



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
FISCAL**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

ERIKA IVETTE RUIZ VEGA



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

MÉXICO, D. F.

2006



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradecimientos

A DIOS

Por hacer posible que llegara este momento.

Por la bendición de estar rodeada de personas maravillosas.

Por darme la fuerza para cumplir mis objetivos.

A MIS PADRES

MARIA DEL SOCORRO VEGA GARCÍA

SERGIO RUIZ PÉREZ

Por el sublime don de darme la vida.

Por su apoyo, sustento, motivación, educación y amor interminables.

Por que jamás habrá una forma de agradecerles una vida de lucha, sacrificios y esfuerzos constantes.

Por que son a quien debo todo cuanto tengo y todo lo que soy.

Por que mi pasado, presente, y futuro se ha forjado en sus manos.

Por que mi esfuerzo es inspirado en ustedes.

PORQUE ESTE LOGRO ES SUYO.

A MIS HERMANOS

SERGIO RUIZ VEGA

Por demostrarme que aunque seamos diferentes en opiniones siempre estaremos juntos.

Por su ejemplo de lucha ante sus ideales.

Por el amor reflejado en la honestidad de sus palabras.

Por su preocupación ante mis problemas.

Por su admiración ante mis triunfos.

DIEGO RUIZ VEGA

Porque su presencia alimenta mi espíritu y enriquece mi mundo.

Por significar la fuerza que alienta la realización de mis metas.

Porque con su dulce mirada me motiva a superarme y tratar de darle los mejores ejemplos.

Porque cuando crezca este orgulloso de mi.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

*Por abrirme las puertas del
conocimiento*

*Por albergarme en sus aulas y
permitirme ser parte de la máxima casa
de estudios*

Por darme una identidad

*Por hacerme sentir orgullosa de lo que
soy, lo que pienso y donde pertenezco.*

*Porque siempre estaré en deuda con mi
universidad, y por ello pondré todo mi
empeño para cumplir con todos los
valores que en ella se me han inculcado.*

A LA FACULTAD DE DERECHO

*Por otorgarme la oportunidad de
lograr mi formación*

*Por brindarme las herramientas para
la vida.*

Por forjar mi carácter

*Porque prometo ser un digno egresado
de esta institución.*

A MI ASESOR

*LIC. MIGUEL ÁNGEL
VÁZQUEZ ROBLES.*

*Por la disponibilidad, paciencia,
entusiasmo, dedicación y tiempo que me
brindo en todo momento.*

*Por haberme guiado en la realización
del presente trabajo.*

Por confiar en mi proyecto.

*Porque sin su apoyo la realización de
esta meta sería imposible.*

A LA FAMILIA RUIZ PÉREZ

*Por que siempre que los he necesitado
me han brindado su apoyo.*

*Por que crecí bajo su cuidado, amor y
consejo.*

Especialmente a

*Mi abuela GUADALUPE PÉREZ
HERNÁNDEZ*

Por contagiarme la alegría de vivir.

Por el gran amor que siento por ella.

Por que siempre este orgullosa de mi.

Mi tío JAVIER RUIZ PÉREZ

*Por que siempre me he sentido especial
para él.*

*Por preocuparse por mi, tanto personal
como profesionalmente.*

*Por que gracias a sus cuidados me he
sentido segura para hacer cualquier cosa
que me proponga.*

*Por que espero que se sienta tan
orgulloso de mi, como yo lo estoy de él.*

Mi tía GABRIELA RUIZ PÉREZ

Por haber sido mi cómplice.

*Por transformarte en un ejemplo a
seguir.*

Por convertirte en una amiga.

Por ayudarme a crecer.

A LA FAMILIA VEGA GARCÍA

*Por el ejemplo de superación
Por el apoyo que siempre he sentido en
sus palabras.*

Especialmente a

*Mi Tía **MARIA DE LA LUZ
VEGA GARCÍA***

*Por las noches de desvelo compartidas,
Por su ayuda incondicional.
Por su cariño, el cual es correspondido.
Por ser una gran amiga.*

*Mis Tíos **JUAN CARLOS VEGA
GARCÍA** y **MIGUEL ÁNGEL
VEGA GARCÍA.***

*Por que sus palabras siempre fueron de
gran ayuda.
Por que nunca obtuve un no como
repueta.
Por que siempre he encontrado una
sonrisa en sus caras.*

*Mi primo **EDGAR AVALOS VEGA**
Por la oportunidad de desarrollarme
profesionalmente.*

*Porque me siento orgullosa de él.
Porque el presente nos depare grandes
proyectos
Porque en el futuro nuestros sueños se
cumplan.*

A ALGUIEN MUY ESPECIAL

LIC. SALVADOR CASTILLO
CARRASCO

Por haber desviado su atención de tan importantes ocupaciones y haberme dedicado un preciado espacio de su tiempo, e invertirlo en el presente trabajo que sustento gracias a sus aportaciones.

Por la confianza y el aprecio hacia mi persona.

Por ser una inspiración profesional.

Por que los maestros no solo se encuentran en las aulas, sino a lo largo de la vida.

Gracias

LIC. ROGELIO CEPEDA
CERVANTES

Por el cariño que me ha demostrado desde que me conoció.

Por el gran aprecio que le guardo.

Por todo el apoyo que me ha brindado desde que ingrese a la U.N.A.M.

Por que no solamente es un miembro más de mi familia, sino una gran persona.

A MIS AMIGOS

*YUMARI PÉREZ RAMOS.
JUAN FRANCISCO TIENDA
SANTOS.*

Por las alegrías.

Por las tristezas

Por un consejo sincero.

*Por una amistad a prueba de tiempo y
distancia.*

*Por el apoyo cuando es necesario, y la
fuerza de sus palabras cuando lo he
requerido*

Por que los quiero

*CLAUDIA LLANOS ARGÜELLO.
JAIME SEVILLA AGÜERO.
REBECA ANGUIANO AGUILAR*

Por un proyecto de vida compartido

*Por una amistad que nos unirá el resto
de nuestra vida.*

*Por ser compañeros, amigos y
hermanos.*

*Por que siempre he contado con su
mano para apoyarme.*

Por ser como son.

“EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL”

INTRODUCCIÓN

CAPITULO PRIMERO: BASE CONSTITUCIONAL EN LA CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

1.1. Principios Básicos de las Contribuciones.

1.1.1. Destino de la Contribución

1.1.2. Proporcionalidad.

1.1.3. Equidad.

1.1.4. Reserva de Ley.

1.2. Principales Garantías Constitucionales en materia Impositiva .

1.2.1. Igualdad

1.2.2. Libertad

1.2.3. Seguridad jurídica.

CAPITULO SEGUNDO: RELACIÓN JURÍDICO CONTRIBUTIVA

2.1. Obligación Contributiva.

2.2. Fuente de la Obligación Contributiva

2.3. Sujetos de la Relación Jurídico Contributiva

2.3.1. Sujeto Activo.

2.3.2. Sujeto Pasivo.

2.3.3 Terceros

2.4. Objeto.

2.4.1. Base

2.4.2. Tarifa o Tasa

CAPITULO TERCERO: DERECHO PENAL FISCAL.

- 3.1. Derecho Penal y Derecho Penal Fiscal.
- 3.2. Infracción y Delito.
- 3.3. Objeto de la Sanción Contributiva. .
- 3.4. Evasión y Elusión.
- 3.5. Planeación.
- 3.6. Defraudación Fiscal.

CAPITULO CUARTO: EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO.

CAPITULO QUINTO: CONFIGURACIÓN TÍPICA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL (ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)

5.1. Cuerpo del Delito.

5. 1.1 Elementos Objetivos o Externos

A) Hecho delictivo.

- Conducta
- Nexo causal
- Resultado

B) Calidad en los Sujetos.

C) Objetos.

D) Referencia temporal, espacial y de ocasión.

E) Calificativas.

F) Medios comisivos

5.1.2 Elementos Normativos

A) Engaño, ó

B) Aprovechamiento de error.

C) Omisión total o parcial del pago de las contribuciones.

D) Obtención de un beneficio indebido.

E) Perjuicio al fisco federal.

5.2 Responsabilidad Penal

5.2.1 Culpabilidad.

5.2.2 Autoría y Participación.

5.2.3 Antijuridicidad.

- Causas de justificación

5.3 Punibilidad

5.3.1 Condiciones Objetivas de Punibilidad.

- Excusas absolutorias

CAPITULO SEXTO: CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.

6.1. Económicas.

6.2. Políticas.

6.3. Fiscales.

6.4. Sociales.

6.5. Factores de prevención.

6.5.1. Implementación de una Cultura Contributiva en la sociedad.

6.5.2. Publicidad en el manejo de los fondos públicos.

6.5.3. Elaboración de leyes de fácil comprensión.

6.5.4. Mejorar la capacidad de auditoria de la administración.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

*El presente trabajo constituye un análisis del delito de defraudación fiscal, desde una perspectiva integral; es decir, que además de la visión jurídico contributiva incluye aspectos fundamentales en materia penal. Es conveniente precisar, en primer término, que estudiar de forma exclusiva una figura jurídica, conforme una rama del derecho es infructuoso; esto debido a que la materia jurídica comprende una realidad viva, que no acepta separaciones o cortes, cualquier distinción entre las instituciones pertenecientes a esta parte del conocimiento humano debe hacerse sin olvidar la vital conexión y comunicación existente en el Derecho; "... la materia de las diversas ciencias no son un diverso mundo, sino un aspecto diverso del único mundo al cual debemos limitar nuestro trabajo, porque somos pequeños, y el mundo es inmenso, así los resultados de este trabajo no son diversos sino porque son las diversas caras de un prisma único,..." **

Como segunda precisión, el Derecho como ordenamiento jurídico aspira a que el comportamiento humano sea realizado apegado a sus principios y dispositivos vigentes, procurando fomentar el desarrollo armónico de los individuos que integran la sociedad a la que sirve; sin embargo, debe llevar implícito el principio de coercibilidad, que establezca como resultado de alguna violación o incumplimiento a las Normas de Derecho la correlativa y respectiva sanción, con el objeto de restaurar el clima de estabilidad vulnerado, en ocasión de desacato de la norma jurídica

* *CARNELUTTI FRANCESCO Metodología del Derecho. IURE México 2002 Pág. 7)*

Bajo este contexto, el Sistema Impositivo Mexicano se encuentra regulado por un ordenamiento jurídico que contienen disposiciones de obligatorio acatamiento y a cuya observancia los gobernados están sometidos a su potestad y los órganos del Estado, este sistema como todo lo jurídico, está basado en la voluntariedad o libre albedrío del contribuyente, respecto al cumplimiento de sus obligaciones es por ello que prevé las sanciones para aquellos que no acaten las normas.

En este contexto y toda vez que las contribuciones representan el mas importante caudal de ingresos para que el Estado Mexicano pueda realizar (oportuna y correctamente) las funciones y actividades necesarias, que le están encomendadas en la Constitución, para el mantenimiento y preservación de la estabilidad y el desarrollo social; por lo que, de omitirse total o parcialmente, el pago de las mismas y por ello obtener algún beneficio indebido, se afecta a la recaudación de las contribuciones y por ende a la sociedad en su conjunto.

Ahora bien, durante la ultima década se ha advertido un interés creciente por mejorar la recaudación y minimizar la defraudación fiscal; sin embargo, los resultados obtenidos han sido escasos, en relación con los que era posible esperar, dada la magnitud de esfuerzos realizados y recursos empleados. Una de las principales causas atribuibles a la realización de conductas defraudatorias llevadas a cabo por el contribuyente es la indefinición ideológica que determina la adopción de medidas, que si bien tienen plena validez jurídica, su aplicación no corresponde con la realidad de nuestro país.

Ante los anteriores planteamientos, el desarrollo de nuestro trabajo se propone en el curso seis capítulos; analizar y exponer el panorama de los aspectos más relevantes, a nuestro entender, del delito de Defraudación Fiscal; mismo que se plantea sobre las bases del siguiente esquema:

En el Capítulo Primero hace un análisis del artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, de donde se desprende el eje de la Potestad Impositiva del Estado y bajo la cual se precisan todos los principios que representan las características supremas del orden jurídico fiscal en México; es decir, aquellos que marcan la integración de un sistema fiscal apegado al Estado de Derecho. Asimismo, y de manera adjunta a los principios de carácter fiscal consagradas en el aludido precepto, es importante que las leyes en la materia estén sujetas a las Garantías Individuales que establece la propia Constitución y que consagran los derechos fundamentales del hombre, mismos y que no pueden ser quebrantados por la actividad impositiva estatal.

Dentro del Capítulo Segundo se aborda la naturaleza de la Relación Jurídico Contributiva, como una multiplicidad de vínculos jurídicos con diversos contenidos, de los cuales se deriva la obligación contributiva propiamente dicha; a su vez, se analizarán los sujetos que integran dicha relación así como los objetos jurídicos que de ella son parte.

Las consideraciones conceptuales fundamentales para el estudio de la defraudación fiscal se exponen en el Capítulo Tercero; en éste se hace referencia a las ramas del derecho encargadas de las cuestiones relativas a la materia fiscal y al tratamiento de los delitos, así como los ilícitos fiscales de índole delictiva; las nociones de delito e infracción

en su esfera general y aplicado a la materia impositiva; así como una explicación de la finalidad de la sanción tributaria. La significación y diferencias existentes entre la elusión, la evasión y la planeación fiscal son planteadas como especificaciones terminológicas de figuras jurídicas superficialmente identificadas con la defraudación, misma que también es objeto de un análisis conceptual. En resumen, este capítulo es una muestra de los presupuestos doctrinales, etimológicos y conceptuales legales que rodean al fraude fiscal como preámbulo al estudio de los elementos que la integran.

El Capítulo Cuarto describe, brevemente, la evolución histórico legislativa del delito en estudio; en esta exposición se hace una reflexión sobre la falta de ideología legislativa que presenta, aseveración derivada del análisis de las diferentes leyes que han hecho referencia al delito de defraudación fiscal, conocido como tal, así como sus precedentes más inmediatos. De la lectura de este capítulo se desprenderá la pauta jurídica que ha marcado el destino del tratamiento del delito en comento.

