



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN.

“ANÁLISIS JURÍDICO DEL DELITO DE
DEFRAUDACIÓN FISCAL.”



TRABAJO TERMINAL ELABORADO EN EL
SEMINARIO - TALLER EXTRACURRICULAR

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
PERLA MARIA DE LA ROSA MALDONADO.

ASESORA: LIC. IRENE DIAZ REYES.

Octubre 2005.

0349778

A DIOS.

*Por darme la maravillosa oportunidad de vivir.
Por obsequiarme la familia que tengo y por permitirme
alcanzar una de mis metas y por dejarme llegar al lugar
y al tiempo en que me encuentro, Gracias.*

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLAN.**

*Por que sin esta Institución no me hubiese sido posible
concretar uno de mis más anhelados sueños.*

A MI ESPOSO ADRIAN.

*Por su amor y apoyo incondicional que me ha brindado,
para alcanzar este sueño, gracias por estar a mi lado y
sobre todo gracias por creer en mi. Te amo.*

A MI HIJA EMMA VARENKA.

*Por existir y por haberme permitido ser tu Mamá.
Te amo.*

A MI MAMA (q.e.p.d.).

*Por que si estuviera conmigo, estaría feliz por
compartir conmigo uno de los momentos más especiales
de mi vida.*

A MI PAPA.

*Por el apoyo, esfuerzo y sacrificios que realizo, para
Que yo pudiera llegar hasta aquí. Gracias.*

A MIS HERMANOS ARNULFO, EDGAR, NORMA Y JAZ.

Por el apoyo que de ellos he recibido durante mi carrera.

**A MIS SOBRINOS ALEXIS, EDGAR, RENATHA, MARCO,
NICOLLE Y MAURICIO.**

**A MIS AMIGOS.
ANGELICA, VANESSA, KATIA, KARINA, JUANITA,
GUADALUPE MEJIA, ASI COMO A TODOS Y CADA UNO DE
MIS COMPAÑEROS DE SEMINARIO.**


Por su amistad y apoyo que me han brindado siempre.

**A MI ASESORA.
LIC. IRENE DIAZ REYES.**

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

**A LOS PROFESORES DEL SEMINARIO DE DERECHO.
DR. GABINO EDUARDO CASTREJON GARCIA
LIC. EMIR SANCHEZ ZURITA.
LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS Y
LIC. ROBERTO CABRERA MENDIETA.**

*Por su valiosa orientación, dirección y asesoramiento
en el desarrollo del presente trabajo, por todo lo anterior
Gracias.*

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.
NOMBRE: PERLA MARIA DE LA
ROSA MENDOZA
FECHA: 08 NOVIEMBRE 2005
FIRMA: 

INDICE

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO.

ACTO ADMINISTRATIVO.

1.1. Definición.....	1
1.2. Clasificación.....	2
1.3. Elementos.....	9
1.4. Requisitos.....	12
1.5. Características.....	14
1.6. Extinción.....	16
1.7. Efectos y ejecución.....	20
1.8. Vicios y anulabilidad.....	22
1.9. El silencio administrativo.....	26

CAPITULO SEGUNDO.

POTESTAD TRIBUTARIA.

2.1. Concepto.....	29
2.2. Fundamento legal de la Tributación.....	32
2.3. Órganos que intervienen.....	34
2.3.1. Poder Ejecutivo.....	34
2.3.2. Poder Legislativo.....	35
2.3.3. Poder Judicial.....	36
2.4. Nacimiento y Determinación de la Obligación Tributaria.....	36
2.5. Extinción de la Obligación Tributaria.....	40
2.6. El Servicio de Administración Tributaria (SAT).....	47

CAPITULO TERCERO.

LOS TRIBUTOS Y LAS FACULTADES DE COMPROBACION.

3.1.	Concepto de tributo.....	53
3.2.	De los impuestos.....	64
	3.2.1. Clases de impuestos.....	68
	3.2.2. Efectos de los impuestos.....	71
3.3.	De los Derechos.....	73
3.4.	Contribución de Mejoras.....	76
3.5.	Aportaciones de Seguridad Social.....	79
3.6.	Accesorios Tributarios.....	81
3.7.	Facultades de Comprobación Fiscal.....	85
	3.7.1. Marco Jurídico.....	85
	3.7.2. Registro Federal de Contribuyentes.....	88
	3.7.3. Declaraciones.....	90
	3.7.4. Dictámenes Fiscales.....	92
	3.7.5. Visitas Domiciliarias.....	93
3.8.	De las Infracciones y los Delitos Fiscales.....	96

CAPITULO CUARTO.

ANALISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

4.1.	Concepto de Defraudación Fiscal.....	118
4.2.	Elementos.....	122
	4.2.1. Elementos Objetivos.....	123
	4.2.2. Elementos Subjetivos.....	125
4.3.	Características.....	127
4.4.	Punibilidad.....	129
4.5.	Defraudación Fiscal Calificada.....	130
4.6.	Desarrollo del Procedimiento Penal.....	133
4.7.	Propuesta.....	143

CONCLUSIONES.....145

BIBLIOGRAFIA.....149

INTRODUCCION.

En los últimos años, la Autoridad Hacendaría ha puesto mayor atención por mantener una permanente vigilancia en el pago oportuno de las contribuciones que tienen que enterar los contribuyentes obligados, ya que estos recursos son la mayor fuente de financiamiento económico para que el Estado cubra los gastos en los que incurre para proveer a la sociedad de satisfacciones, por lo que la autoridad esta en constante vigilancia del comportamiento de los contribuyentes, con el fin de evitar en lo menos posible que estos incurran en el delito de Defraudación Fiscal, el cual es objeto de análisis del presente trabajo.

En el presente trabajo, pretendemos hacer un análisis de la figura del Delito de Defraudación Fiscal, y por la importancia que reviste el tema fue que nació la motivación para desarrollar dicho análisis.

En congruencia con lo anterior, el objetivo principal del presente trabajo es llevar a cabo un estudio integral del delito de Defraudación Fiscal, por lo que partiremos de lo general a lo particular, para poder entender con mayor precisión la naturaleza y surgimiento a la vida jurídica de la figura delictiva en cuestión.

En esta tesitura, y a efecto de lograr el objetivo del presente trabajo, en el Capítulo Primero se estudiará todo lo referente al Acto Administrativo, esto con el fin de dar mayor amplitud al tema de referencia, partiendo de lo general a lo particular.

En el Segundo Capítulo, trataremos lo relativo a la Potestad Tributaria, comenzando por su concepto, así como su fundamento legal, órganos que intervienen, nacimiento, determinación y extinción de la obligación tributaria, asimismo, haremos un breve reseña de lo que es el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El Capítulo Tercero, se refiere a los Tributos, en este caso analizaremos la distinción entre Tributo y Contribución, así como la conveniencia de utilizar el término tributo, en lugar de contribución; realizaremos un estudio en particular de los impuestos, Derechos, Contribución de Mejoras, Aportaciones de Seguridad Social y Accesorios Tributarios, con el fin de adentrarnos en las causas que dan nacimiento a la figura delictiva en estudio.

En este mismo Capítulo, hablaremos de las Facultades de comprobación Fiscal, mismas que son las herramientas con las que cuenta el Estado para poder cumplir con el cometido que tiene a su cargo. Comenzaremos con el Marco jurídico, asimismo, expondremos cada una de estas facultades, las cuales se desarrollaran de la siguiente manera: en primer lugar encontramos el Registro Federal de Contribuyentes, en segundo lugar las Declaraciones, en el siguiente punto los Dictámenes Fiscales y por último pero de ninguna manera menos importante, si no por el contrario, las Visitas Domiciliarias.

Siguiendo con el punto de partir de lo general a lo particular y por la importancia que revierten estas figuras jurídicas, en este mismo Capítulo estudiaremos lo referente a las infracciones y Delitos fiscales, con el fin de tener un panorama más amplio que nos permita entrar al análisis de la figura delictiva de Defraudación Fiscal, objeto del presente trabajo.

Así es como llegamos al Capítulo Cuarto de nuestro trabajo, en donde analizaremos el Delito de defraudación Fiscal en particular, señalando cada uno de los elementos que lo conforman, exponiendo también las disposiciones legales más importantes que tienen relación con esta figura, tales como el Código Fiscal de la Federación, nuestra Carta magna, así como el Código Penal Federal.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación prevé que la conducta típica de defraudación fiscal consiste en omitir el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, en este sentido pretendemos, explicar las causas por las que generalmente los contribuyentes omiten el pago de los tributos, con la finalidad de conocer las principales de ellas e intentaremos contribuir con propuestas para disminuir dicha problemática, ya que si el estado no logra aminorar el índice de defraudadores fiscales, seguirá siendo severamente afectado en su economía, lo que se refleja en la carente captación de recursos.

CAPITULO PRIMERO.

ACTO ADMINISTRATIVO.

1.1. DEFINICIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO.

De acuerdo con el Doctor Gabino Castrejón García, el acto administrativo lo podemos definir como “la manifestación unilateral y externa de la voluntad emitida por autoridad competente, que tiene como finalidad crear, reconocer, modificar o extinguir derechos y obligaciones, teniendo como características el ser generalmente ejecutivo y perseguir el interés general”¹

Ahora bien, Maestros como Miguel Acosta Romero, definen el acto administrativo como “una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, trasmite, declara o extingue derechos y obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés² general.”

Podemos decir que de la anterior definición se desprenden los siguientes puntos:

Es un acto unilateral, ya que sólo interviene la voluntad del titular del órgano administrativo, con independencia del contenido y forma que adopte el acto, además de que puede afectar al sujeto pasivo sea bilateral o multilateral.

¹ Castrejón García, Gabino E., Derecho Administrativo Constitucional. Cardenas Velasco Editores, S.A. de C.V. México 2004. pág. 391.

² Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Porrúa, tercera edición, México, 2001, pág. 299.

Hay una expresión externa de voluntad del titular del órgano administrativo.

La decisión y voluntad son del órgano Administrativo competente que actúa a través de su titular y precisamente en uso de las atribuciones que le otorga la ley, lo que implica que el acto esté fundado en Derecho.

El acto administrativo propone la satisfacción de un interés general, en ejercicio de la función administrativa del órgano emisor.

La declaración o situación de derecho creada por el acto administrativo debe ser una manifestación concreta, puesto que debe referirse a situaciones particulares que produzcan consecuencias jurídicas individuales, pudiendo como excepción crear una situación jurídica general. Las consecuencias del acto administrativo son crear, modificar, transmitir, reconocer, declarar o extinguir derechos y obligaciones, el cual puede tener una, varias o todas las anteriores consecuencias.

Por lo que el acto administrativo lo podemos resumir como una manifestación de la voluntad que conforme a derecho debe realizar una autoridad administrativa competente en la esfera de sus atribuciones legales, para cumplir sus cometidos.

1.2. CLASIFICACIÓN.

Para el Maestro Gabino Fraga, el acto administrativo se clasifica de la siguiente manera:

- C) Partiendo de la relación que guarda la voluntad creadora del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en dos categorías: el acto obligatorio, reglado o vinculado y el acto discrecional. El primero es el acto que constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la Administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho. El acto discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse o en qué momento debe obrar o cómo debe obrar o en fin qué contenido va a dar a su actuación. Así, normalmente, cuando la ley use términos que no sean imperativos sino permisivos o facultativos se estará frente al otorgamiento de un poder discrecional. Igual cosa ocurrirá en todos aquellos casos en que la ley deje a la autoridad libertad de decidir sus actuaciones por consideraciones principalmente de carácter subjetivo tales como las de convivencia, necesidad, equidad, razonabilidad, suficiencia, exigencia del interés u orden público, etcétera, lo mismo que cuando en la ley se prevean dos o más posibles actuaciones en un mismo caso y no se imponga ninguna de ellas con carácter obligatorio. Entre el acto obligatorio y el acto discrecional no existe una línea perfecta de separación. Entre ellos existe una infinita variedad en la que concurren los caracteres de uno y de otro en grados muy diversos.
- D) Desde el punto de vista del radio de acción de los actos administrativos, éstos se pueden clasificar en actos internos y actos externos, según que sólo produzcan sus efectos en el seno de la organización administrativa o trasciendan fuera de ella.

Deben considerarse como actos internos todas las circulares, instrucciones y disposiciones en las que las autoridades superiores ilustran a las inferiores en la aplicación de la ley, en su interpretación o en el uso de las facultades discrecionales que la ley misma les otorga, siempre que tales circulares, instrucciones y disposiciones no agreguen nada nuevo al orden jurídico establecido por las leyes y reglamentos generales y siempre, por lo tanto, que no confieran ni lesionen algún derecho.

Dentro de la categoría de los actos externos quedan comprendidos los actos administrativos por medio de los cuales se realizan las actividades fundamentales del Estado, o sea las de prestar los servicios que son a su cargo, las tendientes a su mantenimiento y conservación del orden público, las de ordenar y controlar la acción de los particulares y las de gestión directa.

- E) Por razón de su finalidad, los actos administrativos pueden separarse en actos preliminares y de procedimiento, en decisiones o resoluciones y en actos de ejecución.

Los actos preliminares y de procedimiento, lo mismo que los actos de ejecución están constituidos por todos aquellos actos que no son si no un medio, un instrumento para realizar los actos (las resoluciones y decisiones) que constituyen el principal fin de la actividad administrativa. Entre los actos preliminares se encuentran todos aquellos actos que son necesarios para que la Administración pueda realizar eficientemente sus funciones y constituyen en su mayor parte la exteriorización de determinadas facultades del poder público que pueden llegar a afectar muy seriamente la libertad de los particulares. Esas facultades son las que se tienen para exigir la presentación de libros, papeles, manifestaciones, declaraciones, estados de contabilidad, etcétera, para la práctica de visitas domiciliarias y de policía, y en general, todos los actos y

formalidades que, como garantía de los particulares, establecen las normas legales al organizar los procedimientos administrativos.

Los actos de ejecución están constituidos por todos aquellos, que tienden a hacer cumplir forzosamente las resoluciones y decisiones administrativas, cuando el obligado no se allana voluntariamente a ello, podemos señalar los que se realizan en uso de la facultad económico-coactiva para hacer efectivos los impuestos y otras obligaciones fiscales.

F) Por razón de su contenido los actos administrativos pueden clasificarse en las siguientes categorías:

-Actos directamente destinados a ampliar la esfera jurídica de los particulares.

-Actos directamente destinados a limitar esa esfera jurídica y

-Actos que hacen constar la existencia de un estado de hecho o de derecho.

Dentro de la primera categoría se encuentran, entre otros, los actos de admisión, la aprobación, la dispensa o condonación, las licencias, permisos, autorizaciones, las concesiones y privilegios de patente.

De la segunda categoría forman parte las órdenes, los actos de expropiación, las sanciones y los actos de ejecución.

En la tercera categoría se colocan los actos de registro, de certificación, de autenticación, las notificaciones y las publicaciones.

Los actos de admisión son los que dan acceso a un particular a los beneficios de un servicio público. Los actos de aprobación son los actos por

virtud de los cuales una autoridad superior da su consentimiento para que un acto de una autoridad inferior pueda producir sus efectos. El acto de aprobación, aunque posterior a la emisión del acto que por medio de aquél es aprobado, constituye un medio de control preventivo dentro de la misma Administración que tiende a impedir que se realicen actos contrarios a la ley o al interés general. El acto de aprobación produce el efecto jurídico de dar eficacia a un acto válido anterior. Es decir, que el acto aprobado tiene desde el momento de su emisión todos los caracteres que la ley exige para su validez, pero no puede producir efecto hasta que viene el acto de aprobación.

La dispensa es el acto administrativo por virtud del cual se exonera a un particular de la obligación de cumplir una ley de carácter general o de satisfacer un requisito legal. El acto de dispensa sólo puede realizarse cuando lo autoriza la ley y constituye un medio legal por el cual se da a la norma legal una elasticidad que permite aplicarla con mayor equidad, tomando en cuenta circunstancias personales que no pueden ser previstas en una regla general.

La autorización, licencia o permiso, es un acto administrativo por el cual se levanta o remueve un obstáculo o impedimento que la norma legal ha establecido para el ejercicio de un derecho de un particular. En la generalidad de los casos en que la legislación positiva ha adoptado el régimen de autorizaciones, licencias o permisos, hay un derecho preexistente del particular, pero su ejercicio se encuentra restringido por que puede afectar la tranquilidad, la seguridad o salubridad públicas o la economía del país, y solo hasta que se satisfacen determinados requisitos que dejan a salvo tales intereses es cuando la Administración permite el ejercicio de aquel derecho previo. La licencia el permiso y la autorización constituyen medios adecuados para el ejercicio de las funciones de policía,

entendiendo por ésta la atribución del Estado que lo faculta para afectar los derechos de los particulares a fin de asegurar principalmente la tranquilidad, la seguridad y la salubridad públicas, sin las cuales no es posible la vida en común.

Entre los actos destinados directamente a ampliar la esfera de acción de los particulares. se encuentra la concesión administrativa, que es el acto por el cual se concede a un particular el manejo y explotación y aprovechamiento de bienes del Estado.

Entre los actos destinados directamente a restringir la esfera jurídica de los particulares. encontramos, en primer término, las órdenes administrativas. Estas constituyen actos administrativos que imponen a los particulares una obligación de dar o hacer o de no hacer, llamándose, según el caso, mandatos o prohibiciones.

Las órdenes se distinguen de las advertencias, por que en éstas simplemente se llama la atención sobre una obligación preexistente, así como en los apercibimientos, ya que éstos implican una amenaza de sanción para el caso de incumplimiento.

Por lo que hace a la expropiación por causa de utilidad pública, constituye un acto por medio del cual el Estado impone a un particular la cesión de su propiedad por causa de utilidad pública, mediante ciertos requisitos, de los cuales el principal es la compensación que al particular se le otorga por la privación de esa propiedad.

Las sanciones y la ejecución forzada constituyen actos administrativos por medio de los cuales la autoridad administrativa ejercita coacción sobre los

particulares que se niegan a obedecer voluntariamente los mandatos de la ley o las órdenes de la referida autoridad.

- G) Por último encontramos la clasificación de los actos por razón de su contenido, debemos hacer referencia a una categoría especial de actos por virtud de los cuales la Administración hace constar la existencia de un hecho, de una situación o el cumplimiento de requisitos exigidos por leyes administrativas.

Algunos de los actos que entran dentro de esta clasificación son: la recepción de declaraciones de los particulares o en la inscripción que hace la autoridad administrativa de personas, bienes o cualidades de unas y de otros, como en el caso de los padrones, del catastro, etcétera.

Otro grupo dentro de la misma categoría consiste en la expedición de constancias por la autoridad administrativa respecto a las cualidades de personas o bienes, o respecto al cumplimiento de determinados requisitos exigidos por las leyes para realizar o ser objeto de actividades que las mismas leyes prevén.

1.3. ELEMENTOS.

Para que el acto administrativo tenga existencia jurídica, forma y sea válido, la Administración Pública debe hacer concurrir una serie de elementos esenciales que le den vida, fundamento, esencia y consistencia al mismo, a fin de evitar vicios que pudieran afectar su validez y eficacia.

Por lo que tenemos como elementos del acto administrativo al sujeto, la manifestación externa de la voluntad, el objeto y la forma.

Por lo que hace al sujeto se identifican de dos maneras: el sujeto activo y el sujeto pasivo; el primero de ellos es el órgano de la Administración Pública que formula la declaración de la voluntad, y el segundo es el destinatario del acto administrativo, es decir a quien va dirigido el acto administrativo, y que puede ser un ente público, alguna persona moral o una persona física.

Según el Jurista Gabino Fraga, el sujeto activo del acto administrativo es el órgano de la Administración Pública quién lo realiza; y de la misma manera que los sujetos que llevan a cabo los actos jurídicos de la vida civil requieren de una capacidad especial para ser realizados, al tratarse de actos de poder público es necesaria la competencia del órgano que los ejecuta.

En este orden de ideas, los titulares de los órganos Administrativos para su actuación deben contar con las facultades que el ordenamiento jurídico prevé, la cual puede ser por materia, grado, cuantía o tiempo, razón por lo que la competencia es llevada a cabo por un sujeto, autoridad u órgano de la Administración pública que obra en la esfera de su capacidad, o en su defecto bajo prerrogativas del poder público.

Por ello, para emitir un acto administrativo se requiere que la competencia del órgano Administrativo sea regulada en un texto expreso de ley o de un reglamento, a fin de garantizar la legalidad de actuación de la autoridad administrativa.

En cuanto a la manifestación externa de la voluntad, es la exteriorización expresa del acto administrativo, pues todo acto jurídico se forma con una conducta voluntaria realizada dentro de la normas legales por el titular de una

dependencia o entidad pública investida de funciones de interés social; dicha actuación debe estar exenta de error, dolo, violencia o intimidación.

Por lo que hace al objeto, es la materia o contenido del acto, es precisamente en lo que consiste la declaración de voluntad del titular de un órgano de la Administración Pública que se encuentra debidamente facultado por la ley para emitir el acto administrativo.

Nos dice el Maestro Delgadillo que el objeto del acto administrativo está constituido por los derechos y obligaciones que el mismo establece.

