones, el estado opta por privatizarlas alegando alguna de las siguientes razones:

- ❖ Disminución del gasto público.
- ❖ Reducción de la deuda pública.
- ❖ Nuevas inversiones en modernización y expansión de las empresas.
- ❖ Aumento de la eficiencia de las empresas.

### 5. Otros recursos:

Otras fuentes de ingresos son:

- ❖ Donaciones, legados y ayudas.
- ❖ Derechos de acceso, permisos de visitas.
- ❖ Venta de dominio privado, concesiones de minas, explotación de bosques naturales o rentas que obtenga por ser titular de títulos y acciones (por todos los bienes de dominio privado que posea el Estado).

Una parte muy importante del Derecho Financiero es precisamente la que se refiere al estudio y análisis de las formas, medios y procedimientos que utiliza el Estado para allegarse los recursos económicos con los cuales hace frente a los gastos públicos. Por tal motivo existe un ordenamiento legal denominado **PRESUPUESTO DE EGRESOS**, que de acuerdo a la profesora Mabarak ha sido definido como: *"Ordenamiento legal que tiene por objeto expresar, de manera anticipada, los proyectos de gasto de las diversas tareas y actividades que las diferentes unidades administrativas públicas han previsto para ejercer en un ejercicio fiscal."*<sup>2</sup>

El presupuesto público es la parte central de la Hacienda pública. Este representa una previsión y comparación de los ingresos y gastos futuros, pero no constituye un balance en el sentido comercial ni un proyecto financiero de tipo facultativo. Es un programa formal determinante para orientar y dirigir la actividad económica del sector público y de los particulares de acuerdo con el grado de intervención del Estado en la economía nacional. El presupuesto es un documento del Estado de carácter obligatorio, por lo que las autoridades encargadas de su ejecución necesitan apearse estrictamente a lo que en él se establece. El Estado tiene en los gastos públicos un instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines. Estas erogaciones son de carácter imperativo y están destinadas a cubrir los servicios públicos y las necesidades de la organización estatal.

El Estado calcula sus ingresos en función de lo que piensa gastar. El Estado analiza las distintas necesidades de la colectividad y de su propia subsistencia, con base en esto determina el tipo y montos de cargas tributarias que puedan soportar los obligados al pago de impuestos.

Son gastos públicos todas las erogaciones que efectúe el Estado a través de cualquiera de sus órganos, sin importar la índole del poder o la naturaleza orgánica de dichos entes públicos.

Estas erogaciones son las comprendidas en el presupuesto de egresos de la Federación y las que resulten en el documento de la cuenta pública a cargo del ejecutivo.

La hacienda pública moderna ha contribuido a la

---

<sup>2</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela. "Derecho Financiero Público". Editorial Mc Graw Hill, México 1999, página 14.

elaboración del presupuesto mediante una clasificación funcional de los gastos, basada en los costos de las distintas funciones del Estado. Con esta clasificación se pretende precisar el papel que desempeña el Estado dentro de la totalidad de las actividades públicas y privadas.

#### PREPARACIÓN DEL PRESUPUESTO.

El presupuesto comprende cuatro fases: Preparación, sanción, ejecución y control. Es el presupuesto el esencial documento que establece prioridades de los fines públicos. El que precisa los objetivos económicos, políticos y sociales. Es el que prepara el modelo del país que se pretende ser. Por esta razón para las finanzas públicas modernas, el presupuesto y su gestión financiera se convierte en la actividad más importante del estado.

El Gasto Público, de acuerdo a la profesora Mabarak se puede definir como: *"El conjunto de erogaciones, generalmente en dinero, que realizan tanto los órganos del Estado, como las demás entidades públicas, que incide sobre las finanzas estatales, y que tiene por objeto la satisfacción de los objetivos y metas que el Estado se proponer para un ejercicio fiscal determinado."*<sup>3</sup>

El gasto público es en la actualidad un tema fundamental para las finanzas públicas y para el propio derecho financiero, debido a que, el Estado esta involucrado con los sectores social y privado, en el avance económico de la sociedad en su conjunto, con el fin de que la inversión gubernamental aliente el crecimiento y proteja a los sectores sociales más desprotegidos, para alcanzar efectivamente el bien común. La planeación organización y control de esos gastos requiere cada día de una mayor y más eficaz administración y desde luego, de mejores administradores, que apliquen de manera transparente el presupuesto gubernamental. El gasto público es un importante instrumento de acción del Estado, y de ahí deriva la trascendencia, no sólo económica, sino política y social que tiene el ejercicio presupuestal.

Por medio del gasto público el Estado se transforma en un redistribuidor de riqueza, ya que mediante ese gasto el Estado se encuentra en condiciones de orientar la economía

---

<sup>3</sup> Idem, Página 21

hacia la dirección que más favorezca a la colectividad, al mismo tiempo como ya se dijo, de que busca la protección de los grupos sociales con más carencias.

En la actualidad la misión del gasto público no es exclusivamente administrativa, como la de satisfacer en abstracto las necesidades del Estado, sino política, que consiste en encauzar la adecuada solución de los problemas sociales más urgentes. La satisfacción de las necesidades materiales, culturales y educativas de la población, el fomento del empleo, de la vivienda, la seguridad social, la industrialización, el fortalecimiento de la agricultura, el incremento del comercio, tanto interno, como internacional, por ejemplo, son actividades que el Estado puede encauzar con un adecuado ejercicio del gasto público.

De tal manera, la actividad financiera como realidad estatal comprende toda la gama de comportamientos que despliega el Estado para allegarse recursos financieros mediante los más diversificados medios como son: impuestos, empréstitos, exportaciones, confiscaciones, precios, etc., para revertirlos a la sociedad convertidos en bienes y servicios públicos como lo sería; la educación, justicia, seguridad, salud etc. y para gestionar o administrar sus bienes patrimoniales como son: inmuebles, maquinaria, activos financieros, etc.

Por consiguiente, la Actividad del Estado cubre diversos aspectos tales como: el económico, político, jurídico y sociológico. En el aspecto económico la actividad financiera tiene una dimensión económica por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole misma que son necesarios para el cumplimiento de aquellos fines.

En el aspecto Político la actividad financiera no puede considerarse más que como, la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía. Así la actividad Financiera se dice que tiene naturaleza política, por que político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que este aparece investido, políticos son también estos mismo fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera.

En el aspecto Jurídico la actividad financiera del Estado se encuentra sometida al derecho positivo. La actividad financiera es una rama de la actividad

administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo, lo que implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas y por que la enorme masa de la riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de realizaciones cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.

En el aspecto Sociológico la actividad financiera resulta que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejercen una determinada influencia, mas o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado, y por los elementos sociales a los que afecta.

## **1.2 NOCIONES DE HACIENDA PÚBLICA Y FISCO.**

### **HACIENDA PÚBLICA.**

Esta noción ha sido concebida por los tratadistas de la materia de muy diversas formas. Para unos, hacienda pública es una disciplina, es decir, un conocimiento científico mediante cuyas normas los organismos públicos cubren sus necesidades financieras, buscando al mismo tiempo formas y procedimientos para encontrar la mejor manera de distribuir la riqueza pública. Por ello se habla de ciencia de la hacienda, como concepto sinónimo de ciencia de las finanzas públicas. Para otros estudiosos de esta materia, hacienda pública es el patrimonio apreciable en dinero que es propiedad del Estado. Finalmente, otros autores utilizan la noción hacienda pública para designar al conjunto de organismos gubernamentales que se encargan de obtener los ingresos y normar el ejercicio del gasto público. En mi opinión las tres denominaciones son correctas, y en la práctica se utilizan para designar cada uno de esos objetos de conocimiento, según el campo o la materia donde se utilicen.

El Poder Público, es decir, el conjunto de órganos gubernamentales, es sin duda una de las partes fundamentales que integran al Estado, porque dichos órganos ejercen a través de los funcionarios que los representan, los actos que por mandato legal les son encomendados. En sus aspectos tanto económico como financiero, los órganos públicos realizan una serie de tareas mediante las que la comunidad pretende alcanzar sus propios fines. En este orden de ideas la Hacienda Pública, sea cual fuere la acepción con la que sea

utilizado este término, como parte importante del Poder Público, se vincula de manera íntima con todos los aspectos económicos y financieros de la nación, mediante la aplicación de medidas económicas, financieras, políticas y jurídicas.

En la actualidad la Hacienda Pública es una estructura dotada de una gran complejidad y cada día adquiere más importancia en la vida y actividad de los gobernados, puesto que prácticamente no hay persona que no guarde, por una causa o por otra, relación con ella, ya sea en el ámbito de los ingresos del Estado, o en el área del gasto gubernamental. En efecto, las personas que pagan contribuciones, que utilizan los servicios públicos, que contratan con los organismos del sector público y que reciben o prestan servicios a este sector, encuentran que la base fundamental de sus relaciones económicas se centra en una institución fundamental: la Hacienda Pública.

Finalmente, el ámbito de actividad de la Hacienda Pública no se reduce solo a los órganos del Estado pertenecientes a las autoridades centrales federales, sino que también se refiere a aquellas otras entidades del sector público que en alguna forma están dotadas de facultades para manejar cuestiones hacendarias. Por ejemplo, el Instituto Mexicano del Seguro Social o el Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores.

De igual manera, dentro del sistema financiero público no sólo se puede hablar de Hacienda Pública, ya que en el régimen político mexicano también existen las haciendas públicas estatales y las municipales, que se encargan de manejar los aspectos financieros de estas estructuras políticas del Estado mexicano de manera independiente, aunque en forma coordinada con la Hacienda Pública Federal.

Así pues podemos decir que la hacienda es el conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes al Estado, es decir: los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales y locales.

Las principales atribuciones de la Secretaría de Hacienda en México se enmarcan en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha sido, es y será el órgano más importante de la actividad financiera del Estado, y se ha convertido en el pilar de la economía,

pues es quien estudia todos y cada uno de los procesos que acontecen en la economía nacional y aplica lo que le beneficia.

#### FISCO.

De acuerdo al profesor De la Garza, "el origen de la palabra fisco se encuentra en el vocablo latino *fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) en contraposición al erario, que era el tesoro del Estado; posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público. Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del Estado. Tanto en España como América, hoy día, ambos vocablos se consideran sinónimos."<sup>4</sup>

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al Fisco diciendo: "FISCO.- Por Fisco debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie"<sup>5</sup>

De acuerdo al contenido de esta tesis y tomando en cuenta nuestra legislación fiscal, se puede concluir que el Fisco es sólo una parte de la Hacienda Pública, o sea, la que se forma con la recaudación de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 4 del Código Fiscal y que son los únicos incluidos en la cuestión por mandato legal, ya que esta recaudación tiene un objeto benéfico, quedando por ello contenidos en la misma, por su propia naturaleza, los créditos fiscales.

---

<sup>4</sup> De la Garza Francisco, Sergio. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, vigésima quinta edición, México, 2003, página 81.

<sup>5</sup> Semanario Judicial de la Federación Tomo XLI, página. 844.

Es preciso señalar, que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es decir el representante del Estado y del Poder Ejecutivo, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y actualmente el Servicio de Administración Tributaria, quienes se encargan de la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones.

#### **1.2.1 EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT).**

El día 15 de diciembre de 1995, se publica una novedosa Ley que anticipaba la creación de un órgano tributario separado de la Secretaría de Hacienda, que vendría a desarrollar sus actividades. Sin embargo, es hasta el primero de julio de 1997, cuando entra en vigor con la publicación de su reglamento interno.

Actualmente, es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), uno de los órganos más importantes de la administración pública federal, precisamente por que es el competente para la recaudación de las contribuciones.

#### **Naturaleza Jurídica del SAT.**

Es un órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdo y ordenes del presidente de la república y los programas especiales y asuntos que el secretario de Hacienda y Crédito Publico le encomienda ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

#### **Objeto del SAT.**

Tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

## **INTEGRACIÓN DEL SAT**

El SAT está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Unidades Administrativas que lo conforman y por un Jefe que es nombrado y removido por el Presidente de la República. El Jefe del SAT es el enlace entre la institución y las demás entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal y de los sectores social y privado, en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, la Junta de Gobierno del SAT estará integrada por:

- ❖ El titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá,
- ❖ Por tres consejeros designados por el Secretario de Hacienda, de entre los empleados superiores de Hacienda;
- ❖ Por tres consejeros independientes, éstos designados por el Presidente de la República, debiendo ser dos de éstos propuestos por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales en términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

Los nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la administración tributaria, federal o estatal, y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean reconocidos, para contribuir en la mejora de la eficacia de la administración y atención al contribuyente.

### **Atribuciones del SAT.**

1. Recaudar los impuestos contribuciones de mejora, productos, aprovechamiento federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.
2. Dirigir los servicios aduanales y de inspección así como la política fiscal de la federación.
3. Representar el interés de la federación en controversias fiscales.
4. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones aprovechamientos federales y sus accesorios cuando

conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte.

5. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

6. Fungir como órgano de consulta del gobierno federal en materia fiscal y aduanera.

7. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener el registro respectivo.

#### **Razón de la Existencia del SAT.**

Básicamente se sostiene que el SAT, se crea con apego a lo dispuesto en el plan nacional de desarrollo, en que se contemplaban los objetivos siguientes:

a) Fortalecer el ejercicio pleno de la soberanía como el valor supremo de nuestra nacionalidad y como responsabilidad primera del Estado.

b) Consolidar un régimen de convivencia social regido plenamente por el derecho donde la ley sea aplicada a todos por igual y la justicia sea la vía por la solución de conflictos.

c) Construir un pleno desarrollo democrático con el que se identifiquen todos los mexicanos y sea la base de certidumbre y confianza par una vida política pacífica e intensa de participación ciudadana.

d) Avanzar a un desarrollo social que propicie y extienda en todo el país las oportunidades de superación individual y comunitaria bajo los principio de equidad y justicia.

Promover un crecimiento económico vigoroso sostenido sustentable en beneficio de los mexicanos.

#### **Marco Jurídico.**

- ❖ Artículo 90 Constitucional (Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal).
- ❖ Artículo 17 de la Ley de la Administración Pública Federal (secretaría, estado y departamento

administrativo, órganos administrativos  
desconcentrados).

- ❖ Artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- ❖ Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

#### 1.2.1.1 SUS FACULTADES RECAUDATORIAS.

El SAT asumió desde el primero de julio de julio de 1997 las funciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos en lo relativo a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el desarrollo de esta función se destaca la necesidad de garantizar la aplicación correcta y oportuna de la legislación fiscal de manera imparcial y transparente.

Compete a la Administración General de Recaudación, así como a la Administración Local de Recaudación y la Administración General de Grandes Contribuyentes, las siguientes facultades recaudatorias.

- ❖ Recaudar contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios y productos.
- ❖ Revisar la contabilidad de ingresos, movimiento de fondos y análisis del comportamiento de la recaudación.
- ❖ Recaudar los pagos diferidos o en parcialidades de las contribuciones y aprovechamientos omitidos y de sus accesorios.
- ❖ Realizar el requerimiento de obligaciones y determinación de sanciones que deriven de su incumplimiento.
- ❖ Solicitar datos, informes o documentos para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias.
- ❖ Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados de las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones.
- ❖ Realizar la devolución de contribuciones y aprovechamientos así como la revisión de las solicitudes y documentos presentados o requeridos.

- ❖ Determinar y cobrar las diferencias por devoluciones improcedentes e imposición de las multas correspondientes.
- ❖ Autorizar la disminución de pagos provisionales de contribuciones.
- ❖ Integrar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes y los demás registros y padrones previstos en la legislación.
- ❖ Realizar visitas domiciliarias, verificaciones en esta materia e imposición de multas por infracciones a las disposiciones relativas.
- ❖ Imponer multas por omisión en la presentación de declaraciones y avisos.
- ❖ Notificar y determinar la responsabilidad solidaria y garantías de los créditos fiscales.
- ❖ Participar en el diseño de los sistemas de recaudación de ingresos por las entidades u oficinas de recaudación autorizadas y en el establecimiento de los lineamientos para depurar y cancelar los créditos fiscales.
- ❖ Aplicar en las materias de su competencia, las reglas generales y los criterios establecidos en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal.
- ❖ Ordenar y practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando, a su juicio, hubiera peligro de que el obligado se ausente o realice la enajenación de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como levantarlo cuando proceda.