La configuración típica contenida en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación es tema de análisis del Capítulo Quinto; el cual plantea la orientación de la protección jurídica que brinda el establecimiento de este tipo penal; precisa los elementos objetivos y normativos que integran el cuerpo del delito, entre los que se encuentran la conducta (engaño o aprovechamiento de errores), el efecto típico de la ejecución de los actos (hacia la obtención de un beneficio indebido o para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, siempre en perjuicio del fisco Federa), la relación de causalidad que debe demostrarse entre lo realizado y lo obtenido así como los sujetos, objetos referencias y calificativas que integran el tipo de defraudación fiscal. Dentro de

este contexto, integran este capítulo los elementos relativos a la responsabilidad penal; es decir, la voluntad encaminada al logro del cometido, la antijuridicidad, los grados de responsabilidad considerados en función de la conducta delictiva realizada y, por último, el castigo previsto por la Ley a ser impuesto al sujeto activo del delito.

Por último, en el Capítulo Sexto, señalo las causas, tanto de índole económica, política, fiscal y social que motivan, inducen o estimulan al contribuyente a la ejecución de conductas defraudatorias en perjuicio del Fisco; de igual manera hace referencia a las consecuencias más relevantes que la comisión de la defraudación fiscal trae aparejadas. Asimismo, del análisis realizado en este capítulo, nacen algunos factores que, a mi parecer, impiden la comisión del delito; haciendo hincapié en que tales factores preventivos no son limitativos, sino simplemente ejemplificaciones de medidas que podrían incorporarse para un mejor desempeño recaudatorio, donde el Estado se incline más por un combate preventivo de las conductas ilícitas que por acciones represivas.

Finalizamos nuestro trabajo con las conclusiones obtenidas a lo largo de la nuestra investigación, junto con la recopilación de las diversas fuentes que hemos utilizado para llevarlas a cabo. Es necesario hacer un reconocimiento a las aportaciones de la Biblioteca “Antonio Caso” de la Facultad de Derecho, la Biblioteca Central, el Instituto de Investigaciones Jurídicas y la Hemeroteca Nacional, orgullosamente pertenecientes a la Universidad Nacional Autónoma de México; así como a la Biblioteca “Silvestre Moreno Cora” de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para la realización de la investigación que hoy sustento, ya que la riqueza de sus acervos fue una herramienta fundamental para la culminación de la misma.

CAPITULO PRIMERO

BASE CONSTITUCIONAL EN LA CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

“No debe olvidarse que es la Constitución un legado de sacrificios y de glorias, consagrado por los mayores a nosotros y a los siglos por venir; que ella dio cuerpo y alma a nuestra Patria hasta entonces informe, y que como se ama la tierra nativa y el hogar de las virtudes tradicionales, debe amarse la carta que nos engrandece y nos convierte en fortaleza inaccesible a la anarquía y al despotismo.”

JOAQUIN V. GONZALEZ¹

El Estado Mexicano, en los términos de la Constitución, está facultado para imponer contribuciones, cuando esto ocurre estamos en presencia del ejercicio de la potestad impositiva; es decir, del conjunto de facultades por medio de las cuales se establecen, determinan y recaudan las contribuciones; en este orden de ideas, la potestad tributaria consiste en crear las normas que contienen los elementos esenciales de los impuestos y aquellos otros que regulan la relación jurídico tributaria; así como su ejercicio y aplicación; normas y relaciones que deberán apegarse a todo principio y requisito constitucional que les resulte conducente.

En tales condiciones, la Carta Magna aparece como fundamento de todo orden jurídico y como la fuente primigenia del ejercicio de la potestad impositiva estatal, en este contexto es condición elemental un previo pronunciamiento sobre su concepto; así pues, la palabra constitución se deriva del latín *constitutionis*, y según el Diccionario Jurídico Mexicano “...es la forma o sistema de gobierno que tiene cada Estado. Ley fundamental de

¹ PÉREZ BECERRIL ALONSO *Política e impuestos. (pensamientos)* Porrúa. México 2003 Pág. 151

la organización de un Estado”², entendiéndolo a éste como “...una colectividad humana con caracteres de identificación racial, histórica, humanística y cultural; asentada en un territorio específico y definido, gobernado por una estructura de ejercicio de potestades y todos estos elementos, regidos por un orden o sistema jurídico totalizador.”³

Muchos autores, en todas las épocas, han tratado de definirla y clasificarla, siendo el que el común denominador el de considerar a la Constitución como aquella que establece los derechos y los deberes de los gobernados y de los gobernantes. “Una constitución en sentido absoluto puede significar una regulación legal fundamental, es decir, un sistema de normas supremas y últimas (constitución norma de normas)... Todas las otras leyes y normas tienen que poder ser referidas a –ESA norma... Bajo tal significación de la palabra, el estado se convierte en una ordenación jurídica que descansa en la Constitución como norma fundamental; es decir, en una unidad de normas jurídicas. Aquí la palabra Constitución designa una unidad y totalidad”⁴

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los principios fundamentales para lograr el establecimiento de un orden jurídico; es decir, el conjunto de normas positivas y vigentes, relacionadas entre sí y escalonadas o jerarquizadas, que rigen la vida y las instituciones de una nación.

² Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM y Porrúa. México 1998, Pág. 658.

³ CASTILLO CARRASCO SALVADOR. La reforma financiera como capítulo de la refundación del Estado Mexicano. El Municipio como base del desarrollo. Taxx. México 2001 Pág. 14 y 15.

⁴ SCHMITT CARL. Teoría de la Constitución Nacional. México 1981. Citado por Gutiérrez S. Sergio y Rives S. Roberto. La Constitución Mexicana en el Siglo XX. Las Líneas del Mar, México 1994. Pág. 20, 21.

La evolución histórica constitucional de nuestro país permite identificar la base del sistema jurídico mexicano vigente, en general, y en particular el desarrollo del sistema impositivo; por lo que debe conocerse las características que en materia tributaria han tenido las diversas constituciones que se han establecido para conocer su origen.

- La Constitución Política de la Monarquía Española del 28 de Marzo de 1812 es la Constitución promulgada por las Cortes de Cádiz. La convocatoria a estas Cortes incluyó, por primera vez en la historia, a representantes de las diversas colonias americanas. Las Cortes Generales y Extraordinarias comenzaron a sesionar el 24 de septiembre de 1810 y finalizaron hasta 24 de septiembre de 1813, su obra tiene gran importancia para México por los avances implicados y porque sus disposiciones se mantuvieron en vigor en nuestro país mucho tiempo después de consumada la independencia.

En el texto de estas disposiciones se dedican sendos títulos a la fuerza militar nacional y a la instrucción pública, rubros de enorme importancia, consagrando principios trascendentales, sobre todo en lo relativo a las contribuciones que debían ser votadas por las Cortes y proporcionales a la capacidad económica de los españoles.

*“Él artículo 339 de la Constitución de Cádiz de 1812 dispone que:
... las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”⁵*

- La Constitución de Apatzingán del 22 de octubre de 1814 señala que las “contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los

⁵ SÁNCHEZ BRINGAS ENRIQUE. Derecho Constitucional. Porrúa. México 1998. Pág. 159

ciudadanos para su seguridad y defensa (artículo 36) y disponía que una de las obligaciones de estos consistía en contribuir a los gastos públicos (artículo 41). Además de que los impuestos debían crearse por ley, teniendo la atribución respectiva el Supremo Congreso (artículo 113.)”⁶

- La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 4 de octubre de 1824 es la primera Constitución en que se adopta el sistema federal; fue promulgada en nombre de Dios Todo Poderoso y Supremo Legislador de la Sociedad, en sus postulados existen dos corrientes, ya que por una parte, adopta el sistema federal de gobierno, integrado a un régimen de libertad a las partes integrantes de la naciente república, por lo que es notoria la influencia de la Constitución de los Estados Unidos de América; y por el otro, adoptó elementos del constitucionalismo europeo, observándose una especie de síntesis. Fue esta Constitución la fundadora de la nación mexicana al consumarse la independencia política de la Nueva España.

Para acreditar el paralelismo de nuestra norma suprema con la Constitución Federal de Estados Unidos de 1787, que rige aún en la actualidad, recordemos que ésta ordena en el artículo 1º, sección VIII, lo siguiente:

“...El Congreso tendrá facultad para crear y cobrar impuestos, derechos, contribuciones y sisas; pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y sisas, serán enteramente uniformes en todos los Estados Unidos”⁷

En concordancia, la constitución de 1824 señala los principios tributarios en los artículos que a continuación se transcriben:

⁶ BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Derecho Constitucional Mexicano. Porrúa. México 1984. Pág. 130.

⁷ SÁNCHEZ BRINGAS ENRIQUE. Ob. cit. Pág. 159.

“Art. 50. - Las facultades del congreso General son las siguientes:

VIII.- Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno”

“Art. 162. - Ningún estado podrá:

III. - Imponer, sin consentimiento del Congreso General contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, mientras la ley no lo regule como debe hacerlo.”⁸

- El contenido de la Constitución Política de la República Mexicana de 1857 significa el desprendimiento del poder político y económico de la iglesia respecto del gobierno, así como la desaparición de los privilegios y los fueros eclesiásticos y militares. En esta Constitución se reconocen en forma amplia los derechos y libertades de la persona y el modo de hacerlos efectivos. Por lo que respecta a la situación tributaria, se dispuso:

“Art. 31. - Es obligación de los mexicanos:

II.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

“Art. 72. - El Congreso tiene facultad:

VII.- Para aprobar el presupuesto de los gastos de la federación que anualmente debe presentarle el ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

IX.- Para expedir aranceles sobre comercio exterior y para impedir, por medio de bases generales, que en el comercio de estado a estado se establezcan restricciones onerosas.”⁹

- La Constitución Mexicana vigente fue promulgada en la ciudad de Querétaro el 5 de febrero de 1917, su antecedente fue el movimiento político social surgido desde el año de 1910. Los principios plasmados en dicha Constitución son los de soberanía nacional, la división de poderes, el sistema federal, el sistema representativo, las garantías individuales, las relaciones entre la iglesia y el Estado y el juicio de amparo. La Constitución Mexicana de 1917 fue la primera en el mundo que establece las garantías sociales; es una Constitución, republicana, presidencial, federal y pluripartidista.

⁸ TENA RAMÍREZ FELIPE, *Leyes Fundamentales de México 1808 - 1995* Porrúa. México 1995 Pág. 174

⁹ Ob.cit. Pág. 618.

En materia tributaria el artículo 31, fracción IV, contiene los principios básicos que rigen las contribuciones; en su texto inicial, se dispuso:

“Art.- 31. - Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹⁰

En el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1993 se publicó la reforma a la fracción IV la cual queda de la siguiente manera:

Art. 31. - Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sin embargo es importante señalar, que si bien es cierto, que el Eje de la Potestad Impositiva Estatal descansa en el artículo 31, fracción IV, constitucional, también lo es que la competencia y limitación de dicho poder se encuentra plasmada en los artículos 73 y 74 de dicho ordenamiento jurídico; los cuales establecen:

Art. 73 El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”.

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o.- Sobre el comercio exterior;

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

3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

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

5o.- Especiales sobre:

a).- Energía eléctrica;

b).- Producción y consumo de tabacos labrados;

c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d).- Cerillos y fósforos;

e).- Aguamiel y productos de su fermentación;

f).- Explotación forestal.

g).- Producción y consumo de cerveza.

¹⁰ GUTIÉRREZ SERGIO, RIVES ROBERTO. Ob. cit. Pág. 224.

*Art. 74 Son facultades exclusivas de la camara de diputados:
IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deban decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.*

.....

En suma, es en la Ley Suprema donde se establecen los principios básicos a los que debe ajustarse la potestad impositiva estatal, mismos que establecen y regulan un marco legal que se ha desarrollado con el devenir del tiempo para fortalecer el Estado de Derecho.

1.1. PRINCIPIOS BÁSICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Las normas jurídico tributarias, de la legislación ordinaria, emanan de la Constitución, y por ende deben sujetarse a sus disposiciones y principios; lo anterior nos permite establecer que debe existir una jerarquía normativa, donde la Ley ordinaria fiscal va a estar subordinada al cumplimiento de la norma Constitucional. Las Leyes fiscales, dentro de sus alcances y características propias, deben adecuarse a los principios básicos, ya que de lo contrario los afectados podrían demandar su inconstitucionalidad a través de los instrumentos correspondientes; pues, no puede olvidarse que “...el poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados; a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República.”¹¹

Los principios tributarios que regulan el Estado de Derecho, entendiéndolo básicamente, como aquel Estado cuyos diversos órganos e individuos se encuentran

¹¹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. México 1998. Pág. 265

regidos por el derecho y sometidos al mismo; descansan, en lo fiscal, en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, y son, El Destino de la Contribución, La Proporcionalidad, La Equidad. y La Reserva de Ley; los cuales, actúan como complemento y justificación al principio de legalidad, ya que la relación jurídico contributiva se rige por lo que la Ley aplicable señale y además ésta se debe encontrar fundada en los preceptos constitucionales correspondientes.

Para el estudio del artículo 31, fracción IV, de la Ley Suprema es necesario diseccionarlo en sus elementos, así podemos establecer que los ocho componentes que se desprenden del artículo citado, dentro de los cuales encontramos los Principios Jurídicos Básico en Materia Tributaria.

a) El establecimiento de una obligación fiscal.
b) El concepto de contribución.
c) El concepto de gasto Público. PRINCIPIO DE DESTINO DE LA CONTRIBUCIÓN.
d) La aparente restricción de dicha obligación a “los mexicanos”.
e) La existencia de cuatro sujetos activos en la relación contributiva; (Federación, Entidades Federativas, Distrito Federal y Municipios.)
f) La residencia del contribuyente como condición determinante para el cumplimiento de sus obligaciones.
g) La “manera” de contribuir. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PRINCIPIO DE EQUIDAD.
h) El establecimiento de las contribuciones. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

a) El establecimiento de una obligación fiscal.

Una obligación es un “...estado de subordinación jurídica que impone al deudor la necesidad de ejecutar a favor del acreedor un hecho o una abstención de carácter

patrimonial o moral.”¹² Por su parte, una obligación de carácter fiscal es un vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado que constriñe a aquella a realizar el pago de una contribución. Las obligaciones fiscales nacen o se producen cuando en la realidad se concretizan aquellas hipótesis contempladas en las normas fiscales.

b) El concepto general de contribución.

Existe una gran controversia con respecto al concepto de *contribución* varias definiciones ambiguas y confusas han señalado a las contribuciones como sinónimo de los tributos o a estos últimos como sinónimos de los impuestos; por lo tanto, es necesario conocer definiciones básicas para comprender lo que se entiende por contribución.