El objeto del acto administrativo debe reunir una serie de requisitos, como la legalidad, que sea posible en su realización y sea determinado o determinable; es decir, que el contenido de dicho acto, debe expresarse de manera clara y precisa, con el propósito de que a quien se dirige se encuentre en aptitud de conocer su contenido.

Ahora bien, el objeto del acto administrativo puede ser directo o inmediato e indirecto o mediato; en cuanto al directo o inmediato es la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano Administrativo y en la materia en la que tiene competencia, por lo que hace al indirecto o mediato es la realización de la actividad del órgano del estado, para cumplir con sus cometidos y ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

Por último la forma se constituye por la manifestación material objetiva en que se plasma el acto administrativo, para el efecto de que pueda ser apreciada o percibida a través de los sentidos del sujeto pasivo. Es la manera en que se le da existencia al acto administrativo.

El Doctor Gabino Eduardo Castrejón García enumera las variantes que reviste la formalidad, entre las que se encuentran las siguientes:

- I. La escrita, que es la regla general y por lo tanto la más común. Su fundamento más importante es el artículo 16 Constitucional, el cual en lo conducente establece que: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones sólo en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.” Sin olvidar lo señalado en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que establece en su fracción I que los actos administrativos deben de constar por escrito.
- II. La verbal, que se da directamente o a través de los medios técnicos o mecánicos de transmisión de sonido; por ejemplo: la televisión, la radio y el internet.
- III. Las señales, que es la forma que se cree menos común, pero no es así. Ya que existen señales que regulan la actividad de los particulares, como por ejemplo los señalamientos de tránsito.

1.4. REQUISITOS.

Al referirnos a los requisitos del acto administrativo, tenemos que mencionar los que establece el artículo 16 de nuestra Carta Magna, así como los que se señalan en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto de los requisitos exigidos por el artículo 16 Constitucional, podemos señalar los siguientes:

- a) Que debe emanar de una autoridad competente, esto es, con facultad legal para ello, que no es otra que la competencia establecida en la ley o en algún reglamento para que esa autoridad pueda cumplir los cometidos del Estado.
- b) Debe realizarse en forma escrita.
- c) Que debe estar fundado, es decir que en el acto administrativo se deben citar o invocar los preceptos legales en los que se apoya la autoridad para emitir el acto.
- d) Debe estar motivado, es decir que en el acto administrativo se deben señalar las causas, razones y circunstancias legales por los que la autoridad aplica el derecho fundamentado a la causa; es señalar el por qué jurídicamente se ha actualizado el supuesto normativo, por lo que debe existir adecuación entre los motivos y las normas que se apliquen.

En cuanto a lo establecido en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación para la emisión del acto administrativo, deben concurrir mínimo los siguiente requisitos: constar por escrito, que se señale la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, y ostentar firma del funcionario competente que lo dicta.

1.5. CARACTERÍSTICAS.

Las características del acto administrativo son: la presunción de legalidad, la eficacia, la ejecutividad y la ejecutoriedad.

1.-La Presunción de legalidad, o denominada también como presunción de validez del acto administrativo, se constituye por una suposición legal de que el acto administrativo es emitido conforme a derecho, esto es, que el acto fue estrictamente dictado con la aplicación directa de la ley, a fin de que el mismo sea válido en cuanto a los efectos que produce, garantizando la legitimidad del acto administrativo, por lo que es una presunción que la ley establece a favor de los actos de la autoridad y que subsiste mientras el particular no demuestra lo contrario, y es aquí donde surge la figura romana *iuris tantum*, esto es, que admite prueba en contrario. Respecto a este punto el Código Fiscal de la Federación en su numeral 68 establece lo siguiente:

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

De esta manera, este principio no es absoluto, si no relativo, ya que la validez del acto administrativo subsiste hasta en tanto no se demuestre lo contrario.

2.- En cuanto a la eficacia del acto administrativo, se produce cuando se hace del conocimiento del sujeto pasivo a través de la notificación, y empieza a producir efectos jurídicos.

3.- La ejecutividad del acto administrativo, es definida por el Maestro Serra Rojas, como el derecho que tiene la Administración Pública de ejecutarlo, esto

es, la facultad que tiene la Administración Pública para hacer cumplir y respetar sus propias resoluciones, por lo que la ejecutividad del acto administrativo consiste en que éste surta todos y cada uno de sus efectos jurídicos, a fin de cumplimentarse aun en contra de la voluntad del destinatario, es decir, debe producir sus efectos sin necesidad de una autorización posterior.

4.- Por lo que hace a la ejecutoriedad del acto administrativo, nos referimos a su cumplimiento conforme a lo mandado por el mismo documento que lo contiene, y para ello la Administración Pública cuenta con los medios efectivos o coercitivos que permiten su culminación legal. En esa virtud la ejecución puede realizarse por voluntad propia del gobernado a quien se le destine el acto administrativo, o forzosamente mediante el empleo de la fuerza pública a cargo del Estado.

El gobernado puede cumplir voluntariamente lo ordenado en el acto administrativo; sin embargo, cuando éste se resiste, los titulares de los órganos de la Administración pueden valerse de medios para ejecutarlo, utilizando el procedimiento legal que para cada caso particular se ha instituido, y por ello solo deben intervenir las autoridades legalmente facultadas para tal efecto.

A manera de ejemplo de la ejecución forzosa de un acto administrativo, tenemos el cobro de tributos que no son pagados voluntariamente por los contribuyentes, tema principal del presente trabajo.

1.6. EXTINCIÓN.

La extinción es el cese o terminación de ciertas cosas; por consiguiente, la extinción del acto administrativo es la desaparición de los efectos de una relación jurídica o de un derecho.

En consecuencia, es conveniente mencionar que la relación jurídica es el vínculo que se forma entre personas jurídicamente capaces por un acto que crea derechos y obligaciones.

El acto administrativo se extingue, según nos refiere el Doctor Gabino Castrejón, de dos formas: a través de medios normales y anormales.

Los medios normales de extinción de los actos administrativos, son los siguientes:

1.- Cuando los órganos de la Administración Pública realizan los actos necesarios para que se cumpla el acto de manera voluntaria.

2.- Cuando los particulares de manera voluntaria dan cumplimiento al acto.

3.- Cuando el acto en sí mismo entrañe ejecución, es decir que al emitirse el mismo se efectúe su cumplimiento, por lo que se producen efectos inmediatos.

4.- Cuando en los actos se establece un plazo y éste se cumple.

Los medios anormales, son aquellos que no terminan con el cumplimiento del acto, si no que lo modifican, impiden su realización o lo hacen ineficaz, dichos medios son los siguientes:

1.- La revocación administrativa es una manifestación de voluntad de la Administración Pública, unilateral, constitutiva y extintiva de la vida jurídica, en forma parcial o total, de actos administrativos anteriores constituidos legalmente, fundada en motivos de mera oportunidad, técnicos, de interés público o legalidad.

Esta forma de extinción implica que una autoridad, facultada por la propia ley, deje sin efectos un acto administrativo por razones de interés público, de oportunidad o de legalidad.

La revocación no podrá afectar derechos adquiridos por particulares, dado que ésta equivaldría a que el acto fuera retroactivo y se estaría ante la violación de la garantía establecida en el artículo 14 Constitucional, que prohíbe la aplicación de normas de forma retroactiva en perjuicio de persona alguna, por lo que se concluye que la revocación debe tener efectos solo hacía el futuro, ya que no modifica los actos que ya se produjeron.

2.- La rescisión administrativa es una forma de extinción de los actos administrativos, cuando éstos tienen el carácter de contratos o convenios; en estos casos las partes tienen la facultad de resolver o dar por terminadas sus obligaciones cuando la otra parte no cumple con las suyas, medida que debe estar plasmada en una de las cláusulas que se contienen en el citado documento jurídico.

3.- La prescripción es la extinción de las obligaciones y los derechos o la adquisición de estos últimos por el simple transcurso del tiempo previsto en la

ley. En el ámbito administrativo los actos jurídicos prescriben de acuerdo con lo que para cada caso en particular dispongan las leyes respectivas.

4.- La caducidad es la extinción de los actos administrativos, por la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el propio acto administrativo para que se genere o preserve un derecho, generalmente por negligencia, descuido o inactividad de un particular.

5.- El término y la condición. El primero de los mencionado es un acontecimiento futuro de realización cierta de que depende que se realicen o se extingan los efectos de un acto jurídico. Puede ser suspensivo este suspende los efectos de un acto jurídico tal es el caso de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se tramita un medio de defensa legal; en materia fiscal dicha suspensión opera durante el tiempo que duren los medios de defensa en su tramitación y resolución, y extintivo este los elimina, tal es el caso de aquellos actos administrativos que no se ejecutaron en el plazo que marca la ley y se extingue por prescripción, lo que también puede ocurrir en lo fiscal.

La condición es un acontecimiento futuro de realización incierta del que se hace depender el nacimiento o la extinción de la obligación de un derecho.

6.- La renuncia de derechos es otra forma de extinguir un acto administrativo, lo que se concreta en el momento en que la ley otorga ciertos beneficios para no continuar con el ejercicio de ellos y para ésta surta los efectos legales conducentes deberá acatar ciertas circunstancias:

- a) Que se trate de un acto administrativo de tracto sucesivo, o cuando se trate de un acto de efectos inmediatos, que no se hayan realizado aún.

- b) Que el régimen legal permita la posibilidad de la renuncia, es decir, que se trate de derechos en los cuales pueda darse ese acto, pues existen derechos y obligaciones que son irrenunciables.
- c) Que la renuncia se manifieste por escrito y se notifique a la autoridad competente para que pueda resolver lo conducente respecto de los efectos de la renuncia.

7.- Las irregularidades e ineficacias del acto administrativo, se dan ya sea por violaciones a las disposiciones legales que regulan su creación, desviaciones en el procedimiento administrativo o por ausencia absoluta de los elementos que lo integran.

Los actos administrativos que se consideren irregulares o ineficaces deben decretarse ineficaces o nulos por:

- a) La misma autoridad que emitió el acto puede darse cuenta de la irregularidad del mismo y modificarlo o anularlo.
- b) La autoridad jerárquica puede modificar o anular el acto, en ejercicio de su poder de revisión.
- c) Las autoridades antes citadas pueden proceder a anular el acto a petición del particular.
- d) Las autoridades citadas como consecuencia de la resolución de un recurso administrativo.
- e) Los Tribunales administrativos mediante sentencia.

- f) Los Tribunales Federales en materia de amparo por violación de garantías individuales, previo el juicio constitucional respectivo,

8.-Extinción de decisiones dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales Administrativos y Federales en materia de amparo que no son más que las sentencias que se dictan por los Tribunales, en las que determinan la anulación, o declaran la ineficacia de los actos administrativos, pero solo si estos son impugnados, es decir, es a petición de parte.

1.7. EFECTOS Y EJECUCIÓN.

Cuando el acto administrativo se ha perfeccionado por haberse cubierto los requisitos y elementos esenciales que lo constituyen para ser válido, y posteriormente darse a conocer al particular, adquiere fuerza obligatoria, por lo que el acto comienza a producir efectos jurídicos.

Para el Doctor Gabino Eduardo Castrejón García, los efectos del acto administrativo se dividen en directos, indirectos y los que se producen frente a terceros.

“Los efectos directos consisten en la creación, modificación, transmisión, declaración o extinción de los derechos y obligaciones de dar, de hacer o de no hacer o declarar un derecho. El ejemplo clásico es la liquidación y exigibilidad a cargo del causante del pago de un impuesto”³

³ Castrejón García, Gabino E., Derecho Administrativo Mexicano I, Cárdenas Editores, México 2000, pág 352.

De lo anterior se desprende que los actos administrativos, tienden a producir el efecto de crear, transmitir, modificar, reconocer y extinguir una situación jurídica individual o general de lo que se infiere que los derechos y obligaciones que engendra el acto administrativo, tienen el efecto de ser personales e intransmisibles, por lo que sólo pueden ser ejercidos por la persona a la cual el acto se refiere, lo que constituye ciertas ventajas, pues los actos administrativos generan derechos y obligaciones que afectan la esfera jurídica de los gobernados lo que dependerá de su situación particular.

En cuanto a los efectos indirectos, "Estos son la realización misma de la actividad encomendada al órgano administrativo y de la decisión que contiene el acto administrativo. Siguiendo el ejemplo anterior el órgano administrativo tiene la obligación de hacer efectivo el cobro del impuesto."⁴

Se puede establecer que los efectos indirectos del acto administrativo, se producen cuando el mismo es llevado a cabo por la autoridad administrativa, esto es, cuando se realiza el contenido del acto administrativo.

Aunque la creación, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones que contiene el acto administrativo, se dirige a un individuo en especial, la mayoría de las veces causa también efectos frente a terceros, como lo pueden ser otros órganos de la Administración, otras entidades públicas u otros particulares.

En el Derecho Administrativo puede entenderse como tercero todo aquel que tiene un interés jurídico para que se otorgue, se niegue o se modifique el acto administrativo; por lo tanto los terceros deben respetar los efectos del acto, pero también este no debe lesionar sus derechos, y en tal caso existen medios de defensa legal para que se protejan sus intereses.

⁴ Castrejón García, Gabino E., Op. cit., pág. 352.

En cuanto a la ejecución el Maestro Miguel Acosta romero señala que los actos administrativos pueden ejecutarse por los órganos de la propia Administración, pero solo aquellos que impliquen actos necesarios para llevar a cabo su realización fáctico-jurídica, pues habrá otros que no requieran esa ejecución, como los declarativos.

La ejecución, puede ser voluntaria, tanto por parte de los particulares, como por los órganos inferiores de la Administración y también puede ser forzosa.

1.8. VICIOS Y ANULABILIDAD.

El Doctor Eduardo Gabino Castrejón García, define al como vicio del acto jurídico “toda aquella situación de hecho o de Derecho que afecta a la mismo”⁵

Los actos administrativos son válidos cuando han sido emitidos de conformidad con las normas jurídicas que los rigen, cuando su estructura está comprendida por todos los elementos o requisitos de validez que son la capacidad, la ausencia de vicios de la voluntad, la licitud, el objeto y la forma.

De esta manera, los actos administrativos siempre tendrán la presunción de validez, lo que permite que produzcan sus efectos mientras ni se demuestre que adolecen de vicios, lo que obligara a los afectados a promover los medios

⁵ Castrejón García, Gabino Eduardo. Medios de Defensa en Materia Administrativa y Fiscal Ed. Cardenas Editores. México, 2002. Pág. 99

de defensa que la ley contiene para combatir los actos administrativos irregulares y demostrar que se está en presencia de un acto ilegal.

La irregularidad de los actos administrativos puede manifestarse por todo tipo de violaciones a las disposiciones legales que norman su creación, desde intrascendentes desviaciones en el procedimiento administrativo, hasta ausencia absoluta de los elementos que deben integrarlo, pero esto no impide que se produzcan sus efectos.

Por lo tanto, la irregularidad del acto administrativo se encuentra íntimamente vinculada con sus elementos, puesto que cualquier vicio que se encuentre en ellos afectaría su validez y eficacia.

Cabe señalar que todo vicio en un acto administrativo es aquel defecto o falla que afecta su existencia, sea en su validez o en su eficacia, por lo que impiden su subsistencia o ejecución.

Ahora bien como consecuencia de los vicios en los elementos de acto administrativo, podemos encontrar la nulidad absoluta y nulidad relativa.

La nulidad absoluta la tenemos con aquellos actos jurídicos que son revocados lisa y llanamente, sin ningún efecto o sin ninguna posibilidad para repetir o reponer el acto viciado, por ejemplo cuando se deja sin efectos una carta de naturalización por haber incurrido en falsedad de declaraciones y pruebas para obtenerla, o cuando se trata del cobro de tributos o de una sanción administrativa indebidamente fincada y totalmente improcedente.

La nulidad relativa (anulabilidad) se puede apreciar en aquellos actos administrativos que padecen vicios formales por falta de fundamentación o motivación y que provienen de autoridad incompetente; se debe decretar la

nulidad del acto viciado para reponer el procedimiento que dé origen a un nuevo acto que cumpla con dichas formalidades legales.

Por otra parte, es de señalarse que las leyes administrativas no regulan la inexistencia del acto administrativo, como consecuencia de los vicios que pueda tener dicho acto, ya que como lo establece el Maestro Serra Rojas, legalmente no puede haber actos administrativos inexistentes, es decir la nada jurídica, puesto que si un acto no existe no puede ser considerado como tal, ya que si no hay acto no puede hablarse de vicios en el.

Analizaremos ahora los vicios que afectan los elementos del acto administrativo, como son en el sujeto, en la manifestación externa de la voluntad, en el objeto y en la forma.

Por lo que toca al sujeto, tenemos que el acto administrativo se encontrara más que nada en la competencia del sujeto activo, esto es, del titular del órgano emisor de dicho acto, ya que si éste carece de facultades para dictarlo, es decir, que la ley no le otorga atribuciones para emitirlo, atraerá como consecuencia la nulidad e ineficacia del mismo, y esta carencia de poder puede manifestarse en virtud del territorio, por cuantía, materia o tiempo en el cual se haya presentado la irregularidad.

Por lo que respecta a la manifestación externa de la voluntad, el acto administrativo se encontrara viciado en lo que atañe al deseo del funcionario y al procedimiento en el que se desarrolla el querer de la administración pública.

Los vicios de la voluntad se manifiestan a través del error, el dolo y la violencia.

El error es un falso o deformado conocimiento de alguno o de todos los elementos del acto administrativo que provocan que la voluntad del órgano Administrativo le dé una formación equivocada al acto.

Existe el error de hecho, el cual se manifiesta por la apreciación de los acontecimientos fácticos de forma equivocada; y el error de derecho, que se da al hacer una indebida interpretación de las disposiciones jurídicas. No debemos confundirlo con la ignorancia, ya que el error indica una idea falsa de la realidad, mientras la ignorancia es la falta de conocimiento sobre determinada realidad.

El dolo se presenta al existir algún artificio, astucia, maquinación o simulación, para la obtención del acto administrativo en el sentido que quiere el autor de la conducta, por ello el dolo puede ser producido por ambas partes, ya el gobernado o el funcionario público. No debe confundirse con el error, ya que éste es la consecuencia del engaño, es decir, el error se produce por el hecho de que el funcionario cree verdadero lo que es falso o viceversa y el dolo tiende a producir el engaño en la otra parte, al falsear intencionalmente la causa o motivo del acto.

Por su parte, la violencia es la acción física o moral, lo suficientemente eficaz para anular la capacidad de reacción de la persona sobre quien la ejerce, por lo que debemos entenderla como la coacción física o moral que se ejerce sobre un funcionario para que produzca un acto en los términos no establecidos por el ordenamiento jurídico, por el temor a sufrir un mal, conducta que es contraria a derecho, ya que el artículo 17 de nuestra Constitución ordena que ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Ahora bien, en cuanto al objeto, se entiende que debe ser lícito, posible y determinado o determinable, y el vicio se encuentra al contrariarse tales principios, esto es que sea ilícito por ser contrario a la ley, por no ser un objeto determinable por la ley para el caso concreto, por ser impreciso u oscuro, imposible de hecho e incluso por irrazonable, es decir, contradictorio, desproporcionado o absurdo.

Por lo que atañe a la forma de exteriorizar el acto administrativo, resulta concomitante a la voluntad administrativa, y al no cumplirse con los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico como indispensables, producirá un vicio.

Entre esos vicios tenemos los relacionados con los requisitos formales del acto administrativo, los cuales consisten en que el acto debe constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, consignar el objeto, que se encuentre firmado por el funcionario competente, y que contenga el nombre o nombre de las personas para las que vaya dirigido. En tal virtud, si faltare alguno de ellos, no se cumpla o no consten de manera regular, el acto se considerará viciado.

1.9. EL SILENCIO ADMINISTRATIVO.

El Maestro Miguel Acosta Romero considera que "el silencio administrativo no es falta de forma, si no que es falta absoluta de acto, pues la abstención de la Administración Pública, con su silencio es la negación misma de la actuación o acto administrativo y, por lo tanto el silencio administrativo es consecuencia de una abstención de la autoridad, a la que la ley le reconoce presuntivamente diversos efectos jurídicos que pueden ser:

1.- Que el silencio de la Administración equivalga a una resolución favorable al particular.

2.-Que el silencio de la Administración, exclusivamente dentro del ámbito de los órganos de ésta, sobre todo en aquellos que tienen jerarquía de órganos superiores respecto de los inferiores, tenga el efecto de que el superior apruebe o confirme las resoluciones o los procedimientos adoptados por el inferior.

3.- Que el silencio administrativo tenga los efectos de una resolución negativa por parte de la autoridad respecto de las peticiones que le haga el particular.

4.- Que no tenga ningún efecto y necesariamente deba recaer una resolución a la petición del particular.”⁶

Cabe señalar que entre silencio administrativo y derecho de petición existe distinción, toda vez que el derecho de petición obliga a la autoridad a que conteste en breve término, pero no supone una negativa ficta en caso de que se abstenga de una respuesta., es decir, la autoridad está obligada a contestar; y en el supuesto de que no lo haga, no por ello se configura el silencio administrativo, si no más bien se estaría violando una garantía individual.