## CAPITULO SEGUNDO.

### EL PODER TRIBUTARIO FEDERAL.

#### 2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN.

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas al gasto público. El profesor García Belsunce la define de la siguiente manera, "es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción."<sup>6</sup>

Quando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por la ley.

A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para el logro de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

Dentro de este orden de ideas se puede decir que el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido.

Acorde con la idea anterior, nuestra Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41 reconoce esta fuerza

---

<sup>6</sup> García Belsunce, Horacio A. "Temas de Derecho Tributario". Editorial Albedo-Perrot, Buenos Aires, 1995, Página 77.

como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y judicial.

Con base a lo anterior se puede decir que el poder tributario, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Al hablar de la potestad tributaria, hay que referirse a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de la autoridades en materia tributaria, las cuales actúan con sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia tributaria.

Por lo tanto, cuando se habla de potestad tributaria, se refiere necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto a la competencia tributaria, se hace alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado.

En nuestro sistema mexicano dichas facultades se encuentran contempladas en el artículo 73 fracciones VII y XXIX-A de la Carta Magna misma que establece:

**"Art. 73** El Congreso tiene facultad:[...]

*VII Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.[...]*

*XXIX-A Para establecer contribuciones:*

*1°.Sobre el comercio exterior:*

2°. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27;

3°. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4°. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5°. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal; y

g) Producción y consumo de cerveza.

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

Por lo que se refiere a la obtención de ingresos, el fundamento principal del poder tributario de los estados, se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política; al señalar lo siguiente:

**"Art. 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."

En este sentido, el Poder Ejecutivo, como administrador le concierne el determinar cuando se producen en la realidad los hechos que generan la obligación de pagar las contribuciones, así como el determinar el importe de los pagos o comprobar si las prestaciones que han realizado, se encuentran ajustadas a la ley; es decir, la ejecución de esa actividad, se limitará a las facultades que la ley otorgue a los órganos del Estado a través de las cuales se establecerá esa recaudación, es entonces cuando estamos ante la presencia de la competencia tributaria.

Dicho lo anterior se analizará los principios del Derecho Tributario, los cuales son lineamientos, que por tener su origen en la norma fundamental de nuestro país, se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación, mismos que se dividen en cuatro, ubicados en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, los cuales son:

- ❖ Principio de Generalidad y Uniformidad.
- ❖ Principio de Legalidad.
- ❖ Principio de Proporcionalidad.
- ❖ Principio de Equidad.

En primer término, hay que tomar en consideración lo que nos dice el maestro Antonio Jiménez refiriéndose a "Adam Smith, el cual escribió, que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades".<sup>7</sup> De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos.

Este principio se divide en dos subprincipios que son:

1. El de generalidad y
2. El de uniformidad

#### PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar los impuestos, la única excepción será la falta de capacidad contributiva.

#### PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva, o sea, la posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo, y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como un criterio subjetivo.

---

<sup>7</sup> Jiménez González, Antonio. "Lecciones de Derecho Tributario". Editorial Thomson, México 2002, página 106

También hay que señalar, que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario la fecha de pago, la forma de realizarse y la cantidad a pagar deben ser claras para el contribuyente o cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador.

En este principio para su cumplimiento es necesario especificar con precisión los siguientes datos:

- ❖ el sujeto
- ❖ el objeto
- ❖ la causa
- ❖ la forma de hacer la valuación de la base
- ❖ la forma de pago
- ❖ la fecha de pago
- ❖ quién paga
- ❖ las penas en caso de infracción

Lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

#### PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad, elemento distintivo de las finanzas públicas y de las finanzas privadas, es presupuesto constitucional indispensable de la tributación. El poder fiscal se ejerce a través de la ley formal y material. Ello se resume en el principio de legalidad, por mandato constitucional (artículo 14).

Dicho principio, se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley), constituye una garantía esencial en el derecho tributario en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tienen la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica.

El principio de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuando los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a

favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que representan la soberanía popular.

En resumen, el principio de legalidad significa que la ley establece, pero debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe de establecer también las exenciones.

#### PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La Suprema Corte ha establecido que la proporcionalidad tributaria radica, esencialmente, en que los causantes deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica.

También ha sostenido que la proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos. De acuerdo a este principio, los gravámenes deben fijarse conforme a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de tal forma que las personas de mayores ingresos, tributen de manera superior a las de menores ingresos.

La ley debe considerar los ingresos que obtiene el contribuyente, para estar en posibilidad de valorar su capacidad económica o contributiva, con un criterio proporcional o progresivo, sin alcance confiscatorio de la riqueza de los sujetos pasivos, por lo que resulta procedente gravar en forma diferente a las distintas categorías de capacidad individual.

#### PRINCIPIO DE EQUIDAD

El principio de equidad concede universalidad al tributo, el impacto que este origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

La doctrina apunta que un tributo es equitativo, cuando es general y uniforme en cuanto a lo global; significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que como excepción, sólo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que se posee capacidad contributiva.

De tal manera que, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, 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 y época de pago estén consignados de manera expresa en ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago 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.

## **2.2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

El momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia gran importancia debido a que nos permite determinar cual disposición legal es aplicable a esa situación, es decir, a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, con la realización del hecho generador, por lo que serán aplicables las disposiciones legales vigentes de su nacimiento. En materia fiscal el momento de nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. Por lo tanto la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza la situación jurídica prevista por la ley como su presupuesto que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente preste el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

El momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante ya que permite determinar lo siguiente:

- ❖ Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva y aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal como son la presentación de declaraciones.
- ❖ Determinar la ley aplicable que no puede ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- ❖ Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- ❖ Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- ❖ Determinar la época de pago y exigibilidad de la obligación fiscal y por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- ❖ Determinar las sanciones aplicables en función de la ley vigente en el momento de nacimiento de la obligación.

La obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

En la parte relativa, el Código Fiscal en su artículo 6° expresa:

*"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran."*

Resulta claro que a la luz de tal dispositivo la obligación tributaria sea calificable como *ex lege*. Su nacimiento se vincula por disposición legal a la realización de situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales y no a la voluntad del sujeto obligado ni del Fisco.

### **2.3. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

La determinación de la obligación consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. El maestro Rodríguez Lobato nos dice que, "la determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".<sup>8</sup> Por lo tanto la determinación de la obligación fiscal puede corre a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.

Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre el procedimiento que se expidan con posterioridad, según lo establecido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.

Una vez realizada la determinación hay que tomar en consideración los siguientes puntos:

---

<sup>8</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Oxford, segunda edición, México 2003, página 121.

## ÉPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley.

El Artículo 6 del Código Fiscal prevé que:

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

*I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 17 del mes 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."*

El artículo 66 del Código Fiscal prevé la posibilidad de que se prorrogue la época de pago de la obligación fiscal al disponer que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 48 meses y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fije el Congreso de la Unión tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México.

Finalmente se dispone que cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

- ❖ No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el

contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

- ❖ El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- ❖ El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

#### EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

La facultad de exigir la obligación fiscal se encuentra contenida en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

*"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución."*

#### 2.4 LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

##### EL SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Primeramente hay que aclarar que el sujeto activo de toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la ley.

Cuando se afirma que determinada persona es contribuyente en materia del Impuesto al Valor Agregado es porque se tiene la certeza de que respecto a ella se ha realizado alguno de los hechos generadores de la obligación tributaria a que se refiere el artículo 1° de la Ley respectiva. Tal certeza se obtiene una vez que se ha confrontado la situación de tal persona con el supuesto legal y se tiene la convicción de que existe una coincidencia entre ellos. Tal operación hasta arribar a la obtención de la certeza referida es un auténtico procedimiento administrativo de aplicación de la ley, procedimiento de determinación tributaria, que dará por resultado el surgimiento de la relación tributaria y por ende la aparición de un sujeto

obligado a cumplir con la prestación de pago del tributo y de otro con los poderes correlativos para exigir el acatamiento de tal obligación.

La titularidad del derecho tributario, es decir, la titularidad de los poderes de exigir al sujeto obligado el pago de la prestación pecuniaria a título de tributo sólo corresponde al Estado quien por conducto de los órganos de la Administración Pública ejerce tales poderes jurídicos. La posición activa dentro de la obligación tributaria se singulariza una vez que el hecho generador de esta última se ha dado en la realidad, y sin ésta no puede darse la existencia de sujeto activo alguno, pues en tal caso se arribaría al absurdo de afirmar la existencia de sujeto activo de la nada.

Conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen potestad jurídica tributaria, pues los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II de la propia Constitución. Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

#### FEDERACIÓN:

Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

La esencia del Pacto Federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior (la Federación) que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y tributaciones que los entes creadores le otorgan y le

reconocen. Así el artículo 40 Constitucional proclama: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

Así también haciendo referencia al artículo 40 de la ley antes mencionada señala "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal".

Así tenemos pues que la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

Existen algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación, estas materias son: el comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

De este precepto se ha originado dos supuestos interpretativos:

- ❖ La fracción XXIX del artículo 73 Constitucional únicamente enumera determinadas fuentes impositivas que solo pueden ser gravadas por la Federación sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto fuere necesario para cubrir los gastos públicos, de acuerdo con lo establecido por la fracción VII del mismo artículo 73; por lo tanto, si las contribuciones que establece gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no fueren suficientes para

satisfacer los presupuestos, la Federación puede concurrir con los Estados afectando otras fuentes hasta obtener los recursos suficientes.

- ❖ La Federación solo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y será cuestión de las cuotas o tarifas, más o menos elevadas, el que de dichas fuentes se obtenga la recaudación necesaria para satisfacer el gasto público y pretender que la Federación puede establecer obligaciones sobre fuentes distintas sería violar el principio consignado en el artículo 124 Constitucional.

De los dos supuestos anteriores el primero es el correcto, puesto que la potestad tributaria de la Federación y de los Estados, inherentes a su soberanía, es ilimitada y solo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el Pacto Federal puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos en beneficio del otro. En el caso que se comenta, por manifestación expresa de la voluntad de los Estados, contenida en el mencionado artículo 73, fracción XXIX de la Ley Fundamental, se restringe la potestad tributaria de las entidades federativas señalando la exclusividad de la Federación para gravar las fuentes económicas que limitativamente se enumeran en el precepto constitucional citado.

Así podemos concluir que en los términos de las fracciones XXIX y VII del artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlos; así como que, constitucionalmente, las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las pueden gravar la Federación y respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.

Es preciso señalar, que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es decir el representante del Estado y del Poder Ejecutivo, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y actualmente el Servicio de Administración Tributaria, quienes se encargan de la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones.

## ENTIDADES FEDERATIVAS:

Las Entidades Federativas son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.

De acuerdo con la Constitución, el régimen interior de los Estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto Federal.

Las Entidades federativas tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas, las que no tiene prohibidas de acuerdo al artículo 117 fracciones IV a VII de la Constitución.

De esta forma, todas las materias que no sean exclusivas de la Federación podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y por los Estados. Así lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la revisión al amparo 9521/65, publicada en la página 77 del volumen CXXXIII del Semanario Judicial de la Federación, que en su parte conducente dice:

*El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados.*

## MUNICIPIOS:

Puede definirse al Municipio como la célula de la organización del Estado Mexicano, al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades y miembros de la Federación.

Los Municipios se representan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una Entidad Federativa.

La idea de dividir al país en múltiples células municipales tuvo por objeto constituir un primer frente de autoridad que localmente pueda atender y resolver problemas de cada comunidad, como los servicios de agua potable, alcantarillado, policía, etc. Obviamente, esto ocasiona en el ámbito local una situación similar a la que ocurre en el ámbito nacional: La coexistencia de dos tipos de autoridades la Estatal y la Municipal que deben quedar perfectamente limitadas tanto por la Constitución Federal como por las Constituciones de cada Estado.

El Municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Esta situación se debe a que el Municipio tiene la imposibilidad de establecer por si mismo sus tributos ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas Estatales y el Municipio, ya que ellos tienen la libre administración de su hacienda pudiendo solamente sugerir a las legislaturas Estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

Se considera que las fuentes tributarias que deben ser exclusivas de los Estados y Municipios son las siguientes:

- ❖ La propiedad o posesión de bienes inmuebles, es decir, lo que se grava a través de los impuestos territoriales o prediales.
- ❖ Los ingresos de naturaleza mercantil, percibidos por actividades que no estén delegadas a la Federación, es decir, los impuestos al comercio y a la industria.
- ❖ Los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas.

El profesor Francisco de la Garza, justifica el derecho del Municipio a la percepción de ingresos diciéndonos que "satisface necesidades esenciales de su población mediante la prestación de una serie de servicios públicos, cuya suspensión total o parcial, ocasionaría daños y perjuicios inmediatos, ingentes e irreparables, como lo serían el trastorno y molestias que acarrearían la falta de prestación de los servicios de barrido y limpieza de las calles, recolección de basura domiciliarias, alumbrado público, de abastecimiento de agua potable, de drenaje, de policía, etc.,

Los que por su fundamental importancia es necesario que el Municipio tenga la seguridad permanente de poder prestar.”<sup>9</sup>

De ahí es urgente que el Municipio goce de una sólida situación financiera que le permita mantener, permanentemente y en todo momento la prestación de todos los servicios públicos, que juega un papel tan predominante en la vida Municipal.

#### EL DISTRITO FEDERAL.

A partir de la reformas de 1987, mediante las cuales se creó la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, adicionadas por las de 1996, se determinó un nuevo orden jurídico para el Distrito Federal, como asiento de los poderes Federales y como una Entidad Federativa, con población, territorio, gobierno.

El artículo 44 constitucional señala que “La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los poderes de la Unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que se asigne el Congreso General.”

En el artículo 122 se establece que el gobierno del Distrito Federal está a cargo de los poderes de la Unión, y de los órganos del gobierno del Distrito Federal, representativos y democráticos: asamblea legislativa, el jefe de gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia y Consejo de la Judicatura.

Dentro de la distribución de competencias, a la Asamblea Legislativa, le corresponde:

- ❖ Expedir su ley orgánica, la que será enviada al jefe de gobierno del Distrito Federal, para el solo efecto de que ordene su publicación; y
- ❖ Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

---

<sup>9</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. Página 240.

Las prohibiciones y limitaciones que la Constitución establece para los Estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal.

#### **EL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que de acuerdo al Código Fiscal en su artículo 1°, nos señala lo siguiente; "las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas". Es decir, recibe este nombre la persona física o moral que, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco.

Para ubicar de manera adecuada las obligaciones fiscales es preciso señalar que se deben distinguir dos tipos de sujetos pasivos:

Los que tienen de acuerdo con las disposiciones fiscales responsabilidad directa, y los que, de conformidad con los preceptos legales aplicables, poseen responsabilidad solidaria. Los primeros se mencionan en el citado artículo 1° y los solidarios se citan en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Los sujetos con responsabilidad directa son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal, en tanto que los sujetos con responsabilidad solidaria son los que por disposición de la ley fiscal entran a la relación jurídica y, en consecuencia, el fisco puede indistintamente exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo, o al responsable solidario.

La presencia del responsable solidario en la relación jurídico fiscal es muy importante, porque por medio de ella el fisco establece importantes formas y apoyos para controlar las obligaciones fiscales, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del citado ordenamiento los responsables solidarios son:

- a) Los retenedores y recaudadores.
- b) Las personas que efectúen pagos provisionales por terceros.
- c) Liquidadores y síndicos.
- d) Directores, gerentes generales o administrador único.
- e) Los adquirentes de negociaciones.

- f) Representantes de personas no residentes en el país.
- g) Quienes ejerzan la patria potestad o tutela.
- h) Los legatarios y donatarios.
- i) Los que manifiesten su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria.
- j) Los sujetos obligados por garantía.
- k) Los socios o accionistas.
- l) Las sociedades escindidas.
- m) Las empresas con establecimiento permanente en el país que se dediquen a la transformación de bienes.
- n) Personas a quienes residentes en el extranjero, les presten servicios.
- o) La sociedades que administren tiempo compartido.
- p) Los asociados en participación.

## 2.5 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el derecho fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal las siguientes:

### EL PAGO.

Pagar, significa dar a otro o satisfacer lo que se debe. En efecto, el pago es el cumplimiento de la obligación por medio del cual queda satisfecho el derecho del acreedor y, en consecuencia, se extingue el vínculo jurídico que había creado. En el lenguaje cotidiano la palabra pagar se utiliza sólo para referirse a la acción de satisfacer obligaciones de dar, en tanto que el vocablo cumplir se usa para significar la satisfacción de obligaciones de otra índole (hacer, no hacer o tolerar).