El Diccionario Jurídico Mexicano señala que el vocablo Impuesto se deriva del latín “*impositus*” que significa carga o tributo, la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una Ley, siendo fijadas las condiciones de las prestaciones en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria. El ilustre maestro Ignacio Burgoa Orihuela, expone que “...impuesto puede definirse como el medio normal que unilateralmente, es decir, por un acto de autoridad, emplea el estado para obligar coercitivamente al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico

¹² ROJINA VILLEGAS. Derecho Civil Mexicano. Tomo III Porrúa México 1951. Pág. 5

de la entidad estatal misma y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias y organismos.”¹³

Por lo que referente a la palabra tributo, no está definida en ninguna Ley, etimológicamente proviene del latín *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención de las cargas publicas. También, el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración respeto, admiración o gratitud.

Contribución significa “...un ingreso fiscal ordinario del Estado que tienen por objeto cubrir sus gastos públicos.”¹⁴ Por su parte el verbo contribuir desde el punto de vista etimológico denota DAR, pues proviene de la conjunción de las palabras latinas *cum* – con- y *tribuere* -dar-. La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir gastos públicos y sus características están determinadas por el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna. La Constitución indica que debemos contribuir a los gastos públicos; pero no da un concepto de lo que significa. Lo mismo ocurre con el Código Fiscal de la Federación que no define el concepto de contribución , el artículo 2° solo establece los tipos de contribuciones y nos da un concepto de cada uno de ellos.

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en 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.

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

¹³ BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Ob. cit. Pág. 119

¹⁴ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM y Porrúa. México 1998, Pág. 727.

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

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. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.

Independientemente de los orígenes etimológicos, la diferencia entre **CONTRIBUCIÓN, IMPUESTO Y TRIBUTO** es solamente una situación de grado; es decir, implican la misma esencia: **dar**. Podemos asumir, entonces, que existe una diferencia de grado entre la contribución y el impuesto, y una diferencia histórica entre el tributo y la contribución.

El Lic. Sergio Francisco De la Garza señala: “Estimamos que para el legislador mexicano las palabras contribución o tributo son para el genero y las enunciadas contribuciones son las especies del género.” “Los tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. . La palabra contribución, en México, alude al género: tributo.”¹⁵

En nuestro punto de vista la palabra contribución y tributo no aluden el mismo significado, ya que existe una diferencia histórica entre ellas, es decir, que mientras el tributo nace de la voluntad de un solo ente, del gobernante (Rey) como un derecho divino

¹⁵ DE LA GARZA S. Ob. cit. Pág. 320

sobre sus súbditos; la contribución nace en un Estado de Derecho; un Estado Moderno sustentado en el principio de Legalidad, donde es la Ley la que establece las obligaciones de los ciudadanos, siendo una de ellas la de contribuir.

c) El concepto de Gasto Público.

1.1.1 PRINCIPIO DE DESTINO DE LA CONTRIBUCIÓN.

En la Constitución Política de nuestro país se señala como un fundamento jurídico de la obligación jurídico tributaria, la necesidad de sufragar al gasto público, así, en el artículo 31, fracción IV, se indica la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de la Entidad Federativa o del Municipio en el que se resida. La importancia de este principio constitucional se deriva, al afirmar que, el deber de contribuir no podrá encontrar mas razón que la de atender al bien común de los ciudadanos de esta nación.

Los ingresos que percibe el Estado, derivados de las aportaciones económicas que hacen los ciudadanos en función a sus capacidad económica por imperativo de la Ley, deben de ser destinados a la satisfacción de necesidades colectivas, a costear los servicios públicos que el Estado presta, y que, deben de resultar para el particular un equivalente al sacrificio de la aportación proporcional de su patrimonio. Una de las razones por las que se da el incumplimiento contributivo por parte de los gobernados, es por que el gobierno incumple con su meta de bien común, a través de un ejercicio del Gasto Público que deja ser precisamente tal. Ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento del Estado que se negara a satisfacerle sus necesidades básicas.

Se le ha llamado Gasto Público a todas las erogaciones que realiza el Estado, su realización y desarrollo se encuentran bajo un régimen de legalidad por la norma constitucional; así como por principios económicos y financieros. El destino de la contribución al Gasto Público, es un límite constitucional al poder tributario del Estado; ya que sería contrario a la propia Ley Fundamental pretender que las contribuciones tuviesen otro fin que la misma colectividad. Ilustrando lo anterior, la fracción VII, del artículo 73, Constitucional confirma tal limitante al poder contributivo del Estado.

*Art. 73 El Congreso tiene facultad:
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”.*

Según el ilustre catedrático Ernesto Flores Zavala considera que por gasto publico debe entenderse “...todo el que sea necesario para que las entidades publicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.” ; y apunta que “...el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados, para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de los funcionarios etc.”¹⁶ De lo anterior se desprende que el gasto público debe destinarse a la satisfacción de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos los atribuidos a la satisfacción de una necesidad individual.

Desde nuestro punto de vista y siguiendo el criterio constitucional, el Gasto Público puede definirse como toda erogación del Gobierno Federal, de un Estado o de un Municipio, en cumplimiento de las disposiciones del Presupuesto de Egresos respectivo, de acuerdo a lo señalado en el artículo 126 de la Constitución.

¹⁶ FLORES ZAVALA ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa. México 1998. Pág. 226.

Art. 126.- No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley anterior.

Ahora bien, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal define el gasto público federal, en el artículo 2º, de la siguiente manera:

“Art. 2.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por conceptos de responsabilidad patrimonial, que realizan:

I. El Poder Legislativo,

II. El Poder Judicial,

III. La Presidencia de la República,

IV. Las secretarías de Estado y departamentos administrativos y la Procuraduría General de la República,

V. El Departamento del Distrito Federal,

VI. Los organismos descentralizados,

VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,

VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

Sólo para los efectos de esta Ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente como "entidades", salvo mención expresa.”

Por su parte el Máximo Tribunal de la Nación ha establecido el concepto y naturaleza de Gasto Público en la siguiente tesis:

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. *La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El “gasto público”, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público”, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no ésta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional “gastos públicos de la Federación”. El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción III, del artículo 65, de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1º de Septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII, del artículo 73, de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gasto público, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de*

la Federación, en observancia de lo mandado en las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado en cargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como cuya satisfacción se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción, VII del artículo 73, de la Carta General de la República. Séptima Época: Amparo en revisión 529/62 Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco Votos. Amparo en revisión 5136/58 Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Cinco Votos. Amparo en revisión 325/60 Auto transportes “La piedad de Cabadas” S.C.L. 10 de abril de 1969. Cinco Votos. Amparo en revisión 1668/61 Enrique Contreras Valladares y Coags. 10 de abril de 1969.. Cinco Votos. Amparo en revisión 8720/61 Ramón Bascos Olivella 10 de abril de 1969.. Cinco Votos. Sala Auxiliar, Informe 199. Pág. 25. (el subrayado es de la sustentante)

En suma, el Gasto Público es el rubro al que debe destinarse lo recaudado para justificar la acción tributaria, al modificar el destino de estos recursos nos encontramos ante la presencia de una violación constitucional. El destino de la contribución es su asignación al gasto público, el ejercicio de los recursos por parte del Estado para que pueda cumplir con los fines que constitucionalmente tiene originados, con la consecuente satisfacción de las necesidades de la colectividad. El Estado no tiene como fin el de recaudar ingresos, sino que dicha actividad recaudadora constituye un medio para cumplir con el desarrollo de sus funciones, por lo que requiere contar con los recursos necesarios.

d) La aparente restricción de dicha obligación a “los mexicanos”.

En el artículo 31 Constitucional, fracción IV, se encuentran mencionados los sujetos obligados al pago de las contribuciones; sin embargo, al dar lectura al mencionado precepto parecería que los extranjeros no tienen que pagar impuestos en México, por lo que en ese caso parecería inconstitucional hacerlos tributar puesto que la Carta Magna solo se

refiere textualmente a los mexicanos. Existen argumentos jurídicos que desvirtúan tal supuesto.

El primero de ellos deriva del artículo 33 constitucional, el cual reconoce a favor de los extranjeros el derecho a las Garantías Individuales, en este sentido, si una persona tiene derechos, también conlleva obligaciones, una de ellas, es la establecida en materia tributaria; por lo tanto constituiría un privilegio inexplicable e inmerecido que los extranjeros pudiesen quedar al margen de dicha obligación.

Por su parte y como segundo argumento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que él cobrar contribuciones a los extranjeros no es anticonstitucional y que aunque él artículo 31 de la Carta Magna se encuentra dentro del capítulo de las “obligaciones de los mexicanos” ello no significa que los extranjeros estén exentos de dicha obligación, por lo anterior el Congreso de la Unión en materia federal y los Congresos locales en el caso de la materia local pueden establecer que los extranjeros que tengan su residencia en el territorio nacional, o aunque no la tengan; obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, también contribuyan como lo haría cualquier mexicano; de lo contrario se estaría dando un trato preferencial a los extranjeros en relación con los nacionales.

Por último, hacemos referencia a los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República y ratificados por el Senado, que, como lo indica el artículo 133 de la Carta Magna, “*serán Ley Suprema en toda la Unión.*” Dentro de este argumento encontramos la CONVENCIÓN SOBRE CONDICIONES DE LOS EXTRANJEROS

celebrada el 20 de febrero de 1928 en la ciudad de La Habana, Cuba; por lo que también se le llama TRATADO DE LA HABANA SOBRE LA CONDICIÓN JURÍDICA DEL EXTRANJERO, que en sus artículos 2 y 4 expresan lo siguiente:

“Artículo 2º. - Los extranjeros están sujetos, tanto como los nacionales, a la jurisdicción y leyes locales observando las limitaciones estipuladas en las convenciones y tratados.

Artículo 4º. - Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población.¹⁷”

En suma, cada país tiene derecho a establecer las contribuciones en el ejercicio de su soberanía, en México puede haber sujetos pasivos nacionales y extranjeros, tomando en cuenta criterios de vinculación como la fuente de riqueza, y el establecimiento permanente.

***e) La existencia de cuatro sujetos activos en la relación contributiva;
(Federación, Entidades Federativas, Distrito Federal, y Municipios)***

La relación jurídico contributiva esta integrada por derechos y obligaciones individualizadas, nacidas del imperio del Estado; en dicha relación actúan sujetos pasivos, sujetos activos y terceros. La fracción IV, del artículo 31, Constitucional establece que el sistema fiscal mexicano fungen como sujetos activos de la misma:

- La Federación.
- Los Estados
- El Distrito Federal
- Los Municipios

¹⁷ Decreto que promulga la Convención celebrada entre México y varias naciones, sobre condiciones de los extranjeros. Agenda de los extranjeros, Ediciones Fiscales ISEF. México 2000

Lo que se basa en las disposiciones constitucionales siguientes:

LA FEDERACIÓN	LAS ENTIDADES FEDERATIVAS	LOS MUNICIPIOS	
Art. 73, fracción IV, VII y XXIX; 124 CPEUM.	Art. 115, 117, 118, CPEUM. <table border="1" data-bbox="613 447 894 537"><tr><td>DISTRITO FEDERAL 115, 122 CPEUM.</td></tr></table>	DISTRITO FEDERAL 115, 122 CPEUM.	Art. 115 CPEUM
DISTRITO FEDERAL 115, 122 CPEUM.			

Es importante hacer hincapié en que el desarrollo de este apartado se llevara a cabo en el Capítulo Segundo, al tratar el tema de los Sujetos Activos de la Relación Jurídico Contributiva; por lo que remitimos al lector al mismo.

f) La residencia del contribuyente como factor determinante para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para los efectos del contexto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, la palabra *Residencia* se entiende como una ubicación determinada (la Federación, el Distrito Federal, el Estado o el Municipio) dentro de un entorno territorial (México). Es el lugar geográfico que sirve, en materia ubicatoria, para configurar el carácter contributivo del ciudadano; es decir, la sola identificación territorial para atribuirle la condición contributiva, de la cual se derivaran obligaciones a su cargo.

La residencia es un elemento de causación del pago de las contribuciones, concepto subjetivo que vincula al contribuyente obligado con la Ley fiscal aplicable; es decir, significa que por el solo hecho de que una persona esta en el territorio nacional se encuentra obligada a pagar las contribuciones. Por su parte, el domicilio es un elemento

complementario de la residencia, es mas preciso, no trasciende para la causación de la contribución sino como el lugar donde formalmente el sujeto va ha cumplir con sus obligaciones fiscales ante la autoridad competente.

RESIDENCIA	DOMICILIO
✓ jurídicamente tiene un alcance material	✓ jurídicamente tiene un alcance formal
✓ obliga al sujeto pasivo, en función de la vinculación territorial.	✓ señala al sujeto pasivo donde debe cumplir la obligación
✓ fija el impuesto	✓ establece la autoridad competente

Para efectos de determinar al sujeto obligado, se debe tener en cuenta la existencia de contribuciones federales, como lo es el Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado; así como de las contribuciones estatales o municipales como puede ser el Impuesto Predial. Si una persona reside en el Distrito Federal tendrá que cubrir los impuestos federales y los que señale localmente el Código Financiero para el Distrito Federal, de igual forma, si una persona vive en Cuautla, en el Estado de Morelos, deberá pagar los impuestos Federales, los estatales de Morelos y además los municipales de Cuautla.

g) La “manera” de contribuir

La palabra manera proviene del “latín *mannaira*, forma femenina de *mannarius*, modo y forma como se ejecuta una cosa.”¹⁸ En la fracción IV del artículo 31 constitucional, cuyo estudio nos ocupa; se habla de una determinada manera o modo específico a observar por las leyes que fijan las contribuciones, se dispone que dicha manera deba ser precisamente PROPORCIONAL Y EQUITATIVA.

¹⁸ Enciclopedia Universal Ilustrada. Ob. cit. Tomo XVIII. Pág. 786.

1.1.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

El principio de proporcionalidad “...en su aspecto general, es la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de sus partes o de cosas relacionadas entre sí.”¹⁹ En materia fiscal, tal principio señala una fórmula para sostener una carga colectivamente, un medio de aportar en común y meta de convivencia y solidaridad real para sostener el aparato estatal; la carga impositiva para los sujetos obligados se debe ajustar a la capacidad económica de los mismos, ya que lo que se aporte no debe resultar desmesurado en relación con la riqueza individualizada del sujeto.

Su antecedente se encuentra en las ideas expresadas por Adam Smith en su libro titulado *Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, cuya primera edición fue en 1776, y donde señala que *“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas actitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.”*²⁰

¹⁹ *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ob. cit. Vol. 3, Pág. 2537.

²⁰ SMITH ADAM. *Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Fondo de Cultura Económica. México 1982. Pág. 726 y 727.