Por otra parte, el silencio administrativo y la negativa ficta son figuras que se asemejan por que ambas nacen ante la falta de respuesta de una autoridad; sin embargo sus consecuencias jurídicas son diferentes. Puesto que mientras que el silencio administrativo es la denuncia simple del silencio de una

⁶ Acosta Romero, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa México 2003. pág. 458.

autoridad, es decir, la falta de respuesta a una instancia o petición, lo que provoca como efecto, lisa y llanamente que se conmine a la responsable a contestar de manera congruente y clara, sin aplazar, ni eludir su solución misma que deberá comunicar formalmente al interesado. La negativa ficta su base la encontramos en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación mismo que señala que transcurridos cuatro meses sin que se notifique la resolución, ante la petición se podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente.

El silencio administrativo, esta regulado en el artículo 17 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Finalmente podemos decir que el silencio administrativo es la inactividad total de la administración pública, a la que la ley le da ciertos efectos negativos en la mayor parte y afirmativos por excepción, violando la garantía de legalidad, toda vez que no es por escrito, ni cumple los requisitos señalados en el artículo 16 constitucional.

CAPITULO SEGUNDO.

POTESTAD TRIBUTARIA.

2.1 CONCEPTO.

La potestad tributaria del Estado se justifica por la necesidad que tiene el mismo de subvenir a los gastos públicos satisfaciendo el interés general, de ahí que necesariamente debe de allegarse de recursos cuyo origen se vincula a sus integrantes, pues la obligación de contribuir para los gastos públicos recae en el pueblo.

De este modo, el Estado en atención a nuestra Carta fundamental que rige su modo de actuación, se ve orillado a crear órganos constitucionalmente instaurados para ejercer la función legislativa, quienes a través de la atribución o potestad conferida al emitir la leyes de observancia general y obligatoria determinaran los supuestos gravados, a quienes se obligará a contribuir, así como la base gravable, tasa o tarifa aplicable, y las épocas de pago y demás obligaciones, por lo cual una vez que son aplicadas y obedecidas por los destinatarios se logra cubrir en gran parte los gastos públicos necesarios para el presupuesto programado, lo que ha sido llamado comúnmente como Potestad Tributaria.

En este orden de ideas, el Maestro Raúl Rodríguez Lobato, señala que "La potestad tributaria es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensas de los gastos público, esto

es, el poder tributario es exclusivo del Estado y lo ejerce a través del poder legislativo".⁷

"El mismo Ernesto Flores Zavala, da el nombre de soberanía tributaria plena al poder que ejerce la Federación y los Estados y el nombre de soberanía tributaria subordinada a la facultad de recaudación de tributos que realizan los Municipios."⁸

Del mismo modo, podríamos apoyarnos en el punto de vista del autor Sáinz de Bufanda, citado por el Maestro Sergio Francisco de la Garza, que señala que "El poder o soberanía financiera es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: La que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos y que el poder o soberanía tributaria se refieren a la facultad propia del Estado para crear tributos"⁹

Por lo tanto la potestad Tributaria es la facultad de Estado para crear contribuciones mediante ley, y así atender las atribuciones encomendadas, encontrando su fundamento en el artículo 73 fracciones VII y XXIX-A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El poder tributario es una cualidad inherente a la soberanía del Estado, así como un fenómeno necesariamente limitado por la ley; de ahí que dicho poder se manifiesta en la facultad otorgada al órgano legislativo para que de manera general y abstracta, determine cuales serán las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que

⁷ Rodríguez Lobato, R Derecho Fiscal. México. Editorial Harla, 2000, p. 235.

⁸ Flores Zavala, F. Elementos de Finanzas Públicas. México. Editorial. Porrúa . p. 214.

⁹ De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 2002, p. 207.

ocurran para que los particulares se encuentren obligados al pago del tributo y conozcan la fecha de pago, con la finalidad de sufragar los gastos públicos, trayendo con ello, la prestación de una diversidad de servicios públicos que los particulares, por si mismos, no podrían realizar ni prestar.

Esta facultad tributaria plasmada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 73 fracción VII, se encuentra sujeta a una serie de disposiciones que contienen principios tendientes a determinar cual es el sujeto legitimado para ejercitarla; cuales serán los lineamientos a observar para su ejercicio y cuales serán los mandatos aplicables para hacer efectiva la facultad y obtener el recurso económico.

De ahí que si el órgano legislativo, es el encargado de establecer las leyes de observancia general, entre otras de carácter fiscal, es claro que estamos ante la manifestación más clara de la Potestad Tributaria, y entonces habría que apreciar que la misma es ejercida en niveles que son clasificados en la propia Carta Fundamental, tales como el federal (Congreso de la Unión), locales, y Distrito Federal (legislaturas de los Estados) no siendo así a nivel municipal.

Cabe hacer mención que tal como lo dispone el artículo 31 fracción IV Constitucional, el Estado tiene la necesidad de obtener recursos al exigir a los particulares que contribuyan al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, del Estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales, puntualizando que en algunas ocasiones se debe atender al objeto del servicio prestado por parte del mismo, en virtud de que se debe de apreciar la razonable correlación que debe de haber entre la prestación del servicio y el monto de la cuota, que se haya señalado, pues en el caso de que no se lleguen a atender dichos supuestos se

estaría transgrediendo en perjuicio de los contribuyentes lo dispuesto en dicho precepto.

Siendo así, por lo que se refiere al alcance de la potestad tributaria, que al implicar la soberanía un poder ilimitado dentro de su ámbito, luego entonces la Potestad Tributaria no tiene más límites que las garantías individuales.

2.2. FUNDAMENTO LEGAL DE LA TRIBUTACION.

La potestad tributaria del estado se encuentra regulada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, este precepto a estudio es el primero en importancia para efectos contributivos. Su contenido ha sido objeto de interminables discusiones, toda vez que, en unas pocas palabras de su fracción IV, se condensa toda una multiplicidad de motivos de reflexión. La mencionada fracción del artículo 31 establece:

*“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:
.....IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

De la anterior transcripción se desprenden ocho elementos que son los siguientes:

A.- La obligatoriedad.

B.- La aparente restricción de dicha obligación a los mexicanos, es decir, como si se excluyese a los extranjeros del carácter de sujetos pasivos de la relación tributaria.

C.- El concepto de contribución, no de tributo, ni de impuesto.

D.- La noción de “gastos públicos” de las tres entidades de gobierno que se refieren.

E.- La pre.-existencia de esos tres sujetos activos, de la relación tributaria: la Federación, El Distrito Federal o el Estado y el Municipio.

F.- La condición de residencia del contribuyente.

G.- La identificación o prefiguración de esa manera de contribuir, que se indica como proporcional y equitativa.

H.- La delegación de la susodicha manera a la preventiva legal.

La anterior disposición se encuentra relacionada desde el punto de vista procedimental con el artículo 16 décimo primer párrafo del ordenamiento legal en cita, que en lo conducente señala:

“Artículo 16. la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

El precepto antes transcrito habla de facultades de comprobación del Estado para verificar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales y de las cuales hablaremos más ampliamente en el siguiente capítulo.

En este orden de ideas, también encontramos que en los artículos 73, 89 y 94 constitucionales se encuentran las funciones del Poder Público, mismos que contienen las Facultades de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, respectivamente.

2.3. ORGANOS QUE INTERVIENEN.

Es importante destacar la Potestad Tributaria del Estado desde el punto de vista de los órganos que interviene, esto es dentro de la División de Poderes, Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

2.3.1. PODER EJECUTIVO.

El poder Ejecutivo es el encargado de proponer a la Cámara las iniciativas de la ley de Ingresos y Presupuestos de Egresos conforme al artículo 74 Fracción IV párrafo segundo de nuestra Carta Magna, mismo que en lo conducente dice :

"Artículo 74.....

IV.- El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuestos de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos a más tardar el día 15 del mes de noviembre."

El poder Ejecutivo se encuentra constreñido a realizar los actos o actividades que la Ley que le permite, solamente puede, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el caso concreto a través del Servicio de Administración Tributaria, recaudar, administrar, Fiscalizar y dar asistencia al contribuyente, tomando en cuenta las contribuciones que se encuentren específicamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación y en las Leyes fiscales vigentes.

El artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los estados Unidos mexicanos señala que es facultad del Presidente de la República promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. De dicha fracción se desprende, en primer lugar la obligación de promulgar y ejecutar. Promulgar es publicar y ejecutar es aplicar, ello implica una doble función inicial: que las leyes del Congreso de la Unión no sólo se publiquen, si no también se apliquen.

En segundo lugar: La obligación de proveer, es decir, de proporcionar a la esfera administrativa los medios para que tales leyes se cumplan u observen.

Es importante destacar que se trata de una potestad que la Constitución otorga en lo personal al Presidente de la República. En tal virtud, sólo el Presidente puede y debe emitir reglamentos.

2.3.2. PODER LEGISLATIVO.

La Potestad Tributaria es una facultad del Estado para imponer a las personas que se encuentran dentro de su territorio el pago de contribuciones, mismas que deben estar establecidas en una ley, en este sentido, el Poder Legislativo por medio de la Cámara de Diputados es el encargado de la

elaboración de las normas respectivas; es en el artículo 74 fracción IV párrafo primero Constitucional, en el que señala:”IV.- *Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.*”

2.3.3. PODER JUDICIAL.

El Poder Judicial depositado en la Suprema Corte de Justicia, Tribunales Colegiados de Circuito en materia Administrativa, son los órganos que conforme a los artículos 103 y 107 de la norma Suprema resuelven los conflictos que surjan entre el Estado y los contribuyentes en materia tributaria conforme a la competencia que la ley les otorga.

2.4. NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La determinación de la obligación consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o la 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”¹⁰

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. “Derecho Fiscal”. Editorial Oxford. Segunda edición. México 2003. pág. 121.

Por lo tanto la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.

Las contribuciones se determinan 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 dispone el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.

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

I.- EPOCA DEL 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 6º del Código Fiscal de la Federación 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 la 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 del 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 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 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:

- a) 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.
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- c) El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

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.”

En este orden de ideas, hablaremos de los sujetos de la obligación tributaria; conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae

sobre la federación, Distrito Federal, las Entidades Federativas 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, las Entidades Federativas o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

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, quien se encargan de la determinación y recaudación de las contribuciones.

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que de acuerdo con el Código Fiscal en su artículo 1º, 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 más adecuada las obligaciones fiscales es preciso señalar que se deben distinguir dos tipos de sujetos pasivos:

Los que tienen de acuerdo a 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 1º 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 en 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, por que por medio de ella el fisco establece importantes formas y apoyos para controlar las obligaciones fiscales.

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:

A) 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.

Pagar una obligación 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, si no 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 esta 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, este no podrá producir ninguna consecuencia legal y, por lo tanto, no extingue la obligación.

En el caso de las obligaciones de 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 por los cuales puede autorizarse el pago de los créditos fiscales.

B) 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 esta contenida en los artículos 23 y 24 del Código Fiscal de la Federación, y 9 y 13 de su Reglamento.

C) 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 le 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 este 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.

D) 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 a 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, si no 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 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.

E) 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 par 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 6º, 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 la ante la inactividad de la autoridad hacendaria se actualiza la caducidad prevista en su artículo 67 término que no se suspende aún de haberse autorizado una solicitud de pago en parcialidades, pues esta no implica el ejercicio de las facultades de comprobación. No sucede lo mismo cuando la obligación tributaria en relación con la cual se autorizo 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 el 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, aún 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.

F) 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.

Aceptada 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.

G) 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 la voluntad de la autoridad por medio de la cual retira del campo jurídico una resolución que afecta los intereses de un gobernado"¹¹

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 dictado por la autoridad competente, dando como consecuencia directa la extinción de la obligación fiscal.

H) 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 materia fiscal 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.

¹¹ Mabarak Cerecedo, Doricela. "Derecho Financiero Público". Editorial Mc Graw Hill. México 1999 Pág. 165

2.6 EL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

Comenzaremos haciendo una breve reseña de cómo surgió el Servicio de Administración Tributaria, 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 y Crédito Público, 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.

Actualmente, es el Servicio de Administración Tributaria, uno de los órganos más importantes de la administración Pública Federal, precisamente por que es el competente para la recaudación de las contribuciones.

Es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomienda ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

El Servicio de Administración Tributaria, tiene como 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.

El Sistema de Administración Tributaria, está integrado por una Junta de Gobierno que constituye un 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 Servicio de Administración Tributaria 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 Sistema de Administración Tributaria 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 y Crédito Público, de entre los empelados superiores de Hacienda;

-Por tres consejeros independientes, éstos designados por el Presidente de la República, debiendo ser dos de estos 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, 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 servicio de Administración Tributaria:

- 1.- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejora, productos, aprovechamientos 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 conforma 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.

Marco Jurídico del Sistema de Administración Tributaria:

-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.

Facultades Recaudatorias del Servicio de Administración Tributaria:

El Servicio de Administración Tributaria asumió desde el primero 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 presentador o requeridos.

*Determinar y cobrar las diferencias por las 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.

*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 TERCERO.

LOS TRIBUTOS Y LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

3.1. CONCEPTO DE TRIBUTO.

El término tributo es una palabra que hace alusión a una situación de superioridad del Estado con relación a aquellos quienes han de constituirse como sujetos pasivos en la relación jurídico Tributaria; en cambio, el vocablo contribución tiene una connotación más democrática, propia del Estado moderno, en la cual su actuación recaudadora debe estar sujeta a criterios de justicia y a limitaciones constitucionales, de tal forma que los particulares al realizar el pago de sus contribuciones no tengan la idea de que se encuentran subyugados por el Estado si no que adviertan que efectivamente están contribuyendo y participando en el sostenimiento del gasto público de acuerdo a su capacidad económica.

La Constitución Federal en el artículo 31, fracción IV, emplea el término contribuir, que hace referencia al de contribución; y el Código Fiscal de la Federación en los artículos 1 y 2 se pronuncia en el mismo sentido, al establecer respectivamente que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos y que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad, contribuciones de mejora y derechos.

En términos generales los vocablos tributo y contribución son empleados como sinónimos, aunque cabe agregar que la palabra contribución se puede prestar confusión ya que dentro de nuestra legislación se emplea para designar al género, es decir, al tributo, y también para nombrar una especie que es la

contribución de mejora. En consecuencia lo más loable es la utilización del término tributo.

Una vez asentado lo anterior, es necesario, poder definir lo que debe entenderse por tributo.

Para el Maestro Francisco de la Garza "el tributo es una prestación en dinero o especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"¹²

Por su parte Arrijo Vizcaino menciona que "el ingreso tributario es el vínculo jurídico, en virtud del cual el Estado actuando como sujeto activo, exige a un particular denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie"¹³

Del análisis de las definiciones vertidas in supra se desprenden como características de los tributos las siguientes.

El tributo es un ingreso. En principio los tributos son creados con la intención de procurar recursos económicos al Estado para cubrir los gastos públicos; sin embargo, esta regla admite sus excepciones, puesto que hay tributos cuya finalidad esencial no es la recaudación, verbigracia, los impuestos aduaneros los cuales más que allegar de fondos al erario público, buscan proteger a determinado sector de la actividad productiva del país; existen otros que van encaminados a inducir a determinados sectores de la sociedad a que adopten ciertos comportamientos económicos, como abstenerse de comprar

¹² Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed. Porrúa, México. 1999. p. 320.

¹³ Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal. 15ª ed. Themis. México, 2000. p.126.

artículos suntuosos, o bien sancionar algunas conductas, como el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas. Esta última clase de tributos recibe el nombre de extrafiscales.

Es público. Este carácter obedece a dos circunstancias, la primera, a que es el Estado, como ente eminentemente público, quien ha de percibirlo en virtud de su poder de imperio; y la segunda a que la obligación del pago de tributos se encuentra regulada por normas jurídicas que forman parte del Derecho Público, como lo es el Derecho Tributario.

Otro elemento distintivo del tributo es la coerción. El tributo es creado por la voluntad soberana del Estado prescindiendo de la voluntad del sujeto obligado al pago, se trata de una prestación obligatoria y no voluntaria, impuesta unilateralmente al gobernado, que tiene su fundamento en el poder del imperio del Estado.

Debe ser destinado a cubrir el gasto público. Esta cualidad del tributo deriva directamente del texto constitucional del artículo 31 fracción IV, al estipular que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos; y es confirmada por la norma secundaria en el artículo 1º del Código fiscal de la Federación, el cual prevé que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos. Esto nos da la idea de que el fin primordial de los tributos es servir de medio de financiamiento del presupuesto estatal para sufragar los gastos públicos y poder atender las necesidades colectivas. Abundando en el mismo sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que para la validez y legalidad de los tributos se requiere que éstos satisfagan tres requisitos fundamentales: **que sean proporcionales, equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos.**

Es un ingreso definitivo. El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria no tiene derecho al reembolso de la contribución que se paga, mediante la devolución de una suma de dinero, a menos de que se trate de un pago indebido o en exceso como se regula en el artículo 22 del código Fiscal de la Federación.

El tributo es una prestación pecuniaria o en especie. Lo primero significa que el tributo ha de pagarse en dinero, que es lo más común, de ahí que los créditos fiscales se fijen en cantidad determinada y líquida, en moneda de curso legal en el país. De manera casi excepcional, la legislación permite que el pago de tributo se realice en especie, tal es el caso de los impuestos establecidos en materia de extracción y aprovechamiento de beneficio de metales preciosos, los que invariablemente deben cubrirse en especie.

Es una obligación establecida en la ley. El tributo con detalle de cada uno de los elementos que lo integran, debe estar señalado en una ley, es decir, todo tributo para su legalidad y validez debe estar previsto en una norma jurídica expedida por el Congreso de la Unión con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. No hay tributo sin una ley que lo establezca.

El tributo constituye una relación jurídica, donde el sujeto activo por regla general es el Estado, a cuyo favor se establece el crédito fiscal y por consiguiente tiene el derecho a exigir la prestación en dinero o en especie. En la contraparte, se encuentra el sujeto pasivo, denominado causante o contribuyente, quien tiene la obligación de realizar la prestación desprendiéndose de una porción de sus ingresos, rentas o ganancias.

Por lo que hace a los elementos del tributo, este se encuentra conformado de diversos elementos como son: los sujetos, el objeto, la base

imponible, la tasa o tarifa, la época de pago, la forma de pago, la exención y la sanción. Todos estos elementos a fin de dar cumplimiento al mandato constitucional estatuido en la parte final de la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Norma Suprema, conocido como principio de legalidad tributaria deben ser establecidos con precisión y certeza en la ley, que es el único acto a través del cual el Estado puede imponer tributos a los particulares.

Por lo que hace a los sujetos en la relación jurídica tributaria intervienen dos clases de sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo; el Estado es el único que puede tener la calidad de sujeto activo, al actuar como acreedor en la relación tributaria, puesto que es la persona facultada par exigir el cumplimiento de la obligación fiscal. Así, de acuerdo a lo que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal son sujetos activos la Federación, el Distrito Federal, Las Entidades Federativas y los Municipios. En cuanto que son posibles titulares del crédito fiscal.

El sujeto pasivo, al que también se le llama deudor real, sujeto pasivo por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, verdadero deudor, causante, contribuyente, entre otras, sin embargo, esta variedad de denominaciones obedece a la intención de diferenciar el sujeto pasivo de las demás personas que pueden resultar responsables de la obligación tributaria, ya sea por que el sujeto pasivo no haya cumplido con sus deberes o por que la ley atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito fiscal.

En general, el sujeto pasivo de la relación tributaria es aquella persona física o moral por imperio de la leyes deudora dentro de la obligación tributaria, estando por lo tanto obligada a cumplir con una prestación de dar a favor del sujeto activo, consistente el la entrega de una cantidad de dinero y

excepcionalmente en especie, sin importar que sea un sujeto diferente al que ha dado nacimiento al crédito fiscal, en cuyo patrimonio incida el pago de la contribución, ya sea como consecuencia de un mandato en la ley tributaria, o como resultado de un negocio.

El Maestro Flores Zavala menciona que “el sujeto pasivo es el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto, produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración para establecer el gravamen, pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel”¹⁴

En esta definición se hace alusión tanto al sujeto pasivo por adeudo propio, como a aquellos que lo son por sustitución, solidaridad y por responsabilidad objetiva.

De acuerdo con la legislación mexicana tienen carácter de sujetos pasivos:

- 1) Las personas Físicas.
- 2) Las personas morales.
- 3) La federación, los Estados y Municipios.
- 4) Los organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia, como por ejemplo Petróleos Mexicanos.
- 5) Las naciones extranjeras.

¹⁴ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas: los impuestos.32ª ed., Porrúa, México. 1998.p 55.

Al precisar nuestra legislación que personas físicas pueden tener la calidad de sujetos pasivos, implica que todo aquel que tenga la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones, es decir, que posea capacidad de goce, puede fungir como tal, por lo tanto los incapaces y los menores de edad-representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela-pueden llegar a ser sujetos pasivos siempre que su conducta coincida con la hipótesis legal.

Hay que resaltar que las personas físicas y morales extranjeras están obligadas al pago de contribuciones en México cuando realicen el hecho generador del crédito fiscal previsto en la ley, si bien es cierto la fracción IV del artículo 31 constitucional únicamente señala que es obligación de los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, también lo es que en el país tanto los mexicanos como los extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, por lo tanto unos y otros deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto al cumplimiento de las obligaciones públicas como lo es el pago de tributos.