El pago o cumplimiento de la obligación fiscal puede conceptuarse como la satisfacción del objeto de la obligación legal debida al Estado, en virtud de la cual se extingue el vínculo jurídico.

Como ya quedó precisado el objeto de la obligación, puede consistir en dar, hacer, no hacer y tolerar. Por lo tanto, en sentido amplio, paga o cumple una obligación la persona que satisface el objeto de la misma. En sentido estricto, pagar una obligación fiscal es entregar al fisco la suma de dinero que se adeude, de conformidad con la ley tributaria aplicable, en tanto que cumplir con la obligación

fiscal, significa satisfacer la prestación debida, que puede consistir, por ejemplo, en presentar la declaración fiscal (obligación de hacer), en no introducir mercancías al país por lugares no autorizados (obligación de no hacer), o bien, en permitir que las autoridades fiscales realicen una visita domiciliaria de auditoria (obligación de tolerar).

Es conveniente hacer notar que en la materia fiscal, generalmente el objeto de la obligación no se da en forma simple o única, sino que por el contrario, el objeto se presenta de manera compleja; así se tiene que: el cumplimiento o pago de la obligación por lo general consiste en hacer y dar (presentar una declaración, acompañada del pago de una suma de dinero).

Indudablemente que el pago deberá hacerse ante la autoridad que esté legalmente facultada para recibirlo. Por lo tanto, si el pago se realiza a un tercero, o a una autoridad diferente a la facultada para recibirlo, éste no podrá producir ninguna consecuencia legal y, por lo tanto, no extingue la obligación.

En el caso de las obligaciones da dar, el pago debe hacerse en dinero. En algunas ocasiones las leyes fiscales aplicables permiten que se usen documentos alternativos del dinero, en nuestro país el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación establece los medios mediante los cuales puede autorizarse el pago de los créditos fiscales.

#### LA COMPENSACIÓN.

Esta forma de extinción de las obligaciones fiscales se conceptúa, de acuerdo con la legislación civil, como el procedimiento de extinción de un adeudo, cuando se reúnan recíprocamente entre dos personas, el fisco y el contribuyente las calidades de deudor y acreedor. El efecto de la compensación es el de extinguir el adeudo mayor, hasta el importe del menor. Aquí se parte del supuesto de que el contribuyente hubiera hecho un pago indebido de una contribución y, en consecuencia, tiene un saldo a favor. En este caso, en un pago posterior podría hacer el ajuste del saldo que tiene a su favor, compensando éste contra lo que deba pagar en fecha posterior.

En nuestra legislación fiscal, la figura de la compensación está contenida en los artículos 23 y 24 del Código Fiscal de la Federación, y 9 y 13 de su Reglamento.

Para que conforme a estas disposiciones legales el contribuyente pueda efectuar una compensación de contribuciones, será necesario que se presenten los siguientes requisitos:

- ❖ Que los adeudos se refieran a contribuciones que se paguen mediante la presentación de declaraciones periódicas. Lo anterior significa que si se trata de cualquier otra contribución que no se satisfaga en esta forma, se tendrá que recurrir a la solicitud de devolución de las cantidades pagadas indebidamente.
- ❖ Que las cantidades a compensar se deriven de la aplicación de una misma contribución.
- ❖ Como caso de excepción a la regla anterior, la compensación entre adeudos y créditos pertenecientes a diferentes reglones tributarios, podrá operar sólo cuando las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general así lo autoricen.
- ❖ Cuando se haya ejercido la facultad de solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente, ya no será posible efectuar ninguna compensación, aunque la autoridad fiscal no hubiere resuelto todavía sobre la devolución pedida por el contribuyente.
- ❖ La compensación que reúna los requisitos establecidos, podrá ser hecha por los mismos contribuyentes, sin necesidad de solicitar la autorización del fisco, pero si ésta no procediera por contravenir algún requisito fiscal, el contribuyente se obliga, en los términos de ley, a pagar el crédito actualizado, más los recargos y las multas que, en su caso, apliquen las autoridades fiscales.
- ❖ Las autoridades están facultadas a hacer compensaciones de oficio, cuando se trate de contribuciones que las personas estén obligadas a pagar por adeudos que se deriven de una sentencia que hubiere causado ejecutoria, o que hayan quedado firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que la autoridad deba devolver al contribuyente que haya formulado la correspondiente solicitud.

## LA CONDONACIÓN.

Esta figura jurídica encuentra su antecedente directo en la remisión del adeudo que existe en la legislación civil, en donde se expresa que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte las prestaciones que les son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíba. El contenido de estas ideas se encuentra inserto en el artículo 2209 del Código Civil para el Distrito Federal. La disposición fiscal correspondiente se encuentra ubicada en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación. De acuerdo con este precepto las autoridades fiscales podrán condonar las multas impuestas, para ello deberá apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso, así como los motivos que se tuvieron para imponer la sanción.

En consecuencia, para que una solicitud de condonación proceda a favor de un contribuyente será necesario que se reúnan los siguientes elementos:

- ❖ Que se trate de multas.
- ❖ Que sea precedida por una solicitud presentada por el infractor, en donde exponga las razones que invoca para solicitar la condonación.
- ❖ La autoridad fiscal, haciendo uso de sus facultades discrecionales, apreciará la situación y dictará o negará la condonación solicitada, así como la proporción en que sea condonada la multa.

Existe dentro de las disposiciones fiscales otra forma de condonar los créditos fiscales que las autoridades pueden emplear cuando ocurren determinadas situaciones que afectan gravemente la economía de los contribuyentes. Esta facultad se encuentra contenida en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, y entre sus características encontramos lo siguiente:

- ❖ No solo se refiere a multas, sino a todo tipo de contribuciones.
- ❖ Generalmente no se requiere de la presentación de solicitudes formales por parte de los afectados.
- ❖ No es dictada a título individual, sino a título general.
- ❖ No sólo puede obrar hacia el pasado, sino que también puede eximir del cumplimiento de obligaciones futuras.

## LA PRESCRIPCIÓN

Esta forma de extinción de las obligaciones fiscales guarda estrecha relación con la prescripción negativa del derecho privado. En tales condiciones, se puede decir que la prescripción de una obligación fiscal consiste en liberarse de su pago mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley.

En nuestra legislación se presenta para esta forma de extinción las siguientes circunstancias:

- ❖ Solo son susceptibles de prescribir los créditos fiscales; es decir, una suma de dinero determinada en cantidad líquida.
- ❖ Para que opere la prescripción sobre ese crédito fiscal será necesario que éste haya sido notificado por la autoridad al deudor.
- ❖ El plazo de la prescripción se computará a partir del momento en que el crédito pueda ser legalmente exigido, y esta situación se podrá presentar cuando habiendo transcurrido el plazo legal para su pago, éste no se haya efectuado.
- ❖ No opera de manera automática, por el simple transcurso del tiempo, sino que también es necesario que el deudor la solicite a la autoridad, y que ésta emita la declaratoria correspondiente, o bien, que al ejercer la autoridad las acciones de cobro, el particular por vía de excepción, la invoque en su ocurso, al intentar el medio de defensa legal que fuere procedente.

De acuerdo al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal prescribe en el término de 5 años, no obstante la que es susceptible de interrumpirse o suspenderse, por cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, por el reconocimiento expreso o tácito del adeudo que haga el particular. El efecto jurídico que produce la interrupción de la prescripción, es el de que el tiempo transcurrido anteriormente queda inutilizado, y deberá empezar a contarse otra vez el plazo, a partir del día siguiente en que hubiere cesado la causa por la que ocurrió la interrupción.

## LA CADUCIDAD.

Conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Ese plazo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá, entre otros casos, cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

De conformidad con lo establecido en los artículos 6°, 66, 42 y 67 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que la extinción de las facultades de verificación a cargo de las autoridades fiscales se puede configurar tanto cuando el contribuyente autodetermina el tributo como cuando la autoridad lleva a cabo alguna de las facultades de revisión. En el primer caso, la autodeterminación del tributo y su falta de pago podrán ser verificadas con fundamento en el artículo 42 del citado código, siendo que ante la inactividad de la autoridad hacendaria se actualiza la caducidad prevista en su artículo 67, término que no se suspende aun de haberse autorizado una solicitud de pago en parcialidades, pues ésta no implica el ejercicio de las facultades de comprobación. No sucede lo mismo cuando la obligación tributaria en relación con la cual se autorizó su pago en parcialidades sea el resultado del ejercicio de las facultades de comprobación, ya que precisamente el ejercicio de esas facultades constituye la génesis del crédito fiscal, lo que excluye la posibilidad de que se consume la caducidad de las mismas cuando se ejercita en tiempo el derecho a la verificación de la determinación del tributo; de otra manera, por esa omisión opera la citada figura jurídica. En esas condiciones, el crédito fiscal autodeterminado por el contribuyente, aun de haber sido autorizado su pago en parcialidades, se encuentra sujeto a la verificación de la veracidad de los datos y montos estimados por el contribuyente, por lo que si no se ejerce en tiempo dicha verificación se configura la caducidad de la obligación tributaria.

## LA DACIÓN EN PAGO.

En la legislación civil se dice que una obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa diferente de la que se debía.

En materia fiscal es muy factible la presencia de una forma similar a la dación en pago, y esto acontece cuando habiéndose embargado bienes a un deudor, por no pagar el crédito fiscal, en lugar de utilizar el sistema de almoneda o remate público, el fisco decide adquirir en propiedad ese bien.

Acceptada la dación en pago se debe suspender temporalmente el cobro del crédito respectivo. Una vez formalizada la dación en pago se tendrá por pagado el crédito efectuándose su baja en los registros contables y administrativos correspondientes.

## LA REVOCACIÓN.

De conformidad con lo establecido por las disposiciones jurídicas aplicables al caso, se entiende como revocación de un acto administrativo de acuerdo a Mabarak como: "La manifestación de voluntad de la autoridad por medio de la cual retira del campo jurídico una resolución que afecta los intereses de un gobernado."<sup>10</sup>

Esta forma de extinción la encontramos en el artículo 117 fracción I del Código Fiscal de la Federación, señalando que el recurso de revocación procede en contra de resoluciones definitivas que determinen contribuciones o sus accesorios.

Esta revocación puede operar de oficio o a petición de la parte afectada. En estas condiciones es indudable que la revocación de un crédito fiscal dictada por la autoridad competente, dando como consecuencia directa la extinción de la obligación fiscal.

## LA CONFUSIÓN DE DERECHOS.

De conformidad con lo establecido por la legislación civil, una obligación se extingue por confusión cuando de manera simultánea se reúne en una sola persona las calidades de acreedor y deudor. Es indudable que en la materia fiscal

---

<sup>10</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela. Ob. Cit. Página 165.

es poco frecuente encontrar casos en los que la obligación fiscal se extinga por confusión, pero de ninguna manera resulta imposible localizar. Esto se pone de manifiesto, especialmente, con respecto al impuesto inmobiliario sobre bienes expropiados o comprados por el Estado que aplicó el tributo, y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio.

## **CAPITULO TERCERO.**

### **LOS TRIBUTOS.**

#### **3.1 DEL IMPUESTO.**

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Para poder llegar a una definición concreta del concepto de impuesto es preciso hacer alusión a las diversas teorías existentes al respecto, dentro de las cuales encontramos las siguientes:

La Teoría de la Equivalencia; considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares, la cual no es aceptable por que nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción a los impuestos que paga.

La Teoría del Seguro; considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad de sus bienes y en su persona que les proporciona el Estado, no podemos aceptar que el Estado tenga como única función la protección individual, su existencia sobrepasa por mucho este cometido, además de que el producto de los impuestos tiene muy diversas finalidades.

La Teoría del Capital Nacional; establece que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país, pero el fin de los impuestos no puede circunscribirse solo a esa actividad.

La Teoría del Sacrificio; identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo, el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se encuentra en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos

del ente político al cual esta obligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

Varios tratadistas han definido el concepto de lo que es impuesto pero sería muy extenso si me refiriera a todos los conceptos doctrinarios del impuesto dignos de mencionarse, ya que son múltiples y por ello solamente mencionaré algunas de estas definiciones para observar detenidamente los rasgos característicos de las mismas.

El profesor Acosta Romero dice que: "los impuestos son la parte de riqueza exigida al particular por el Estado en ejercicio de su soberanía para la satisfacción de los gastos públicos sin que tenga que dar a cambio de ella contraprestación alguna, establecida en la ley en forma proporcional y equitativa."<sup>11</sup>

El profesor Sergio Francisco de la Garza nos dice que el impuesto es: "Una prestación tributaria obligatoria *ex-lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."<sup>12</sup>

Para el profesor Rodríguez Lobato el impuesto es; "la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de persona físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato."<sup>13</sup>

Ahora bien veamos lo que nos señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2°. fracción I, define al impuesto de la siguiente manera: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo". Estas fracciones se refieren a las Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos respectivamente.

De todo lo anterior, se puede resumir que el impuesto federal es una prestación pecuniaria o en especie que fija el Estado de manera unilateral a cargo de todas aquellas

<sup>11</sup> Acosta Romero, Miguel. Ob. Cit. Página 254.

<sup>12</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. Página 377.

<sup>13</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Ob. Cit. Página. 61.

personas físicas o morales que por su capacidad contributiva se coloquen en el supuesto de la norma que obliga a contribuir para el gasto público de manera proporcional y equitativa, los cuales por ende son distintos de los derechos, aportaciones de seguridad social y de las contribuciones de mejoras.

En todas estas definiciones aparecen ciertos elementos comunes, y como hemos visto nuestra legislación también nos ha dado su definición de impuesto; así pues más adelante analizaremos los elementos y características de este concepto.

### **3.1.1 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.**

#### **OBJETO.**

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Se puede definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, etc. el objeto del tributo quedara precisado a través del hecho imponible, el cual es la hipótesis establecida en la norma cuya realización (hecho generador) provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

De acuerdo a lo anterior el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición, es el elemento económico sobre el cual está establecido el impuesto, en el cual toma su fuente directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, una renta.

#### **SUJETOS.**

En el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo un órgano del Estado. En cuanto al sujeto pasivo, de la definición de impuesto que se ha dado, se desprende que puede serlo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma con lo dispuesto por el artículo 1° del Código

Fiscal de la Federación, que prevé que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Sin embargo, siguiendo los lineamientos que señala la doctrina se puede precisar que el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera.

#### BASE GRAVABLE.

Todo tributo debe tener definida su base gravable que no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar. Sirve de ejemplo lo siguiente, en el caso del impuesto sobre la renta, sobre salarios o sobre honorarios específicamente los que percibe un abogado, la ley deberá establecer sobre que porcentaje del salario debe calcularse el impuesto a pagar y en el otro caso habrá de determinar sobre que monto de los honorarios debe calcularse el impuesto a pagar, habida cuenta que para obtener tales ingresos tuvo que incurrir en una serie de gastos como pago a personal, compra de materiales, pago de renta, etcétera.

En otras palabras, la base es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.

#### LA TASA.

Una vez surgida la obligación de pago del tributo a cargo del contribuyente es menester fijar el monto de lo que haya de pagarse por tal concepto. Para ello será necesario aplicar la magnitud porcentual que establezca la ley, por ejemplo el 5%, el 10%, etc., a la base gravable y ello dará el resultado apetecido. Esa magnitud expresada normalmente en términos porcentuales y que resulta indispensable dentro de la estructura de todo tributo es denominada tasa. Constituyendo tal elemento por ejemplo el 32% a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o el 15% establecido por el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La tasa en los diferentes tributos puede revestir diversas modalidades, siendo las más representativas las siguientes:

TASA FIJA. La tasa tiene la condición de fija, en ciertas corrientes de pensamiento, cuando se expresa no en términos porcentuales sino en número absolutos.

TASA PROPORCIONAL. Una tasa para ser proporcional debe posibilitar que el impuesto que resulte a cargo, siempre constituya la misma porción de la base gravable, independientemente del valor de ésta. Por ejemplo la tasa del 15% del impuesto al valor agregado es proporcional en virtud de que el impuesto que resulta a cargo del contribuyente siempre representará la misma porción del valor de enajenación. Si el bien se enajena en cien o si se enajena en doscientos siempre el impuesto a cargo representará idéntica proporción del valor de enajenación, es decir siempre será el 15%.

TASA PROGRESIVA. La progresividad exige de entrada la existencia de una multiplicidad de tasas, es decir una tasa no puede en solitario ser progresiva. La progresividad por tanto es el resultado de articular de manera escalonada una diversidad de tasas dentro de un mismo tributo y particularmente un mismo impuesto de manera tal que cada una vaya representando una proporción mayor respecto a la magnitud a la que se aplica.