Por su parte, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 de la cual se desprende:

Art. 13.- Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades

Para que la Ley que crea una carga de carácter fiscal cumpla con el principio de proporcionalidad debe atender a la capacidad económica de los contribuyentes que están sujetos al pago de dicha obligación y que ésta debe ser cuantitativamente soportable para todos los contribuyentes y debe tener relación con el valor de su patrimonio. Con respecto a lo anterior, es importante mencionar que la proporcionalidad no se aplica sólo a las contribuciones, sino a las leyes que los establecen, no es un atributo de la Ley, sino una condición básica para que se considere como tal.

Citando al ilustre catedrático Adolfo Arrijo Vizcaíno, podemos enunciar tres elementos importantes de la proporcionalidad:

“1. La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.”

“2. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.”

“3. Las fuentes de riqueza disponibles en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad”²¹

²¹ ARRIJOJA VIZCAÍNO ADOLFO. Derecho Fiscal. Themis. México 2000. Pág. 258 y 259.

En cuanto al primer punto, es importante señalar los conceptos de capacidad económica y contributiva; donde la primera; "...es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea, por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga. Así las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva; la segunda es la posibilidad de pagar contribuciones que representan para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible.

En estos términos, podemos decir, que el establecimiento de una contribución se dará según la capacidad económica de cada individuo. Es la medida en que los ciudadanos de una nación podrán soportar las cargas fiscales, teniendo en cuenta las situaciones de cada persona. La capacidad económica es la determinante de la capacidad contributiva; los diversos criterios para poder determinar la capacidad económica descansan en el ingreso, el gasto y el patrimonio; de los cuales se va a determinar la capacidad contributiva. Así, por ejemplo, la aportación se debe hacer de manera cualitativa y cuantitativamente mayor, respecto de las personas con más ingresos que con las de menores ingresos; esto es, debe de gravar de manera desigual a sujetos con diferentes capacidades económicas, para que el impacto económico sea más fuerte para las personas con mayores recursos y más leve, tratándose de capacidades económicas reducidas. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado al respecto, como sigue:

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. *Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los supuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una*

estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida.(capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. Semanario Judicial de la Federación Novena Época, Tomo III, marzo 19996, tesis P . XXXI/96, Pág. 437.

La proporcionalidad se establece dentro de tarifas progresiva, las cuales son aquellas que “...aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos correspondan aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado”²² En este tenor, las tarifas progresivas son las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda una contribución mayor. No solo de manera cualitativa, sino cuantitativa, para que el impacto fiscal no sea solamente en cuanto a la cantidad, sino, al sacrificio que representa la disminución patrimonial de los sujetos, y que debe ser de acuerdo a los ingresos obtenidos. En estas condiciones, habrá desigualdad en la imposición de las contribuciones cuando a los sujetos que tengan diferente capacidad económica, se les apliquen tasas cuotas o porcentajes fijos.

Por lo que se refiere al segundo numeral, es muy importante puntualizar que para contribuir a la riqueza del país, es necesario que cada sujeto haya generado su propia riqueza, no sería posible pedir el cumplimiento de la obligación contributiva, a una persona que no genera ingreso, utilidades o rendimientos. De este modo, lo que se grava es la riqueza de los contribuyentes; pero, sin que la cantidad que se aporte al gasto público sea tal que represente el total de su riqueza, ya que en este caso sería como una confiscación de los bienes del ciudadano, su empobrecimiento y por ende el del país.

²² RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL. Derecho Fiscal. Oxford. México 1998. Pág. 125.

Comentando el punto numero tres, se sostiene que los gravámenes que existen en un país no sólo deben descansar en un sector de la economía, sino que las cargas tributarias se distribuyan entre todos aquellos obligados al pago de dichas contribuciones, entre todas las fuentes de riqueza que le dan la movilidad a una nación

En resumen, el principio de proporcionalidad puede entenderse como un mandato emanado de la Constitución, por el que las leyes fiscales deben gravar al sujeto pasivo según su verdadera capacidad económica, ya que de esta se deriva la capacidad contributiva; esto se debe hacer mediante tarifas progresivas. Un mandato por el que tales leyes deben afectar una parte de la riqueza del contribuyente, el cual se tomará en cuenta de manera individual; y además, distribuir las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de la nación, para lograr un equilibrio.

1.1.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD.

La palabra equidad se deriva del latín *aequitas-atis*, que significa igualdad de animo; por su parte, la equidad impositiva exige, en primer lugar, respetar la garantía de Igualdad, para que posteriormente, se aplique una norma donde se encuentren obligados a determinadas situaciones, los sujetos que se hallen dentro de lo establecido por la Ley; y no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación diferente. Un gravamen igual a personas de igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente.

La equidad es igualdad en el sentido gramatical o etimológico, pero no en el término jurídico. Cuando hablamos de igualdad se habla de una premisa que señala que

todos los gobernados son iguales ante la Ley, es la premisa de todo orden Constitucional o legal. Por otra parte, la equidad implica el mandato de la Carta Fundamental que establece que todas las leyes tributarias impongan, sin dejar de ser todos los ciudadanos iguales ante la Ley, el contribuir conforme a su situación jurídica determinada y con un trato semejante a los que tienen esa misma condición. Esta consideración se entiende mejor al explicar que la igualdad está enfocada a un criterio de indiscriminación ante toda Ley; es decir, todos los que perciben una renta tributan, se cumple con esta garantía; pero si los sujetos pasivos resultan gravados unos en mayor grado que otros en razón y conforme a su situación jurídica particular se cumplirá el principio de equidad. En este orden de ideas, se toma como justicia distributiva y no como simple igualdad.

El principio de equidad en las leyes contributivas radica en un mandato constitucional por medio del cual se debe otorgar un tratamiento igualitario a los sujetos pasivos de una misma contribución; es decir, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula. En este sentido, "...el principio de Equidad va a significar, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos del mismo tributo; los que, en tales condiciones deben ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes. Es decir, la norma jurídica tributaria no debe establecer distinciones..."²³ Así se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a saber:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. *El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo*

²³ ARRIJOJA VIZCAÍNO A. Ob. cit. Pág. 260

trato que quienes se ubican en similar situación de hecho por que la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la Ley y ante la aplicación de la Ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar el principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la Ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la Ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, supere un juicio de equilibrio en sede constitucional. Amparo en revisión 321/92 Pyosa, S.A.de C.V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; Unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro Góngora Pimentel. Secretario: Constanancio Carrasco Daza. Amparo en revisión 1243/93 Multibanco Comermex S.A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro Góngora Pimentel. Secretario: Rosalba Becerril Velásquez. Amparo en revisión 1215/94 Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Palacios Rojas. Secretario: Manuel Rojas Fonseca. Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Días Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores. Amparo en revisión 1525/96 Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El Tribunal Pleno, en su cesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudenciales que antecede. México Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete. Novena época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo, junio de 1997, tesis P/J. 41/97, PÁG. 43.

El Maestro Ernesto Flores Zavala indica que “...no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos”²⁴ Esto se puede entender, ya que los dos términos implican la calidad de justicia en los impuestos, pero existen importantes diferencias en ambas calidades. Una de ellas se deriva del contenido de la tesis jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual indica:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. *La proporcionalidad y equidad con la que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que estos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, numero 38, febrero de 1991. Pág. 15.)*

²⁴ FLORES ZAVALA E. Ob. cit., Pág. 214

8) El establecimiento de las contribuciones

1.1.4 PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

La fracción IV, artículo 31, Constitucional señala, en su última parte que, se debe de contribuir a los gastos públicos “...de la manera proporcional y equitativa que DISPONGAN LAS LEYES”; de este precepto se desprende la Reserva de Ley; la cual existe “...cada vez que una norma constitucional reserva, precisamente a la Ley, la regulación de una determinada materia, excluyendo por tanto la posibilidad para que dicha materia pueda ser regulada por disposiciones de naturaleza distinta a la Ley formal, esto es, a toda resolución del Poder Legislativo.”²⁵

Ahora bien, es importante señalar que “...entre los conceptos de principio de legalidad y de reserva de ley no existe una diferencia antagónica, muy por el contrario, la reserva de ley forma parte, hoy en día, del principio de legalidad por que es uno de sus componentes.”²⁶ En México, esta garantía se plantea desde la denominación del Principio de Legalidad; con base en lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido una tesis aislada, a saber:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. *Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada*

²⁵PAREDES MONTIEL, RODRÍGUEZ LOBATO *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Porrúa. México 2001. Pág. 67

²⁶GÓNGORA PIMENTEL GENARO. *El Principio Constitucional de la Legalidad Tributaria y la Base Gravable del Tributo*. Revista Lex. 3ª época, año III Num. 19 México, enero de 1997. Citado por PAREDES MONTIEL y RODRÍGUEZ LOBATO. Ob. cit. Pág. 40

a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. Novena Época. Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VI, Noviembre de 1997. Tesis: P. CXLVIII/97. Página: 78. Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.

La tesis antes transcrita, hacer referencia a la clasificación de la Reserva de Ley en absoluta y relativa; la cual nos parece poco afortunada, en el sentido de que no se puede hablar de relatividad en este principio pues no esta disposición del legislador o de la corte su clasificación, sino que esta viene de un mandamiento constitucional; en este sentido toda reserva será absoluta al imponer al legislador la facultad para la regulación de una materia, así como de sus elementos esenciales, lo cual constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador. Lo anterior, sin olvidar que existe la posibilidad de otorgar a fuentes subordinadas solo la emanación de disposiciones de detalle necesarias para su ejecución.

Así, el constituyente consagra el principio de Reserva de Ley formal y material en materia tributaria, dado que sólo mediante un acto de naturaleza legislativa es posible imponer contribuciones; la obligación contenida en el artículo 31, fracción IV, constitucional sólo es soportable en los términos que para tal efecto impongan las leyes, por lo que todos los elementos para individualizar y fijar en el monto de la deuda deberán estar previstos por una Ley. En este sentido, se establece que la única fuente de las obligaciones jurídico tributarias será una Ley formal, *NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE*, por lo que el Estado no podrá imponer cargas fiscales que no encuentren fundamento en las leyes. El principal ordenamiento en materia fiscal es la Ley de Ingresos de la Federación, ya que es el documento por medio del cual el Estado obtiene la autorización para cobrar aquellas contribuciones necesarias para cubrir el gasto público; de la aprobación de esta Ley se desprende el nacimiento de las contribuciones que se pretenden recaudar durante el ejercicio fiscal correspondiente. Cada año, la Ley de Ingresos de la Federación señala los ingresos tributarios y no tributarios que percibirá el Estado, por lo que la legislación tributaria deberá estar fundada en esta Ley, y además en una legislación propia de cada contribución.

Como puede advertirse en el principio de legalidad, dentro del cual está contenido el de Reserva de Ley, no solo se refiere a que la contribución este determinada por una Ley; sino que además, sugiere que el Poder Legislativo determine de una forma clara y precisa los elementos de las contribuciones para que exista un apego a la garantía antes mencionada, así como para que los actos económicos que realice el sujeto activo de la relación jurídico contributiva tengan un fundamento jurídico y el sujeto pasivo actúe con

conocimiento de la norma fiscal. El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, respecto de la interpretación y aplicación de la norma fiscal, señala:

*Art. 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.*

En este contexto, el Poder Ejecutivo sólo puede cobrar a los ciudadanos las contribuciones creadas y aprobadas por el Legislativo; tanto en el ámbito federal como en el estatal. El Poder Legislativo examinará el gravamen fiscal que se pretende imponer a los ciudadanos y decide si este es aplicable, tomando en cuenta las características socioeconómicas, la capacidad de pago, la economía nacional etc.

Es de comentar que existen dos excepciones al principio de Reserva de Ley la primera plasmada en el artículo 29 Constitucional en cuyo supuesto se da el caso de que una contribución puede ser creada por el Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia. Y el segundo caso lo encontramos en el artículo 131 del mismo ordenamiento, donde se le da la facultad al Ejecutivo Federal de gravar con impuestos las exportaciones e importaciones de mercancías, así como restricciones al movimiento de estas por razones de seguridad o policía.

La Ley juega un papel determinante en la Potestad Tributaria del Estado, ya que independientemente de que tanto el Estado como los particulares están sometidos a ella, no puede pensarse en la existencia de una contribución si no ésta establecida en la misma, en

este sentido, nos encontramos en presencia de una Reserva de Ley cuando la Constitución señala que será una Ley la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico; así se prohíbe la intervención, en dichas materias reservadas, de fuentes subordinadas o sublegislativas.

1.3. PRINCIPALES GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA IMPOSITIVA.

No se puede omitir la mención ejemplificativa, de que adicionalmente a la observancia de los principios constitucionales de carácter eminentemente fiscal, las leyes en esta materia deben respeto a las Garantías Individuales. La importancia de los preceptos constitucionales radica en que al ser la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la Ley fundamental del país, toda actividad debe estar supeditada a esta; es decir, que existen principios que garantizan los derechos fundamentales del hombre y que no pueden ser quebrantados por la actividad impositiva estatal. La base, límite y marco de referencia que tienen las disposiciones fiscales es aquel que marca la propia Constitución.

Una Garantía Individual es un derecho subjetivo público consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que surge de una relación jurídica entre el gobernado, por un lado, y el Estado y autoridades por el otro, de donde nace la facultad para exigir el respeto a los derechos fundamentales del hombre, tales como la vida, la libertad, la propiedad y la seguridad jurídica, por parte del gobernado a la autoridad.

A continuación se hace referencia a los principios jurídicos que se desprenden de las normas establecidas en la Constitución Política del país; la facultad tributaria del Estado, es decir, el cumplimiento de sus obligaciones como sujeto activo, no puede limitar las garantías individuales del gobernado o sujeto pasivo; por lo tanto, para el ejercicio de la actividad fiscal se debe respetar cada una de estas Garantías. De manera ejemplificativa, se llevará a cabo el análisis de la relación jurídica tributaria con las Garantías Constitucionales que considero más significativas y que están consagradas en la Carta Magna

1.2.1 IGUALDAD

Para llevar la igualdad al plano de las Garantías Individuales es necesario dirigirse a la idea del ser humano, del individuo, para llegar a una igualdad general. Una igualdad pura, sin que tenga cabida la posibilidad de diferenciación de raza, sexo, religión, nacionalidad, y situación económica o cultural. La igualdad surge de la situación en que se encuentra todo hombre desde su nacimiento y no como una posición jurídica determinada. Lo anterior nos conduce a que la igualdad, como una garantía constitucional, es una situación "...negativa de toda diferencia entre los hombres, y que proviene de circunstancias y atributos originarios, emanados de la propia personalidad humana particular (raza, religión, nacionalidad, etc.), es el fundamento de la igualdad jurídica que opera en cada una de las posiciones determinadas y correlativas derivadas de los distintos ordenamientos legales."²⁷ A este respecto, el artículo inicial de la Carta Magna, dice:

Art. 1º. - En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las Garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

²⁷ BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Las Garantías Individuales. Porrúa México 1996 Pág. 255.