De tal forma que cuando los extranjeros residan en México, tengan en él un establecimiento permanente u obtengan ingresos de fuentes de riqueza situadas en territorio mexicano deben pagar tributos, con fundamento en los artículos 33,1º y 73 fracciones VII, XXXIX-A y XVI de la Constitución Federal, de los cuales a través de una interpretación armónica, es posible deducir que así como los extranjeros, en el territorio nacional, gozan de las garantías individuales consagradas en la Constitución, en esa misma medida tienen la obligación de participar en el sufragio de los gastos públicos --cuando su conducta encuadre en el supuesto jurídico previsto por el legislador -- mediante el pago de los tributos que el Poder Legislativo establezca para cubrir el presupuesto de la Federación.

En adición a lo anterior, el Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica de los Extranjeros de 1928 suscrito por México, estipula que los extranjeros están obligados a tributar y a cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales. Recordemos que los Tratados Internacionales celebrados por el Presidente de la República, con aprobación del Senado son Ley Suprema en toda la Unión en los términos del artículo 133 de la Constitución Federal.

Por otro lado, la Federación, Las Entidades Federativas y Municipios son sujetos pasivos de la relación tributaria solamente cuando su actuación no corresponda a sus funciones propias de Derecho Público, es decir, cuando el Estado se desprende de su potestad de imperio y realiza actividades cuyos fines inmediatos son iguales a los de los particulares. En consecuencia, el Estado está obligado al pago de tributos cuando constituye personas morales de Derecho Privado concurriendo con los particulares para realizar actividades que le corresponden al sector privado, o bien cuando crea empresas de participación estatal, en las que los particulares pueden intervenir como accionistas.

El hecho de que las actividades del Estado cuando actúa como particular sean objeto de gravamen obedece a dos motivos-apunta el Maestro Flores Zavala-: primero por razones contables para tener un panorama exacto de la situación financiera de las empresas estatales, y segundo para evitar que las empresas del Estado compitan ventajosamente, en el caso de exentarlas de pago de tributos, con las empresas privadas que tiene la obligación del pago de las contribuciones.

En otro orden de ideas, por lo que respecta a las naciones extranjeras, el artículo 1º del Código fiscal de la Federación en su párrafo 4º establece que los Estados extranjeros en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar

tributos; lo que interpretado a contrario sensu, implica que podrán ser objeto de gravamen en territorio nacional, aquellos países en cuyos territorios se cobren tributos al Estado Mexicano, esto de acuerdo con la practica internacional del derecho de retorsión.

Es preciso hacer hincapié en que el sujeto pasivo del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera que con fundamento en la ley se encuentra obligada al pago del tributo y que la responsabilidad que tiene de pagar el adeudo fiscal proviene de distintas situaciones ya sea por que él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o concurriendo con otras personas; haya sustituido al deudor principal voluntariamente o por mandato de la ley; por haber incumplido una obligación que la ley le impone y que trae como secuela la evasión total o parcial de la contribución, por parte del que le dio nacimiento; o por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

Teniendo de antelala el razonamiento in supra expuesto, es posible decir que los sujetos pasivos de la relación fiscal se clasifican en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno; y dentro de esta última categoría se hallan el sujeto pasivo por sustitución, sujeto pasivo por solidaridad y sujeto pasivo por responsabilidad objetiva.

El sujeto pasivo por adeudo propio-también llamado por adeudo principal, causante o contribuyente-, es la persona a quien le es atribuible la realización del hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria. Tienen esta calidad, según la doctrina, no solamente el sujeto que realiza el hecho material que da origen a la obligación tributaria si no también su sucesor por causa de muerte o entre vivos, así como las sociedades que sustituyan a

otras que se han extinguido o que son el resultado de la fusión de dos o más sociedades.

El sujeto pasivo por adeudo ajeno es aquella persona que no intervino en la realización del hecho imponible que dio origen a la obligación tributaria, y sin embargo por diversas causas tiene la responsabilidad de realizar la prestación fiscal.

El sujeto pasivo por sustitución es la persona que por virtud de una disposición legal, está obligada al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, si no por que la conoció o pasó ante ella, y tiene la obligación de exigir del responsable contribuyente el pago respectivo.

Quedan comprendidos en esta calidad los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar los tributos a cargo del contribuyente, con el deber de enterarlas al Fisco.

Considera Francisco de la Garza que “la responsabilidad sustituta consiste en atribuir la obligación de retener y enterar el impuesto que corresponde al sujeto pasivo principal a aquella persona a cuya disposición o bajo cuyo control se encuentran los objetos gravados, o la materia imponible o la obligación de recaudar conjuntamente con su propio crédito, el adeudo fiscal que corresponde al sujeto pasivo principal”¹⁵

El establecimiento de esta responsabilidad sustituta tiene su fundamento en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo en forma más efectiva y agilizar la recaudación valiéndose de terceros que le auxilien en sus

¹⁵ Garza , Sergio Francisco de la Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed., Porrúa. México, 1999. p.499.

labores. Cabe agregar que el sujeto pasivo por sustitución sólo es responsable hasta por el monto de la contribución que debió recaudar o retener.

El sujeto pasivo por solidaridad es aquella persona que tiene la obligación de pagar la prestación fiscal cuando el sujeto pasivo principal no lo haya hecho, en virtud de fungir como su representante legal, por razón de un cargo público o bien por no haber exigido del sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. Para el establecimiento de la responsabilidad solidaria, se tomó en consideración el desempeño de la actividad del responsable como es el caso de los notarios y jueces que dan fe de la celebración de diversos actos que originan el nacimiento del crédito fiscal, que adquieren tal responsabilidad; otro caso es el de los albaceas y ejecutores testamentarios, los cuales quedan solidariamente obligados con los herederos o legatarios por lo que se refiere a los actos jurídicos relacionados con la masa hereditaria y que generan obligaciones fiscales a su cargo; otro más es el de los representantes legales o mandatarios que en el supuesto de no cumplir con la obligación de pagar por su representados incurrir en responsabilidad solidaria.

Los sujetos pasivos por responsabilidad objetiva son las personas que adquiere un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado principal no cubrió cuando era propietario del bien que le dio nacimiento; esta responsabilidad deriva de la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, y universalidades de bienes como es el caso de las empresas o negociaciones que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo el carácter de sujeto pasivo principal, este tipo de responsabilidad tiene la característica de que se va transmitiendo a los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien.

En cuanto al objeto del tributo es la realidad económica que se somete a tributación, es un objeto extrajurídico que constituye el sustento material de la

imposición, es decir, la materia o riqueza imponibles. Así por ejemplo, tratándose del impuesto sobre la renta, el objeto del tributo está constituido simplemente por la renta, y por lo que respecta al impuesto al valor agregado el objeto está representado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes y la importación de bienes.

Por último, tampoco debe confundirse el objeto del tributo con el objeto de la obligación tributaria, el cual consiste en una prestación de dar que concierne al sujeto obligado cumplir y que generalmente se agota con la entrega de una suma de dinero.

Conforme al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación los tributos se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

3.2. DE LOS IMPUESTOS.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 definía al impuesto en los siguientes términos: son impuestos las prestaciones en dinero y en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito Fiscal.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación de 1967, en su artículo 2º estipulaba que son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.

El Código vigente, en su artículo 2º, fracción I establece que los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo, es decir que sean diferentes de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

De las tres definiciones, la contenida en el Código Vigente es la menos afortunada, por las razones que a continuación se exponen. En primer lugar, el legislador al plasmar el concepto de impuesto comete un error garrafal, al pretender definir la especie, el impuesto, a partir de su referencia con el género, la contribución, sin dar a su vez una definición de lo que es esta última. En segundo, no resulta ortodoxo definir la figura jurídica del impuesto, diciendo que no es una aportación de seguridad, una contribución de mejora, o un derecho, por que este método llamado residual no ofrece claridad en la definición, en virtud de que no se precisa la naturaleza del concepto. En tercero, se omite señalar que el impuesto es una prestación, que puede pagarse en dinero o en especie, que debe regirse por los principios de generalidad y obligatoriedad, y que su rendimiento ha de destinarse a sufragar los gastos públicos.

Analizando las definiciones legalistas que proporcionan los Códigos Fiscales de 1938 y 1967, se advierte que los elementos del impuesto son los siguientes:

A) El impuesto es una prestación. Con ello se quiere decir que a cambio de la cantidad de dinero o en especie que el contribuyente entrega al Fisco por concepto de impuestos, no recibirá algo en concreto. Si bien es cierto, que gran parte de los ingresos que llegan al erario público por la vía del impuesto, se destinan a la realización de obras y servicios públicos, también lo es, que entre el pago que efectúa el contribuyente y la actividad del Estado no hay una

relación directa e inmediata, que permita concluir que dicha actividad constituye una contraprestación, ni tampoco el particular recibe un beneficio directo de las obras y servicios de interés general que ofrece el Estado, ya que más bien se trata de un beneficio compartido que disfrutan por igual tanto los que cubren los impuestos como los que no lo hacen, y lo mismo quienes los pagan en cantidades elevadas como aquellos que contribuyen con gravámenes mínimos. El impuesto es una prestación que tiene su origen en un acto de soberanía del Estado, que obliga a los causantes a desprenderse de una parte de sus ingresos, rentas o utilidades sin obtener nada a cambio, al menos en forma directa o inmediata.

B) El impuesto es una prestación en dinero o en especie. En la actualidad es muy común que el pago de los impuestos se realice en dinero, específicamente en moneda de curso legal, que de acuerdo con nuestra Ley Monetaria en vigor, es el peso. El pago en especie es todo aquel que se haga en bienes diferentes al dinero que desde luego tengan valor económico.

C) El impuesto es una prestación que fija el Estado en forma unilateral, es decir, para el establecimiento del impuesto no se requiere del concurso de la voluntad del particular tampoco se necesita su visto bueno, sino que el ente estatal lo crea por medio de sus órganos constitucionalmente facultados en virtud de su poder de imperio, siendo el impuesto en consecuencia un acto derivado de la soberanía del Estado.

D) El impuesto debe estar contenido en una ley. Como ya se ha mencionado en líneas anteriores de este trabajo, un impuesto es válido solamente si ha sido creado previa y expresamente por una ley expedida conforme al procedimiento legislativo que consigna la Constitución en materia fiscal.

E) El impuesto debe hallarse precisado en normas jurídicas de aplicación general. Es decir la ley impositiva debe aplicarse sin distinción ni discriminación, a toda persona que se coloque dentro de la correspondiente hipótesis normativa, de esta forma sin excepción alguna, deben pagar los impuestos todos aquellos que con su conducta se ubiquen en el supuesto jurídico, dando nacimiento al hecho generador del impuesto.

F) El pago del impuesto es de carácter obligatorio. Cuando una persona realiza actos o hechos previstos en la ley fiscal como generadores de la obligación tributaria, queda obligada al pago del impuesto respectivo en la forma y términos que la propia ley establezca. Por esta razón si el causante no entera espontáneamente sus impuestos a la autoridad fiscal, ésta puede obtener el pago del crédito, por medio de la facultad económico coactiva o bien puede imponer sanciones.

G) Los impuestos deben destinarse a cubrir los gastos. Para la validez de los impuestos la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que deben cumplir con tres requisitos: el ser proporcionales y equitativos y que se canalicen a la satisfacción de los gastos públicos. De esta forma, entre el impuesto y el gasto público debe existir una estricta vinculación al orientarse el producto o rendimiento de los recursos económicos derivados de esta fuente, a la prestación de servicios públicos, a la realización de obras de interés general y en global a la ejecución de las funciones públicas que tiene a su cargo el Estado. En la existencia del vínculo impuesto- gasto público, es donde se encuentra la justificación de la relación jurídico tributaria que se entabla entre el Estado representado por el Fisco y el causante.

H) Los impuestos, deben ser proporcionales y equitativos. Lo primero significa que el impuesto debe fijarse tomando en cuenta la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido, así, el sujeto pasivo debe

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos aportando una parte justa y razonable de sus ingresos, rendimientos o utilidades. Que el impuesto sea equitativo, quiere decir, que las leyes fiscales den un trato igualitario a todos los contribuyentes del mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria.

3.2.1. CLASES DE IMPUESTOS

En este apartado haremos una síntesis de la clasificación que hace el Doctor Gabino Eduardo Castrejon García:

1. Impuestos Directos e Indirectos.

Dice Sergio F. De La Garza que "son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, si no que inciden directamente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería Impuesto directo el Impuesto sobre la Renta a los productos del trabajo, por que es el trabajador a quien se le retiene el impuesto y no puede trasladarlo a ninguna otra persona, para que pudiera recuperarlo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio".

Los impuestos indirectos, por el contrario, son aquellos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el Impuesto al Valor Agregado, pues el contribuyente mediante un cargo al precio de los bienes enajenados o servicios prestados, lo traslada al consumidor y obtiene el dinero que debe pagar al Fisco.

2. Impuestos personales y reales.

Por lo que respecta a los impuestos personales se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamina principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad humana; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. Como ejemplo del impuesto personal tenemos el Impuesto sobre la Renta al gravar el ingreso de las personas físicas.

Los impuestos reales son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos, o los relegan a segundo término y gravan y recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes.

3. Impuestos con fines fiscales y extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son los que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan si la intención normal de que el Estado obtenga ingresos sino principalmente con el objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para obtener los gastos públicos.

4. Impuestos de derrama, fijas, proporcionales, progresivos y regresivos.

La anterior clasificación es de carácter preponderantemente doctrinario.

Impuesto de derrama significa en términos generales de repartimiento de un impuesto o gasto, es el que se distribuye o derrama entre la totalidad de los sujetos deudores.

Impuesto fijo es el que establece la ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, bien sea ésta una persona o una cosa.

Impuesto proporcional cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir en relación a ésta.

Impuesto progresivo cuando el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base impositiva.

El impuesto regresivo es prácticamente una progresividad inversa en cuanto a mayor base gravable menor es el porcentaje. En la regresividad las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.

5. Impuestos instantáneos y periódicos.

Impuesto instantáneo es cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal, ejemplo de ello la tenencia.

Impuesto periódico es cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal.

6. Impuestos federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales.

Los anteriores impuestos se encuentran en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal ya que solo obliga a los contribuyentes a contribuir para el gasto de esas entidades como sujetos activos.

7. Impuesto de transferencia.

Es el que se establece para transmitir riqueza de los que poseen capital, hacia ciertos grupos o clases sociales a los que se desea favorecer concediéndoles beneficios.

3.2.2. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS.

En cuanto a los efectos de los impuestos, comenta el Maestro De la Garza, que los autores están de acuerdo en que esos efectos son muy bastos y complejos, por lo que en este apartado analizaremos los principales efectos de los impuestos:

Para poder estudiar los efectos de los impuestos hablaremos de dos grupos, a saber son los siguientes: los efectos de los impuestos que no se pagan, en cuyo caso el efecto de estos es la evasión o la elusión. La primera de las mencionadas se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, ya sea por que realice lo que la ley prohíbe o por que omita efectuar lo que ordena. Un ejemplo de ello es precisamente el tema que nos ocupa en este trabajo la defraudación fiscal, y en cuanto a la segunda, esta consiste en sustraerse al pago del impuesto, pero a diferencia de la primera en esta figura el contribuyente no recurre a conductas ilícitas, si no que realizando conductas lícitas evita aplicar los impuestos como

le es ordenado, así mismo se abstiene de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

Por lo que hace al segundo grupo, se encuentran los efectos de los impuestos que se pagan, en cuyo caso el efecto es la posibilidad de traslación de gravamen, o lo que es lo mismo repercusión; entendiéndose se está como un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, y el cual consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley.

La Traslación del impuesto se verifica en tres fases:

1.- Percusión. Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del impuesto se adecua a la hipótesis normativa y general de la obligación fiscal.

2.- Traslación. Es el momento en el que el causante del impuesto traslada el gravamen a un tercero, que a su vez, puede transmitirlo a otro, esta puede ser protraslación, es decir hacia delante, o bien retrotraslación, hacia atrás. En la protraslación, el contribuyente cobra por los bienes o servicios que enajena no solamente el precio de los mismos, si no, además, el impuesto que causan dichos bienes o servicios.

La retrotraslación; el adquirente de bienes no paga impuestos, si no, el proveedor es quien los paga en cuanto el adquirente realice la mercancía adquirida.

3.-Incidencia. Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo, por lo que hay que pagarlo.

3.3. DE LOS DERECHOS

En la legislación mexicana para designar esta figura jurídica tributaria se emplea el término derecho, en tanto que en algunos países de Europa se utiliza este vocablo tasa y en ciertos países de Latinoamérica suelen manejarse indistintamente ambas expresiones.

En México las palabras el derecho y la tasa, no son sinónimas, ya que este último término se usa para hacer referencia a una cantidad expresada en un porcentaje, que al ser aplicada a la base gravable, da como resultado el monto del impuesto a pagar.

Por otra parte, el vocablo derecho con el que se le designa a este tributo, no es muy atinado, pues como señala Francisco de la Garza la palabra derecho es sencillamente desastrosa, pues además se usa para nombrar toda la ciencia jurídica y para aludir a otra especie de tributo, como es el caso de los llamados derechos de cooperación, presentes en las legislaciones locales para designar a ciertas contribuciones de mejora.

El Código Fiscal de la Federación de 1967, en el artículo 3º definía al derecho en los siguientes términos: Son derechos las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a la ley en pago de un servicio. Desde luego, se trata de una definición bastante loable, ya que en términos sencillos esboza la esencia de derecho.

Por otro lado, es de expresar que la fracción IV, del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación define al derecho con las siguientes palabras: derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los

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

La esencia del derecho es la de ser una contraprestación que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

Teóricamente el derecho es conceptuado como una contraprestación establecida por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público. Al respecto hay que precisar dos puntos con relación al servicio público prestado, la primera, es que debe ser particular y divisible, o sea, que la actividad del Estado al referirse directamente al obligado permite en todo momento individualizar e identificar al usuario; y segundo, debe tratarse de servicios públicos inherentes y exclusivos al Estado, sobre los que éste ejerce un monopolio, por lo tanto se encuentra fuera de la economía privada sin que existiera la posibilidad de que puedan ser brindados por una empresa particular.

Como elementos y características de los derechos hay que mencionar los siguientes.

- A) Es una contraprestación, es decir, existe una relación bilateral –misma que se caracteriza por el otorgamiento de prestaciones recíprocas- entre el contribuyente que solicita el servicio y entrega una cantidad de dinero al Estado y éste que a su vez proporciona el servicio requerido, que beneficia de forma directa y específica al causante.

- B) El hecho generador del derecho está constituido por el servicio público particular divisible que debe prestar el Estado a petición del contribuyente, o sea, el supuesto normativo que da nacimiento a la carga tributaria es el acto de voluntad a través del cual el contribuyente solicita al Estado la prestación de un servicio que lo beneficiará específica y directamente. El ente público no ofrece espontáneamente a nadie esta clase de servicios, pero desde luego, siempre está en disponibilidad para prestarlos a quienes se los requiera.
- C) El pago del derecho es general, en otras palabras, todas las personas físicas o morales que se ubiquen en el supuesto normativo de solicitar al Estado la prestación de un servicio público, deben cubrir el correspondiente tributo; es de mencionar que no todos los habitantes del país deben costear el servicio público, sino solamente aquellos que previa solicitud se beneficien con la actividad estatal mediante la recepción y aprovechamiento directo e individual del servicio proporcionado por el Estado.
- D) El pago del derecho debe ser obligatorio. Toda persona cuya conducta coincida con la prevista en la ley, como derecho generador de la carga fiscal, automáticamente queda obligado a cubrir el correspondiente derecho en los términos y plazos que fije la norma fiscal.
- E) El pago del derecho debe ser proporcional. Para determinar el monto del derecho no se atiende a la capacidad económica del contribuyente –ya que no se está gravando un ingreso, utilidad o rendimiento–, sino al costo del servicio que presta el Estado.

3.4. LA CONTRIBUCION DE MEJORAS.

En primer término es necesario precisar que la contribución de mejora, es la figura jurídica más importante de las que la doctrina ha denominado contribuciones especiales.

“La contribución especial es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica.”¹⁶

Las contribuciones especiales se dividen en contribución por gasto, que son aquéllas que deben pagar quienes ejercen una actividad comercial, industrial o de otra clase, en virtud de que por la naturaleza de la actividad que se lleva a cabo, el interés general, reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar su debido desarrollo, lo cual provoca un gasto o aumento en los egresos del Ente Público; y contribución de mejora, que es la materia del presente subtema.

La fracción III del Código Fiscal de la Federación define a la contribución de mejora diciendo que es la establecida en la ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Adolfo Arrijo Vizcaíno la conceptúa “Como la prestación que el estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles normalmente constituidos por obras de urbanización gravando a los particulares

¹⁶ MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14ª ed.,

Porrúa México, 1999. p 98.

que se beneficien de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras y servicios de que se trate.”¹⁷ En concreto, la contribución de mejora es el tributo que deben pagar los propietarios o poseedores de los bienes inmuebles que experimentan una ventaja económica o beneficio especial como consecuencia de la realización de la obra pública.