#### ÉPOCA Y FORMA DE PAGO.

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante.

De tal manera se puede distinguir los siguientes casos, a propósito del nacimiento y del pago de la obligación fiscal:

a) El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal. En este caso coinciden los momentos de causación y de pago, o sea, el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. La coincidencia de los dos momentos es recomendable en aquellos impuestos que gravan actos, contratos u operaciones, por los cuales la persona señalada como sujeto pasivo directo no tiene obligación de registrarse como contribuyente.

b) El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal. En este caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga éste. Esta situación es visible en aquellos tributos que gravan actividades por las cuales se sujeta a registro al contribuyente y cuyos rendimientos serán más cuantiosos y económicos, y si se hace cómodo el pago.

En México, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación prevé que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y para el caso de que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso:

a) Si la contribución se calcula por períodos 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 día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

Como excepción a la regla general del artículo 6°, dispone el artículo 65 del propio Código Fiscal de la Federación que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

Por otro lado, el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que se prorrogue la época de pago de la obligación fiscal al disponer que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 36 meses y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de

recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México.

Se prevé también en el precepto legal citado en el párrafo anterior, que las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazo exigirán se garantice el interés fiscal, a excepción de los casos en los que dichas autoridades dispensen el otorgamiento de garantía en razón de que el contribuyente en los términos del reglamento del Código tenga, en relación con el crédito, plena solvencia o su capacidad económica sea insuficiente.

Finalmente se dispone que cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

a) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

c) El contribuyente no pague alguna de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que vence la parcialidad.

El pago es la forma común por excelencia de extinguir la obligación tributaria principal. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, al referirse a la causación y forma de pago de las contribuciones y sus accesorios, señala que se hará en moneda nacional como regla general, pero si el pago se hace en el extranjero, se podrá realizar en la moneda del país de que se trate.

Es citado artículo en su párrafo séptimo nos señala lo siguiente: "Se aceptara como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondo a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$ 300,000.00, efectuaran el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo

banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezcan el Reglamento de este Código[...]"

De igual manera se establece que el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.

### 3.1.2 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos que nos hacen clasificarlos de muy diversas formas, una clasificación considera que los impuestos se dividen en directos e indirectos.

Existen dos criterios principales para distinguirlos, un criterio basado en la incidencia de los impuestos y un criterio conocido como administrativo.

Según el criterio de la incidencia los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Los impuestos indirectos según el criterio de la incidencia, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades del sujeto del impuesto y el pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladará el impuesto al pagador.

Desde el punto de vista del criterio administrativo los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasiones de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

❖ Directos: ISR.

❖ Indirectos: IVA, IEPS, ISAN.

Por lo que hace a los impuestos directos, éstos se dividen en:

- ❖ Personales.
- ❖ Reales.

Los Impuestos Personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta a las personas físicas.

Los Impuestos Reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como en el Impuesto Predial.

Los Impuestos Indirectos son:

- ❖ Impuestos sobre actos y consumo.

El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuando se van a gravar los actos y cuando el consumo. El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones -actos- que son parte del proceso económico por ejemplo: el Impuesto sobre Importación y Exportación.

En cuanto a los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que sé esta gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.

### **3.1.3 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS.**

Las características de los impuestos son las siguientes:

- a) Deben estar establecidos en Ley.
- b) Deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.
- c) Deben de ser fijados de manera proporcional y equitativa.
- d) Deben ser para el gasto público.

A continuación se explicará cada una de ellas: La primer característica de los impuestos es esencial ya que de no estar establecido un impuesto en la ley, es inconstitucional e incluso inexistente, ya que nuestra Constitución así lo exige de acuerdo a lo establecido por el artículo 31 fracción IV.

De igual manera el Código Fiscal de la Federación al definir los impuestos, nos dice que son contribuciones establecidas en la ley, por lo que sin este requisito no sería obligatorio, ya que carecerían de fundamento.

En relación a la segunda, es necesario recordar que para el derecho tanto las personas físicas como morales tienen derechos y obligaciones y por lo tanto, ambas tendrán que contribuir para el gasto público, lo anterior tiene su fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política y en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, el cual ya fue transcrito en líneas anteriores

En el derecho tributario esta fuera de toda duda la responsabilidad fiscal directa de las personas morales, quienes representan un factor muy importante en la vida económica de nuestro país. En materia fiscal las personas morales constituyen un grupo muy importante de contribuyentes, tiene plena capacidad, en los términos previstos por las leyes fiscales, para ser contribuyentes, y por consiguiente, también con plenitud de obligaciones, por lo tanto, se les consideran sujetos de infracciones fiscales y deudoras de las sanciones que en su caso imponga la autoridad fiscal. Al respecto es importante mencionar que a la persona moral titular de una voluntad social, se le puede utilizar para cumplir o para transgredir las normas jurídicas, y por lo tanto, al realizar esa trasgresión tendrá como consecuencia una sanción fiscal. No será posible concebir una persona moral que tiene facultades otorgadas para celebrar multitud de negocios jurídicos, que no pudiera ser al mismo tiempo sujeto de obligaciones fiscales, y que incurriera en responsabilidad cuando incumpliera con estas obligaciones.

En el caso de la responsabilidad fiscal de las personas morales, se da por medio de su representante legal el cual goce con facultades de administración.

Por lo que se refiere a la tercera característica que señala la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que nos señalan que la exigencia de proporcionalidad y de equidad se refiere a una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual a los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes.

En lo que se refiere a la última característica, la cual se encuentra prevista en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, porque la finalidad de los impuestos consiste en sufragar los gastos públicos, realizar importantes funciones económicas, destinarlos a la prestación de servicios para los particulares, etc.

Algunos autores consideran que no es un acierto aludir a los gastos públicos en su definición de lo que es el impuesto, pero no debemos olvidar que este binomio económico impuesto y gasto público, es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y su justificación.

Resulta necesario señalar que en un principio está prohibida la aplicación de rendimientos de un impuesto a un fin especial, pero no obstante ello, en forma limitada por excepción y cuando la ley lo autorice, se puede aplicar el rendimiento de un impuesto a un fin especial; y así lo señala el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación que dice: "...Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."

Por lo tanto, diremos que el gasto público doctrinario y constitucionalmente hablando, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; por consecuencia será siempre gasto público, ya que el importe de lo recaudado a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destina a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas, sociales o los servicios públicos.

Por consiguiente, se puede concluir que el gasto público son las erogaciones que el Estado debe hacer con motivo del cumplimiento de sus fines y el nacimiento de los servicios públicos. Los fondos públicos provenientes de los impuestos

se incorporan al patrimonio del Estado y se erogan de una manera general.

### 3.2 DE LOS DERECHOS.

A este tributo se le llama en nuestro país "derecho", pero en otros países de Europa como Italia y España se le llama "tasa". Dicho término tiene reservado tanto por la doctrina, como por la legislación mexicana un significado diferente, ya que por tasa se entiende la alícuota o cantidad expresada normalmente en términos porcentuales que al ser aplicada a la base gravable da por resultado el monto del impuesto a pagar, por ejemplo el 15% en materia de Impuesto al Valor Agregado.

Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado derecho. La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación, que derivan de la ley, única que puede regular esta obligación de Derecho público.

Los Derechos son aquellas contribuciones que establece la ley con los siguientes objetivos:

- ❖ Uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público.
- ❖ Por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; ejemplo expedición de pasaportes.
- ❖ Las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

La naturaleza jurídica de los derechos corresponde a contribuciones establecidas en la ley, es decir, a través de una disposición general, abstracta e impersonal y emanada del Poder Legislativo en la cual se indican las contribuciones denominadas derechos, siendo el caso concreto la Ley Federal de Derechos el instrumento legal que los contiene.

La publicación de la Ley Federal de Derecho vino a terminar adecuadamente con la práctica viciada e inconstitucional de efectuar cobros de derechos con base en acuerdos de Secretarios de Estado o Subsecretarios.

### 3.2.1 CONCEPTO DE DERECHOS.

El Código Fiscal define a los derechos como; "las contribuciones establecidas en ley por 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 desconcertados cuando, en este ultimo caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren 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."

Similar es la definición que da la Ley Federal de Derechos en su artículo 1° al decir que: "Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación."

El profesor de la Garza hace un análisis de los textos legales, y de lo cual desprende lo siguiente:

- A. "Las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; a estas contribuciones se les puede llamar derecho por servicio.
- B. Las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en aprovechar bienes del dominio público de la Nación, a estas contribuciones se les puede llamar derechos por uso del dominio público.
- C. Ambas clases de prestaciones son contribuciones, es decir se trata de obligaciones cuya fuente es la voluntad unilateral del Estado.

D. Los demás elementos son diferentes y no tienen más nota común que encontrarse alojados en un mismo dispositivo legal."<sup>14</sup>

Los derechos por servicio tienen su regulación en una ley propia que es la Ley Federal de Derechos y en el Código Fiscal de la Federación.

Los derechos por uso de dominio público tienen su regulación en la Ley Federal de Derechos, en la Ley General de Bienes Nacionales y en el artículo 27 párrafos cuarto, quinto y octavo; 42, fracción IV, y 132 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte la doctrina señala que los derechos son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

El profesor Rodríguez Lobato toma como referencia varias definiciones sobre los derechos entre las cuales destacan las siguientes:

"Giannini dice que cuando el servicio público, por su naturaleza y el modo en que está ordenado se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, ya sea porque éstas las solicitan o porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal, es justo que recaiga sobre ellas, si no la totalidad, sí, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la prestación del servicio."<sup>15</sup>

"Ataliba, nos dice que es preciso que la actividad estatal se refiera directamente al obligado; en segundo lugar, debe tratarse de servicios jurídicos inherentes al Estado y no a servicios de otra índole, pues a estos otros servicios corresponden los productos o precios; en tercer lugar, los servicios deben ser prestados por la Administración del Estado. Ejemplo de los servicios que generan derechos son: certificaciones, expedición de pasaportes, inscripciones en los registros públicos, etc. Ejemplos de los servicios que dan lugar al cobro de productos: acceso a museos o zonas arqueológicas, uso de estacionamientos, etc."<sup>16</sup>

<sup>14</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. Página 330.

<sup>15</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Ob. Cit., Página 75

<sup>16</sup> Idem, Página 76

Se puede observar que es totalmente impropio que se pretenda que por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación se pagaren derechos si en este caso no existe una actividad estatal, concretada en servicios jurídicos inherentes al propio Estado, aprovechable por los particulares.

Por otro lado, se considera que las definiciones legales que se mencionaron con anterioridad, deberían de precisar tanto que este tributo es una contraprestación al Estado, como que es por los servicios jurídicos inherentes al propio Estado y que éste presta en sus funciones de Derechos Público.

Como consecuencia de la naturaleza del servicio que genera los derechos resulta que tal servicio deben constituir un monopolio del Estado, de modo que este lo preste, o sea, que se trate de un servicio que se encuentre fuera de la economía privada de cambio y, por tanto, no pueda ser prestado por una empresa particular, pues la utilidad del servicio desaparecería si no es el Estado quien lo presta.

Por lo tanto se puede concluir lo siguiente; los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, a cargo de las persona físicas y morales que de manera directa e individual son destinatarias de los servicios públicos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público, así como de los beneficiarios y usuarios de los bienes de dominio público de la Nación.

### 3.2.2 CARACTERÍSTICAS DE LOS DERECHOS.

Se pueden señalar como características de los derechos las siguientes:

❖ El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste, es decir, debe de haber un aprovechamiento individual y no colectivo de la actividad estatal, independientemente de que el servicio se preste a petición espontánea o porque la ley imponga la obligación de pedirlo.

❖ El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada, ya que los derechos, como contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios jurídicos administrativos, son contribuciones

destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado, así sólo sea en la parte que corresponda al sostenimiento de tales servicios.

❖ El cobro debe fundarse en una ley. Esta característica deriva del principio de legalidad, al cual ya nos hemos referido, o sea, que el Congreso de la Unión al decretar los tributos que satisfagan el Presupuesto de Egresos, debe hacerlo a través de una ley.

❖ El pago es obligatorio. Al igual que en el impuesto y por ser característica común a todos los tributos, existe la obligación general en materia contributiva establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

### 3.3 LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS.

El Código Fiscal de la Federación hace referencia a dos tipos de contribuciones especiales, y una de ellas es la Contribución de Mejoras, que a continuación se analizara.

De tal manera que el Código Fiscal de la Federación, define, en su artículo 2° fracción III, a la Contribución de Mejoras, en los siguientes términos: "son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas."

El Estado realiza en ocasiones determinadas obras públicas, apertura de una calle por ejemplo, que por su condición de tal produce un efecto benéfico sobre la sociedad en general. Sin embargo, es posible que por la naturaleza de la obra además de la sociedad en general, resulten beneficiados en forma particular, diferente y de manera adicional a como lo son en su condición de integrantes de dicha sociedad determinadas personas, beneficio que puede traducirse en el incremento de valor de su propiedad inmobiliaria.

La ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, que en su artículo primero conceptúa la contribución mencionada, referida a este tipo de obras diciendo: "Están obligadas al pago de la contribución de mejoras establecidas en esta Ley, las personas físicas y las morales que se beneficien en forma especial por las obras

públicas de infraestructura hidráulica construidas por la Administración Pública Federal."

Para los efectos de esta ley se entenderá que las obras de Infraestructura Hidráulica a que se refiere el párrafo anterior beneficinan de manera especial a las físicas o morales que puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales.

Las obras públicas a que se refiere esta ley son las que permiten usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas.

Exigencias de justicia estimulan a impedir que una minoría social se beneficie en forma adicional al resto de la sociedad, incremento de valor de sus propiedades, a costa del sacrificio de la comunidad en general, por lo que habrá que colmar tal reclamo mediante una medida que permita que el sector de los beneficiarios particulares de la obra hagan su aporte para su financiamiento en porción a la cuota de beneficio diferencial percibido de ella. Justo a tal reclamo responde la contribución de mejoras.

La contribución de mejoras tiene como elemento objetivo del hecho, la percepción de un beneficio individual y adicional al experimentado por el resto de las personas en su condición de miembros de la sociedad por parte de ciertos sujetos, beneficio que bajo su modalidad más común se traduce normalmente en el incremento de valor de un bien mueble de su propiedad y que sólo es imputable a dicha obra pública, pero que bien puede asumir otras modalidades dependiendo de la obra pública.

En la contribución de mejoras se dan lo siguientes elementos:

- a) Una actuación o actividad estatal: obra.
- b) Una situación consecuente: aumento de valor.
- c) Un nexo de causa efecto.

En la contribución de mejoras se necesita una actividad estatal referida mediata e indirectamente al contribuyente, más un aumento de valor de su propiedad. De no existir el beneficio, o por el contrario, de existir un perjuicio por la construcción de obra pública, el tributo no se genera.

El autor del hecho generador, que es la construcción de la obra pública que beneficia a determinados propietarios elevando el valor de algún inmueble, es la Administración Pública que realiza la obra. Generalmente esas autoridades son municipales, y las obras que se realizan son obras urbanas, como construcción o ampliación de avenidas o de parques públicos, pavimentación, embanquetado y alumbrado de calles, etc. Pero también pueden ser obras públicas realizadas por autoridades estatales, tales como la construcción de caminos y carreteras, o por el Gobierno Federal.

Es una característica de la contribución de mejoras que los contribuyentes sean las personas que por ser propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en la inmediaciones de la obra pública, obtienen un beneficio económico consistente en el incremento del valor de sus bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben.

Este es el "principio del beneficio" que constituye uno de los criterios de reparto de las cargas públicas, consiste en hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general.

Pero no solo se debe considerar que la recaudación que pueda obtenerse como consecuencia de un tributo de mejora no debe exceder al costo de la obra realizada, sino que, además, debe participar el Estado en parte del costo con cargo a los gastos generales, pues una obra pública produce, independientemente del beneficio particular otro beneficio de carácter general, de tal manera que resulta injusto que el costo total de la obra sea sufragado por los contribuyentes beneficiados.

Por lo tanto se puede concluir que las características esenciales de la contribución de mejoras son:

- a) El pago de la contribución es obligatorio, de suerte que si el contribuyente no lo hace, el Estado procederá a cobrar la prestación coactivamente.
- b) Debe ser establecida por Ley.
- c) Los sujetos o contribuyentes son los propietarios beneficiados por las obras.