El principio jurídico que se deriva de este artículo es el de igualdad, por ello “...la actividad fiscal del Estado no debe impedir ni coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la constitución”²⁸

El Estado, en ningún momento, ni por causa alguna, puede con motivo del ejercicio de las facultades fiscales, limitar el contenido de las garantías constitucionales del gobernado. En el artículo sujeto a estudio se señala la facultad del gobernado para exigirle al Estado el cumplimiento de sus obligaciones respectivas; y que en primer término radican en darle un trato igual como hombre, como persona, como un ente capaz de asumir obligaciones y adquirir derechos; como es el caso de la obligación contributiva que se señala en el artículo 31, fracción IV.

Ahora bien, dentro del mismo contexto de las Garantías de Igualdad encontramos aquella que consiste en no ser juzgado por una Ley privativa lo cual significa que “...el estado y sus autoridades administrativas tienen la obligación de no afectar bajo ninguna forma mediante la aplicación de disposiciones legales que creen, modifiquen, extinguen o regulen situaciones jurídicas concretas para un sujeto para un número determinado de personas, con exclusión de otras, bien sean aquéllas físicas o morales.”²⁹ Tal garantía se encuentra consagrada en la primera parte del artículo 13 de la Carta Fundamental de la Nación:

“Art. 13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.

²⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ REFUGIO Derecho Fiscal. MC Graw – Hill. México 1988. Pág. 68

²⁹ BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Ob. cit. Pág. 286

El Doctor Ignacio Burgoa Orihuela señala que pueden existir leyes como la Ley del Impuesto Sobre la Renta que, aunque tienen su campo de vigencia no es una Ley Privativa sino que la llama una Ley Especial; “...lo que peculiariza a una ley especial es la circunstancia de que opera en una situación jurídica determinada. Pues bien, no por el hecho de ser especial, una Ley de esta índole carece de los elementos característicos de toda disposición legal desde el punto de vista material. Se refiere a todo individuo o entidad moral que se encuentre en la posición abstracta determinada que rige.”³⁰

Por lo que se refiere a las leyes especiales, las leyes fiscales no deben gravar a una o varias personas de forma individualizada o determinada; si no, se debe establecer de tal manera que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, sea cualquier persona (física o moral) que realice el supuesto de la ley que prevé la contribución o sea aquella cuya conducta coincida como la señalada por la ley como hecho generador.

Se podría concebir como un ejemplo de Ley privativa en materia tributaria el caso de Petróleos Mexicanos, cuando la Ley de Ingresos de la Federación grava, año con año, de forma exclusiva y de manera singular para determinados efectos. PEMEX tendrá la obligación de cubrir un tributo aplicable solo a él y que es una tasa que respecto a su cuantificación anual variable y se aplica sobre el importe total de sus ingresos brutos sobre lo que perciba, en el ramo de la petroquímica básica. En este caso, una Ley tributaria determinada afecta a determinados contribuyentes con exclusión expresa de otros; esto rompe con el principio que señala que “...las leyes Tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer de tal

³⁰ Ob. cit. Pág. 282.

forma que el sujeto del impuesto sea cualquier persona que realice el supuesto de la Ley que prevé el tributo o sea aquella cuya conducta coincida con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal.”³¹

Ahora bien; al referirnos a los tribunales especiales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se consideró por mucho tiempo como un tribunal especial; hasta que se contempló en la Constitución, su legal creación y existencia, es decir, su legitimidad constitucional. Así los problemas que existían con respecto a la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación o de la existencia de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, se resolvieron mediante la reforma promulgada el 29 de julio 1987, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de Agosto del mismo año y que entró en vigor el 15 de enero de 1988; por la cual se adiciona la fracción XXIX- H del artículo 73 y la fracción I- B del artículo 104, para quedar como sigue:

“Art. 73. - El Congreso tiene facultad:

...XXIX. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.....”

“Art.104.- Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

....I-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo a que se refiere la fracción XXIX –H del Artículo 73 de esta Constitución,

³¹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ MANOLO. Derecho Tributario Cárdenas Editor y Distribuidor México 1999. Pág. 94

1.2.2 LIBERTAD

La libertad es la “cualidad inseparable de la persona humana consistente en la potestad que tiene de concebir los fines y de excogitar los medios respectivos que más le acomoden para el logro de su felicidad particular.”³² como una Garantía Individual se traduce en un Derecho Público en una relación correlativa entre gobernado y gobernante; se faculta al primero para exigir la observancia de su derecho de libertad, y al segundo se le obliga a respetar esos derechos ya sea de forma activa o pasiva. Para la existencia de las libertades Constitucionales se requiere como prerrequisito la aplicación de un sistema jurídico sólido con instituciones y procedimientos reguladores; la ley es uno de los medios para regular, limitar y definir los actos de las autoridades, así como de los demás miembros de la sociedad. En este contexto, señalaremos las garantías de libertad aplicables en materia fiscal.

A) LIBERTAD DE TRABAJO.

Artículo 5 Constitucional

Art. 5o.- A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

La Ley determinará en cada Estado, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.

En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los jurados, así como el desempeño de los cargos concejiles y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito, pero serán retribuidas aquéllas que se realicen profesionalmente en los términos de esta Constitución y las leyes correspondientes. Los

³² BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Ob. cit. Pág. 304

servicios profesionales de índole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale.

El Estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad de la persona por cualquier causa.

Tampoco puede admitirse convenio en que la persona pacte su proscripción o destierro, o en que renuncie temporal o permanentemente a ejercer determinada profesión, industria o comercio. El contrato de trabajo sólo obligará a prestar el servicio convenido por el tiempo que fije la ley, sin poder exceder de un año en perjuicio del trabajador, y no podrá extenderse, en ningún caso, a la renuncia, pérdida o menoscabo de cualquiera de los derechos políticos o civiles.

La falta de cumplimiento de dicho contrato, por lo que respecta al trabajador, sólo obligará a éste a la correspondiente responsabilidad civil, sin que en ningún caso pueda hacerse coacción sobre su persona.

En este tenor, “... al aprovechar las condiciones de paz y seguridad social, así como las condiciones económicas que le brinda el estado, rector de la actividad, se indica el hecho generador de la relación tributaria que regulará las condiciones y actividades económicas del sujeto pasivo. Dentro de esta opción el gobernado al dedicarse a la actividad lícita que desee, busca producir riqueza y el acrecentamiento de su capacidad económica indicará en qué momento estará obligado al pago de los tributos que debe hacer.”³³

Par efectos tributarios la libertad de ocupación consagrada en el artículo precedente es vulnerada por algunos preceptos de las leyes fiscales, ya que impone al gobernado labores que el mismo texto no prevé como obligatorias ni gratuitas; es el caso de las obligaciones de retener y enterar impuestos a cargo de terceros, así como la de colaborar con la autoridad en el caso de las inspecciones; mismas que no son retribuidas en forma alguna, de hecho, los particulares pueden resultar afectados económicamente o penalizados en caso de no hacerlo. Sobre este particular, las autoridades señalan que existen

³³ NANDAYAPA URBINA ARTURO. Los Delitos Fiscales en México. Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales en México. Tomo I. Sisco. México 1997 Pág. 19

excepciones al precepto constitucional, en materia fiscal, así lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al pronunciarse de la siguiente manera:

LIBERTAD DE TRABAJO. *No cabe ni es posible relacionar con el principio y garantías establecidos por el artículo 5° de la Constitución en cuanto establece que nadie puede ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, las obligaciones que tienen los individuos frente al estado para cooperar con el personal fiscal en la supervisión de libros, documentos, aparatos de control y en general, facilidades para la inspección fiscal que es pertinente y la fijación y pago de los impuestos; pues con semejante inusitado criterio de interpretación del artículo 5°, se subvierte el orden constitucional, hasta hacer de un simple acto de colaboración necesaria entre el Estado y los particulares, una fuente de ingresos para los causantes, gravados por la Ley. T.CXX, p649. Amparo administrativo en revisión 1785/49. Cía. Mexicana de Hielo Seco, S.A., 7 de mayo de 1954. Mayoría de tres votos.*

B) LIBRE CONCURRENCIA

Artículo 28 constitucional

Otra de las Garantías de libertad consagradas en la Carta Magna es la Libre Concurrencia, misma que esta plasmada en el artículo 28 del ordenamiento citado; el cual consiste en “...un fenómeno económico a virtud del cual todo individuo puede dedicarse a la misma actividad, perteneciente a un determinado ramo, que aquella a cuyo desempeño se entregan otras personas;”³⁴ tal garantía es un efecto natural de la libertad de trabajo y del afán de intensificar la actividad económica. En este orden de ideas, el artículo citado establece que:

Art. 28.- *En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.*

.....

Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

³⁴ BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Ob.cit. Pág. 428.

Como es sabido, tal libertad constriñe a un mejoramiento entre los miembros que compiten dentro de una actividad económica, y prohíbe a un grupo privilegiado contar con prerrogativas exclusivas; sin embargo, el artículo citado también se refiere a la prohibición en la exención de impuestos como otra medida para garantizar la libre concurrencia, pues en base a esta oposición se evita que beneficiar a unos cuantos al evitar el pago de contribuciones a las que estuvieren obligados en virtud del desempeño de sus actividades respecto de otros. No obstante lo anterior, en la prohibición de las exenciones de impuestos no quedan comprendidas las concedidas en las leyes fiscales de manera general, sin que favorezcan a determinadas personas en lo particular, sino que puedan gozar de la exención, todos los contribuyentes en número indeterminado que se encuentren dentro de los supuestos previstos por la Ley Fiscal respectiva; por lo que la exención se conceptualiza como una figura jurídico tributaria en virtud la cual "...se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de seguridad, conveniencia o política o económica."³⁵ Al respecto, el máximo tribuna indica:

IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LAS SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que esta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos a favor de categorías determinadas de sujetos. Amparo en revisión 1004/63. Berta Olguín Urquidez. 29 de julio de 1969. Unanimidad de diecinueve votos. Amparo en revisión 1015/63. Ángel Torrentegui Millan. 29 de julio de 1969. Unanimidad de diecinueve votos. Amparo en revisión 1116/64. Banco Occidental de México S.A. 29 de julio de 1969. Unanimidad de veinte votos. Amparo en revisión 1016/63. José Hilario Guzmán Landeros. 28 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Amparo en revisión 3978/68. María Contreras de Garza. 27 de julio de 1969. Unanimidad de diecinueve votos. Séptima época, Pleno, Apéndice de 1995. Tomo I parte SCJN, Tesis 163., Pág. 165.

En el mismo sentido el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación señala:

Art. 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:
I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de

³⁵ PONCE GÓMEZ FRANCISCOY PONCE CASTILLO RODOLFO. Derecho Fiscal. Banca y Comercio. México 1997. Pág.96.

impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias....
III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

En efecto, las exenciones y los subsidios se otorgan para proteger la economía de ciertos sectores de la población, en virtud de sus bajos ingresos, recursos, bienes, o por tratarse de actividades fundamentales como la agricultura la pesca, la ganadería, el comercio, etc; en este sentido, el Código Financiero del Distrito Federal reconoce: las reducciones y los subsidios fiscales,. que con cargo al presupuesto de egresos deben sustentarse en acuerdos de carácter general y en resoluciones administrativas dictadas por autoridad competente, estas resoluciones otorgadas por el Jefe del Gobierno del Distrito Federal pueden contener subsidios que se consideren de beneficio social, o cuando se otorguen para conseguir los objetivos de los programas contenidos en el presupuesto de egresos. El Código Financiero del Distrito Federal señala:

Art. 501. Los subsidios que otorgue el distrito federal, con cargo al presupuesto de egresos, se sustentaran en acuerdos de carácter general que se publicaran en la gaceta oficial, y en resoluciones administrativas dictadas por autoridad competente. En esos acuerdos se establecerán facilidades administrativas para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Art. 502. El jefe de gobierno, previa autorización de la asamblea, podrá autorizar subsidios con cargo al presupuesto de egresos. dichos subsidios solo se aprobaran para la consecución de los objetivos de los programas contenidos en el presupuesto señalado o bien, cuando se considere de beneficio social y para el pago de las contribuciones establecidas en los capítulos I, II, III, IV, V, VIII y IX en sus secciones primera, tercera, cuarta y quinta y octava, del título tercero del libro primero de este Código La aprobación a que se refiere el párrafo anterior no será necesaria en caso de resoluciones individuales Dicha solicitud de autorización deberá resolverse durante los quince días hábiles a la presentación de la misma, por la asamblea, o cuando esta se encuentre en receso por la comisión de gobierno, pasados los cuales de no negarse se considerara aprobada El jefe de gobierno informara a la asamblea del ejercicio de las resoluciones otorgadas en apego a este artículo, en los informes de avance trimestral y al rendir la cuenta publica del distrito federal.

A nivel Federal, podemos ver ejemplos de exenciones en el Impuesto Personal Sobre la Renta, cuando declara exentas del impuesto a ciertas corporaciones benéficas, científicas, políticas, literarias, etc., que destinen sus ingresos a sus propios fines. Otro ejemplo lo

encontramos en el artículo 109 la misma Ley, al señalar que no se pagara impuesto sobre la renta por la obtención de algunos ingresos catalogados en el mismo precepto, como lo son: las prestaciones de seguridad social, el tiempo extra y prestaciones adicionales al salario mínimo general etc.

1.2.3 SEGURIDAD JURÍDICA

Las Garantías de Seguridad Jurídica están constituidas por una serie de requisitos, elementos o condiciones para que, desde el punto de vista jurídico, se pueda dar la afectación en la esfera de derechos de los gobernados y a los cuales tiene que sujetarse cualquier autoridad para que sus actos se produzcan validamente. Es la certeza que tiene el gobernado de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán modificados; más que, por procesos establecidos previamente, dentro de un orden social justo y eficaz .