En este orden de ideas, es significativo destacar que la contribución de mejora no es el pago por el servicio público o la obra de interés general realizada por el Estado, sino que es el equivalente por el beneficio directo y específico que experimentan, como consecuencia de la actividad administrativa estatal, aquellas personas que tienen sus propiedades dentro de un radio de aplicación geográfica, en el que se alcanzará tal beneficio.

Por otro lado, es bastante entendible que toda obra pública trae consigo un beneficio para la población, sin embargo, la recepción de ese beneficio general no es suficiente para que se genere la obligación de pagar la contribución de mejora, sino que es necesario que el sujeto pasivo, que deba soportar la carga tributaria, reciba un beneficio directo, es decir, una porción de beneficio diferente y adicional a la que percibe el resto de la colectividad, mismo que se refleja generalmente en un incremento sustancial en el valor comercial de los predios colindantes a las obras urbanizadoras del Estado.

Como característica de la contribución de mejora, son de señalarse las siguientes:

¹⁷ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª ed.. Themis, México, 2000. p 365.

- A) Es una prestación y no una contraprestación. Si bien es cierto que el sujeto pasivo recibe un beneficio directo, como resultado de las obras o servicios públicos ofrecidos por el Estado, ello no quiere decir que exista una relación bilateral, aún cuando medie una solicitud por parte del particular –contribuyente-, pues tal circunstancia en nada influye para que la administración decida qué obras ha de efectuar, en qué tiempo, cuáles serán los lugares en donde se edificaran las obras o cuál será el monto de los recursos que se emplearan, ya que el Estado actúa a su libre arbitrio y discreción.
- B) En la contribución de mejora los sujetos pasivos son los propietarios de los inmuebles beneficiados con los trabajos de urbanización. El sujeto pasivo de este tributo debe reunir dos cualidades: la primera, que sea propietario del inmueble colindante con las obras de urbanización; y segunda, que dicho bien se localice dentro del radio de afectación por las obras llevadas a cabo por la Administración Pública.
- C) El hecho generador de la contribución de mejora está constituido por la recepción del beneficio derivado de la obra pública; en consecuencia, debe existir una relación de causa-efecto entre la realización de la obra de urbanización y la generación del beneficio directo recibido por el sujeto pasivo; de esta manera, si el beneficio tiene un origen diverso al de la obra, éste no podrá dar nacimiento a la obligación de pagar la contribución de mejora.
- D) La prestación debe ser proporcional y equitativa, para ello la aportación no debe exceder del costo de la obra ejecutada o del servicio prestado, por esta razón el Fisco debe cobrar únicamente a los contribuyentes la parte proporcional al beneficio especial que les reporte la realización de la obra –por plusvalía que experimentan los inmuebles de su propiedad-, sin

pretender recuperar a través de esta exacción la totalidad de su costo, pues el propio Estado debe sufragar una parte del valor de la obra creada, porción que corresponde al interés general.

- E) La contribución especial debe exigirse una vez que se hayan concluido las obras de urbanización y su pago debe efectuarse hacia futuro; ya que solamente es posible fijar la cantidad líquida el importe del tributo hasta que se conozca el valor de los trabajos ejecutados por el Estado y la plusvalía alcanzada por los inmuebles beneficiados, y una vez conocidos estos datos, la autoridad fiscal está en posibilidad de determinar el crédito correspondiente.

3.5. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Las aportaciones de seguridad social son una de las cuatro especies de contribuciones que señala el legislador mexicano en el Código Fiscal de la Federación, y que define en la fracción II, del artículo 2º del ordenamiento legal en cita en los siguientes términos: *"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones en la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial con los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."*

De la definición apuntada in supra, se desprende que en las aportaciones de seguridad social:

- A) Los sujetos pasivos son los patrones y los trabajadores, es decir, aquellas personas quienes el Estado sustituye en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, y

aquellas otras que se benefician con la prestación de los servicios de seguridad social que ofrece el Estado. Es oportuno aclarar que pueden fungir como patrones tanto los particulares como el propio Estado; y como trabajadores los de la iniciativa privada y los que se encuentran al servicio del Estado, o sea, los servidores públicos.

- g) El hecho generador del crédito fiscal, puede estar constituido por la sustitución que haga el Estado de un sujeto obligado a brindar la prestación de seguridad social, o en su caso, por la circunstancia de ser beneficiario de dichos servicios. Así, el objeto de esta contribución es el hecho de ser trabajador o patrón activos.

Los ejemplos de esta clase de contribuciones se encuentran en las cuotas obrero-patronales que recaba el Instituto Mexicano del Seguro Social, las aportaciones que deben cubrir los patrones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, las que hacen los empleados federales al Instituto de Seguridad y de Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y las efectuadas por los miembros de ejército y la marina al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Pese a que desde el punto de vista legal, las aportaciones de seguridad social son concebidas como contribuciones, algunos autores las conceptúan como ingresos paratributarios, o sea, que no son verdaderas contribuciones y que su caracterización fiscal es solamente para efectos de su cobro, ya que al darles dicho tratamiento, la autoridad podrá hacer uso de un procedimiento privilegiado para su cobro mediante el ejercicio de la facultad económico coactiva que se manifiesta a través de la instauración del procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

En este mismo sentido, hay quienes sostienen, inclusive, que las aportaciones de seguridad social nasa poseen en común con las demás contribuciones –impuestos, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios-, toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral.¹⁰

3.6. LOS ACCESORIOS TRIBUTARIOS.

Los accesorios de los tributos son prestaciones de carácter pecuniario que se originan como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las obligaciones fiscales o bien por no hacer como lo ordenen las disposiciones fiscales.

Nos dice el Maestro Arrijo Vizcaino que las contribuciones accesorias son una categoría de ingresos que el Fisco percibe como resultado de la relación jurídica-tributaria, pero que no son clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora ni como derechos, debido a que tienen una calidad de ingresos tributarios residuales.

El último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación aduce que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

En este mismo orden de ideas, el segundo párrafo del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación determina que: Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21, de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

A) Los recargos. Son las cantidades de dinero que deben pagarse al Fisco Federal en concepto de indemnización por no cubrir las contribuciones o los aprovechamientos dentro de la fecha o plazo fijado por las disposiciones fiscales; y se calculan aplicando al monto del crédito fiscal actualizado –cuyo pago se haya omitido–, las tasas correspondientes, excluyendo los propios recargos, la indemnización por los cheques no pagados, los gastos de ejecución y las multas. El tema de los recargos por ser el objeto medular de nuestro estudio será tratado con mayor abundancia.

B) La multa. En primer lugar, es pertinente mencionar que el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación señala que las sanciones son accesorios de las contribuciones; sin embargo, hay que aclarar que el legislador de forma poco ortodoxa utilizó el vocablo sanción para aludir al de multa; no obstante, que dentro de la semántica jurídica la sanción representa el género, dentro del cual hay varias especies como son los recargos, la propia multa los gastos de ejecución y la indemnización por cheque no pagado, por citar algunas en materia fiscal. Por lo tanto, en términos del numeral citado, lo correcto es hablar de multas y no de sanción.

La multa es una sanción de tipo pecuniario, que la autoridad fiscal impone a los contribuyentes con motivo de la violación a las disposiciones fiscales. Respecto de la naturaleza jurídica de esta figura existen dos corrientes, una con matices civilistas y la otra con tintes de Derecho Público; la primera, sostiene que la multa representa una indemnización para el Estado por concepto de las erogaciones que éste tiene que efectuar

Para ejercitar su facultad de vigilancia con relación al pago oportuno de los tributos; la segunda, estatuye que la multa en razón de ser impuesta por

un ente de Derecho Público, comparte esa misma naturaleza y, por tal razón atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, a fin de lograr que los sujetos pasivos de la relación tributaria no incurran en desacato, mora y omisión en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

C) Los gastos de ejecución. Cuando un contribuyente no cubra el importe de los créditos fiscales que tenga a su cargo, ni tampoco garantice el pago de los mismos, dentro de los plazos señalados por la ley, las autoridades discles pueden exigir el pago de dichos créditos a través del procedimiento administrativo de ejecución –también conocido como procedimiento económico coactivo-, por medio del cual se embargan y rematan bienes propiedad del causante en cantidad suficiente para cubrir los adeudos tributarios, respecto de los cuales le haya sido formalmente notificado el requerimiento de pago correspondiente. La instauración de este procedimiento ocasiona que la autoridad hacendaría realice una serie de erogaciones con motivo de las diligencias de embargo y remate; mismas que representan los gastos de ejecución, que tendrán que ser cargados al contribuyente en forma adicional al crédito fiscal actualizado. En pocas palabras, los gastos de ejecución son un reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacer al Fisco con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

D) La indemnización por cheques no pagados. El penúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de los contribuyentes de indemnizar al Fisco Federal cuando pretendan solventar sus obligaciones tributarias con cheques que no sean pagados por la institución de crédito que se trate, con un monto del 20 por ciento

del valor del documento, esta cantidad será exigida independientemente de los recargos y las multas a que haya lugar.

Para hacer efectiva la indemnización –objeto de estudio-. La autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago del adeudo tributario más el 20 por ciento del valor del cheque emitido, o bien acredite fehacientemente con pruebas documentales, que realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Una vez que transcurra el plazo citado, si el contribuyente no hace el pago o bien no demuestra cualquiera de los extremos señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización del 20 por ciento y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento económico coactivo.

E) La actualización de las contribuciones. Esta figura se regula en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación y consiste en resarcir a la Hacienda Pública de la pérdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo cuando los tributos no son cubiertos dentro de los plazos estipulados en las disposiciones fiscales. Por el momento basta con que la figura de la actuación quede solamente enunciada, ya que en líneas siguientes será tratada.

3.7. FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL.

Así pues iniciaremos con el estudio del término fiscalización, entendiendo a este como el conjunto de actos que el fisco federal, realiza para cerciorarse de que los contribuyentes cumplen con las disposiciones fiscales.

Ahora bien, los procedimientos legales para llevar a efecto la fiscalización, el derecho positivo mexicano los identifica como "facultades de comprobación" mismas que representan las facultades que el legislador otorga a la autoridad fiscalizadora a fin de darle la posibilidad de vigilar la debida observancia de las leyes fiscales.

En este orden de ideas, la necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración hacendaría habrá que buscarla en la natural inclinación de los contribuyentes a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios; por ello, la fiscalización o inspección, tiene por finalidad verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y según sea el caso la posible comisión de delitos fiscales, pues lo que se pretende es influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo cumplan con sus obligaciones fiscales.

3.7.1. MARCO JURIDICO.

El fundamento legal y constitucional que el Estado tiene para poder comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales es lo establecido en el artículo 16 párrafo undécimo de nuestra Ley Suprema el cual en lo conducente dispone

Artículo 16. Párrafo Undécimo. “ La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas en los cateos”:

El anterior precepto se complementa con lo que establecen en los artículos 42 y 42-A del Código Fiscal de la Federación mismos que disponen lo siguiente:

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar acabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, o en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de los delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía Judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio Público federal, en los términos de Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Artículo 42-A. las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, obligados solidarios o terceros , datos, informes o documentos para planear y programar actos de

fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

La facultad de comprobación, la desarrolla el Estado a través de los medios que en los siguientes apartados trataremos.

3.7.2. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Dentro de los medios de medios de comprobación, encontramos con especial relevancia el Registro de Contribuyentes, el cual encuentra su fundamento en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación en el que se establece la existencia del Registro Federal de Contribuyentes, en el cual deberán estar inscritos tanto las personas morales, como las personas físicas que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas.

En el artículo antes mencionado también se establece que el Registro queda a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual se basará en los datos que las personas le proporcionen y en los que obtenga la propia dependencia.

A cada persona física o moral se le asignará una clave que corresponda a su inscripción en el registro Federal de Contribuyentes. Por medio de este dato, la autoridad fiscal lleva un control sobre las actividades de tales contribuyentes, pues éstos, en cada operación que implique el nacimiento de las obligaciones fiscales, deberán consignar dicha clave de inscripción.

En el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establecen cuales son los avisos que deben presentar las personas físicas y morales que están obligadas a obtener su registro.

De acuerdo con el artículo 16 Reglamento citado en supralíneas, la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

La solicitud de inscripción deberá presentarse en el formato autorizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en el cual se deben asentar los siguientes datos:

- 1.- El nombre, denominación o razón social.
- 2.- La fecha de nacimiento del contribuyente o de constitución de la sociedad mercantil.
- 3.- La nacionalidad.
- 4.- El domicilio.
- 5.- La actividad preponderante.
- 6.- La fecha de cierre del ejercicio, en caso de que el sujeto pasivo pague tributos relativos al título II de la ley de impuesto sobre la renta.
- 7.- La clase de aviso o de información que se presente.

Cabe señalar que los residentes en el extranjero, cuando tengan obligaciones fiscales a su cargo que deban ser cumplidas por retenedores establecidos en el territorio nacional, no tiene obligación de inscribirse ni de presentar los avisos.

3.7.3. DECLARACIONES.

En el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación se establece, como requisito previo para presentar declaraciones periódicas, el solicitar la inscripción correspondiente en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de hacienda y Crédito Público, ya que en tales comunicaciones se debe señalar el número de registro asignado a cada contribuyente.

En el artículo 31 del mencionado Código se ordena que las declaraciones o avisos y las constancias que el contribuyente presente, deberán efectuarse en los formatos que aprueba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que la autoridad administrativa solicite, a los cuales se adjuntarán los datos, informes y documentos que dichas formas requieran.

El numeral de referencia establece que, los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas continuaran haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del Registro Federal de Contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidades a pagar o saldo a favor, así como la primera declaración sin pago. Cuando se presente una declaración de pago provisional sin impuesto a cargo, se presumirá que no existe impuesto a pagar en las declaraciones de pago provisional posteriores que no sean presentadas.

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención estas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a

formular y presentar a nombre de sus representadas, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales.

El numeral antes citado, establece que las declaraciones, avisos y solicitudes de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y diversa documentación que exijan las leyes fiscales, deberán presentarse en las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo con el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación los contribuyentes tienen el derecho de presentar declaraciones complementarias con las cuales sustituyan los datos de la declaración original. Este derecho puede ser ejercido solo en tres ocasiones y siempre que la autoridad administrativa no haya iniciado sus facultades de comprobación.

En caso de que la autoridad hubiere iniciado sus facultades de comprobación solo se podrá presentar declaración complementaria en las formas más especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76 del Código Fiscal de la Federación.

En los 42 y 43 del Reglamento del Código fiscal de la Federación se establece la obligación de los contribuyentes de manifestar en las declaraciones, solicitudes y avisos que presente, la clave de su actividad preponderante, de acuerdo con el catálogo de actividades publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Debe entenderse como actividad preponderante aquella que por la que el contribuyente obtiene mayor ingreso.

3.7.4. DICTÁMENES FISCALES.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación faculta a los contribuyentes a presentar sus estados financieros a través de dictamen formulado por contador público legalmente autorizado, estableciéndose así una relación tripartita entre el contribuyente, la autoridad fiscal administrativa y el contador público.

Por su parte, el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas con actividades empresariales y personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el precepto legal antes referido, están obligadas a dictaminar en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación sus estados financieros por contador público autorizado.

Para que un contador pueda estar en aptitud legal de dictaminar los estados financieros de los contribuyentes, deberá reunir los requisitos conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes que desean dictaminar sus estados financieros a través de contador público autorizado para tal fin, deberán hacerlo saber a las autoridades fiscales dentro de los tres o cuatro meses siguientes a la fecha de terminación de ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, debiéndose observar los requisitos establecidos en el numeral 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La presentación del dictamen deberá tener lugar dentro de los siete meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal de que se trate. Si existen causas fortuitas o de fuerza mayor, la autoridad puede conceder prórroga hasta por un

mes más, según lo disponen los artículos 48 y 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Si el dictamen se presenta fuera de los plazos mencionados no surtirá efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal administrativa estime conveniente tenerlo por presentado. En tal caso, deberá comunicarlo al contribuyente, con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la presentación.

En el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se señalan los documentos que el contribuyente deberá acompañar al dictamen.

3.7.5. VISITAS DOMICILIARIAS.

El fundamento Constitucional de las visitas domiciliarias lo encontramos en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, párrafo doce, así mismo en el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación se establece la facultad de las autoridades para practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos, a fin de revisar su contabilidad, bienes y mercancías, con el objeto de determinar si ha cumplido o no con las obligaciones fiscales.

Para que se lleve a cabo una visita domiciliaria, debe existir una orden dictada por autoridad competente, según lo ordena el precepto 16 constitucional y los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, además de cumplir con lo establecido en los numerales antes señalados deberá cumplirse con los siguientes datos:

*El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.

*El nombre de la persona o personas que deban efectuarla, quienes en cualquier tiempo pueden ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad competente, siempre y cuando la sustitución o el aumento sean notificados al visitado.

En el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación se establecen los requisitos para llevar a cabo las visitas domiciliarias.

Las visitas domiciliarias se desarrollaran de la manera siguiente:

De toda la visita domiciliaria a los contribuyentes deberá levantarse un acta en la que se hará constar de forma circunstanciada los hechos u omisiones de los cuales hubieren tenido conocimiento los visitantes.

Si la visita es realizada simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos deberán efectuarse actas parciales, las cuales se agregarán al acta final que al efecto se levante, la cual podrá ser levantada en cualquiera de dichos lugares, pero será necesaria la presencia de dos testigos en cada uno de los establecimientos visitados.

Con el fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, durante el desarrollo de la visita los visitantes podrán sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas que se encuentren y dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto se formule, siempre que el aseguramiento no impida las actividades del visitado.

Los visitantes podrán levantar actas parciales o complementarias en las que hagan constar las omisiones o hechos de los que tengan conocimiento

durante el desarrollo de la visita, o después de concluida. Una vez formulada el acta final ya no se podrán levantar actas complementarias.

Entre la última acta parcial que se levante y, el acta final, deberá transcurrir cuando menos veinte días por cada ejercicio revisado o fracción de éste, sin que en su conjunto excedan, para todos los ejercicios revisados, de un máximo de 35 días, durante los cuales en contribuyente puede presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones detectados por las autoridades.

Cuando no sea posible continuar con la visita; las actas en las que haga constar el desarrollo de la diligencia podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales notificando tal circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiese desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

Si en el momento de cerrar el acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente en hora fija del día siguiente y, si no atiende a tal citatorio, el acta final se levantará con quien se encuentre en el lugar visitado, debiendo firmar el acta los visitadores o la persona con la cual se atendió la diligencia, y los testigos, dejándose copia del acta al visitado.

Cabe mencionar que las actas parciales forman parte del acta final de la visita, aunque no se señale expresamente en ésta.

De conformidad con el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a concluir la visita que desarrollan en el domicilio fiscal del contribuyente, o bien, la revisión de la contabilidad de ésta que se esté efectuando en las oficinas de la autoridad,

dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación del contribuyente del inicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Sin embargo existe una excepción a la regla.

Si las autoridades no levantan el acta final de visita o no notifican el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos legales mencionados, la visita o revisión se entenderá concluida al finalizar el o los plazos aludidos, quedando sin efecto la orden y las actuaciones que de ella se derivaron.

Las autoridades pueden concluir anticipadamente las visitas en el domicilio del contribuyente.

3.8. INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES.

INFRACCIONES.

La palabra deriva del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de la ley o pacto.

No todas las infracciones tienen las mismas características, ya que dependiendo del tipo de infracción es el tipo de sanción.

Es importante resaltar que las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies: Los delitos fiscales y las infracciones en sentido estricto o contravenciones, también llamadas faltas.

CONCEPTO.

Para el Doctor Miguel Acosta Romero la infracción administrativa es “ Todo acto o hecho de una persona que viole el orden establecido por la

Administración Pública, para la consecución de sus fines, tales como mantener el orden público (en su labor de policía) y prestar un servicio eficiente”.¹⁸

Por su parte el Profesor Raúl Rodríguez Lobato, define a la infracción como “Todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley”¹⁹

El Profesor Sergio Francisco de la Garza nos dice “En sentido lato, toda violación a las normas jurídicas que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales constituye una infracción”.²⁰

Al respecto el Maestro Serra Rojas nos dice “La infracción administrativa es el acto u omisión que definen las leyes administrativas y que no son considerados delitos por la legislación penal por considerarlos faltas que ameriten sanciones menores”.

En este orden de ideas, de las anteriores definiciones se desprende que la infracción alude a la violación de una ley administrativa, ya sea por una acto o una omisión total o parcial, declarados ilegales por la misma ley, ameritando una sanción administrativa aplicada por un órgano administrativo.

El Profesor Raúl Rodríguez Lobato en su libro de Derecho Fiscal clasifica a las infracciones de la siguiente manera:

¹⁸ Acosta Romero, Miguel. “Compendio de Derecho Administrativo”. Parte General. Editorial Porrúa. México, 2003. Pág. 596.

¹⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. “Derecho Fiscal”. Editorial Harla, S.A. México, Pág. 184.

²⁰ De la Garza, Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano”. Editorial Porrúa. México. 2000. Pág. 896.