- d) Los ingresos que generan las contribuciones de mejoras tienen afectación específica a una obra concreta, los cuales se manejan en fondos especiales y cuyo ingreso total no debe exceder el costo de la obra.
- e) Es temporal.

#### 3.4 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

El Doctor Acosta Romero define a las aportaciones de seguridad social como: "contribuciones establecidas por la ley a cargo de personas obligadas a pagar las cuotas (patrones beneficiarios) para el cumplimiento de la Seguridad Social, la cual está a cargo de entidades o dependencias públicas federales o locales y de organismos descentralizados y tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo."<sup>17</sup>

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° párrafo II, los define como: "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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

De la misma manera que el impuesto, las aportaciones de Seguridad Social deben estar previstas en una ley formal y material para ser válidas.

La doctrina no considera a las Aportaciones de Seguridad Social, como contribuciones, dado que sus fines son distintos a los de estos, el Maestro Adolfo Arrijoja considera que; "nuestros legisladores las contempla como tales, tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el Código Fiscal de la Federación, y se consideran créditos fiscales, únicamente con la finalidad de facilitar su cobro por los organismos descentralizados, creados en esta materia, en virtud de que se pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiado,

---

<sup>17</sup> Acosta Romero, Miguel. Ob. Cit. Página 562.

indispensable, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente, las Aportaciones de Seguridad Social no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en los términos de la ley correspondiente.”<sup>18</sup>

Las Aportaciones de Seguridad Social tienen su fundamento constitucional en el Art. 123 A Fracción XXIX, el cual indica que es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares;

En México, existen grandes entidades que brindan servicios de seguridad social como son:

- ❖ El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), que brinda servicios a los trabajadores privados.
- ❖ El Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT).
- ❖ El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado (ISSSTE), que brinda servicios a los trabajadores del gobierno.
- ❖ El Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM), que brindan servicios a los militares y sus familiares.

El artículo 251 de la Ley del Seguro Social regula de manera expresa las facultades del Instituto Mexicano del Seguro Social para determinar y fijar en cantidad líquida los créditos en su favor, así como también señala las atribuciones que en materia de comprobación de las aportaciones de seguridad social le corresponden, como son: la práctica de visitas domiciliarias, la potestad de revisión de los dictámenes emitidos por contadores públicos, cuando se refieran al cumplimiento de las disposiciones de la ley, el poder requerir la información que estime necesaria, etcétera, es decir, regula explícitamente las facultades de

---

<sup>18</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. "Derecho Fiscal. Editorial". Themis, décimo cuarta edición, México, 1999, página 70.

determinación y comprobación de las cuotas que la ley señala en favor del aludido instituto, debido a que es un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

El INFONAVIT es un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio, el que tiene el carácter de organismo fiscal autónomo facultado para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las obligaciones patronales y las bases para su liquidación y para su cobro. Las obligaciones de efectuar las aportaciones y de enterar los descuentos, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales, y su cobro y ejecución están a cargo, cuando no sean cubiertos voluntariamente, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación.

El ISSSTE, es un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio. Los trabajadores deben aportar al ISSSTE una cuota obligatoria del sueldo básico de que disfruten y las entidades y organismos que los ocupen tienen la obligación de efectuar los descuentos de dichas cuotas y los pagadores y encargados de cubrir sueldos son responsables de dichos descuentos. Las entidades y organismos públicos deben además cubrir al ISSSTE, como aportaciones, ciertos porcentajes sobre los equivalentes al sueldo básico de los trabajadores.

El método de cobro de las cuotas a cargo de los trabajadores es el de la retención que deben hacer las entidades pagadoras de los sueldos. Es natural que normalmente el sistema no falle. Pero la ley no prevé que su cobro pueda realizarse a través del procedimiento de ejecución en forma separada al Impuesto Sobre la Renta al producto del trabajo subordinado.

El ISSFAM proporciona algunos beneficios de clara naturaleza de seguridad social, como son: haberes de retiro; servicio médico integral, pensiones, seguros de vida, entre muchos otros, para los militares y sus familiares.

Para el Fondo de Ahorro y para el seguro de vida, prevé la ley que solo los generales, jefes y oficiales efectúen aportaciones; para el personal de tropa el Estado cubre las aportaciones.

Los generales, jefes y oficiales en servicio activo están obligados a aportar una cuota quincenal equivalente al 5% de sus haberes para el Fondo de Ahorro y cantidades quincenales, según su rango, para el seguro de vida.

## CAPITULO CUARTO.

### DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, COMO OBSTÁCULO EN LA RECAUDACIÓN FISCAL.

#### 4.1 DISPOSICIONES GENERALES.

Si bien es cierto que el delito se crea normalmente para proteger valores ya existentes, en ocasiones se tipifica como delito una conducta con la finalidad de recuperar un valor que se ha perdido o para construir uno nuevo. El legislador puede realizar una buena labor orientada a transformar la conciencia de la colectividad con el objeto de que ésta llegue a repudiar determinadas conductas, mismas que constituyen un obstáculo para el logro de la convivencia comunitaria básica.

En este sentido los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación no deben ser concebidos como herramientas recaudatorias cuando los instrumentos de recaudación del Estado han fracasado. No se cree, por ejemplo, que se deban concebir los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación como instrumentos utilitaristas sino exclusivamente como instrumentos de justicia ante la lesión de Bienes Jurídicos.

Ahora bien, la criminalización de las infracciones tributarias puede responder a dos planteamientos diferentes:

- ❖ Puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos, y que, por lo tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o bien;
- ❖ Puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo mundo defrauda y por consiguiente es preciso desencadenar el terror fiscal con persecución penal, para que la gente satisfaga los tributos. Esta justificación de la sanción del incumplimiento tributario es un medio, para encubrir en definitiva el fracaso del propio sistema fiscal.

#### 4.2 DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Este delito es específicamente de carácter fiscal y, por lo tanto, clasificable bajo el rubro de los delitos especiales.

Por lo que respecta a la Especialidad, señalado con antelación y referente al Delito de Defraudación Fiscal, se fundamenta de conformidad con el siguiente artículo:

*"Art. 6 Código Penal para el Distrito Federal. Cuando se cometa un delito no previsto en este Código pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.*

*Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general."*

En este sentido el delito de Defraudación Fiscal, contenido en una ley administrativa como es el Código Fiscal de la Federación, tiene preferencia de aplicación sobre el propio Código Penal; sin embargo, las figuras e instituciones del Código Penal Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, deben ser aplicadas supletoriamente.

En cuanto al delito de Defraudación Fiscal y Defraudación Fiscal Calificada, resulta indispensable transcribir el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, ya que es la materia básica de estudio del presente trabajo, por lo que a continuación se reproducen:

*"Art. 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 \$989,940.00.
- II. Con prisión de dos a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$989.940.00, pero no de \$1,484,911.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,484,911.00.

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

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.
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo 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 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 espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

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

#### 4.2.1 BREVES REFERENCIAS SOBRE LA TEORÍA DEL DELITO.

El Delito, como análisis previo de la Defraudación Fiscal, se conceptúa por el Código de Penal para el Distrito Federal, como:

"Art. 7 Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales..."

Sin embargo, la doctrina amplía este concepto, para establecer que el Delito es: "la Conducta típica, Antijurídica, Culpable, Imputable y Punible." Lo que significa que al Delito se le atribuyan los siguientes elementos y sus correspondientes aspectos negativos, mismos que impiden la integración del Delito:

ELEMENTOS	ASPECTOS NEGATIVOS
1. Conducta.	1. Ausencia de Conducta.
2. Tipicidad.	2. Atipicidad
3. Antijuridicidad.	3. Causas de Licitud.
4. Imputabilidad.	4. Inimputabilidad
5. Culpabilidad.	5. Inculpabilidad.
7. Punibilidad.	7. Excusas Absolutorias.

PRIMER ELEMENTO DEL DELITO Y SU ASPECTO NEGATIVO:

1. **CONDUCTA.**- De acuerdo al profesor Castellanos es: "El comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito."<sup>19</sup>

De acuerdo con la doctrina, a veces el elemento objetivo del delito es la *conducta* (si el tipo legal describe simplemente una acción o una omisión), y otras el *hecho*, cuando la ley requiere (además de la acción o de la omisión) la producción de un resultado material, unido por un nexo causal. Por lo tanto la sola conducta agota el elemento objetivo del delito cuando por sí misma llena el tipo, como sucede en los llamados delitos de mera actividad, carentes de resultado material. La conducta es un elemento del hecho cuando, según la descripción del tipo, precisa una mutación en el mundo exterior, es decir un resultado material.

En ese sentido, el Hecho como Delito, tiene las siguientes formas de conducta:

- a) De Acción. Significa un hacer o una actividad con violación a una norma prohibitiva.
- b) De Omisión. Significa una conducta negativa, un no hacer o una inactividad, con violación a una norma de exigencia.

Por su parte, el Resultado, al decir de González-Salas, lo constituye: "la modificación del mundo externo producida por la acción positiva o negativa del sujeto."<sup>20</sup>

En cuanto al Nexo Causal, González-Salas, lo describe como: "Entre la conducta y el resultado ha de existir una

<sup>19</sup> Castellanos, Fernando. "Lineamientos Elementales del Derecho Penal". Editorial Porrúa, trigésima novena edición, México, 1998, página 149

<sup>20</sup> González-Salas Campos, Raúl. "Los Delitos Fiscales". Pereznieto Editores, México 1995, Pagina 78.

relación causal; es decir, el resultado debe tener como causa un hacer del agente, una conducta positiva.”<sup>21</sup>

**1. AUSENCIA DE CONDUCTA.** Es cuando la actividad o inactividad, no pueden atribuirse al sujeto, por no ser suyos, en base a la falta de voluntad; motivo por el cual, resulta imposible la integración del Delito.

SEGUNDO ELEMENTO DEL DELITO Y SU ASPECTO NEGATIVO:

## **2. TIPICIDAD**

En principio, debe describirse al tipo, como los elementos constitutivos del delito, esto es, la descripción concreta hecha por la ley. De modo que la conducta es típica, por el apego al precepto jurídico, esto es, la definición que la Ley Penal hace a cada delito.

Por consiguiente la tipicidad, es la adecuación de la conducta a la hipótesis prevista en la norma.

Luego entonces, el tipo, es el antecedente o presupuesto necesario del Delito, mientras que la tipicidad, es la adecuación de la conducta con la descripción legal hecha en abstracto.

## **2. ATIPICIDAD.**

En base a lo anterior, la atipicidad se define como la falta de adecuación de la conducta o del hecho a la hipótesis prevista en la norma. Si la conducta no es típica, jamás podrá ser delictuosa.

TERCER ELEMENTO DEL DELITO Y SU ASPECTO NEGATIVO:

## **3. ANTIJURIDICIDAD.**

También conocida como injusta o ilícita, en virtud de existir un enfrentamiento entre la conducta o el hecho humano y las normas del derecho, por lo que es antijurídica una acción y omisión que contradice al derecho. Por lo tanto la antijuridicidad radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo.

---

<sup>21</sup> Idem, página 80.

### 3. CAUSAS DE LICITUD.

Estas se actualizan cuando existe una situación de peligro cierto, grave, inminente o actual para el amenazado, cuya única salida es sacrificar el interés ajeno, como medio para salvaguardar un bien propio, por ejemplo; la legítima defensa, el estado de necesidad, el cumplimiento de un deber.

#### CUARTO ELEMENTO DEL DELITO Y SU ASPECTO NEGATIVO:

### 4. IMPUTABILIDAD.

Para ser culpable un sujeto, precisa antes que sea imputable; es decir si intervienen el conocimiento y la voluntad, se requiere la posibilidad de ejercer esas facultades. Para que el individuo conozca la ilicitud de su acto y quiera realizarlo, debe tener la capacidad de entender y de querer. Por lo tanto la imputabilidad es la calidad del sujeto, referida al desarrollo y la salud mentales, y a la capacidad ante el Derecho.

### 5. INIMPUTABILIDAD.

Como la imputabilidad es soporte básico y esencial de la culpabilidad, sin aquella no existe ésta y sin culpabilidad no puede configurarse el delito; luego la imputabilidad es indispensable para la formación de la figura delictiva. Ya se ha mencionado que la imputabilidad es calidad del sujeto referida al desarrollo y la salud mentales. De tal manera que las causas de inimputabilidad son, todas aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la cometer el delito.

#### QUINTO ELEMENTO DEL DELITO Y SU ASPECTO NEGATIVO:

### 5. CULPABILIDAD.

Es conocida como la reprochabilidad a la conducta antijurídica; es decir, para que alguien pueda ser castigado, no basta que haya procedido antijurídicamente y típicamente, sino que es preciso también, que su acción pueda serle personalmente reprochable.

## 5. INCULPABILIDAD.

El profesor Castellanos, nos dice que: "la inculpabilidad opera al hallarse ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad: conocimiento y voluntad. Tampoco será culpable una conducta si falta alguno de los otros elementos del delito."<sup>22</sup>

SEXTO ELEMENTO DEL DELITO Y SU ASPECTO NEGATIVO:

## 6. PUNIBILIDAD.

La Punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción

## 5. EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

En función de las excusas absolutorias no es posible la aplicación de la pena; constituyen el factor negativo de la Punibilidad. Son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena. El Estado no sanciona determinadas conductas por razones de justicia o equidad.

Por lo expuesto, se concluye que el Delito de Defraudación Fiscal se lleva a cabo cuando, se integran los elementos constitutivos del delito en cuestión es decir, se desarrolla la actividad o inactividad humana, de cuya adecuación, depende la actualización de la hipótesis prevista en la norma, conducta o hecho que contradice al derecho y que puede ser personalmente reprochable, luego entonces, el sujeto activo se hace acreedor a una pena.

También vale la pena destacar los siguientes aspectos referentes al Sujeto Activo y Sujeto Pasivo del Delito:

SUJETO ACTIVO.	SUJETO PASIVO.
Solo el hombre con su capacidad, su voluntad y, con su acción u omisión, puede contravenir al	Se conoce como el titular del derecho o interés lesionado, pudiendo ser: las personas físicas, el Estado

<sup>22</sup> Castellanos, Fernando. Ob. Cit. Página 257.

ordenamiento, por lo tanto, el sujeto activo es quien realiza la conducta o hecho típico, antijurídico, culpable y punible, pudiendo ser autor intelectual, material, cómplice o encubridor.	y la sociedad en general.
--	---------------------------

En cuanto al objeto, vale la pena destacar los siguientes aspectos del Delito:

OBJETO JURÍDICO.	OBJETO MATERIAL.
Es el bien jurídico tutelado a través de la Ley, mediante la amenaza de sanción.	Es la persona o cosa dañada o que sufre el peligro, derivado de la conducta delictiva, y que puede en ocasiones, ser el propio sujeto pasivo.

Los presupuestos del Delito, pueden ser considerados como los antecedentes necesarios para la existencia de la conducta o hecho delictivo, pudiendo ser: el sujeto activo (el contribuyente), el sujeto pasivo (la autoridad), el bien lesionable (el patrimonio estatal) y la norma (el Código Fiscal de la Federación).

Por último, cabe destacar la importancia del lugar y tiempo de la comisión del Delito, a efecto de saber con certeza si el hecho es o no punible en determinado territorio, así como para precisar la competencia de los tribunales; y por otro lado, para dilucidar si es o no aplicable la Ley vigente, así como para ver si ha operado la prescripción.