Para el caso de la materia fiscal, algunos ejemplos de la seguridad jurídica los encontramos en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 46^a, 63, 67, 69,143; en cuanto la duración de los actos de fiscalización, la motivación de los mismos, la caducidad de las facultades, a la prescripción de los créditos etc. Otros ejemplos que podemos encontrar en el mismo ordenamiento está en los artículos 5, 12, 13, 38, 43; por lo que se refiere a la interpretación de las normas fiscales, del computo de los plazos, de los días y las horas hábiles oficiales, la instrumentación de los requisitos para notificar o emprender visitas domiciliarias. Dentro de los artículos 14, 16,17, 20, y 22 constitucional, están consagradas algunas de las más importantes garantías de seguridad jurídica, en este contexto se analizarán cada una de ellas, en relación con la materia impositiva.

ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.

“Art. 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

.....

a) Garantía de Irretroactividad

Esta disposición constitucional prohíbe que las leyes tengan efectos sobre el pasado para modificar o extinguir situaciones jurídicas creadas. El ilustre maestro Ernesto Flores Zavala, ha establecido la teoría de que la tesis de los derechos adquiridos no es aplicable en materia tributaria; así, podemos señalar algunas de sus principales conclusiones:

“A. Las leyes impositivas solo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una Ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.”

“B....”

“C. Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores. Cuando se realiza la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, nace automáticamente el impuesto; es posible que falte su determinación en cantidad líquida, pero ya se ha causado; en consecuencia, si ya se causó el impuesto de acuerdo con las disposiciones vigentes en ese momento cualquier modificación que se pretende hacer sobre los elementos esenciales, será retroactiva, porque afectara a un hecho ya realizado....En los casos de modificación de cuotas, debe aplicarse la anterior a las rentas percibidas o productos elaborados hasta su derogación y la nueva a partir de su vigencia, debiéndose establecer el procedimiento para hacer la determinación de lo producido o percibido antes o después de la reforma legislativa.”

“D. Aun en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean mas bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la Ley retroactivamente en estos casos, sería un beneficio del causante. En materia impositiva no deben buscarse beneficios aislados; aplicar la cuota más benigna retroactivamente, causa perjuicio a los que pagaron de acuerdo con la Ley anterior, porque quedarían en situación desventajosa, y sería, además, una verdadera exención parcial de impuestos, rompiéndose los principios de generalidad y de uniformidad, es decir, de justicia en la imposición.”

“E. Las normas procesales para la determinación de crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico coactiva o para la fase contenciosa, se debe aplicar desde luego a los procedimientos en tramite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.”

“F. Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, deben aplicarse desde luego. La oportunidad o extemporaneidad del ejercicio de un derecho, dependerá de lo que disponga la ley vigente cuando el derecho se ejercite.”

“F..”

“G..”³⁶

³⁶ FLORES ZAVALA E. Ob. cit. Pág. 170 a 175

Por su parte el magistrado Luis Carballo Balvanera sostiene que “...para resolver si una ley tributaria es retroactiva en perjuicio de persona alguna, no debe acudirse la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en que momento surgió o nació la obligación tributaria, o sea, en que momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva dan origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor.”³⁷

De lo anterior, podemos deducir que, el principio de irretroactividad en materia fiscal esta indicado para las disposiciones que impongan cargas o excepciones a los contribuyentes; y que las normas del procedimiento pueden aplicarse a situaciones que acontecieron con anterioridad a su vigencia, porque no varia el resultado de las contribuciones causadas; ya que, para la determinación de estas, se aplican las disposiciones vigentes durante el lapso en que se generaron. Así, por lo que respecta a la aplicación de las normas para determinar las contribuciones, se aplicarán las normas vigentes en el momento en que se lleva a cabo la determinación y que pueden ser posteriores al crédito fiscal. Esto se ejemplifica perfectamente en los párrafos primero y segundo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Art. 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables a las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

³⁷ CARBLO BALVANERA LUIS. El Principio Constitucional de la Justicia Fiscal. Conferencia en Madrid España, Septiembre de 1989, 1º edición Tribunal Fiscal de la Federación, México 1992 Pág. 112.

b) Garantía de Audiencia

El segundo párrafo del artículo 14 Constitucional consagra la Garantía de Audiencia; la cual nace por la necesidad de la existencia de una defensa en contra de las acusaciones, ataques, imposiciones administrativas etc., de las que un gobernado puede ser objeto por parte de la autoridad. A este respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido:

AUDIENCIA, GARANTIA DE. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 513/90. Dulces y Chocolates Alejandra, S.A. 5 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán. Octava Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VII, Enero de 1991. Página: 153

En Materia Fiscal se cumple con la Garantía de Audiencia cuando los afectados son oídos para su defensa; esto, antes de ser privados de sus posesiones, propiedades o derechos. No se requiere que la audiencia sea previa; sino, que está se presente con posterioridad a la aplicación del impuesto; una vez que ha sido determinado "... se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la administración para su determinación; en el procedimiento oficioso y contencioso que

establece el Código Fiscal de la Federación; y en algunas leyes particulares que conceden recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales.”³⁸ En este caso , el máximo tribunal se ha pronunciado de la siguiente forma:

GARANTIA DE AUDIENCIA A LA, EN MATERIA FISCAL. *Si bien es verdad que el Poder Legislativo está obligado según el artículo 14 constitucional, a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse, también es cierto que la propia Corte ha establecido excepciones a ese criterio, entre las que se encuentran las leyes fiscales federales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, como el fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales, que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por la falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas. Amparo en revisión 1568/65. Lucía Margarita Mantilla de Krause. 29 de marzo de 1966. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos. Sexta Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación.Tomo: Primera Parte, CV. Página: 85*

Con el fin que las autoridades cumplan con la Garantía de Audiencia el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación decretó que, con objeto de que las resoluciones administrativas de carácter individual favorable a un particular, solo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL

Por su parte, otro de los artículos más representativo de las garantías de seguridad jurídica es el 16, de este extenso artículo cabe destacar aquellos párrafos que son de interés en materia tributaria.

³⁸ DE LA GARZA S. Ob. cit. Pág. 306

Art. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

..

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

..

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.

Como la transcripción expone: el párrafo primero contiene la seguridad jurídica, como rectora de la relación entre gobernado y gobernante; con base en el mandamiento escrito para que la autoridad pueda llevar a cabo el acto de molestia sobre el gobernado. Un acto de molestia es aquel acto de autoridad que afecta la esfera jurídica del gobernado, ya sea de manera temporal o definitiva; el artículo 16 de la Ley Fundamental no prohíbe a las autoridades emitir actos de molestia, sino que les pone las bases Constitucionales para que este se lleve a cabo; es decir, en virtud de un mandamiento escrito emitido por la autoridad competente, el cual debe de estar fundado y motivado. Estos tres requisitos son las garantías que otorgadas a los gobernados y que las autoridades tienen que cumplir para que el acto de molestia cumpla con los señalamientos que marca la Constitución. “*La autoridad solo puede hacer lo que la Ley expresamente determina.*”

En virtud a expuesto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación indica:

COMPETENCIA. FUNDAMENTACION DE LA. *Haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello está legitimado, expresándose como parte de las*

formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecua exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la Ley Fundamental. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 1932/89. Sistemas Hidráulicos Almont, S.A. 29 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Marcos García José. Amparo directo 842/90. Autoseat, S.A. de C.V. 7 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Gamaliel Olivares Juárez. Amparo en revisión 2422/90. Centro de Estudios de las Ciencias de la Comunicación, S.C. 7 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez. Amparo directo 2182/93. Leopoldo Alejandro Gutiérrez Arroyo. 20 de enero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario Flores García. Amparo directo 1102/95. Sofía Adela Guadarrama Zamora. 13 de julio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario Flores García. Novena Epoca. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: II, Noviembre de 1995. Tesis: I.2o.A. J/6. Página: 338

En materia Fiscal podemos señalar que “...las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen los que se harán del conocimiento de los interesados”³⁹ El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señala los requisitos de los actos administrativos que se deban notificar, los cuales son una extensión del artículo 16 Constitucional, y que a la letra establece:

Art. 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

³⁹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ R. Ob. cit. Pág. 72

En el artículo 68 del mismo ordenamiento se señala la presunción de legalidad; sin embargo estas deben de estar fundamentadas para que no puedan ser impugnadas por los particulares.

Art. 68.- 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.

En este sentido, se vulnera el principio de fundamentación y motivación de los actos o resoluciones fiscales, cuando se omiten o no se observan las formalidades que legalmente deben revestir las resoluciones y procedimientos de la materia, de conformidad con lo previsto en la Ley.

El artículo 16 Constitucional, en su párrafo octavo, se refiere al Cateo. “Las ordenes de visita administrativa se equiparán a los cateos, procedimiento de carácter netamente penal, el artículo 42, fracción VIII, del CFF establece que “...*las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa (Código Federal de Procedimientos Penales) concede a las actas de la policía judicial (federal)*. Lo anterior significa que en procedimientos de visitas domiciliadas se tendrá a estas como si se practicaré cateo dentro de la misma visita domiciliaria.”⁴⁰

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción V, señala los casos de Inspección o Verificación; la cual está relacionada con el artículo 49 del mismo ordenamiento.

⁴⁰ NANDAYAPA URBINA A. Ob . cit. Pág. 28

Art. 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:

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, de los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

El onceavo párrafo del artículo en estudio, se refiere a las visitas domiciliadas, según el cual, la autoridad administrativa, que depende del Poder Ejecutivo, puede realizar tres tipos de visitas domiciliarias:

- Inspeccionar los Reglamentos Sanitarios de lugar
- Visitas de policía.
- Visita domiciliaria Fiscal.

Las visitas domiciliarias como una especie de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal; se entienden como el total de las atribuciones otorgadas por Ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios, y terceros relacionados con ellos, han cumplido con las disposiciones fiscales ; así dicha garantía esta reglamentada por los artículos 38, 42, 43, 44, 45, 46, 46 A y 48 del Código Fiscal de la Federación, que regulan el procedimiento a seguir por las autoridades fiscales.

ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL

El artículo 17 constitucional contiene prohibiciones a los gobernados y obligaciones para las autoridades judiciales, lo que se traduce en derechos públicos subjetivos establecidos en dicho artículo de la siguiente forma:

Art. 17.- Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.

La explicación del artículo precedente se lleva a cabo en los siguientes incisos:

- a) La Garantía que se regula en el primer párrafo se refiere a que nadie puede hacerse justicia por su propia mano, tal principio opera de manera íntegra en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

Art. 36.- Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

- b) El segundo párrafo se refiere al derecho de administración de justicia en los plazos y términos que fije la Ley; este principio de justicia pronta y expedita, lo podemos ver en los artículos 55 y 56 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cuando se refiere a la excitativa de justicia.

Art. 55.- Las partes podrán formular excitativa de justicia ante el Presidente del Tribunal, si el magistrado responsable no formula el proyecto respectivo dentro del plazo señalado en esta Ley.

Art. 56.- Recibida la excitativa de justicia, el Presidente del Tribunal, solicitará informe al magistrado responsable que corresponda, quien deberá rendirlo en el plazo de cinco días. El Presidente dará cuenta al Pleno y si éste encuentra fundada la excitativa, otorgará un plazo que no excederá de quince días para que el magistrado formule el proyecto respectivo. Si el

mismo no cumpliere con dicha obligación, será sustituido en los términos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En el supuesto de que la excitativa se promueva por no haberse dictado sentencia, a pesar de existir el proyecto del magistrado responsable, el informe a que se refiere el párrafo anterior, se pedirá al presidente de la Sala o Sección respectiva, para que lo rinda en el plazo de tres días, y en el caso de que el Pleno considere fundada la excitativa, concederá un plazo de diez días a la Sala o Sección para que dicte la sentencia y si ésta no lo hace, se podrá sustituir a los magistrados renuentes o cambiar de Sección.

Cuando un magistrado, en dos ocasiones hubiere sido sustituido conforme a este precepto, el Presidente del Tribunal podrá poner el hecho en conocimiento del Presidente de la República.

En este sentido, la autoridad tienen la imposibilidad constitucional de retardar o entorpecer la función de la administración de justicia, contrario a ello, su obligación es sustanciar y resolver los juicios en los términos establecidos en la Ley. El Principio de Costas Judiciales se refiere a la prohibición que establece la Carta Magna de cobrar a las partes, que integran un juicio, remuneración alguna por el servicio prestado; el precepto anterior está vinculado con el artículo 6 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que a la letra dice:

Art. 6.- *En los juicios que se tramiten ante el Tribunal no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan. Únicamente habrá lugar a condena en costas a favor de la autoridad demandada, cuando se controviertan resoluciones con propósitos notoriamente dilatorios.*

Para los efectos de este artículo, se entenderá que el actor tiene propósitos notoriamente dilatorios cuando al dictarse una sentencia que reconozca la validez de la resolución impugnada, se beneficia económicamente por la dilación en el cobro, ejecución o cumplimiento, siempre que los conceptos de impugnación formulados en la demanda sean notoriamente improcedentes o infundados. Cuando la ley prevea que las cantidades adeudadas se aumentan con actualización por inflación y con alguna tasa de interés o de recargos, se entenderá que no hay beneficio económico por la dilación.

La autoridad demandada deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los daños y perjuicios causados, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trata. Habrá falta grave cuando:

I. Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia.

II. Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave.

III. Se anule con fundamento en el artículo 52, fracción V de esta Ley.

La condenación en costas o la indemnización establecidas en los párrafos segundo y tercero de este artículo se reclamará a través del incidente respectivo, el que se tramitará conforme lo previsto por el cuarto párrafo del artículo 39 de esta Ley.

Relacionado con lo anterior, el servicio de administrar justicia“...no significa que con motivo de la tramitación de un juicio, no tengan que causarse determinados gastos, entre ellos, los derechos fiscales que se causan por expedición de copias certificadas,... ; publicación de edictos; convocatorias para remate; nombramiento de peritos; inscripciones en el Registro Público.”⁴¹

- c) Para el análisis del párrafo III se debe señalar que, atendiendo a la realidad, podemos inferir que la garantía de independencia de los tribunales es letra muerta, es decir, que el establecimiento de obligaciones para que leyes federales y locales den los medios necesarios para garantizar dicha independencia y la plena ejecución de sus resoluciones ya que esto se nulifica con la intervención del ejecutivo en las designaciones de sus integrantes; como es el caso de los magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los cuales son designados por el Presidente de la República . (Art. 3, de la Ley Orgánica del TFJFA)
- d) El último párrafo hace referencia a la prohibición de ser aprehendido por deudas de carácter civil; es decir, que no provenga de un hecho calificado expresamente por la Ley como delito. En este entendido, el simple adeudo fiscal no trae por consecuencia la prisión, sino, solamente la conducta delictuosa en materia tributaria.