- a) Delitos y Faltas. Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.

- b) Instantáneas y continuas. Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir se consuman y se agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

- c) Simples y compleja. Las primeras son aquellas en que con una conducta se trasgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se trasgreden dos o más disposiciones legales.

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

El Código fiscal de la Federación, en se Título IV titulado De las infracciones y delitos fiscales, es omiso en cuanto a que no da una definición de lo que se debe entender por infracción. De acuerdo con esta Legislación las infracciones se pueden clasificar de la siguiente manera:

- A) De dar.
- B) De hacer.
- C) De tolerar.

ELEMENTOS.

Los elementos constitutivos de las infracciones son los siguientes:

En primer lugar tenemos la **conducta**: El Doctor Fernando Castellanos nos da el concepto "La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito"²¹

La conducta puede ser cometida por acción o por omisión, esta última a su vez se subdivide en omisión simple y comisión por omisión.

El segundo elemento de la infracción es la tipicidad, García Domínguez considera que la tipicidad "es la conformidad de una conducta con la hipótesis de infracción consignada en la Ley Fiscal; el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento, con el descrito por el legislador; en la suma, la adecuación por correspondencia de un hecho a la hipótesis abstracta configurada en la ley".²²

De la anterior definición se entiende que la tipicidad como elemento de la infracción, es la adecuación de la conducta del gobernado, con la conducta descrita como infracción en un texto legal.

La tipicidad se encuentra fundamentada en el artículo 14 Constitucional.

Por lo que hace al tercer elemento, esto es la **antijuridicidad o antijuridicidad**, Es lo contrario a Derecho.

²¹ Castellanos, Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal". Editorial Porrúa. México, 1999. Pág. 149.

²² García Domínguez, Miguel Ángel. "Teoría de la Infracción Fiscal" Editorial Cárdenas. México, 1998. Pág. 130.

Se considera a la antijuridicidad como el choque de la conducta con el orden jurídico; de lo que se colige que la conducta es antijurídica si existe contradicción entre esta y la norma que la regula.

En cuanto al cuarto elemento tenemos a la **culpabilidad**;

Para Zaffaroni: "La culpabilidad es la reprochabilidad de un injusto a un autor, la que sólo es posible cuando revela que el autor ha obrado con una disposición interna violada, disposición que es fundamento de la culpabilidad"²³

Las especies o formas de la culpabilidad son dos:

A) El dolo: entendiéndose por tal el acto de intención más o menos perfecta, dirigido a infringir la ley, y manifestada en signos exteriores.

B) la Culpa: Existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso previsible y penado por la ley. La esencia de la culpa radica en obrar sin poner en juego las cautelas y precauciones exigidas por el Estado para evitar que se cause daño de cualquier especie. La culpa se clasifica en consiente, también llamada con representación o previsión; e inconsciente, denominada sin representación o sin previsión. Esto es por lo que hace al grado de conocimiento; y en cuanto al gradote indiferencia, se distingue en culpa leve y culpa grave.

Por lo que la infracción se puede cometer conociendo las consecuencias que se generan con el incumplimiento, o sin conocer los alcances de la ley Fiscal.

²³ Zaffaroni, Eugenio Raúl. Citado por Eduardo López Betancourt Op. Cit. Pág. 214.

Por último, pero no menos importante tenemos **la punibilidad**. Consiste en el merecimiento de una sanción en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la sanción; tal merecimiento acarrea la conminación legal de la aplicación de esa sanción. Existe un factor negativo de la punibilidad, esto es las excusas absolutorias que son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la imposición de la pena. En presencia de una excusa absolutoria, los elementos esenciales de la infracción (conducta o hecho, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad) permanecen inalterables; sólo se excluye la posibilidad de punición.

Como ejemplo de excusas absolutorias en materia tributaria, encontramos, los previstos en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

DELITOS FISCALES

La Palabra delito deriva del verbo latino *delinquere*, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

El artículo 7º del Código Penal en su primer párrafo establece: *Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.*

Esta definición se considera imprecisa y carece de elementos para tener un mejor conocimiento de éste término jurídico; por lo que es necesario acudir a la Doctrina para tener un mejor conocimiento de esta figura jurídica.

Para Cuello Calón el delito es "la acción humana antijurídica, típica, culpable y punible."²⁴

Por su parte Jiménez de Asúa textualmente dice: " Delito es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad imputable a un hombre y sometido a una sanción penal"²⁵

En otro orden de ideas y para entrar al estudio de los delitos fiscales hablaremos de lo que debe entenderse por Fisco, El término Fisco proviene de la palabra latina *fiscus* que en su acepción original significo cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero. Posteriormente, el vocablo se aplicó al tesoro del príncipe, para distinguirlo del erario que era el tesoro público.

Para el Profesor Flores Zavala, "recibe el nombre de fisco el Estado considerado como titular de la hacienda pública, y , por lo tanto, con derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo".²⁶

El término fisco se usa en dos sentidos, para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, esto es, de los ingresos y de los gastos públicos sistematizados en el presupuesto, y que tienen por objeto la realización de determinadas funciones. Así mismo se utiliza el vocablo para referirse en forma particular al Estado, y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales.

²⁴ Cuello Calón, Citado por Fernando Castellanos Op. Cit. Pág. 129.

²⁵ Jiménez de Asúa , Citado por Fernando Castellanos Op. Cit. Pág. 130.

²⁶ Flores Zavala, Ernesto "Elementos de Finanzas Públicas". Editorial Porrúa. México 1998.

De lo anterior podemos decir que el vocablo fisco tiene diversas acepciones, actualmente se identifica como fisco al Estado considerado como titular de la hacienda pública, con derecho a recaudar contribuciones y exigir el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales, así como pagar las que resulten a su cargo.

Una vez establecido lo que es delito y fisco pasaremos al concepto de delitos fiscales.

CONCEPTO.

Son actos u omisiones tipificados y sancionados por el Derecho Tributario.

El delito fiscal es una conducta calificada como grave, de acción u omisión, esto es, de hacer lo que esta prohibido por la ley Fiscal o dejar de hacer lo que se tiene obligación, refiriéndonos en este último caso al cumplimiento de las disposiciones fiscales y el pago de las contribuciones tal y como lo disponen las leyes fiscales, al realizar una conducta contraria a lo dispuesto por la ley fiscal, se lesiona el bien jurídico protegido, que es el patrimonio del Estado, dicha acción u omisión está perfectamente descrita y sancionada por las leyes penales.

Los delitos fiscales son actos u omisiones que por su gravedad, son tipificados y sancionados por el Derecho Tributario. Estos delitos son cometidos en contra del fisco Federal y se encuentran regulados y sancionados por una ley especial que en este caso es el Código Fiscal de la Federación.

Se les llama delitos fiscales por que al realizar la conducta tipificada y sancionada por la ley penal fiscal se lesiona al patrimonio del Estado y con ello se afecta a la misma sociedad.

Estos delitos son cometidos en contra del Fisco Federal y se encuentran regulados y sancionados en una Ley especial que en este caso es el Código Fiscal de la Federación en su Título IV intitulado De las infracciones y Delitos Fiscales. , es decir no se encuentran en el Codificación Penal por tratarse de delitos especiales.

Las conductas constitutivas de delitos en términos generales se encuentran contenidas en el Código Penal, sin embargo, existe muchas otras que se contemplan en diferentes ordenamientos no penales (tratados internacionales y leyes especiales), mismas a las que se les ha denominado como Delitos especiales, entendiéndose por tal, el que se encuentra definido y sancionado en una ley especial, este tipo de delitos son aceptados por el Código Penal en su artículo 6°.

ELEMENTOS.

El delito fiscal, tiene diversos elementos que conforman un todo. Siete son los elementos del delito y su respectivo aspecto jurídico; a partir de la configuración de todos y cada uno de los predicados de la conducta o hecho, se estudia el delito en dos esferas, una referente a la existencia e inexistencia del hecho delictivo (aspecto positivo y negativo) otra referente a las formas de aparición (a la vida del delito).

Los elementos del delito son siete:

- | | |
|------------------------------------|-----------------------------------|
| 1) Conducta | 1) Ausencia de conducta. |
| 2) Tipicidad | 2) Ausencia del Tipo. |
| 3) Antijuricidad | 3) Causas de justificación |
| 4) Imputabilidad | 4) Inimputabilidad. |
| 5) Culpabilidad | 5) Inculpabilidad. |
| 6) Condicionalidad objetiva | 6) Falta de condiciones |
| | objetivas |
| 7) Punibilidad. | 7) Excusas absolutorias. |

A cada aspecto positivo le corresponde un aspecto negativo.

1.-En primer lugar tenemos la **conducta**: El Doctor Fernando Castellanos nos da el concepto "La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito"²⁷

De lo anterior se desprende que solo los seres humanos pueden cometer conductas positivas o negativas, ya sea una actividad o inactividad respectivamente. Es voluntario dicho comportamiento por que es decisión libre del sujeto y es encaminado un propósito, por que tiene una finalidad al realizarse la acción u omisión.

La conducta tiene tres elementos:

1.- un acto positivo o negativo (acción u omisión).

2.-Un resultado.

²⁷ Castellanos, Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal". Editorial Porrúa. México, 1999. Pág. 149.

3.- una relación de causalidad entre el acto y el resultado.

Por lo que hace al a ausencia de conducta, abarca la ausencia de la acción o de omisión de la misma, en la realización de un ilícito.

La ausencia de conducta se presenta por:

- a) Vis absoluta o fuerza física superior exterior irresistible.
- b) Vis mayor o fuerza mayor.
- c) Movimientos reflejos.

Para algunos autores también son aspectos negativos

- d) El sueño.
- e) El hipnotismo.
- f) El sonambulismo.

2.-En segundo lugar se encuentra la **tipicidad**; para el Maestro Fernando Castellanos la tipicidad es "el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es, en suma, la acuñación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa".²⁸

De la anterior definición se entiende que la tipicidad como elemento del delito, es la adecuación de la conducta del gobernado, con la conducta descrita como delito en un texto legal.

Los elementos del tipo son tres: La acción, los sujetos y el objeto.

²⁸ Castellanos, Fernando.
Op. Cit. Pág. 168.

La atipicidad es la falta de adecuación de la conducta al tipo penal. Es el aspecto negativo de la tipicidad. La Atipicidad se da en los siguientes casos:

- Ausencia del tipo.
- Ausencia de calidad exigida por la ley en cuanto al sujeto pasivo y activo.
- Ausencia del objeto material o del bien jurídico.
- Ausencia de referencias temporales o espaciales requeridas por el delito.
- Falta de medios omisivos específicamente señalados por la ley.
- Falta de elementos del injusto legalmente exigidos.
- Por no darse, en su caso, la antijuridicidad especial.

3.-Por lo que hace al tercer elemento, esto es **la antijuridicidad o antijuricidad**, Es lo contrario a Derecho.

Se considera a la antijuridicidad como el choque de la conducta con el orden jurídico; de lo que se colige que la conducta es antijurídica si existe contradicción entre esta y la norma que la regula.

Las causas de justificación excluye la antijuridicidad de la conducta. Dentro de estas causas el agente obra con voluntad consiente, en condiciones normales de imputabilidad, pero su conducta no será delictiva por ser justa conforme a Derecho.

Como causas de Justificación tenemos: La legítima Defensa, Estado de necesidad, cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho, obediencia jerárquica e impedimento legítimo.

4.-La **imputabilidad**, es la capacidad de querer y entender, en el campo del Derecho Penal. Querer es estar en condiciones de aceptar o realizar algo

voluntariamente, y entender es tener la capacidad mental y la edad biológica para desplegar esa decisión.

Algunos penalistas son de la opinión que la imputabilidad es el presupuesto de todo delito, esto es, el presupuesto es un acontecimiento previo al delito y ocupa un lugar en el tiempo y en el espacio. Para que haya un delito debe existir la imputabilidad, o sea el ser capaz de querer y entender.

El aspecto negativo de la imputabilidad es la inimputabilidad,; consistente en la incapacidad de querer y entender en el mundo del Derecho. La inimputabilidad se da en los siguientes casos: inmadurez mental, trastorno mental transitorio, falta de salud mental, miedo grave, temor fundado.

5.-En cuanto al elemento **culpabilidad**;

Maggiore define a la culpabilidad como “la desobediencia consiente y voluntaria y de la que uno esta obligado a responder a una ley”²⁹

Para Zaffaroni: “La culpabilidad es la reprochabilidad de un injusto a un autor, la que sólo es posible cuando revela que el autor ha obrado con una disposición interna violada, disposición que es fundamento de la culpabilidad”³⁰

El concepto de culpabilidad de acuerdo a las definiciones anteriores, nos señala cuatro importantes elementos que la conforman: una ley, una acción, un contraste entre esta acción y esta ley, y el conocimiento de esta situación.

²⁹ Maggiore, Giuseppe. Citado por Eduardo López Betancourt “Teoría del Delito” Editorial Porrúa. México, 2000. Pág. 213.

³⁰ Zaffaroni, Eugenio Raúl. Citado por Eduardo López Betancourt Op. Cit. Pág. 214.

Las especies o formas de la culpabilidad son dos:

A) El dolo: entendiéndose por tal el acto de intención más o menos perfecta, dirigido a infringir la ley, y manifestada en signos exteriores. El dolo puede ser directo, esto es cuando se quiere la conducta o el resultado; dolo eventual, en el que hay una representación, pero no hay voluntariedad del mismo, por que no se quiere el resultado, si no se acepta en caso de que se produzca, y dolo de consecuencia necesaria ya que la producción de los efectos no es aleatoria si no irremediable.

B) la Culpa: Existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso previsible y penado por la ley. La esencia de la culpa radica en obrar sin poner en juego las cautelas y precauciones exigidas por el Estado para evitar que se cause daño de cualquier especie. La culpa se clasifica en consiente, también llamada con representación o previsión; e inconsciente, denominada sin representación o sin previsión. Esto es por lo que hace al grado de conocimiento; y en cuanto al gradote indiferencia, se distingue en culpa leve y culpa grave.

La inculpabilidad es el aspecto negativo de la culpabilidad, esta se va a dar cuando concurren determinadas causas o circunstancias extrañas a la capacidad de conocer y querer, en la ejecución de un hecho realizado por un sujeto imputable.

Esta operará cuando falte alguno de los elementos esenciales de la culpabilidad, ya sea el conocimiento, o la voluntad. La base de la inculpabilidad es el error, teniéndose varios tipos de éstos. Como el error de derecho, error de hecho y error accidental.

La inculpabilidad consiste en la falta del nexo causal emocional entre el sujeto y su acto, esto es, la falta de nexo intelectual y emocional que una al sujeto con su acto. Así mismo es la no exhibición de otra conducta.

6.-Condiciones objetivas de punibilidad; son ciertas condiciones exigidas por la ley penal, para la imposición de la pena, que no pertenecen al tipo del delito y no condicionan la antijuridicidad y tampoco tienen carácter de culpabilidad. En estas se expresa el grado de menoscabo del orden jurídico protegido, que en cada caso se requiere. Las condiciones objetivas de punibilidad son los requisitos establecidos en algunos tipos penales, los cuales si no se presentan no es factible que se configure el delito, de ahí que al manifestarse al solo algunos tipos penales, es por que no constituyen elementos básicos del delito, si no secundarios.

La ausencia de las condiciones objetivas de punibilidad, es el aspecto negativo de las mismas. Por lo que el incumplimiento de las condiciones de punibilidad, traerá consigo el impedimento de la aplicación de la pena correspondiente.

7.-Por último, pero no menos importante tenemos **la punibilidad**. Consiste en el merecimiento de una sanción en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la sanción; tal merecimiento acarrea la conminación legal de la aplicación de esa sanción. Existe un factor negativo de la punibilidad, esto es las excusas absolutorias que son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la imposición de la pena. En presencia de una excusa absoluta, los elementos esenciales del delito (conducta o hecho, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad) permanecen inalterables; sólo se excluye la posibilidad de punición.

El aspecto negativo de la punibilidad se le llama excusas absolutorias; y son aquellas circunstancias específicamente establecidas en la ley y por las cuales no se sanciona al agente.

Las excusas absolutorias son: En razón de los móviles afectivos revelados, En razón de la maternidad consiente, En razón del interés social preponderante, en razón de la temibilidad específicamente mínima revelada.

En otro orden de ideas hablaremos de las penas:

El fundamento para la aplicación de las penas lo encontramos en el artículo 21 Constitucional.

Así mismo en el numeral 14 de nuestra Carta Magna se establece que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

El artículo 24 del Código penal establece " *la penas y medidas de seguridad son: 1. Prisión. 2. Tratamiento en libertad, semilibertad y trabajo a favor de la comunidad. 3. Internamiento o tratamiento en libertad de inimputables y de quienes integran el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos. 4. Confinamiento. 5. Prohibición de ir a lugar determinado. 6. Sanción Pecuniaria. 7. (derogado). 8. Decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito. 9. Amonestación. 10. Apercibimiento. 11. Caución de no ofender. 12. Inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos. 14. Publicación especial de Sentencia. 15. Vigilancia de la autoridad. 16. Suspensión o disolución de sociedades. 17. Medidas tutelares para menores. 18. Decomiso de bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito. Y demás que fijen las leyes.*

Los delitos Fiscales son actos u omisiones tipificados y sancionados por el derecho tributario. Se encuentran contenidos en el Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación, Capítulo II intitulado De los Delitos Fiscales.

Las sanciones penales implican para el infractor una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, sea la libertad personal o una parte de su patrimonio, y que por lo tanto tienen un carácter represivo y persiguen propósitos intimidatorios y aflictivos.

CLASIFICACION DE LOS DELITOS FISCALES.

El artículo 7º del Código penal Federal Clasifica a los delitos en :

I.- Instantáneo.- Cuando la consumación se agota con el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos.

II.- Permanente o continuo.- Cuando la consumación se prolonga en el tiempo y,

III.- Continuo Cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

Del precepto legal anterior, tenemos:

Es instantáneo cuando la conducta se produce en un solo momento, es decir, se consume cuando el contribuyente realiza la conducta ilícita prevista y sancionada por el Código Fiscal de la Federación.

Es permanente o Continuo cuando la consumación se prolonga en el tiempo sin interrupción, puede prolongarse por períodos de días, semanas, meses o años.

Es continuado cuando con unidad de propósito delictivo, es decir, un solo propósito de delinquir se presentan varias conductas que configuran una consumación del delito, estas conductas son cometidas por el mismo sujeto pasivo y éste viola el mismo precepto legal.

En lo que respecta a la sanción aplicable y a lo que debe entenderse por delito continuado, el Código Fiscal de la Federación el artículo 99 dice: En el caso de delito Continuo, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

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

Con relación a la sanción aplicable en el caso de los delitos continuados, entendemos que será la que resulte de aumentar hasta en una mitad la sanción aplicable al delito simple.

Otra clasificación la encontramos en el artículo 8º del Código Penal Federal que el que dispone que los delitos se realizan dolosa o culposamente.

I. Obra dolosamente de conformidad con el artículo 9º del Código Penal Federal; el que conociendo los efectos del tipo penal, previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

II. Obra culposamente de conformidad con el artículo 9º del Código Penal Federal; El que produce el resultado típico, que no previo siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación de un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

La anterior clasificación es atendiendo a la intención y enseguida abundamos un poco sobre esta:

a) Dolosos o intencionales: son aquellos en los que el dolo constituye un elemento imprescindible; actúa dolosamente quien realiza el injusto típico conocimiento y voluntad.

b) Culposos o no intencionales: De imprudencia, llamados también delitos culposos, son aquellos que se realizan cuando una persona obra de tal manera que por su negligencia, su imprudencia, su falta de atención, de reflexión, de pericia, de precaución o de cuidado, se produce una situación de antijuricidad típica no querida directamente no consentida por su voluntad, pero que el agente previó o pudo prever y cuya realización era inevitable por él mismo.

La siguiente clasificación es atendiendo a la manifestación de la conducta externa del sujeto activo:

a) Delitos de acción o de comisión; son aquellos en los que mediante una manifestación de voluntad positiva, se viola una disposición legal que prohíbe hacerlo.

b) Delitos de omisión, se entiende como un acto de no actuar o de no hacer, estando obligado a ello.

Un ejemplo de este tipo de delitos es el contrabando, previsto y sancionado por los artículos 102 y 104 del Código Fiscal de la Federación en donde el sujeto activo del delito manifiesta un acto de conducta positivo con el cual infringe la norma legal.

En materia Fiscal podemos decir que se refiere al acto o hecho de no realizar el pago de alguna contribución, no presentar declaraciones o no cumplir con las obligaciones fiscales a que esté obligado el contribuyente.

b.1) delitos de omisión simple; se produce por el incumplimiento de una norma, independientemente del resultado material, se refiere a que no se produce un daño material, por lo cual la consumación o extinción del mismo puede interrumpirse en cualquier momento. Como ejemplo tenemos el cumplimiento de una obligación en forma espontánea por parte del contribuyente.

b.2) Delitos de comisión por omisión; es la abstención, la conducta negativa está vinculada a un resultado material, que en materia fiscal es el incumplimiento de la obligación del pago de un tributo.

Así mismo encontramos también los delitos de daño y de peligro.