De tal manera vale la pena enfatizar que la prescripción de la Acción Penal en el Delito de Defraudación Fiscal, se establece de acuerdo a lo señalado en el artículo 100 del Código Fiscal de La Federación, debido a que, como se comento con anterioridad es una Ley Especial, sirve de apoyo la tesis XVII4°6P, visible en la página mil ochenta y cuatro, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Octubre del dos mil tres, Novena Época, de rubro:

**PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. LEGISLACIÓN APLICABLE TRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA NECESARIA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.** Cuando se comete un delito no previsto en el Código Penal Federal, pero si en una ley especial se aplicará ésta, observándose al mismo tiempo las disposiciones de dicho ordenamiento, pero cuando una materia se encuentre regulada por diversas disposiciones, la especial debe prevalecer sobre la general. No obsta a ello que la ley especial haga referencia expresa a la ley punitiva, pues debe entenderse que la aplicación de esta legislación como supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley y que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. De esa forma, en lo relativo a los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, el artículo 100 de dicha normatividad consigna reglas específicas en relación con la prescripción de la acción penal que deberán ser aplicadas a los delitos fiscales que se persiguen por querella necesaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y si bien expresamente establece la supletoriedad del Código Penal Federal, circunscribe dicha supletoriedad a los demás casos, es decir, para los delitos fiscales que no sean perseguibles por querella necesaria de la mencionada dependencia federal. Lo asentado encuentra justificación en el texto del artículo 6o. del Código Penal Federal, que establece que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. En esas condiciones, ya que tanto el Código Fiscal de la Federación como el Código Penal Federal establecen reglas de prescripción de la acción penal, se deben precisar en el caso concreto las reglas para la prescripción de la acción penal aplicables a los delitos perseguibles por querella, de aquellas que pueden serlo respecto de los delitos perseguibles de manera oficiosa. En esas condiciones, no obstante que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, como el artículo 107 del Código Penal Federal establecen que los delitos perseguibles por querella son prescriptibles en un plazo determinado contado a partir de que se tenga conocimiento del hecho delictuoso y del delincuente, y en otro plazo si se ignoraban dichas circunstancias, la particularidad que diferencia a dichos dispositivos, aparte de los plazos, es que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a los delitos perseguibles por querella en materia fiscal, circunstancia que lo torna más específico en relación con el artículo 107 del Código Penal Federal, que si bien hace mención a los delitos cuya persecución depende de la necesaria querella, debe entenderse referido a aquellos cuya materia es distinta a la fiscal, por lo que resulta de preferente aplicación la legislación fiscal en lo relativo a

*las reglas sobre la prescripción de la acción penal respecto a ese tipo de delitos, excluyendo a la norma general. En esas condiciones, para efectos de analizar la operancia de la prescripción de la acción penal respecto de los delitos fiscales, cuya persecución sea por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se debe acudir únicamente a las reglas específicas contenidas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación; la primera, de tres años contados a partir del día en que dicha secretaría de Estado tenga conocimiento del delito y de su autor; la segunda, de cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito.*

#### **CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.**

*Amparo en revisión 168/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara.*

*Amparo en revisión 180/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara.*

*Amparo en revisión 270/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara.*

#### **4.2.2 ANTECEDENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Los antecedentes del Delito de Defraudación Fiscal, se encuentra claramente expresados en el Diccionario Jurídico Mexicano, por lo que se considera pertinente transcribir dicha referencia.

"La figura de delito *defraudación fiscal* aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no existir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947, el Presidente de la República expresó que: *Las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor*

*confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito.* Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal. Como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaria del país se convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947. Las conclusiones a que llegaron, motivaron una revisión en la legislación impositiva con el apoyo en los principios generales siguientes: 1.Una hacienda pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes; 2.Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad; 3.El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes; 4.Unificación y simplificación de diversos impuestos; 5.En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto y 6.Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.”<sup>23</sup>

Consecuencia directa del punto sexto de la anterior declaración de principios tomada en la citada convención se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Tenía por objeto dicha ley elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos interiores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores desde los primeros días de la independencia, estaba sancionada. La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico penal positivo, puesto que por primera vez erige en delito conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al parecer el 30 de diciembre del 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva Ley es el patrimonio del Estado.

El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio. La

---

<sup>23</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas. "Diccionario Jurídico Mexicano". Coedición Porrúa y UNAM, México, 1993, páginas 857 y 858.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo de fraude no eran del todo precisas.

En este primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal, como llamó a la citada ley Alberto Sánchez Cortés, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres meses a nueve años. La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aun cuando se trate de impuestos distintos. Además, el juez estaba facultado para imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión industrial o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe notar que esta Ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada ley en el capítulo quinto del título sexto del Código Fiscal de la Federación. La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo en el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes. Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el Código Fiscal de la Federación se recogieron en el título sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 diciembre de 1948 aparece publicada en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal De La Federación en la cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo quinto del título mencionado. En la actualidad el Delito de Defraudación Fiscal se encuentra contemplado en el artículo 108, Título cuarto capítulo segundo del Código Fiscal de la Federación.

#### 4.2.3 DISPOSICIONES RELATIVAS AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Ahora bien, por el antecedente que relaciona al Fraude con el Delito de Defraudación Fiscal, vale la pena señalar que efectivamente tiene gran similitud, toda vez que el Fraude es definido en el Código Penal Federal como:

*"Art. 386 Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido..."*

Como puede observarse, el Fraude también requiere como elementos del tipo penal, el engaño o aprovechamiento de errores, con la obtención de una cosa o un lucro indebido. Por lo tanto, las semejanzas entre el Delito de Fraude y el Delito de Defraudación Fiscal, es que ambos delitos son:

- ❖ Patrimoniales.
- ❖ Dolosos.
- ❖ De consumación instantánea.
- ❖ Sancionados con penas privativas de libertad.
- ❖ Traen aparejado un daño material que debe resarcirse.
- ❖ Considerados no graves.

De acuerdo al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el Delito de Defraudación Fiscal se califica como grave, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.

Las diferencias entre el delito de Fraude y el Delito de Defraudación Fiscal, son las siguientes.

- ❖ Las penas son diferentes, alcanzando el Delito de Fraude la mayor, esto es, hasta 12 años; mientras que la mayor en el Delito de Defraudación Fiscal es de nueve años.
- ❖ El Delito de Defraudación Fiscal se persigue por querrela necesaria.

- ❖ En el Fraude, el juez puede condenar a pena privativa de libertad, así como a la multa y a la reparación del daño; mientras que en el Delito de Defraudación Fiscal, el juez solo puede condenar a la pena privativa de libertad.
- ❖ En el Fraude, el juez debe otorgar la libertad caucional, siempre que el inculpado garantice no evadirse a la acción de la justicia, el monto estimado de la reparación del daño y el monto estimado de la multa; y en cuanto a la Defraudación Fiscal, el juez debe otorgar la libertad caucional, siempre que el inculpado garantice no evadirse a la acción de la justicia.



Ahora bien, es importante resaltar que los responsables del delito de Defraudación Fiscal, pueden ser los autores, coautores, cómplices, instigadores y encubridores, de conformidad con el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

En otro orden de ideas, cabe aclarar que de acuerdo al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala "Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado. [...]"

De lo anterior se desprende que respecto al enunciado "independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado", ha dado origen a ciertas incompatibilidades, debido a que se ha manifestado que compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas, por lo tanto resulta indiscutible que la autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes de la formulación de la querrela, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito. Sirve de apoyo la Jurisprudencia P./J.130/2000, visible en la página diez, del Semanario

Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Diciembre del dos mil, Novena Época, de rubro:

**DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE.** Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la posible comisión de un delito fiscal, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, de los hechos que implican la probable comisión del delito de defraudación fiscal, también lo es que si durante la práctica de una visita de inspección, la citada dependencia tiene conocimiento de hechos que pueden configurar esa conducta delictiva, aquélla podrá presentar la querrela respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado, pues si en términos de lo previsto en el artículo 21 constitucional compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas, resulta inconcuso que la autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes de la formulación de la querrela, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito.

*Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número 130/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintisiete de noviembre de dos mil.*

*Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, septiembre de 2000, página 6, tesis P.JJ. 92/2000, de rubro "DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN."*

En ese mismo contexto se orienta la Jurisprudencia P./J./92/2000 visible en la página seis, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Septiembre del dos mil, Novena Época, de rubro:

**DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORIA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN.** De conformidad con lo previsto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querella respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.

*Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número 92/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil.*

*Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 10, tesis P./J. 130/2000, de rubro "DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE."*

Por otra parte se ha hecho alusión respecto a que no son idóneas para sustentar una querrela las resoluciones fiscales respecto de las que aún se encuentra pendiente un recurso, sirviendo de apoyo la tesis I.1°.P.41P visible en la página setecientos tres, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Junio de mil novecientos noventa y ocho, Novena Época, de rubro:

***RESOLUCIONES FISCALES RESPECTO DE LAS QUE AÚN SE ENCUENTRA PENDIENTE UN RECURSO, NO SON IDÓNEAS PARA SUSTENTAR UNA QUERRELLA.*** *Tratándose de una resolución administrativa en materia fiscal, en la que se finca un crédito por omisión de impuestos, es menester que haya causado estado para que pueda erigirse válidamente como un medio probatorio, en el ámbito penal y sustento de la querrela respectiva, pues si la ley administrativa, la cual el Juez Penal debe respetar, prevé en ese procedimiento una serie de formalidades tendentes a que el causante pueda hacer uso de su derecho a la defensa, es evidente que debe haberse agotado el referido procedimiento al menos en la vía ordinaria. De ahí que si una resolución de la aludida autoridad fiscal que finca un crédito, por omisión de impuestos al causante, aún no ha causado estado por encontrarse pendiente de resolverse el recurso respectivo intentado por ese causante, o por no haber transcurrido todavía el término que la ley de la materia concede para la interposición de tal recurso, es claro que tal resolución aún no es idónea para invocarla como medio de prueba para establecer que el causante ha omitido el pago de sus impuestos correspondientes, pues considerar lo contrario equivaldría a conculcar la garantía de legalidad en agravio del causante. Lo anterior sin perjuicio de que el juzgador, llegado el caso, conserve su plena autonomía y jurisdicción para valorar la citada resolución administrativa.*

***PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.***

*Amparo en revisión 777/97. Joaquín Castillo Becerra. 16 de marzo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Hugo Luna Ramos. Secretaria: Miriam Sonia Saucedo Estrella.*

Es importante señalar, que debido a que en los delitos que se persiguen por querrela necesaria, existe el otorgamiento del perdón y esto da origen a la extinción de la acción penal, debe estimarse que al otorgarse el perdón, debe concederse de manera expresa, por escrito, que deberá ser ratificado, o en comparecencia y ante la autoridad que conozca del delito por el que se querelló, sin que deba considerarse otorgado el perdón, por la existencia de un convenio celebrado entre quien perpetró la conducta delictiva y el ofendido, a favor de este último, respecto a la reparación del daño; habida cuenta de que si bien es cierto, éste constituye una manifestación de voluntad entre las partes que intervienen en él, lo cierto es que ello resulta ser un acto independiente a lo que debe realizarse y expresarse ante dicha autoridad, quien, tomando como base lo manifestado ante ella, resolverá lo que en derecho proceda, por lo que el convenio no puede surtir efectos legales de perdón.

#### **4.2.4 CONCEPTO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

*Art. 108 Código Fiscal de la Federación.  
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 al 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.*

Se podría decir que el delito de Defraudación Fiscal debe consistir no sólo en eludir la obligación de enterar o pagar determinadas contribuciones, sino que, para que se pueda perseguir penalmente, debe dirigirse a ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el

fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos. Existe la posibilidad de que el sujeto activo realice maniobras fraudulentas en beneficio propio o de un tercero; en muchas ocasiones incluso el autor del delito fiscal no es el mismo contribuyente.

#### 4.2.5 ELEMENTOS.

Debido a que el Delito de Defraudación Fiscal contiene varias hipótesis delictivas distintas entre sí, a continuación se hará un breve estudio de cada una de ellas.

Lo anterior se sustenta en la tesis XXVII 8P. visible en la página mil cuarenta y dos, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Febrero del dos mil tres, Novena Época, de rubro:

**DEFRAUDACIÓN FISCAL. EL DELITO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONTIENE VARIAS HIPÓTESIS DELICTIVAS DISTINTAS ENTRE SÍ.** *El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que 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. Ahora bien, de la simple interpretación gramatical del invocado precepto, es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, pues es sabido que por regla gramatical, la letra "o" y la diversa "u" que la sustituye, es disyuntiva y no copulativa o conjuntiva, como lo sería la letra "y"; en consecuencia, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras; de lo contrario, se estaría recalificando la conducta. De ahí que si el tribunal responsable, para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal consideró tales conductas como una sola, es clara la inexacta aplicación de la ley y evidente la violación a las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación, previstas por los artículos 14 y 16 constitucionales, en perjuicio de la quejosa.*

**TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.**

*Amparo directo 132/2002. 9 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Rodríguez Puerto. Secretario: Ignacio Ojeda Cárdenas.*

Por lo tanto se procede al análisis de los elementos del Delito de Defraudación Fiscal, los cuales son:

**A) USO DE ENGAÑOS.**

Previo al análisis del elemento del tipo penal en cuestión, cabe destacar que es requisito indispensable para la configuración del mismo, que exista engaño, entendiéndose como tal el hacer creer algo que es falso, utilizando la mala fe; por lo que, comete el delito de Defraudación Fiscal, quien engañando al Fisco Federal, omite total o parcialmente el pago de una contribución u obtiene un beneficio indebido con dolo, es decir, con premeditación, alevosía y ventaja.

Es por ello que ante un problema de Defraudación Fiscal, es importante dejar claro si efectivamente existió el ánimo de engañar, o bien, lo que se actualiza es un error o una distinta interpretación de la Ley, Código o Reglamento de que se trate; lo anterior, en virtud de que el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, señala que "las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y a las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta." Por lo tanto es menester que en la tipificación del citado delito, la aparición del engaño se compruebe.

Ahora bien, la lista de engaños que las personas físicas o jurídicas pueden cometer en contra del Fisco puede ser muy numerosa, sin embargo, en forma enunciativa, el engaño puede actualizarse en las siguientes situaciones:

- ❖ En cuanto a la Autodeterminación de contribuciones, llámese ISR o IVA entre otras, que deben realizar los contribuyentes, de conformidad con lo establecido en el tercer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.
- ❖ En lo referente a la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, señalada en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, el engaño puede consistir precisamente en no inscribirse o hacerlo en forma diferente a la establecida, tal como lo refiere al artículo 79 del citado Código.

Del mismo modo, aquellos contribuyentes que estén obligados a realizar algún cambio en su situación fiscal, como puede ser un cambio de domicilio fiscal y no lo hagan o lo hagan en forma diversa a la indicada por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, también podrán cometer el delito, siempre que hayan empleado engaños para tratar de confundir al fisco y se actualicen los demás elementos del tipo penal.

- ❖ El engaño también puede actualizarse en cuanto a los requisitos de Registro Contable indicados principalmente en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, es decir, no registrando correctamente en los sistemas o asientos respectivos la contabilidad, o bien, llevar dicha contabilidad en un lugar distinto al domicilio fiscal, sin previo cumplimiento a las reglas que para tal efecto deben llevarse a cabo, lo anterior, da nacimiento a la infracción referida en el artículo 83 del mismo Código. Los requisitos a que se hace mención, tienen su complemento en los artículos 26, 27, 28 y 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los cuales hacen referencia específica a los sistemas y Registros Contables; a los sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico, así como a los aspectos que deben cubrir dichos sistemas; y, a los Libros de Diario, Mayor y otros, así como a su contenido.
- ❖ No cumplir con la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realicen, siempre que se éste obligado a ello, o bien, no cumplir con los requisitos que se fijan para tal efecto, con base en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 29-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- ❖ También se podrá engañar al Fisco cuando se presenten solicitudes, declaraciones o avisos en contravención a los señalado por los artículos 31 y 32, en relación con el 81 del Código Fiscal de la Federación, así como por el 42 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- ❖ Del mismo modo el artículo 75 II incisos a), b), c) y d) del Código Fiscal de la Federación, hace presente algunos otros engaños efectuados a la autoridad fiscal, tales como: usar documentos falsos o en los que se haga constar operaciones inexistentes; utilizar, sin derecho a ello, documentos expedidos a favor de un tercero; llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido; y, llevar dos o más libros sociales con distinto contenido.

## **B) APROVECHAMIENTO DE ERRORES.**

Para que el aprovechamiento de un error se actualice, es indispensable que la Autoridad Hacendaria lo cometa, y por otro lado, que dicho error sea aprovechado por el particular, que a un a sabiendas de conocer el mismo, no hace nada por corregirlo, abusando de dicha circunstancia y con la finalidad de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en detrimento del Fisco Federal.