⁴¹ Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1972. Tomo I, sec. V, Pág. B13. AR 6096/71 Arturo Fuente Villa 17/VIII/72. Citado por DE LA GARZA SERGIO. Ob. .cit. Pág. 311

ARTÍCULO 20 CONSTITUCIONAL

El artículo 20 Constitucional hace referencia a las garantías que tienen las personas en el momento en que son involucradas en un proceso penal; es decir que, a través de sus 10 fracciones señala de que prerrogativas gozará quien sea detenido y pueda llegar a enfrentar un proceso ante los tribunales penales correspondientes; para efectos de la temática del presente trabajo, abordaremos la fracción I de dicho precepto, el cual establece la Libertad Provisional Bajo Caución, término utilizado para hacer alusión al derecho que tiene una persona, que esta privada de su libertad, de poder ser librada de tal sanción, siempre que cumpla con los requisitos señalados en la Ley; en este sentido, el ordenamiento jurídico en comento estipula:

“Art. 20.- En todo proceso de orden penal, el inculpado, la víctima o el ofendido, tendrán las siguientes garantías:

A. Del inculpado:

I.- Inmediatamente que lo solicite, el juez deberá otorgarle la libertad provisional bajo caución, siempre y cuando no se trate de delitos en que, por su gravedad, la ley expresamente prohíba conceder este beneficio. En caso de delitos no graves, a solicitud del Ministerio Público, el juez podrá negar la libertad provisional, cuando el inculpado haya sido condenado con anterioridad, por algún delito calificado como grave por la ley o, cuando el Ministerio Público aporte elementos al juez para establecer que la libertad del inculpado representa, por su conducta precedente o por las circunstancias y características del delito cometido, un riesgo para el ofendido o para la sociedad.

El monto y la forma de caución que se fije, deberán ser asequibles para el inculpado. En circunstancias que la ley determine, la autoridad judicial podrá modificar el monto de la caución. Para resolver sobre la forma y el monto de la caución, el juez deberá tomar en cuenta la naturaleza, modalidades y circunstancias del delito; las características del inculpado y la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones procesales a su cargo; los daños y perjuicios causados al ofendido; así como la sanción pecuniaria que, en su caso, pueda imponerse al inculpado.

La ley determinará los casos graves en los cuales el juez podrá revocar la libertad provisional;...

El artículo transcrito nos permite identificar las condiciones en las que se puede otorgar esta garantía:

A) Que no se trate de un delito grave.

- B) Que el inculpado no haya sido condenado por un delito grave.
- C) Que la concesión de la libertad no constituye un grave peligro social o para la víctima.
- D) Que se garantice la reparación del daño y la sanción pecuniaria por medio de una caución, es decir de una condición o garantía precautoria, impuesta por la autoridad judicial para acordar la libertad provisional del inculpado mientras se lleva un proceso.

Por su parte, la fracción III del cuarto párrafo, del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, contiene la disposición que se deben observar en tratándose de delitos fiscales - no graves- para que un inculpado pueda gozar del beneficio de Libertad Provisional Bajo Caución.

Art. 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la secretaria de hacienda y crédito público:

III...

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la secretaria de hacienda y crédito público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación solo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código federal de procedimientos penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal....

En relación al tema, el 30 de septiembre de 2003, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en votación mayoritaria, seis votos contra cuatro, declaró la inconstitucionalidad de párrafo transcrito, ya que "... se estimo que no era factible que por delito fiscal se exigiera al procesado que garantizara el perjuicio ocasionado al fisco federal cuando en esos delitos no existe condena a la reparación el daño, luego la exigencia de esa garantía al no poder ser materia de condena resulta inconstitucional."⁴² Las ideas expuestas se explican con la remisión al los siguientes artículos del Código Penal Federal:

⁴² FÉLIX CÁRDENAS RODOLFO. Libertad Provisional en los Delitos Fiscales no Graves. ITER CRIMINIS. Segunda É poca N° 9 enero – marzo 2004 Pág. 195

Art. 24.- Las penas y medidas de seguridad son:

6. - Sanción pecuniaria.

Art. 29.- La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño.

La multa consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado, que se fijará por días multa, los cuales no podrán exceder de quinientos, salvo los casos que la propia ley señale. El día multa equivale a la percepción neta diaria del sentenciado en el momento de consumir el delito, tomando en cuenta todos sus ingresos.

Art. 30.- La reparación del daño comprende:

I.- La restitución de la cosa obtenida por el delito y si no fuere posible, el pago del precio de la misma;

II.- La indemnización del daño material y moral causado, incluyendo el pago de los tratamientos curativos que, como consecuencia del delito, sean necesarios para la recuperación de la salud de la víctima. En los casos de delitos contra la libertad y el normal desarrollo psicosexual y de violencia familiar, además se comprenderá el pago de los tratamientos psicoterapéuticos que sean necesarios para la víctima, y

III.- El resarcimiento de los perjuicios ocasionados.

Art. 34.- La reparación del daño proveniente de delito que deba ser hecha por el delincuente tiene el carácter de pena pública y se exigirá de oficio por el Ministerio Público. El ofendido o sus derechohabientes podrán aportar al Ministerio Público o al juez en su caso, los datos y pruebas que tengan para demostrar la procedencia y monto de dicha reparación, en los términos que prevenga el Código de Procedimientos Penales.

...

De la transcripción de los preceptos aludidos, se concluye que tanto la reparación del daño como la multa son modalidades de la sanción pecuniaria y que tienen el carácter de pena pública, en los términos que señale la Ley; ahora bien, las descripciones típicas de los delitos fiscales no hacen alusión a penas pecuniarias, sino que solo prevén las sanciones privativas de libertad; acorde con lo anterior el artículo 94 establece:

Art. 94.-En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

En efecto, el artículo 20 constitucional hace referencia a garantizar los daños y perjuicios y la posible sanción pecuniaria a imponer, pero el legislador, en el artículo 94, expone que tal sanción queda fuera del ámbito fiscal penal, por lo que queda excluida la posibilidad de sancionar económicamente al procesado dada la existencia de otra vía: la administrativa. En síntesis, la exigencia de garantizar la multa o la reparación del daño solo se justifica si la misma puede ser objeto de ser aplicada en sentencia judicial.

De igual modo, se declaró inconstitucional el párrafo séptimo, fracción III, del precepto en comento, el cual establece: *El monto de las cantidades establecidas en este Capítulo, se actualizarán en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.* Su inconstitucionalidad “...deviene del hecho de que la actualización anula que en él se exige se torna en inasequible para el procesado, además de que, siendo inconstitucional la exigencia misma de esa garantía, también lo es, en consecuencia, su actualización anual;”⁴³ en este sentido, la garantía de seguridad jurídica contenida en el texto constitucional se asocia a la existencia del hecho delictivo y a la posibilidad de que la caución pueda ser impuesta como pena pública en sentencia judicial; ante esta situación, se convierte en detrimento para el inculcado, pues la actualización anual “...nulifica los efectos de la garantía invocada al convertir con el tiempo en monto de la caución de referencia en inasequible, siendo por contraposición una norma que privilegia a quien tienen recursos económicos suficientes para encarar la aludida actualización frente a quien carece de los mismos.”⁴⁴ En este sentido, las actualizaciones anuales que son una cuestión, evidentemente, administrativa no se asocian a delito alguno, por lo tanto tampoco a una penal; así es contradictoria al artículo 14 de la Constitución Federal de la República en su párrafo 3º, el cual señala que *en los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.*

⁴³ *Ibíd.*

⁴⁴ FÉLIX CÁRDENAS RODOLFO. Ob. cit. Pág. 184

No obstante las cuatro sentencias dictadas en el mismo sentido no alcanzo para integrar tesis, por lo que quedaron como importantes precedentes, los cuales se configuran como criterios orientadores para los órganos judiciales.

ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL.

“Art. 22.- Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

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

...

En materia fiscal, al igual que en las demás ramas del ordenamiento jurídico, están prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos y el tormento de cualquier especie; ahora bien, en razón de nuestro estudio, nos abocaremos a las multas excesivas y a la confiscación.

La multa excesiva se entiende como la sanción pecuniaria que está en desproporción con las posibilidades económicas del multado; así el contribuyente infractor es sancionado por la autoridad administrativa con una pena pecuniaria que rebasa los límites que la Ley señala. Sobre este tenor, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido:

MULTAS. REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR. *Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido en los artículos 16 y 22 constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos a juicio de esta Sala Superior se debe concluir que son los siguientes: I. Que la imposición de la multa estén debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o las causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III. Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el acto o la infracción que haya motivado la imposición de la multa así como la gravedad de los prejuicios causados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV. Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que*

se considere aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto entre los dos. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Segunda Época, Año IX, número 92, 24 de agosto de 1987, Pág. 185.

Como es de apreciarse, una multa excesiva resulta de su imposición sin tomar en cuenta la gravedad de la infracción y los perjuicios causados, la reincidencia del infractor , así como su capacidad económica.

Ahora bien, la Constitucional señala que “...está permitida la aplicación o adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado, cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultante de impuestos o multas.”⁴⁵ En este contexto, la posibilidad del cobro de impuestos y de multas, permite que a través del procedimiento económico coactivo, la autoridad fiscal proceda a la adjudicación de bienes; gracias a esta facultad con que cuenta el gobierno, representado por la SHCP y los organismos autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social, se pueden sustraer y establecer bienes asegurados para garantizar el monto del adeudo, llegan a embargar o asegurar bienes que son puestos en deposito para esperar el procedimiento, salir a remate y con el producto hacer liquida la deuda fiscal o administrativa correspondiente.

⁴⁵ BURGOA ORIHUELA. IGNACIO. Ob. cit. Pág. .655.

CAPITULO SEGUNDO

RELACIÓN JURÍDICO CONTRIBUTIVA.

“Encontramos la misma diferencia entre el acto de un bandido que constriñe a su víctima a entregarle una suma de dinero y el acto de un funcionario que obliga a un contribuyente a abonar impuestos ... La validez de la Ley fiscal reposa, pues, sobre la Constitución y la validez del mandato de pagar el impuesto deriva de esa ley, en tanto que la orden del bandido no es una norma jurídica válida, ya que no se funda en la Constitución.”

HANS KELSEN⁴⁶.

La palabra *relación* deriva del latín *relatio – onis* que significa conexión, correspondencia entre una cosa y otra; por su parte, *relación jurídica* es una palabra utilizada “...como sinónimo de nexo jurídico para designar la forma en que se encuentran vinculadas dos partes respecto de una norma jurídica.”⁴⁷ Así pues, es en la Ley donde se establecen de manera general, abstracta y obligatoria las hipótesis jurídicas que al realizarse van a generar un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal; a esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal se le conoce como la relación jurídica, la cual, “...cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se le conoce con el nombre de relación jurídico tributaria”.⁴⁸

Precisando esta definición, es importante puntualizar que una norma jurídica por si sola no obliga a nada ni a nadie, hasta que se produzcan situaciones y hechos que están previstos por la misma, de donde se desprenderán consecuencias que serán relacionadas

⁴⁶ PÉREZ BECERRIL ALONSO. Ob cit., Pág. 134

⁴⁷ Diccionario Jurídico Mexicano. Ob. cit Pág. 2273.

⁴⁸ DELGADILLO GUTIÉRREZ LUIS HUMBERTO . *Principios de Derecho Tributario*. Limusa. México 1988. Pág. 97

con los sujetos que llevaron a cabo la hipótesis legal. En el momento en que se realicen los hechos que prevé la Ley se generarán los derechos y las obligaciones que crean ese vínculo.

De la exposición antecedente, entendemos que la relación jurídica tributaria es la unión o liga existente entre el Estado o un ente público y el contribuyente o responsable solidario, que nace de la realización de los supuestos normativos establecidos en las disposiciones legales, es “..el vínculo que une a diferentes sujetos de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”⁴⁹

Algunos autores han confundido la relación jurídica tributaria con la obligación tributaria ya que para ellos ambos conceptos significan “...la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación. Nos parece indudable que esta afirmación es errónea, al confundir dos conceptos totalmente distintos. En efecto, puede existir relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación de la misma índole. Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una Ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley fiscal para que nazca la obligación tributaria.”⁵⁰

⁴⁹ *Ibíd.*

⁵⁰ *Ob. cit.* Pág. 226

En nuestro concepto, para diferenciar entre la relación jurídico tributaria y la obligación tendríamos que aceptar a la primera como un concepto genérico que comprende todas aquellas consecuencias de la actividad tributaria; es decir, el cúmulo de derechos y obligaciones que surgen por la realización de un hecho contenido en una Ley, y que es imputada a los sujetos que están ligados con tal presupuesto; en ese contexto, la segunda es concebida como el deber específico de cumplir con las prestaciones establecidas por la norma; en este sentido “...podemos considerar que la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tienen deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidas terceras personas, considerándose que la materia sobre las que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo; en cambio, la obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo.”⁵¹

En este orden de ideas, es de plantearse la disyuntiva sobre el contenido de la relación jurídico tributaria; es decir, si debe observarse como un conjunto de relaciones jurídicas simples, de naturaleza diversa; ó como una sola relación jurídica de naturaleza compleja. Dentro de la primera corriente doctrinaria Dino Jarach, señala que “...no existe una relación tributaria como relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal. Existe una relación sustantiva, que nace de verificarse el presupuesto legal establecido en la Ley fiscal y cuyos sujetos son de un

⁵¹ DE LA CUEVA ARTURO. Derecho Fiscal. Porrúa. México 1999. Pág. 74.

lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes responsables.”⁵²

Así pues, se identifican dos tipos de relaciones jurídico – tributarias, la primera en el plano del Derecho Sustantivo o Material, constituida “...por relaciones jurídicas que poseen la misma estructura de las obligaciones del derecho privado. Los sujetos pasivos y activos de estas relaciones jurídicas tributarias se hallan en posición de igualdad, derivando sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la Ley. El derecho tributario sustantivo no se integra con la actividad de la administración pública y no constituye el marco legal en el cual ésta opera. Por el contrario tiene su vivencia propia. Los sujetos de las relaciones jurídico tributarias regidas por el Derecho Tributario Sustantivo no son la administración y los administrados sino los acreedores y los deudores de los tributos” y la segunda en el Plano del Derecho Tributario Administrativo o Formal, “comprendidas en este derecho no son las obligaciones de dar, sino de hacer o no hacer o soportar. Los sujetos de estas relaciones son la administración y los súbditos; ellos no coinciden necesariamente con los sujetos de las relaciones jurídicas de derecho Sustantivo.”⁵³

Por su parte el Dr. Giuliani Fonrouge, defiende la postura de la Relación Jurídico Tributaria de carácter compleja, por lo que establece que “...de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad

⁵² JARACH DINO. El Hecho Imponible. Abeledo- Perrot. Buenos Aires. Argentina. 1996 Pág. 54 y 55

⁵³ JARACH DINO. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo- Perrot. Buenos Aires. Argentina. 1996 Pág. 336

financiera, a la cual le corresponden obligaciones positivas y negativas, y también derechos de las personas sujetas a esta potestad. En ese conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, y que individualiza con el nombre de deuda tributaria: (débito d'ímposta), reservando la expresión más genérica de “derechos y obligaciones tributarios”, para las demás facultades y deberes de la relación jurídico tributaria: la primera nace solo del presupuesto material del impuesto, en tanto que los demás se originan de actos administrativos.”⁵⁴

Basándonos en los términos antes mencionados, estimamos que la Relación Jurídico Tributaria es una relación de naturaleza compleja, ya que es aquella que está integrada por los correlativos derechos y obligaciones nacidos del ejercicio del poder tributario, en la que interactúan el sujeto activo, el sujeto pasivo y terceros. Este vínculo nace cuando una persona física o moral materializa con su actividad la hipótesis abstracta que se encuentra en la Ley de carácter fiscal.