1.- Delitos de daño, también llamados de lesión, son aquellos que causan un menoscabo efectivo al bien o a los intereses jurídicamente protegidos.

En el delito de defraudación fiscal el interés jurídicamente protegido es el correcto y oportuno pago de las contribuciones.

2.- Delitos de peligro; son aquellos en los que con la conducta típica se crea un riesgo inminente para el interés jurídico que se protege. De esta clase de delitos son los previstos y sancionados por los artículos 111 fracciones II y III y 113 del Código Fiscal de la Federación.

Por último tenemos los delitos del orden común y del orden federal; Serán delitos del Orden Común cuando se trate de incumplimiento, errores u

omisiones en el pago de las contribuciones locales o bien incumplimiento de las disposiciones tributarias de carácter local.

Serán delitos del orden Federal cuando se trate de incumplimiento, errores u omisiones en el pago de contribuciones federales o bien incumplimiento de las disposiciones tributarias de carácter Federal.

El Código Fiscal de la Federación contempla delitos fiscales como entre los que se encuentran los siguientes:

El contrabando. Artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, el cual dice *que comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías..*

Defraudación fiscal Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el cual dice que:

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

FUNDAMENTO LEGAL.

Los delitos Fiscales son actos u omisiones tipificados y sancionados por el derecho tributario. Se encuentran contenidos en el Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación, Capítulo II intitulado De los Delitos Fiscales; es decir, se encuentran excluidos del Código Penal y de la legislación sobre delitos del orden común por tratarse de delitos especiales, como dispone el artículo 6º del Código Penal.

CARACTERISTICAS.

I. Son delitos especiales por que no están tipificados y sancionados por el Código Penal Federal, si no por una ley especial, en este caso la ley aplicable es el Código Fiscal de la Federación.

II. Son delitos Federales, por que los regula una Ley especial de aplicación Federal.

III. Son delitos patrimoniales; en virtud de que se comenten en agravio del patrimonio del Estado que es el bien jurídico tutelado por el Código Fiscal de la Federación.

IV. De querrela necesaria; por que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el Capítulo Segundo del Título IV del Código Fiscal de la Federación, es necesario que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público formule la querrela correspondiente, lo anterior tiene fundamento en el artículo 90 del Código antes mencionado.

V. De acción u omisión; Son delitos de acción u omisión debido a que se requiere la realización de una conducta sancionada por el Código Fiscal de La Federación, misma que puede consistir en un hacer o dejar de hacer.

CAPITULO CUARTO.

ANALISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.1. CONCEPTO.

Este capitulo lo iniciaremos dando el concepto de La defraudación fiscal en la que supone la intención de engañar, consiste en la realización, por parte del contribuyente, de un acto doloso o la omisión total o parcial del pago de una contribución cuando se esté obligado, con el propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal o el hecho de aprovecharse del error en que se haya la autoridad fiscal.

En este orden de ideas y para un mejor entendimiento se hace una breve reseña histórica de cómo el delito de Defraudación Fiscal en nuestra legislación se introdujo por primera vez, desde el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la Ley Penal de Defraudación impositiva en materia Fiscal, fue efímera la vida de esta ley por que el 30 de diciembre se 1948, se expidió un decreto mediante el cual se adicionaron al Código Fiscal de la Federación diversos artículos que se utilizaron para regular los delitos fiscales.

En el Código Fiscal de la Federación que entro en vigor el día primero de abril de 1967, se dieron reglas generales, se tipificaron y sancionaron delitos fiscales, entre los que se encontraba en la fracción XII la defraudación fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación antes mencionado fue abrogado el 31 de diciembre de 1982, entrando en vigor el nuevo Código Fiscal de la

Federación el primero de enero de 1983, el cual contiene los delitos fiscales y sus sanciones.

El Código Fiscal de la Federación de 1996 el cual entro en vigor el 31 de enero del año antes mencionado, con relación a los delitos fiscales tenía disposiciones referentes a los delitos fiscales en sus artículos 92, 111 y 116.

El Código Fiscal de la Federación que entro en vigor el primero de enero de 1997, tuvo reformas en relación al artículo 108 en cuanto a la calificación del delito de defraudación fiscal, aumentando la pena que le corresponde hasta en una mitad.

El Código Fiscal de la Federación, el cual entro en vigor el día primero de enero de 1998, reformo sus artículos 108 y 109, los cuales fueron adicionados.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación existen dos tipos de defraudación fiscal: la genérica cuya conducta delictiva se encuentra descrita en el artículo 108 y la específica tipificada en el artículo 109 del ordenamiento legal antes mencionado, sirve de apoyo a lo anterior la siguiente tesis de jurisprudencia:

DEFRAUDACIÓN FISCAL PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EXCLUYE A LA FIGURA EQUIPARADA CONTEMPLADA POR EL DIVERSO NUMERAL 109, FRACCIÓN I, DEL MISMO ORDENAMIENTO, AL ACREDITARSE QUE EL INFRACTOR, MEDIANTE EL ENGAÑO AL PRESENTAR LA DECLARACIÓN, OMITIÓ EL PAGO DE IMPUESTOS.

Del texto de los artículos 108 y 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el tipo del delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento del error omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, mientras que el segundo alude a una figura equiparada que sanciona a quien consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos, de lo que se sigue que si el infractor, mediante el engaño al presentar la declaración del ejercicio anual omite el pago de ciertos impuestos, su conducta encuadra en la hipótesis delictiva principal contenida en el invocado artículo 108, con exclusión de la

figura subsidiaria descrita por el aludido numeral 109, parte inicial de la fracción I, en virtud de que si bien ambas entidades delictivas coinciden en el objeto a salvaguardar, como lo es el patrimonio del Estado, así como en los sujetos calificados, sin embargo, pierden su similitud en los elementos comisivos y en el núcleo del tipo, puesto que en el primero lo son el uso de engaño o el aprovechamiento del error, además de que el núcleo principal del tipo lo constituye la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. En cambio, el segundo de los injustos carece de medios comisivos y el núcleo del tipo penal es distinto, pues se limita a la consignación de declaraciones fiscales con deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por la ley, lo que significa que subsidiariamente sólo sanciona determinada conducta que constituye un estadio de la figura principal, la que ocurre antes del núcleo del tipo, esto es, previo a la omisión o la obtención señaladas, de tal suerte que si el proceder que se atribuye al activo no se construye a la presentación de una declaración en la que reporta ingresos menores a los que percibió, sino que mediante ella logra omitir el pago parcial o total de contribuciones con perjuicios para el erario federal, debe estimarse que en ese supuesto la figura subsidiaria queda absorbida por la principal, porque la conducta del infractor colmó todos los elementos de esta última.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

El Código Fiscal de la Federación, de 1999, se reformó en materia de delitos fiscales el 8 de febrero y el 17 de mayo de 1999, en el cual a partir de esa reforma se considera como grave el delito de defraudación fiscal, por lo que no se tiene el derecho de recibir el beneficio de libertad bajo caución en aquellos casos en que la autoridad fiscal formule querrela, se procederá penalmente por el delito de defraudación fiscal y que tenga la calidad de delito grave.

El Código Fiscal de la Federación de 2000, continúa considerando delitos graves los tipificados en los artículos 108 y 109, del Código Fiscal de la Federación, cuando estos sean calificados, resulta indispensable transcribir el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, ya que es la materia básica del estudio del presente trabajo, por lo que a continuación se reproduce:

"Art. 108 Comete el delito de Defraudación Fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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 sancionara 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 años 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 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 un beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que a autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, 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, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales”.

Ahora bien, de la simple interpretación gramatical del invocado precepto, es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, sirve se apoye a lo anterior la siguiente tesis de jurisprudencia:

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.

4.2. ELEMENTOS.

Se consideran elementos aquellos componentes esenciales que entran en la estructura de un objeto, en el caso del delito, aquellos requisitos de hecho o de derecho cuyo concurso es necesario para integrar el tipo.

Es un delito doloso, de daño, con resultado material, el sujeto activo puede ser cualquier persona y pasivo siempre será la nación, el objeto jurídico de la tutela es el erario público, se puede considerar un delito de comisión por

omisión, pues la acción consiste en las maniobras para engañar o aprovecharse del error y la omisión de no liquidar o pagar a lo que esta obligado, delito de enriquecimiento indebido, si es configurable la tentativa.

Elementos:

- Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución;
- Que obtenga un beneficio indebido valiéndose del engaño o aprovechamiento del error;
- Que se cause perjuicio al Fisco Federal.

4.2.1. ELEMENTOS OBJETIVOS.

Los elementos objetivos del tipo comprenden:

- a) El comportamiento o conducta típica.
- b) El objeto de la acción.
- c) El resultado y el nexo causal.
- d) Los sujetos.

El comportamiento o conducta típica, Podemos decir que es necesaria para que se produzca el tipo objetivo.

El comportamiento o conducta descrita en el tipo penal consiste en que es necesario que el sujeto activo utilice el engaño mediante maquinaciones , realice actos u operaciones con dolo o simule operaciones inexistentes, o bien,

se aproveche de errores de la autoridad fiscal, por ejemplo compensando un impuesto a favor y a su vez solicitar su devolución.

También se ubica en el presupuesto del delito al omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido al aprovechar sin tener derecho a ello, un estímulo fiscal, perjudicando con ello al Fisco Federal.

Para que pueda considerarse perfeccionado el tipo objetivo, será necesario que exista el perjuicio al fisco federal, éste deberá ser de tipo económico, consistente en la falta de ingreso, es decir, que el fisco deje de recibir recursos provenientes de contribuciones a que tiene derecho y sea descubierta por la autoridad fiscal.

El objeto de la acción, "Los comportamientos que se consideran típicos pueden recaer sobre distintos objetos:

- Sobre las contribuciones que se tiene obligación de pagar.
- Sobre los bienes o servicios adquiridos o contratados.
- Sobre comprobantes de las operaciones realizadas.

El resultado y el nexo causal, la defraudación fiscal o sus equiparables son delitos de resultado, por lo tanto, requieren para su configuración que se produzca un perjuicio o lesión al bien jurídico protegido, que en este caso, es el patrimonio del Estado o del fisco, que es el bien jurídico tutelado y es de interés público, ocasionando como ya mencionamos, que no obtenga el fisco federal una recaudación de contribuciones en la forma y tiempo como lo disponen las leyes fiscales.

Los sujetos, para la consumación del tipo de Defraudación Fiscal debe existir una relación jurídica obligacional de carácter tributario que debe ser preexistente a la comisión del delito. De esta relación jurídico-tributaria se derivan los sujetos del delito.

-El deudor de Hacienda, que será el sujeto activo del delito.

-El acreedor, quien es el Estado, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que constituye el sujeto pasivo del delito.”³¹

Para mayor entendimiento citaremos la siguiente tesis:

DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADO. REQUIERE PARA SU COMISIÓN DE UN AUTOR MATERIAL CALIFICADO.

El tipo penal del delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, sólo puede ser cometido directamente por sujetos activos calificados, que son quienes tienen la obligación de presentar las declaraciones fiscales (contribuyentes). En el caso de las personas morales, la obligación recae en sus representantes legales, por lo que si el comisario de una empresa carece de ese carácter, no puede ser autor material del delito de que se trata.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

4.2.2. ELEMENTOS SUBJETIVOS.

El dolo, El dolo se refiere a que el sujeto activo actúa con conocimiento de que está cometiendo una conducta ilícita, tipificada y sancionada por el Código Fiscal de la Federación, es decir, comete el delito con pleno conocimiento que se ubica en la conducta ilícita, conoce las sanciones a que se hace acreedor y aún así lo realiza, por ello se considera que tiene la conciencia y la voluntad de cometer un delito de carácter fiscal.

³¹ Gonzáles Salas Campos, Raúl. “Los delitos Fiscales”. Pérez Nieto Editores. 2000. Pág. 78, 81 y 82.

Así tenemos que: “El tipo de defraudación fiscal exige el elemento subjetivo del dolo, aunque no lo dice expresamente el Código Fiscal de la Federación, la doctrina penal y la jurisprudencia han entendido que este tipo no se puede cometer en forma culposa si no necesariamente admite las modalidades dolosa, ya que de acuerdo con la dogmática penal, el término defraudación no puede interpretarse como constitutivo de un ilícito penal imprudencial pues el ánimo de lucro, que se da como elemento subjetivo del fraude, aparece en el delito fiscal con la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.”³²

Diversos autores consideran que la expresión defraudar a que alude el tipo legal provoca el que no basta que exista el dolo de defraudar, si no que además es necesario para la configuración del tipo que el sujeto tenga el ánimo de lucro.

Esta posición resulta sumamente discutida pues se dan los casos como el del contribuyente quebrado, quien no pretende obtener lucro alguno y sin embargo la omisión de los impuestos da lugar a la existencia del delito de defraudación fiscal.

Al existir el elemento subjetivo del tipo se excluye toda posibilidad de admitir tipos legales culposos.

La acción de defraudar al Fisco Federal que describe el tipo penal, indica que no basta la intención o el dolo al defraudar, si no que además se requiere que el sujeto activo obtenga un beneficio indebido, con perjuicio del Fisco Federal.

³² Idem. Pág. 86.

En este orden de ideas es conveniente que el Fisco Federal considere que, pueden presentarse diversas circunstancias al momento de ubicarse en un ilícito fiscal, en donde el sujeto activo no siempre tiene la intención de incumplir con sus obligaciones fiscales y con ello no pagar las contribuciones a que está obligado , puede suceder que el contribuyente no tiene liquidez suficiente al tiempo en que debe pagar las contribuciones que le corresponden, esta situación se presenta por que está obligado a pagar las contribuciones sobre la base de operaciones ya facturadas, aún cuando no las haya cobrado, en estos casos debe realizar pagos de impuestos Sobre la Renta e Impuestos al Valor Agregado, entre otros en esta situación, el contribuyente no tiene la intención de defraudar al Fisco Federal, tampoco pretende obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal , por lo tanto, la autoridad fiscal debería analizar, previamente, las causas que motivaron la falta de cumplimiento de las obligaciones del sujeto activo y con ello, reflexionar si debe o no querellarse contra éste.

4.3. CARACTERISTICAS.

Las características del delito de defraudación fiscal son las que a continuación se describen:

- A) Es un delito **especial**, por estar regulado, tipificado y sancionado en una ley especial como lo es el Código Fiscal de la Federación.

- B) Es un delito de carácter **patrimonial**, por que se comete en agravio del patrimonio del Estado o fisco Federal y a la vez el sujeto activo se beneficia por que no ve disminuido su patrimonio.

- C) Es un delito **doloso**, por que el tipo penal requiere de la realización de un acto consiente y voluntario con la intención de ocasionar un perjuicio al Fisco Federal y obteniendo con ello un beneficio indebido.
- D) Es un delito de carácter **federal**, por que se encuentra previsto y sancionado por una ley federal como lo es el Código Fiscal de la Federación.
- E) De **querella necesaria**, por que requiere que la autoridad fiscal presente querella, con fundamento en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.
- F) **Instantáneo**, de conformidad con el artículo 7º del Código Penal Federal, el cual establece que es instantáneo cuando la consumación del delito se agota en el momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos, esto es que se considera consumado el delito cuando se den los supuestos previstos por la ley penal.
- G) De **resultado**, el resultado es la lesión al bien jurídico protegido, es decir, al patrimonio del Estado.
- H) **Calificados**, los casos que describe el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en su parte relativa, son considerados calificados.
- I) **Graves**, los casos que describe el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en su parte relativa, son considerados calificados, y por ello, pueden ser considerados como delitos graves los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables de conformidad con el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales en su parte relativa, en este caso, no se tendrá derecho a la libertad bajo caución.

4.4. PUNIBILIDAD.

La sanción penal para quienes cometan el delito de defraudación fiscal se describe en el mismo artículo 108 del Código Fiscal de la Federación como se detalla a continuación:

“El delito de defraudación fiscal se sancionara 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 años 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

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad.

Sirve de apoyo a lo anterior la siguiente tesis de jurisprudencia:

DEFRAUDACIÓN FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS CANTIDADES SEÑALADAS EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉ TAL DELITO, DEBAN SER ACTUALIZADAS CONFORME AL NUMERAL 92 DE ESE ORDENAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY.

Si bien es cierto que el citado principio establecido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consiste en que el Estado no puede sancionar a una persona por determinado acto si no estableció previamente a su comisión la pena que debe aplicarse como consecuencia de su realización, también lo es que de él no se sigue que las normas jurídicas que prevén conductas típicas como delitos no puedan establecer sus penas conforme a una tabla, que deba ser actualizable por el juzgador en términos de lo dispuesto por la propia legislación de la materia. En ese tenor, el hecho de que las cantidades señaladas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que prevé el delito de defraudación fiscal, deban actualizarse en el mes de enero de cada año conforme lo ordena el diverso numeral 92 del propio código, no viola el citado principio

constitucional, pues dicha circunstancia no genera una situación de incertidumbre jurídica ni significa que el legislador no haya establecido los elementos para que el gobernado conozca con certeza la pena aplicable a tal delito. Por el contrario, el legislador señaló los elementos que permiten al gobernado saber de manera cierta la forma en que se actualizan las cantidades contenidas en el referido artículo 108.

Amparo directo en revisión 1707/2002. Víctor Delgado Cano. 12 de noviembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Por lo que hace a la calificación del delito Defraudación Fiscal se vera en el siguiente punto.

4.5. 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 intención más acentuada.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 serán calificados cuando está se origine 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 conductaza 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.

Con base al tipo penal del artículo que antecede, podemos decir, que la calificación en la comisión de este delito constituye circunstancias agravantes de responsabilidad y ocasionan un incremento en las penas hasta una mitad de la que le corresponde al tipo básico o simple.

En el artículo 109 se regulan las conductas delictivas que se sancionan con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, esto es delitos o conductas equiparables a la defraudación fiscal. El precepto legal antes mencionado a la letra dice:

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

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

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

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

IV.- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

VI.- Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de la transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la ley citada, en su caso.

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

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

Del precepto antes transcrito se desprende que: Se consideran conductas equiparables a la defraudación fiscal por las siguientes razones:

- a) La doctrina denomina a los delitos contenidos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación como delitos equiparables a la defraudación fiscal.
- b) Por que no contienen una denominación específica en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.
- c) Por que el artículo 109 del Código fiscal de la Federación se refiere a varias conductas delictivas que son sancionadas con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal.

4.6. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO PENAL.

Para poder abordar el tema consideramos indispensable distinguir entre Derecho Penal y Derecho Procesal Penal. Al primero, la doctrina lo define como "la rama del derecho Público interno, cuyas disposiciones se encaminan a mantener el orden social reprimiendo los delitos por medio de penas."³³

A las normas que regulan al procedimiento Penal se les denomina Derecho Procesal Penal; es decir, se trata del conjunto de normas que regulan y determinan los actos, las formas y las formalidades que deben observarse durante el procedimiento, para hacer factible la aplicación del Derecho Penal sustantivo.

En este orden de ideas, se puede señalar que las normas previstas en los artículos del 92 al 101 del Código Fiscal de la Federación, que regulan la acción penal, su procedencia, la querrela, la declaratoria de perjuicio, la denuncia de hechos, el sobreseimiento, la responsabilidad de los delitos fiscales, el encubrimiento, la tentativa, la prescripción y la condena condicional, son normas del derecho procesal penal, así mismo las disposiciones establecidas en los artículos 102 al 115 del Código Fiscal de la Federación, son normas del derecho penal sustantivo.

El Proceso Penal es dinámico, para que se manifieste es indispensable que un impulso lo provoque, dicho impulso es la acción penal, a la que podemos definir como el poder jurídico de excitar y promover la decisión del órgano jurisdiccional sobre una determinada relación del derecho Penal, el órgano encargado de realizar dicha excitación es el Ministerio Público, tal y como lo

³³ Ignacio Villalobos, "Derecho Penal Mexicano". Editorial Porrúa. México. Pág. 1 y 95.

establece el artículo 21 de la Constitución Política del los Estados Unidos Mexicanos.

El procedimiento Penal mexicano se divide en cuatro etapas: La averiguación Previa, la instrucción, el juicio y la ejecución de Sentencias.

En el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, encontramos la forma en que se procede penalmente por lo que respecta a los delitos fiscales; y para un mayor entendimiento hablaremos primeramente de los requisitos de procedibilidad.

Se denominan requisitos de procedibilidad, los que son menester para que se inicie el procedimiento, tal es el caso de la querrela y de la denuncia, pero también se consideran dentro de estos requisitos la exitativa y la autorización, por lo que hace a estas dos últimas no se abundara sobre ellas toda vez que las que nos interesan por lo que respecta al delito de referencia son la denuncia y la querrela..

Los requisitos de procedibilidad son las condiciones legales que deben cumplirse para iniciar una averiguación previa y en su caso ejercitar la acción penal contra el probable responsable de la conducta típica.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos alude en su artículo 16 como requisitos de procedibilidad la denuncia, y la querrela.

1.- **Denuncia.** Es la comunicación sobre algún hecho que podría considerarse como delictuoso, que una persona realiza ante la autoridad competente.