Debido a lo expuesto, es que resulta indispensable el error de la Autoridad Hacendaria para que surja el posible aprovechamiento por parte del particular, de modo que para tal efecto, pueden darse múltiples aprovechamientos en cantidad igual a los errores que la Autoridad en comento pueda cometer. Así las cosas, en forma enunciativa y no limitativa, cabe hacer mención que la citada Autoridad puede equivocarse en los siguientes casos:

Al inscribir en el Registro Federal de Contribuyentes, obligación establecida en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación; la falta Hacendaria puede consistir en el Registro de alguno de los múltiples avisos de cambio de situación fiscal, obligaciones establecidas en los artículos 5-A, 14 y 24 Reglamento del Código Fiscal de la Federación, tales como: Escisión y/o Fusión de Sociedades, Cambio de Denominación o Razón Social. Cambio de domicilio fiscal, aumento y/o disminución de obligaciones fiscales, suspensión y/o reanudación de actividades, inicio de liquidación, apertura de sucesión y apertura y/o cierre de establecimiento y locales, por lo que en estos supuestos y en muchos otros, las personas encargadas de la operación de las funciones Hacendarias, pueden, ya sea con dolo o sin él realizar incorrectamente cualquiera de las operaciones señaladas, y el contribuyente que se percate de ello, estará en posibilidad

de aprovecharse del mismo y de acobijarse en él para obtener en su propio beneficio y perjudicar al Fisco Federal.

**C) OMITIR TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN.**

Como resultado de los engaños y/o aprovechamientos referidos, se puede configurar la comisión del Delito de Defraudación Fiscal, siempre y cuando se actualice la hipótesis de la omisión total o parcial de alguna contribución o la obtención del beneficio señalado en el apartado siguiente, por lo que resulta importante pagar correctamente en tiempo y forma las contribuciones.

La omisión total o parcial de alguna contribución, comprende tanto a los pagos provisionales o definitivos, como al impuesto del ejercicio.

1) OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN EN PAGOS PROVISIONALES. Los pagos provisionales son aquellos que se causan por ejercicios de doce meses y que generalmente son autodeterminables por el propio contribuyente, por lo que debe tenerse presente que si éstos no se efectúan o si se efectúan en cantidad menor a la debida, utilizando para ello engaños o aprovechamientos, se configura el delito de Defraudación Fiscal.

2) OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN EN PAGOS DEFINITIVOS. El pago definitivo es conceptuado como aquel que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación del fisco, o bien, como aquel que se lleva a cabo esporádicamente y que generalmente no se causa por ejercicios de doce meses.

Como ejemplo del pago definitivo tenemos los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales, en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

También se pueden aludir a las retenciones que se hacen con carácter de pago definitivo por la obtención de ingresos por premios, esto es, quienes paguen los ingresos por concepto de premios a que se refieren los artículos 162, 163 y 164 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán retener el impuesto correspondiente, el cual tendrá el carácter de pago definitivo.

Por otro lado, encontramos de manera más precisa, el pago de la tenencia, el cual, la autoridad fiscal da a conocer el impuesto correspondiente a cada vehículo y el contribuyente se sujeta al pago, siendo ésta una operación aislada, estos es, una operación que no se causa por ejercicios fiscales de doce meses y que no está sujeta a verificación en cuanto a su determinación.

Bajo el anterior orden de ideas, si no se efectúa el pago o éste se realiza en cantidad menor a la debida, haciendo uso de engaños y/o aprovechamientos, la configuración del delito de Defraudación Fiscal surge, y por consiguiente, son aplicables al sujeto activo las penas establecidas para el Delito analizado.

3) OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN EN EL IMPUESTO DEL EJERCICIO. El impuesto del ejercicio es aquel que se causa por ejercicios de doce meses y que generalmente son autodeterminables por el propio contribuyente, por lo que debe tenerse presente que si éste no se efectúa o si efectúa en cantidad menor a la debida, utilizando para ello engaños o aprovechamientos, se configura el Delito de Defraudación Fiscal.

#### **D) OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL.**

De igual forma, como resultado de los engaños y/o aprovechamientos señalados, se puede configurar la comisión del Delito de Defraudación Fiscal, siempre y cuando se actualice la hipótesis de la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, por lo que resulta importante no perjudicar al Fisco Federal con la intención de beneficiarse indebidamente.

Por lo que se refiere a la obtención de un beneficio debe hacerse las siguientes observaciones:

En primer lugar, surge el problema de los que por beneficio debe entenderse. Se cuestiona si este beneficio al que se refiere el legislador alude a un beneficio fiscal o a un beneficio patrimonial. Si se entiende como un beneficio fiscal significará entonces que la conducta típica se referirá a una desgravación pública, lo cual daría lugar a

preferir en los casos a que se refiera el beneficio fiscal a un subsidio o estímulo fiscal; y por tanto, en toda obtención de un beneficio fiscal habría que aplicar en lugar de este tipo legal, el fraude de subvenciones previsto en el artículo 109 fracción III.

Ahora bien, si por beneficio se entiende un beneficio patrimonial, esto podría dar lugar a una violación a los principios de seguridad jurídica y de legalidad ya que cualquiera que intente una acción, sea de la naturaleza que sea y que se catalogue como indebida aunque no sea fraudulenta, dará lugar a la comisión del tipo legal por haber obtenido, o pretender obtener, un beneficio patrimonial en contra del fisco.

De igual manera se puede dar diferentes interpretaciones a lo que es causar un perjuicio al fisco. Así, se puede entender que significa constituir un perjuicio en los ingresos del Estado; perjuicio que consiste en que el fisco reciba a tiempo las contribuciones a que constitucionalmente tiene derecho, derivado de las obligaciones de los contribuyentes a contribuir para los gastos públicos. Como se observa, esta interpretación hace ver que el tipo de defraudación fiscal no trata de proteger la disminución del patrimonio del Erario Público (los daños) sino evitar la producción de perjuicio, esto es, que el Estado reciba los ingresos oportunamente del contribuyente.

Si se entiende que el tipo de defraudación fiscal protege los perjuicios que se pueden causar al patrimonio del fisco por no recibir éste oportunamente las contribuciones, se estaría en presencia de un tipo de peligro ya que solo se está poniendo en peligro el bien jurídico del fisco. Por lo tanto sería muy difícil probar que la falta de una contribución puso en concreto peligro al fisco en virtud de la magnitud de éste.

#### **4.2.6 CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISIÓN DEL DELITO.**

La comisión del Delito de Defraudación Fiscal puede actualizarse en múltiples situaciones y combinaciones, sin embargo, en forma enunciativa, puede surgir:

- 1.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamientos de errores de la autoridad, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución.

2.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamiento de errores de la autoridad, se tramita y obtiene una devolución a la que no se tiene derecho, o bien, se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor a la correspondiente.

3.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamiento de errores de la autoridad, se realiza un acreditamiento indebido al que no se tiene derecho, o bien, se realiza un acreditamiento en cantidad mayor al correspondiente.

4.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamientos de errores de la autoridad, se realiza una compensación indebida a la que no se tiene derecho, o bien, se realiza en cantidad mayor a la correspondiente.

#### **4.3 DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADA.**

La Defraudación Fiscal es considerada como calificada, cuando sus elementos contienen un dolo más acentuado; cuando quien comete el Delito, tiene en mente una malicia más pronunciada.

##### **4.3.1 CONCEPTO.**

"Art. 108 ...El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 serán calificados cuando ésta se origine por:

- a) Usar documentos falsos.
- 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 periodo 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 esté obligado conforme a las

*disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*

*e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas..."*

#### **4.3.2 ELEMENTOS.**

Los elementos del Delito de Defraudación Fiscal Calificada son:

##### **A) USAR DOCUMENTOS FALSOS.**

Los documentos falsos pueden ser definidos como aquellos documentos carentes de autenticidad, por no corresponder a la realidad jurídica.

El precepto entonces, se refiere a casos en que, además de los propios engaños de la defraudación, el sujeto cuenta antes de la consumación con documentos cuyas menciones, elementos o inserciones no corresponden a la realidad y que son utilizados para soportar a manera de supuesta prueba, los engaños que constituyen el medio para la omisión total o parcial de la contribución.

##### **B) OMITIR EXPEDIR REITERADAMENTE COMPROBANTES POR LAS ACTIVIDADES QUE SE REALICEN, SIEMPRE QUE EXISTA LA OBLIGACIÓN DE HACERLO.**

Vale la pena señalar, para cada tipo de contribuyente, la obligación de expedir comprobantes y los requisitos de los mismos más comunes, con la finalidad de tomarlos en consideración.

#### **DISPOSICIONES GENERALES DE LOS COMPROBANTES:**

Requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales:

- a) Obligación de imprimir los comprobantes fiscales en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- b) Obligación de asentar los datos fiscales, tanto el emitente del comprobante, como de la persona a quien se expiden dichos comprobantes (con Cédula de Identificación fiscal).

- c) Obligación de los contribuyentes con local fijo que realicen operaciones con el público en general, de usar máquinas registradoras o equipos electrónicos de comprobación fiscal y expedir los comprobantes respectivos, además de emitir, cuando así proceda, los comprobantes mencionados en el inciso a).

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación contempla los requisitos que deben contener dichos comprobantes, los cuales son:

- ❖ Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expide.
- ❖ Número de folio.
- ❖ Lugar y fecha de expedición.
- ❖ Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expiden.
- ❖ Cantidad y clases de mercancías o descripción del servicio.
- ❖ Valor unitario en número e importe total en número y letra, así como el monto de los impuestos que en su caso se trasladen.
- ❖ Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana en la que se realizó la importación.
- ❖ Fecha de impresión y datos de identificación del impresor.
- ❖ Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquel que deba ser marcado.

De igual manera el artículo 38 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de llevar los comprobantes en talonario, o bien, expedirlos en original y copia.

Por lo tanto de acuerdo a la calificativa, se trata de la repetición de una misma omisión, que sería no expedir los comprobantes fiscales, es decir que de acuerdo al Código Fiscal de la Federación existe una conducta reiterada cuando durante un periodo 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 UNA DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES QUE NO CORRESPONDE.**

Esta hipótesis se actualiza cuando un contribuyente tramita y obtiene una devolución de contribuciones por parte de la autoridad fiscal, a que no es sujeto, utilizando para ello, datos falsos. Por lo tanto, vale la pena señalar las disposiciones relativas a las devoluciones de contribuciones que no corresponden, con la finalidad de atender a las mismas y sujetarse a ellas.

Al respecto, el cuarto párrafo del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, dispone el establecimiento de multas cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor a la que corresponde, por lo que en estos casos, las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. En virtud de lo anterior, el beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, surge cuando se tramita y obtiene una devolución indebida o en cantidad mayor a la correspondiente, cuando se realiza un acreditamiento indebido o en cantidad mayor a la correspondiente, o bien, cuando se realiza una compensación indebida o en cantidad mayor a la correspondiente.

**D) NO LLEVAR LOS SISTEMAS O REGISTROS CONTABLES A QUE SE ESTE OBLIGADO CONFORME A LAS DISPOSICIONES FISCALES O ASENTAR DATOS FALSOS EN DICHS SISTEMAS DE REGISTROS**

Vale la pena señalar las disposiciones relativas a los sistemas o registros contables, para el caso de los contribuyentes más comunes, con la finalidad de atender a las mismas y sujetarse a ellas.

De tal manera que el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación hace referencia a las reglas que deberán observar las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, las cuales son:

- a) Llevar los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y de igual manera deben reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

- b) Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- c) Llevar la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- d) Llevar un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios.
- e) Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

De acuerdo a lo señalado en el primer inciso, se puede establecer que las personas que están obligadas a llevar contabilidad son:

- ❖ Las personas morales; de acuerdo a lo establecido en el artículo 85 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- ❖ Las personas morales no contribuyentes; de acuerdo a lo establecido en el artículo 101 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ❖ Las personas físicas con actividad empresarial y profesionales; de acuerdo a lo establecido en el artículo 133 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ❖ Régimen intermedio de las personas físicas con actividad empresarial; de acuerdo a lo establecido en el artículo 134 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ❖ Régimen de pequeños contribuyentes; de acuerdo a lo establecido en el artículo 139 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ❖ Personas físicas por arrendamiento; de acuerdo a lo establecido en el artículo 145 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, de acuerdo con el artículo 26 del Reglamento del citado Código deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

- ❖ Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la Ley.
- ❖ Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.
- ❖ Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.

- ❖ Formular los estados de posición financiera.
- ❖ Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.
- ❖ Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.
- ❖ Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.
- ❖ Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.
- ❖ Identificar los bienes distinguiendo, entre los bienes adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a la donación o, en su caso, a la destrucción.

El contribuyente deberá registrar en su contabilidad la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 27 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán usar indistintamente los sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos para cada caso.

Los contribuyentes podrán llevar su contabilidad combinando los sistemas de registro a que se refiere dicho artículo.

Cuando se adopte el sistema de registro manual o mecánico, el contribuyente deberá llevar cuando menos el

libro diario y el mayor; tratándose del sistema de registro electrónico llevará como mínimo el libro mayor, pero de ninguna manera se libera a los contribuyentes de la obligación de llevar los libros que establezcan las leyes u otros reglamentos."

Básicamente estas son algunas de las medidas que se deben llevar a cabo para no cometer el ilícito en cuestión.

#### **E) OMITIR CONTRIBUCIONES RETENIDAS O RECAUDADAS.**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes.

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

Las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los siguientes plazos:

- ❖ Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la 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 enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- ❖ En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

#### **4.3.3 CASOS EN LOS QUE SE CONFIGURA LA COMISIÓN DEL DELITO.**

La comisión del Delito de Defraudación Fiscal Calificada puede actualizarse en múltiples situaciones y combinaciones, sin embargo, en forma enunciativa, puede surgir:

1.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamiento de errores de la autoridad, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, utilizando para tal efecto, documentos falsos.

2.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamiento de errores de la Autoridad, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio con perjuicio del Fisco Federal, omitiendo para tal efecto, expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

3.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamiento de errores de la Autoridad, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, manifestando para tal efecto, datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

4.- Cuando con uso de engaños y/o aprovechamiento de errores de la Autoridad, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, omitiendo para tal efecto, llevar los sistemas o registros contables a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

#### **4.4 PROPUESTAS PARA ABATIR LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Hasta el momento, se ha analizado la Organización y Funcionamiento del Estado Mexicano, se ha hecho referencia al Fisco y a la importancia de los Recursos Públicos, sobre todo, los provenientes de los impuestos, así mismo, se han señalado los aspectos más relevantes de la Defraudación Fiscal y sus penalidades; sin embargo, ¿porqué persisten los altos índices en la comisión de este delito? es decir ¿porqué los individuos obligados al pago de contribuciones las

omiten, total o parcialmente?, la respuesta no es simplemente por la falta de capacidad económica o por lo elevado o complicado de las contribuciones, sino por una serie de elementos que se conjugan entre sí y logran convencer al obligado a no cumplir con su obligación impositiva; es por ello que en este punto se intenta mostrar algunas propuestas para abatir este delito.

Estamos en el siglo XXI, y actualmente, los países del primer mundo y los que aspiran a él, tienen como característica común, el apoyo gubernamental a los contribuyentes en materia fiscal, porque están conscientes que estos generan riqueza, fuentes de empleo, tecnología, etc., y por ende, derrama económica y un nivel de vida decoroso para su población, situaciones que no ocurren en nuestro país dado que se comete el Delito de Defraudación Fiscal, por lo tanto el Estado no tiene los recursos que le permitan proyectarse firmemente.

A continuación se mencionarán algunas de las causas que originan la comisión del Delito de Defraudación Fiscal, así como las propuestas para poder evitar la comisión de dicho ilícito.

- a) La gran cantidad de contribuciones existentes y lo elevado de ellas, lo cual, incide directamente en el bolsillo del contribuyente.
- b) Derivado de la complejidad impositiva, resulta indispensable mantener un costoso departamento administrativo y de informática, para cubrir las necesidades contables y realizar la gestoría correspondiente.
- c) La falta de liquidez que actualmente sufren miles de contribuyentes, debido sobre todo a las constantes recesiones a que somos sujetos los mexicanos, responsabilidad que debiesen asumir en gran medida las propias autoridades, pero que sin embargo, y aun a pesar de sus errores, mantienen una política fiscal rígida hacia los contribuyentes.
- d) La pulverización del poder adquisitivo, por lo que muchos contribuyentes han concluido que: "o se come o se pagan contribuciones", prefiriendo obviamente seguir viviendo.

Aunado a lo anterior, las autoridades gubernamentales cuentan con un enorme y en ocasiones deficiente aparato burocrático, lo cual impide reducir su presupuesto de operación; además, sus múltiples compromisos son inmediatos, obstaculizando con ello, implementar una política de saneamiento fiscal a mediano y largo plazo, donde desagobie en buena medida a los contribuyentes con tanto y tan complicado gravamen. Bajo este orden de ideas, se crea un círculo vicioso en donde las autoridades buscan afanosamente recursos que les permitan subsistir, y por otro lado, el grupo de personas que también afanosamente, buscan las formas de no cubrir parcial o totalmente sus contribuciones.