2. Querella. En el derecho comparado, la voz querella posee una doble acepción: como sinónimo de acción privada y como simple requisito de procedibilidad. En México, donde priva el monopolio acusador del Ministerio Público, la querella es simple requisito de procedibilidad que se resume en una manifestación de conocimiento sobre los hechos delictuosos y una expresión de voluntad a efecto de que se lleve adelante la persecución procesal. Este requisito se plantea en caso de los llamados delitos privados, para cuya persecución predomina el interés privado sobre el público.

Veamos algunas definiciones de Querella:

"CARNELUTTI: Que una ofensa no sea punible si no a querella de parte significa que depende en primer lugar del juicio del ofendido su castigo no en el sentido de que tal juicio sea suficiente si no en el de que es necesario; no obstante la querella, un hecho puede no ser castigado, pero sin ella no puede ser castigado.

FLORIAN: La querella es la exposición de la parte lesionada por el delito hace a los órganos adecuados para que se inicie la acción penal.

Lo más acertado es considerar la querella como una condición de procedibilidad, pues se afirma la existencia del delito con independencia de ella; la querella no es una condición de derecho sustantivo, si no una institución que tiene existencia en el ámbito del proceso: es decir, una institución procesal.

MANZINI: El derecho de querella, bajo el aspecto sustancial, es un poder de disposición de la punibilidad del hecho que se reconoce en la libertad privada. Bajo el aspecto forma, es un poder de disposición que se reconoce a

esa misma voluntad sobre el procedimiento penal, puesto que la querrella no determina necesariamente una acción penal.

LEONE: Desde el punto de vista sustancial, se considera como la manifestación de la voluntad del sujeto pasivo del delito de pedir el castigo del delito; de manera que se ha observado exactamente que se vincula a un derecho de perdón.

MESA VELAZQUEZ: La querrella es un presupuesto o condición indispensable para el ejercicio válido de la acción penal, en los delitos no perseguibles de oficio. De ahí que los expositores la denominen "Condición de procedibilidad". Es una institución de excepción, por cuanto la regla general es que los delitos se investiguen oficiosamente."³⁴

De las anteriores definiciones se desprende que la querrella, es una manifestación de la voluntad de ejercicio potestativo, formulada por el sujeto pasivo, o el ofendido con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie o integre la averiguación previa correspondiente y en su caso se ejercite al acción penal.

El fundamento legal de la querrella lo encontramos en el artículo 114 del Código Federal de Procedimientos Penales, el cual establece..... *La querrella del ofendido es necesaria únicamente en los casos que así lo determine el Código Penal u otra ley...*

Tratándose de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, lo determina el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 92, el cual dispone:

³⁴ Idem. Pág. 60.

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 tenga el indiciado.*
- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.*
- III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.*

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público.....”

El órgano encargado de formular la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la Procuraduría Fiscal de la Federación, quien representara a dicha institución al tenor de lo ordenado en las fracciones XXVIII y XXIX del artículo 10º del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según el cual a dicho procurador compete coadyuvar con el propio Ministerio Público.

La Procuraduría Fiscal de la Federación formulará **la declaratoria de perjuicio**, y para ello es necesario que el fisco federal haya sufrido o hubiese podido haber sufrido un perjuicio.

En el primer caso es necesaria la consumación del delito sobre los bienes del erario Federal, con lo que se habrá provocado el perjuicio para que se de el requisito de procedibilidad.

En el segundo caso, puede no haberse dado la realización del delito, pero con la simple tentativa efectuada por el sujeto activo del mismo, la conducta se eleva al delito consumado.

En cuanto a la denuncia, conforme al segundo párrafo de la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación otro requisito de procedibilidad es la denuncia de hechos. Que se da cuando no pueda formularse querrela por no darse los supuestos de los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114 del Código Fiscal de la Federación, por lo que solo bastará la denuncia de lo hechos que formule la Procuraduría Fiscal de la Federación ante el Ministerio Público Federal., para que se inicie la averiguación correspondiente, y en su caso se ejercite la acción penal.

Otro requisito de procedibilidad es que se cuantifique el daño en aquellos delitos en que sea necesaria la querrela o declaratoria de perjuicio; por que en función de ello el órgano jurisdiccional estará en posibilidad de otorgar o no la libertad caucional, en los términos en que la ley señale.

El tercer párrafo de la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, se hace mención del **sobreseimiento** de los procesos penales relativos a delitos fiscales, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así lo solicite, una vez que los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos; o bien, dichos créditos y sus accesorios queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría . Cabe señalar que la petición antes mencionada es una facultad discrecional y se tendrá que hacer valer ante el Ministerio Público Federal, antes de que formule sus conclusiones.

Cabe hacer mención que el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación establece que en los delitos fiscales, la pena que se imponga al responsable no puede incluir sanciones pecuniarias, esto se debe a que los

tributos y sus accesorios deben ser determinados por las autoridades administrativas.

Ahora bien, en el artículo 95 del Ordenamiento Legal en cita, señala quienes serán sujetos responsables de lo delitos fiscales, el cual a la letra dice:

ARTÍCULO 95 "Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. *Concierten la realización del delito.*
- II. *Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.*
- III. *Cometan conjuntamente el delito.*
- IV. *Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.*
- V. *Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.*
- VI. *Ayuden dolosamente a otro para su comisión.*
- VII. *Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior."*

Del numeral antes transcrito se desprende que la responsabilidad es la situación jurídica en que se encuentra el individuo imputable, de dar cuenta a la sociedad por el hecho realizado. "La responsabilidad resulta ser entonces, una relación entre el sujeto y el Estado según la cual éste declara que aquél obró culpablemente y se hizo acreedor a las consecuencias que la ley señala a su conducta,"³⁵

Es importante mencionar lo relativo a la **libertad caucional**, la cual la podemos entender como un beneficio que otorga la Constitución a quienes la soliciten y otorguen un garantía, no gozarán de este beneficio quien cometa un delito grave o bien, que no exceda de límites tanto pecuniarios como de la penalidad aplicable establecidos por la ley, es de carácter temporal, en tanto se

³⁵ Castellanos Tena, Francisco. "Lineamientos de Derecho Penal". Editorial Porrúa. México 2002. Pág.219.

resuelve su situación sometiéndose al proceso penal y esperar a conocer el resultado de la sentencia correspondiente.

Su fundamento legal lo encontramos en la fracción primera del artículo 20 Constitucional, con base en este precepto observamos que en el caso de los delitos fiscales considerados graves, no se tiene derecho a la libertad caucional.

Otro aspecto que es importante señalar es en cuanto a la **prescripción de los delitos fiscales**, la cual esta regulada por el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece: La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

Este artículo únicamente se refiere a la prescripción del ejercicio de la acción penal cuando se trata de delitos perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, prevé lo relativo a la sustitución y conmutación de sanciones.

Como ya se había señalado con anterioridad el proceso penal consta de cuatro periodos a saber:

- A) La Averiguación Previa o periodo de preparación de la acción penal y esta se inicia con la denuncia o la querrela, y concluye cuando el Ministerio Público está en aptitud de ejercitar la acción penal, de tal

manera que con la consignación de lo hechos al órgano jurisdiccional se inicia el proceso y con ello, su instrucción.

La Averiguación previa tiene como objetivo principal que el Ministerio Público se allegue de todas los elementos necesarios para acreditar la comisión de un delito y la probable responsabilidad del inculpado, de acreditarse, el Ministerio Público turnara el asunto para que lo conozca un Juez Federal en materia Penal.

El fundamento legal de la Averiguación previa lo encontramos en la fracción I del artículo 1º del Código Federal de Procedimientos Penales.

Una vez que el Ministerio Público comprobado la existencia del tipo penal y la probable responsabilidad de uno o más inculpados, turna el asunto a un Juez Federal penal, mismo que evalúa los elementos y en su caso le ordena al Ministerio Público que ejercite la acción penal, consignando al inculpado, iniciando el proceso penal para resolver la situación del procesado, y en caso de comprobarse la culpabilidad, se le aplique la pena que le corresponda.

El fundamento legal lo encontramos en el artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales.

- B) La instrucción comienza: la primera abarca desde la resolución judicial conocida como auto de radicación, y concluye con el auto de formal prisión. De libertad por falta de elementos para procesar o con el auto de formal prisión con sujeción a proceso.

La segunda parte principia con el auto de formal prisión o con el de sujeción a proceso, y concluye con el auto que declara agotada la instrucción.

Finalmente, la tercera parte se inicia con el auto citado y termina con el auto que declara cerrada la instrucción.

El último periodo del procedimiento penal consiste en la ejecución de la Sentencia.

Una vez descrito en términos generales el procedimiento penal, cabe destacar que éste tiene trascendencia para la determinación de obligaciones fiscales, hasta el momento en que el Ministerio Público presente sus conclusiones, pues como ya se indicó, es antes de que sean presentadas estas, que cuando el contribuyente puede enterar el crédito fiscal, las multas y los recargos que le sean determinados por el fisco.

4.7. PROPUESTA.

Hasta el momento se han señalado los aspectos más importantes del delito de Defraudación Fiscal y sus penalidades, en este sentido a continuación se intenta mostrar algunas propuestas para abatir este delito, toda vez que en la actualidad persisten los altos índices en la comisión de este delito, es decir, que los individuos obligados al pago de contribuciones las omiten, total o parcialmente.

Ahora bien, por lo antes mencionado, la Reforma Fiscal no sólo es urgente para nuestro país, si no que es una necesidad imperiosa e inaplazable que nuestros legisladores deben aplicar a la brevedad.

La Constitución Política de la Estados Unidos Mexicanos establece que los mexicanos estamos obligados a contribuir para cubrir el gasto público del estado. Por tal razón, el Ejecutivo, en combinación de las diversas autoridades gobernantes, tendrá que estudiar el nivel que este gasto debe alcanzar para forjar un país con un futuro promisorio de crecimiento y desarrollo de su población, digno, próspero y poderoso.

Una vez fijado el nivel de gasto, se invertirá en la sociedad con un criterio solidario y subsidiario. El gobierno federal deberá determinar los gravámenes necesarios para cubrir dicho gasto, sin que por lo mismo se violen los principios que establece la Carta magna.

La Reforma Fiscal que se diseñe con estas bases deberá orientarse para promover la reactivación de la economía y, por ende, el empleo de millones de personas.

La legislación fiscal, debe gravar, sin excepción, a todos por igual, respetando los principios que emanan de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esto es gravar igual a los iguales y gravar más a los que tiene más y ganan más, son principios que de no aplicarse consistentemente, generan erosión de las bases fiscales y dan lugar a la Defraudación fiscal.

La técnica fiscal que se aplique debe, de preferencia, ser analizada por expertos, de manera que se materialice en disposiciones fiscales regulatorias sencillas, estables y que den certidumbre al contribuyente.

Ante preceptos fiscales sencillos, estables y bien diseñados, la autoridad, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, debe actuar con toda severidad respecto a aquellos contribuyentes defraudadores del fisco y, por ende, de la sociedad.

El principio de equidad contenido en nuestra Carta Magna como una de las características primordiales que deberían cumplir las leyes fiscales en México ha quedado relegado a segundo plano; la recaudación se carga más a las clases trabajadoras, a las que se imponen tasas que en la mayoría de los casos gravan el nivel de sustento, en tanto que las clases económicamente favorecidas están prácticamente libres de gravamen.

Así mismo, la distribución de la riqueza, debería aplicarse brindando a todos los mexicanos las mismas oportunidades, pero en la práctica lo que ha sucedido es que se ha distribuido la pobreza, haciendo a los pobres más pobres, extinguiendo a las incipientes clases medias, y polarizando impactante mente la brecha entre ricos y pobres.

México necesita hoy un régimen fiscal que le permita generar la infraestructura necesaria para crecer y ofrecer a su pueblo un ingreso digno.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- El Ejecutivo Federal, por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la facultad tributaria, de recaudar y distribuir los ingresos del Estado, mismos que constituyen el crédito Fiscal.

Con base en la Potestad Tributaria, el Estado se allega de recursos económicos, y con ello propiciar las finanzas públicas, con el fin de lograr cumplir con su cometido, esto es proveer a la sociedad de satisfacciones, por este motivo la autoridad esta en constante vigilancia del comportamiento de los contribuyentes, con el fin de evitar en lo menos posible que, estos incurran en el delito de Defraudación Fiscal.

SEGUNDA.- Ahora bien, el Capítulo Primero se enfoco primordialmente al Acto Administrativo, esto con el fin de dar mayor amplitud al tema de referencia, partiendo de lo general a lo particular.

El Segundo Capítulo, relativo a la Potestad Tributaria, revierte gran importancia toda vez que, es la forma en que el Estado se allega de recursos, para poder lograr satisfacer a la sociedad. De lo anterior, se aprecia pues que la potestad tributaria se refiere a la facultad del Estado para crear contribuciones mediante ley. Con dicha conceptualización coinciden diversos autores, al sostener que al garantizar el Estado el desarrollo sus gobernados, de estos debe provenir la mayor parte de sus recursos, aportando una parte de la riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, esto es, a través de la imposición de contribuciones, y de esta manera contribuir con el principal recurso financiero del Estado.

TERCERA.- El Capítulo Tercero, se refiere a los Tributos, una vez que realizamos el estudio de Tributo y Contribución, en términos generales concluimos que los vocablos tributo y contribución son empleados como sinónimos, aunque cabe agregar que la palabra contribución se puede prestar a confusión ya que dentro de nuestra legislación se emplea para designar al género, es decir, al tributo, y también para nombrar una especie que es la contribución de mejora. En consecuencia lo más loable es la utilización del término tributo.

En cuanto a las Facultades de comprobación Fiscal, es el conjunto de actos que el Fisco Federal, realiza para cerciorarse de que los contribuyentes cumplen con las disposiciones fiscales.

Del estudio de esta figura concluimos que la fiscalización o inspección, tiene por finalidad verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y según sea el caso la posible comisión de delitos fiscales, pues lo que se pretende es influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo cumplan con sus obligaciones fiscales.

El fundamento legal y constitucional que el Estado tiene para poder comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales es lo establecido en el artículo 16 párrafo undécimo de nuestra Ley Suprema

Siguiendo con el punto de lo general a lo particular y por la importancia que revierten estas figuras jurídicas, en este mismo Capítulo establecimos lo referente a las infracciones y Delitos fiscales, con el fin de tener un panorama más amplio que nos permitiera entrar al análisis de la figura delictiva de Defraudación Fiscal, cumpliendo con el objetivo de este trabajo, el análisis jurídico del delito de defraudación Fiscal, tomando como base lo que es una infracción y lo que es un delito fiscal.

CUARTA.- Los Delitos Fiscales son actos u omisiones tipificados y sancionados por el Derecho Tributario. Estos delitos son cometidos en contra del Fisco Federal y se encuentran regulados y sancionados por una Ley Especial que en el caso es el Código Fiscal de la Federación por tratarse de delitos especiales y en el caso concreto de la figura delictiva en estudio esta se encuentra en el artículo 108 del Código antes referido

El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores", entendiéndose por engaño, la "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre"; ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado.

La tipificación del delito Fiscal en estudio resulta ser demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse que con base en el mismo, cualquier hecho, conducta o circunstancia que el Fisco considere perjudicial para sus intereses puede llegar a ser tipificada como Defraudación Fiscal, trayendo como consecuencia que el gobernado se encuentre en una constante incertidumbre, al no existir certeza jurídica.

QUINTA.- Así pues una vez realizado el análisis del delito de Defraudación Fiscal concluimos que la autoridad como supresora de esta figura delictiva, debe ser la más interesada en conocer las causas que dan nacimiento y origen a este delito, es decir los motivos que hacen que este se llegue a consumar, para así más que atacar al efecto, que es la consumación del delito, se ataquen a las causas y de esta manera pretender en un futuro erradicar dentro de lo posible esta conducta, la Autoridad debe buscar formas alternativas para tener una mayor influencia

sicológica en el gobernado, ya que si bien es cierto que existen causas tangibles que llevan al gobernado a no cumplir con sus obligaciones, también lo es que existen causas subjetivas por ejemplo; la educación, el sentido de responsabilidad, el entorno que rodea al individuo , etcétera. Por lo que al respecto opinamos que hace falta una Reforma Fiscal Integral, así como una simplificación Tributaria.

SEXTA.- Otro aspecto que es importante señalar, es falta de cultura empresarial, ya que la mayoría de las personas físicas y morales consideran al pago de las contribuciones como una carga de su patrimonio, y no como una parte del conjunto de gastos que la empresa o el negocio realiza como consecuencia de su actividad. Aunado a lo anterior se encuentra la pésima opinión que se tiene del Gobierno Federal, de que este es un mal administrador de los recursos producto de los tributos que recauda, al dar una eficiente prestación de servicios.

Al respecto opinamos que la relación jurídico –tributaria no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los contribuyentes.

SEPTIMA.- De acuerdo con las diversas causas expuestas en supralíneas, con el alto índice de defraudadores fiscales se crea un terrible daño al patrimonio del Estado, 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 presionando excesivamente a los contribuyentes a pagar sus tributos, si no ejerciendo una función eficiente para recaudarlos. Por lo que concluimos que es necesaria y urgente una Reforma Fiscal Integral no sólo como un adelanto en el desarrollo del país, si no como una necesidad imperiosa e inaplazable.

Junio 2005.

BIBLIOGRAFIA.

- 1.-Acosta Romero, Miguel **"Compendio de Derecho Administrativo"**. Parte General. Editorial Porrúa. México, 1996.
- 2.-Acosta Romero, Miguel y López Betancourt, Eduardo. **"Delitos Especiales"**. Editorial Porrúa. México 1998.
- 3.-Arrija Vizcaíno, Adolfo. **"Derecho Fiscal."** Editorial Themis. México, 2000.
- 4.-Castellanos Tena, Fernando. **"Lineamientos Elementales de Derecho Penal"**. Editorial Porrúa. México 1999.
- 5.-Castrejón García, Gabino Eduardo. **"Derecho Administrativo Constitucional"**. Cárdenas Velasco Editores. México 2004.
- 6.-Castrejón García, Gabino Eduardo. **"Derecho Administrativo Mexicano"**. Cárdenas Editor. México 2002.
- 7.-Castrejón García, Gabino Eduardo. **"Derecho Procesal Administrativo"**. Cárdenas Editor. México 2001.
- 8.-Castrejón García, Gabino Eduardo. **"Derecho Tributario"**. Cárdenas Editor. México 2002.
- 9.-Castrejón García, Gabino Eduardo. **"Medios de Defensa en Materia Administrativa y Fiscal"**. Cárdenas Editor. México 2002.

10.-Carranca y Trujillo, Raúl, **“Derecho Penal Mexicano” (Parte General)** , Editorial Porrúa, México, 1998.

11.-De La Garza, Sergio Francisco. **“Derecho Financiero Mexicano”**. Editorial Porrúa. México 1999.

12.-Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Espinosa Lucero, Manuel. **“Compendio de Derecho Administrativo”**. Editorial Porrúa. México, 1994.

13.-Delgadillo Gutiérrez, Luis. **“Elementos del Derecho Administrativo”**. Editorial Limusa. México 1998.

14.-Diep Diep, Daniel. **“El Tributo y la Constitución”**. Editorial Pac. México 1999.

15.-Flores Zavala, Ernesto. **“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”**. Editorial Porrúa. México.

16.-Fraga, Gabino. **“Derecho Administrativo”**. Editorial Porrúa. México 2003.

17.-Hernández López, Aarón. **“Los Delitos de Querrela en el Fuero Federal y Militar”**. Editorial Porrúa. México 1998.

18.-García Domínguez, Miguel. **“Teoría de la Infracción Fiscal”**. Editorial Cárdenas. México 1998.

19.- González Salas Campos, Raúl. **“Los Delitos Fiscales”**, Perez Nieto Editores.

20.-Jiménez González, Antonio. "Lecciones de Derecho Tributario". Editorial ECAFSA. México, 2000.

21.-Latapí Ramírez, Mariano. "La Realidad de los Impuestos". Editorial SICCO. México, 1998.

22.-Lomelí Cerezo, Margarita. "Derecho Fiscal Represivo", Editorial Porrúa, México, 1998.

23.- López Betancourt, Eduardo. "Teoría del delito", Editorial Porrúa. México 2000.

24.-Margain M, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa. México 1999.

25.-Mabarak Cerecedo, Doricela. "Derecho Financiero Público", Editorial Mc Graw Hill. México, 1999.

26.-Millán González, Arturo. "Delito de Defraudación Fiscal y su Defensa Adecuada", Ediciones ISEF, México 2001.

27.-Quintana Valtierra, Jesús. "Derecho Tributario Mexicano". Editorial Trillas. México, 1999.

28.-Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal", Editorial Oxford, México 2003.

29.-Sánchez Hernández, Mayolo . "Derecho Tributario". Cárdenas editor México, 1999.

30.-Sánchez Vega, Alejandro. "La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves". Editorial SISTA. México 1999.

31.-Villalobos, Ignacio. "Derecho Penal Mexicano", Editorial Porrúa. México.

“LEGISLACIÓN CONSULTADA”.

Código Federal de Procedimientos Penales, Editorial SISTA.

Código Penal para el Distrito Federal, Editorial SISTA.

Código Penal Federal, Editorial SISTA.

Compilación Fiscal, con correlaciones, Dofiscal Editores.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial SISTA

Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ediciones Fiscales ISEF S.A., México.