La solución es romper por el eslabón gubernamental, limpiando las finanzas públicas y dándole un desahogo fiscal a los contribuyentes en tanto que paralelamente y en forma inmediata, se implemente una real y verdadera reestructuración al sistema impositivo, en donde la carga tributaria sea distribuida entre más contribuyentes y en donde la simplicidad en el cálculo y entero de contribuciones sea la característica. Con ello, el aparato burocrático se podrá volver pequeño y eficiente, y por otro lado, las contribuciones serían proporcionales y equitativas, pudiendo ser éstas cubiertas en tiempo y forma.

- e) La equivocada política de aplicar recursos en donde menos se requiere, como es el caso del apoyo a los constructores de carreteras o de los señores bancarios, casos que son de todos conocidos; cuando para no ir muy lejos, existen lugares dentro de nuestro vasto territorio en donde todavía no se habla el castellano.
- f) La equivocada política de gravar demasiados objetos.
- g) La equivocada política de tratar igual a los desiguales, esto es, dar el mismo trato fiscal a las grandes empresas que a las micro y pequeñas empresas, siendo que éstas representan la mayor proporción de contribuciones, por el gran número de ellas.

Todos estos errores podrían corregirse con voluntad política, toda vez que es obvio que las autoridades conocen perfectamente estas y otras anomalías, sólo que se encuentran enfrascadas, tal vez porque sería como luchar contra el sistema; sin embargo el México de hoy, es más consiente y próximamente exigirá ese cambio a sus dirigentes, de modo que quien se mantenga estático en el futuro, será desplazado por el propio desarrollo del país.

h) La tramitología. Cuando un contribuyente comienza un negocio formal, debe, en términos generales, llevar algunos trámites, mismos que son similares para cada delegación o municipio de que se trate, entre los cuales se destacan los siguientes:

1. Licencia de uso de suelo.
  2. Licencia de funcionamiento.
  3. Licencia de Radicación.
  4. Licencia Sanitaria.
  5. Inscripción ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
  6. Ecología.
- Y en caso de tener trabajadores:
7. Inscripción ante el IMSS
  8. Inscripción ante el IFONAVIT
  9. Inscripción ante alguna AFORE (por parte del trabajador).

Es importante destacar que esto es sólo el comienzo y que para cumplir con ello, el contribuyente no requiere de gran cantidad de dinero, puesto que solamente la Licencia de Radicación causa un impuesto, el cual está en función de los metros cuadrados del local o establecimiento, y que dicho sea de paso, este impuesto debe considerársele dentro de la doble tributación, toda vez que tanto el impuesto en cuestión como el impuesto predial, gravan a los inmuebles ; sin embargo, con los gastos y honorarios de quien realice esta labor, los costos podrán incrementarse considerablemente, ya que aun a pesar de que parezca una labor sencilla, se requiere de mucha precisión en el llenado de los formatos correspondientes, en acompañar la documentación requerida y en el seguimiento del orden cronológico de la presentación de los mismos ante cada dependencia, para evitarse multas y entorpecimientos, así mismo, se requiere una enorme vigilancia, puesto que es una labor de titanes verificar frecuentemente cada trámite.

Por tal motivo se puede decir que las medidas instrumentadas por la Secretaría de Hacienda son insuficientes para incorporar a la gran cantidad de personas que operan en la informalidad.

Cabe destacar en cuanto a los trámites locales, que se implementó, para la mayoría de las delegaciones y municipios, la ventanilla única, con el propósito de que los contribuyentes no realizaran los trámites en diversas dependencias, lo cual resulta la única ventaja, ya que en cuanto al tiempo y forma de desarrollo, es decir, la substanciación del procedimiento, es lo más parecido a la anterior forma de trabajo.

También es importante destacar que la reglamentación normativa de cada uno de los requisitos señalados con antelación, resulta excesiva y en gran número de ocasiones ridícula, lo cual propicia la corrupción, tanto durante el trámite, como en la inspección, y frecuentemente, el fruto obtenido es repartido en el departamento de que se trate.

Con lo anterior, se dan las bases para que un contribuyente establecido, pudiese comenzar con el pie izquierdo, ya que todo ello se conjuga con el arranque del propio negocio, y al cual, en términos normales de cualquier país desarrollado, debe dedicarse la mayor parte de tiempo y esfuerzo; pero por otro lado, que harían las autoridades sin tanto burócrata y dándole más eficacia a cada departamento de cada dependencia, eso, creo que por desgracia no lo podrán ver ni nuestros hijos, sin embargo, la educación será la herramienta básica para lograrlo.

La solución radica en la voluntad de las autoridades, puesto que es muy sencillo, por ejemplo, hacer un formato con todos los datos requeridos en todas las dependencias, el cual deberá ser llenado y depositado en una oficialía creada para tal efecto, la cual se encargaría de distribuir a cada autoridad, de conformidad con el llenado del formato, como podría ser el caso del llenado de dicho formato en el espacio de trabajadores, caso en el cual, habría que notificársele a las autoridades correspondientes como es el IMSS. Además, en el preciso momento de la presentación del formato, debe proporcionársele al contribuyente una guía de los requisitos que debe cumplir para no ser sorprendido por los inspectores. Así las autoridades empeñadas en que se cumplan miles de requisitos, serían las encargadas de llevar a cabo las verificaciones en los propios establecimientos de los

contribuyentes, a las horas señaladas en el citado formato, ya que existen negociaciones que por el propio giro que desarrollan, tienen horarios de apertura y cierre fuera del horario normal de labores, como el es caso de los centros nocturnos.

Lo anterior no significa en ningún modo consentir a los contribuyentes, sino hacer trabajar a las autoridades; en virtud de que los primeros están para producir y los segundos están para dejar producir, ya que finalmente éstos últimos viven de la producción de aquellos, lo cual lamentablemente y desgraciadamente no se ha comprendido por nuestros dirigentes, y no lo han querido comprender, porque es evidente que tienen un interés económico.

- i) Otra causa principal por la que se defrauda al Fisco, es porque éste, en ocasiones, propicia medidas encaminadas a ayudar al incumplido, sin dar a cambio estímulos a los contribuyentes cumplidos, y para muestra de ello la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió un "Decreto de Apoyo a los Deudores del Fisco", el cual "premia" a los contribuyentes morosos, sin dar a cambio algún estímulo a los contribuyentes cumplidos. Sin embargo, se dice que "premia" a los deudores del fisco, porque dicha secretaría conoce perfectamente la imposibilidad de los contribuyentes para cubrir sus obligaciones fiscales, lo que indica que vivimos en un sistema desproporcional e inequitativo, ya que la capacidad contributiva en términos generales, es menor que el monto exigido por el Fisco en sus contribuciones.

Lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hace es abrir la puerta más cómoda, como se acostumbra hacer en casi todas las dependencias del gobierno, para dar salida instantánea a los problemas, pero no resolviéndolos en definitiva, y es que el gobierno está buscando afanosamente recursos para solventar los múltiples compromisos de los que no fue capaz de enfrentar con honestidad y profesionalismo, a pesar de contar con un país que tiene enormes recursos naturales, una extensión considerable de tierra y agua y, una capacidad laboral joven que muchas naciones envidian. Lo que México requiere es una profunda reforma fiscal que permita simplificar los procesos de operación contables y jurídicos y

que tenga como finalidad reactivar la economía y generar empleos bien remunerados.

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

**PRIMERA.** El Ejecutivo Federal, vía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la facultad Tributaria, de recaudar y distribuir los créditos fiscales. Con base en la potestad tributaria, al Estado se le allega de recursos económicos, constituyendo uno de los elementos integrantes de su patrimonio, de modo que las incidencias en cada rubro, deben ser revaloradas en forma proporcional y equitativa, en términos de lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, con el propósito de distribuir la carga tributaria entre más contribuyentes y propiciar las finanzas públicas sanas.

**SEGUNDA.** En cuanto a las características primarias del Delito de Defraudación Fiscal, se observa que al Delito se le conceptúa como: conducta típica, antijurídica, culpable y punible, porque se trata de una actividad o inactividad humana y de resultado, que en el caso particular los delitos de Defraudación Fiscal y Defraudación Fiscal Calificada, se caracterizan por ser siempre: Dolosos, de Resultado Material, Patrimoniales, Especiales y ambos son de Querrela necesaria formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El Sujeto Activo se atribuye al hombre que con su voluntad, su acción u omisión contradice el ordenamiento legal, siendo en el caso que nos ocupa, el contribuyente; y por otra parte, el Sujeto Pasivo se atribuye al titular del derecho lesionado, siendo en el caso, la Autoridad recaudadora de los Créditos Fiscales. Respecto al Objeto Jurídico, se establece que es el bien jurídico tutelado a través de la Ley, siendo el caso particular, el Patrimonio del Estado. De acuerdo a lo anterior, los presupuestos del Delito deben ser; el Sujeto Activo, el Sujeto Pasivo, el Bien Lesionable y la Norma. También resulta importante destacar el Lugar y el Tiempo de la comisión del Delito, con la finalidad de determinar, por un lado, el ámbito espacial de la aplicación de la Ley y la competencia, mismas que en el caso de estudio, se trata de la competencia Federal; y por otro lado, determinar la aplicación de la Ley vigente y la posible prescripción.

**TERCERA.** El Delito de Defraudación Fiscal y el de Defraudación Fiscal Calificada, cubren las necesidades totales que buscó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al proponer castigar la evasión fiscal. En ese sentido, se observa nuevamente el espíritu de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al buscar afanosamente recursos y no dar oportunidad al contribuyente a financiarse de las contribuciones a su cargo. Así las cosas, es evidente el hostigamiento por parte de la Autoridad Fiscal al Contribuyente, al sancionarlo con la posible privación de la libertad, no siendo justo el trato con los funcionarios deshonestos que hacen grandes fortunas con los recursos que con tanto esfuerzo, aportan los contribuyentes al gasto público.

**CUARTA.** Hay destacar, que todo presunto responsable del Delito de Defraudación Fiscal, cuenta con Garantías Constitucionales y Legales que le permiten asegurarle un proceso apegado a la Ley, por lo que es recomendable asesorarse de profesionales en la materia, primero, para prever algún problema de tipo fiscal, el cual puede afectar significativamente el patrimonio del contribuyente, y segundo, para poder enfrentar un problema de tipo penal, que puede afectar no sólo el patrimonio del contribuyente, sino también su libertad.

**QUINTA.** En el presente trabajo, se abordaron sólo algunas de la causas por las que los obligados al pago de contribuciones las omitan total o parcialmente, causando con ello un perjuicio al Fisco Federal. En realidad, dichas causas son muchas y muy variadas, toda vez que también existen aquellas de carácter subjetivo, como pueden ser; la educación, el sentido de la responsabilidad, el entorno que rodea al individuo, es decir, las causas psicológicas influyentes, también debe considerarse la posición social, las experiencias, las expectativas a futuro, y hasta el estado de ánimo que se tenga al momento de cumplir con las obligaciones fiscales. Por lo tanto, es tarea difícil la encargada al Estado, en el sentido de fomentar una educación fiscal, tanto en él mismo como en los particulares obligados al pago de contribuciones, y claro está, éstos también deberán aportar su grano de arena dentro de la relación jurídica. De tal manera que en la medida en que se de esa educación, surgirán las posibles soluciones al fenómeno planteado.

**SEXTA.** Cabe destacar que, amén de la desfavorable situación económica de la mayoría de los contribuyentes, existen demasiadas, elevadas y complicadas contribuciones, aunado al enorme gasto gubernamental, en base a ello es necesario sanear ambas situaciones, desahogando la situación fiscal de los contribuyentes y administrando en mejor forma el presupuesto de egresos.

**SÉPTIMA.** También se advierte que es indispensable implementar políticas en materia fiscal a mediano y largo plazo sobre todo, reconsiderando los objetos gravados y el trato igual a los desiguales, ya que el esquema fiscal de las micro, medianas y grandes empresas es el mismo, no siendo igual las características de ellas, y por otro lado, aplicando los recursos provenientes de las contribuciones en donde más se requiere y no en donde más intereses creados existen. De igual manera se establece la desfavorable imagen que representa el Estado como pésimo administrador de recursos, así como desfalcador de los mismos, no recibiendo generalmente castigos ejemplares que frenen este fenómeno; motivo por el cual, es recomendable capacitar al aparato burocrático y aplicar candados efectivos en los recursos, que den claridad y transparencia en su manejo.

**OCTAVA.** Otro factor, que de alguna manera propicia la evasión fiscal es el gran número de trámites y reglamentaciones que interrumpen el desarrollo productivo de cada actividad; por otro lado, resulta innegable la complejidad de las leyes de carácter tributario, tanto por la terminología empleada, así como por su constante variación y la inter-relación con otras leyes. Por lo tanto, debe promoverse una normatividad fiscal accesible de manera que los contribuyentes estén en condiciones de familiarizarse con tan importantes ordenamientos legales.

**NOVENA.** De acuerdo a las diversas causas expuestas con anterioridad, se crea un terrible daño patrimonial al Estado, originando algunas consecuencias, como: el fomento al incumplimiento de contribuir en tiempo y forma con las obligaciones fiscales, el crecimiento en la economía informal y la inestabilidad económica, entre las más importantes. Es por ello que en los tiempos actuales debe imperar la proporcionalidad y equidad tributaria, entendida en términos generales como la medida adecuada en la que debe contribuirse al gasto público, teniendo como base lo siguiente: en primer lugar, la medida del tributo debe estar en relación a la

capacidad económica de las personas que deben pagarlo; en segundo lugar, debe guardar cierta proporción con los servicios que, en su conjunto, se reciben del Estado; y, en tercer lugar, en la medida en la cual no obstaculicen el proceso productivo, y por ende, el crecimiento del país.

**DÉCIMA.** Por lo tanto se reitera la importancia y el impacto que tiene en la economía nacional el fenómeno de la evasión de contribuciones, aspecto fundamental del Sistema Fiscal Mexicano, mismo que debe ser restaurado a fin de sanear, en buena medida, los recursos públicos, y por otro lado, el progreso productivo del país, pero no solamente se debe reforzar la presión fiscal en los contribuyentes, sino que se debe asumir una visión de mutua cooperación en la relación contributiva.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

- 1** Acosta Romero Miguel. Derecho Administrativo Especial Tomo I, Editorial Porrúa, cuarta edición, México, 2001.
- 2** Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, décimo cuarta edición, México, 1999.
- 3** Carranca y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano (Parte General), Editorial Porrúa, sexagésima edición, México, 1988.
- 4** Castellanos, Fernando. Lineamiento Elementales de Derecho Penal, Editorial Porrúa, trigésima novena edición, México, 1998.
- 5** De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, vigésima quinta edición, México, 2003.
- 6** Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, tercera edición, México, 1993.
- 7** Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, cuadragésima primer edición, México, 2001.
- 8** García Belsunce, Horacio A. Temas de Derecho Tributario, Editorial Albedo-Perrot, Buenos Aires, 1995.
- 9** González-Salas Campos. Los Delitos Fiscales, Pereznieto Editores, México, 1995.
- 10** Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Coedición Porrúa y UNAM, México, 1993.
- 11** Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Thomson, México, 2002.
- 12** Lomelí Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, tercera edición, México, 1998.
- 13** Mabarak Cerecedo Doricela. Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw Hill, México, 1999.
- 14** Millán González Arturo. Delito de Defraudación Fiscal y su Defensa Adecuada, Ediciones ISEF, tercera edición, México, 2001.

- 15** Osorio y Nieto, César Augusto. Delitos Federales, Editorial Porrúa, México, 1998.
- 16** Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Oxford, segunda edición, México, 2003.
- 17** Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, décimo segunda edición, México, 2000.
- 18** Torres López Mario Antonio. Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales, Editorial Porrúa, segunda edición, México, 2001

## **LEGISLACIÓN CONSULTADA.**

- 1** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Trillas, México, 2004.
- 2** Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 2004.
- 3** Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 2004.
- 4** Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 2004.
- 5** Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta , Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 2004.
- 6** Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Fiscales ISEF S.A. México, 2004.
- 7** Ley Federal de Derechos, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, México, 2004.
- 8** Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 2004.
- 9** Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, México, 2004.
- 10** Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ediciones Fiscales ISEF S.A. México, 2004.
- 11** Código Penal Federal, Editorial Sista, México, 2004.
- 12** Código Federal de Procedimientos Penales, Editorial Sista, México, 2004.
- 13** Código Penal para el Distrito Federal, Editorial Sista, México, 2004.