2.1 OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA

Una obligación es la relación jurídica existente entre dos o más personas, en virtud de la cual una de ellas, llamada acreedor, tiene la facultad de exigir a otra, llamada deudor, y ésta el deber de cumplir, una prestación o una abstención; a este respecto la “...Instituta de Justiniano [libro III, título XII] [establece que] *obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicui solvenda e rei secundum nostrae civitatis iura*; la obligación

⁵⁴ GIULIANI FONROUGE. Derecho Financiero Depalma Buenos Aires Argentina. 1993 Pág. 388

es un vínculo de derecho por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad.”⁵⁵

Una problemática, en materia fiscal, es la de identificar el contenido de las obligaciones que se dan dentro de la Relación Jurídico Tributaria; bajo esta perspectiva el insigne estudioso de la materia fiscal, Fernando Sáinz de Bujanda expone que “...las normas jurídico- tributarias derivan para los sujetos no solo obligaciones, en sentido técnico estricto (esto es vínculos jurídicos en los que el sujeto que ocupa la posición pasiva le corresponde realizar una prestación pecuniaria) sino también deberes (es decir, vínculos que constriñen aun comportamiento que carece de contenido patrimonial, y que suele cifrarse en prestaciones de hacer o de no hacer, dirigidas a facilitar la exacción del tributo, en otras palabras, a colaborar con la administración en su tarea gestoral)⁵⁶.

Por su parte el multicitado Dr. Giuliani Fonrouge también hace una diferenciación entre la obligación tributaria y otros deberes de los contribuyente, la cual se sustenta en indicar que “...el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosa, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligaciones de dar.” En esta tesitura, que el “...vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley;”⁵⁷ lo que constituye una Obligación Contributiva.

⁵⁵ BORJA SORIANO MANUEL. Teoría General de las Obligaciones. Porrúa. México 2001. Pág. 69

⁵⁶ SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO. Hacienda y Derecho. TV. De palma. Madrid España. 1993. Pág.556

⁵⁷ Ob. Cit. Pág. 392 y 399

De lo expuesto anteriormente y sin adentrarnos en alguna doctrina extrema, tenemos una Relación Jurídico Tributaria constituida por derechos y obligaciones correlativos que se dan entre el sujeto pasivo, el sujeto activo y terceros, donde existen dos tipos de obligaciones:

A) Obligación Jurídico Tributaria (stricto sensu) u Obligación Sustantiva

Obligación de contenido patrimonial que une al contribuyente (principal o solidario) con el Estado mediante un vínculo que lo constriñe al cumplimiento de una prestación jurídica de carácter pecuniario, constituyendo una obligación de dar. Esta es una obligación de carácter sustantiva y personal, que surge por la realización de la hipótesis normativa que se traduce en cubrir un crédito fiscal a cargo del contribuyente; y cuyas características son las siguientes:

- Es una obligación *ex - lege*, es decir, una obligación que reconoce como fuente única y exclusiva al precepto legal. Partiendo del más elevado sostén de la obligación contributiva: la norma constitucional referida por el artículo 31 fracción IV de nuestro ordenamiento fundamental y siguiendo la estructura normativa del sistema jurídico mexicano, encontramos que la obligación tributaria emerge de la realización de los supuestos jurídicos que integran la norma secundaria.
- Su objeto es una prestación de carácter patrimonial, así su naturaleza jurídica reside en un DAR alguna suma de dinero.
- Genera un vínculo personal, ya que establece ente un sujeto activo y un sujeto pasivo; una cosa por si sola no puede ser el antecedente que la norma une al nacimiento

de una obligación fiscal, debe ser un acto o hecho que de cómo hipótesis normativa. El carácter personal de la Obligación Tributaria deriva de su propia estructura, ya que esta constituida por la correlación de un crédito y una deuda que existe entre dos sujetos.

B) Obligaciones Formales o Instrumentales.

Son aquellos vínculos cuya prestación no es cumplida en sentido pecuniario, ya que constituyen la información básica para el control fiscal; tales obligaciones están preestablecidas para hacer posible la liquidación, el conocimiento, el control y la recaudación de los valores debidos por el sujeto pasivo a título de contribución. Estos vínculos de carácter formal o administrativo tienen por finalidad proveer las formalidades a que es sometida la actuación y delimitación de la competencia del fisco. Son obligaciones de hacer, no hacer y tolerar a cargo del contribuyente o terceros, tendientes a la verificación, determinación, pago y cobro de las obligaciones tributarias. En apoyo a lo anterior, establezcamos los siguientes términos:

- Obligación de hacer.- Son aquellas que tienen como contenido la prestación de un hecho, de un acto o de una acción de forma positiva; como lo sería el presentar una declaración, un aviso de iniciación de operaciones, de cambio de situación fiscal, llevar libros, expedir documentos que amparen el debido control de sus operaciones y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, etc.

- Obligación de no hacer.- Son aquellas obligaciones que tienen como contenido una abstención; es decir la falta de realización de una conducta; y que "...se presenta en nuestro campo como consecuencia de una prohibición establecida por la Ley

para realizar una acción que en ausencia de la norma tributaria prohibitiva sería lícita y en algunos casos aún debida.”⁵⁸ Como ejemplo de las obligaciones referidas tenemos la de no transportar productos gravados por alguna Ley sin que estén acompañados por la documentación que demuestre el pago del impuesto, no alterar o destruir los cordones o sellos oficiales, etc.

- Obligación de tolerar.- Son las que tienen como contenido soportar una determinada conducta del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, como lo sería el de tolerar una visita domiciliaria, la inspección de libros locales, documentos, bodegas, etcétera que sean propiedad del contribuyente.

Ahora bien, es necesario precisar la expresión a utilizar para referir las obligaciones formales y la obligación jurídico tributaria, es decir, si se habla de obligaciones principales y accesorias, obligaciones primarias y secundarias; obligaciones sustantivas principales, accesorias y formal; simples o de carácter complejo, etc. Así pues, por una parte “...no hay una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas ellas son autónomas, sin que la preeminencia de las obligaciones de dar y la circunstancia de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquélla, deba inducir en el error de considerar que éstas son simples momentos o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo. Todas las obligaciones son autónomas, pero de contenido variado y no puede reducirse a la sola obligación de pagar.”⁵⁹

⁵⁸ VANONI Opere Giuridiche. Vol. II. Pág. 225. Citado por DE LA GARZA S. Ob. cit. Pág. 482

⁵⁹ VANONI, Elementi di Diritto Tributario. Citado por GIULIANI, Ob. cit. Pág. 387

En síntesis, las obligaciones contenidas en la Relación Jurídico Tributaria pueden tener varias vertientes, la de dar (señalada como la Obligación Jurídico Tributaria propiamente dicha); y la de hacer, la de no hacer y la de tolerar (señaladas como obligaciones instrumentales); y que el sujeto esta obligado a cumplir por el hecho de haberse puesto en la situación jurídica prevista por la Ley fiscal. No se puede señala que una obligación tributaria sea principal y otra accesoria, en el sentido de que lo accesorio implica una dependencia de lo principal, ya que puede darse el caso de que una persona tenga una obligación de hacer y no así de dar; o se puede dar el caso de que subsista una obligación de hacer al agotarse la principal. Podemos dar un claro ejemplo al mencionar que la obligación de llevar libros o la de no llevar dobles sistemas de contabilidad, son independientes de pagar las contribuciones. Tampoco pueden llamarse obligaciones secundarias, ya que son tan importantes como las obligaciones de dar, ya que constituyen un instrumento que facilita la recaudación.

El Código Fiscal de la Federación señala en el último párrafo del artículo 1° que:

Art. 1.-....

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

2.2 FUENTE DE LAS OBLIGACIONES CONTRIBUTIVAS.

Las obligaciones contributivas tiene como única fuente a la Ley, ya que solo por mandato de ésta puede surgir un vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el sujeto activo.

En relación al tema, han sido sostenidos criterios contradictorios respecto a su naturaleza jurídica, ya que hay autores que la asemejan a la obligación del derecho Privado, mientras que otros argumentan que no existen tales similitudes, congruente a los anterior, el multicitado Dr. Giuliani Fonrouge explica estas dos vertientes doctrinales expresando que “...para la doctrina germánica no hay analogía entre ambas, por considerar que el presupuesto legal reemplaza a la voluntad individual y da nacimiento a la obligación tributaria, por lo cual son inaplicables a su respecto las normas de derecho privado [por lo que respecta a los autores italianos]...la deuda tributaria en tanto se le aprecie en su estructura jurídica intrínseca, no se diferencia de cualquier otra obligación, según el esquema tradicional elaborado por el derecho privado, agregando que no solamente existe igualdad, sino que más bien se trata de la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria que halla su justificación lógica esencial, en el hecho de no existir en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria propia del derecho público.”⁶⁰

En nuestra opinión, el término obligación constituye un concepto jurídico de aplicación, tanto, en el derecho privado como en el derecho publico; por consiguiente, la obligación tributaria pertenece a esta última debido a que la voluntad de los individuos no interviene o no es suficiente para crearla, como lo sería en el derecho privado. Así, las contribuciones no se originan de una relación contractual entre el fisco y los contribuyentes, sino se trata de una vinculación de Derecho Público; por lo que su imposición y cobro es el reflejo de actos de gobierno y de la potestad publica; en otras palabras , “...el fundamento jurídico del crédito impositivo está, en todo caso, constituido la ley tributaria. Sólo ella

⁶⁰ GUILIANI. Ob cit Pág. 393.

puede autorizar al ente público a recaudar un impuesto y ella misma regula taxativamente el nacimiento, el contenido y la extensión del crédito correspondiente. La naturaleza pública de la relación impositiva excluye la posibilidad de que ésta aparezca fundada en bases contractuales.el crédito impositivo reposa, por tanto, sin excepción, sobre una obligación ex – lege.”⁶¹

Tomando en cuenta que la Ley es única la fuente de la obligación tributaria no debe excluirse que se trata de una obligación ex lege; es decir, que esta unida a la realización de un hecho generador previsto por ella, pues no solo se trata de una Ley que obligue por sí misma, sino de aquella que tenga una conexión a un hecho jurídico; si bien es cierto que una persona es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho, también es verdad que la obligación no nace por la sola actuación de ésta, sino únicamente en el caso de que esa actuación coincida con el supuesto normativo; por lo que, en el momento que es consumado el hecho generador del tributo es cuando nace la obligación tributaria, o sea, cuando se producen las situaciones de hecho a la cual vincula una Ley el establecimiento de un gravamen; por lo anterior, la obligación tributaria requiere de dos elementos para su nacimiento: “...uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que pueda producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la Ley.”⁶²

⁶¹ BLUMENTEINS. Sistema de Diritto delle Imposite. Guiffré. 1953 Pág. 2 y 10. Citado por DE LA GARZA. Ob. cit. Pág. 545

⁶² DE LA GARZA S. Ob. cit. Pág. 546

En síntesis, la Obligación Tributaria siempre tiene como fuente una norma legal, pero esto no significa que basta la existencia de una Ley para que esta obligación tenga su origen; la norma legal contiene un precepto abstracto, general y dirigido a todos los particulares, pero tiene destinatarios finales a quienes se les atribuye hechos previstos en dichas leyes; así, para que se produzca el nacimiento de una Obligación Tributaria es necesario que además del precepto legal se produzca el hecho material que de origen a la obligación.

Para poder comprender los argumentos antes mencionados, es menester indicar los conceptos de presupuesto de hecho o hecho imponible, así como el de hecho generador, indicando sus semejanzas y diferencias; siendo dos aspectos de un mismo fenómeno: el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible (presupuesto de hecho, hipótesis de incidencia tributaria, *fattispecie* en Italia, *fait generateur* en Francia, *tabtestand* en Alemania, etc) es una situación jurídica de carácter económico que el legislador selecciono, y sobre la cual se estableció una Ley, para que al ser realizada por el sujeto se produzca la obligación contributiva; es un presupuesto de hecho o hipótesis establecido en la norma en forma abstracta; es decir, solo tiene una existencia ideal en la legislación. El hecho imponible esta integrado por elementos esenciales, tales como, el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa. El reconocido estudioso en materia fiscal Fernando Sáinz de Bujanda define el presupuesto de hecho como “.el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la

obligación tributaria o como el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”⁶³

Lo anterior, nos permite señalar la existencia de características que constituyen al hecho imponible:

1. La existencia de la descripción de un hecho; es decir, una exposición de carácter hipotético de un hecho, por lo tanto es de carácter abstracto e imaginario, una representación mental. Son hechos de naturaleza económica, ya que sirve para demostrar la capacidad económica del contribuyente.

2. Que la hipótesis de hecho es un concepto lógico jurídico; es decir, que esta consagrado en la Ley; en este contexto, el legislador plasmo en la misma una descripción, La potestad tributaria del Estado solo se puede manifestar por medio de normas legales, así el principio de legalidad es esencial para la correcta y adecuada descripción del hecho que habrá de generar la obligación tributaria.

3. El hecho Imponible está esencialmente vinculado a la producción de una consecuencia jurídica: el nacimiento de la Obligación Jurídico Tributaria; la cual se perfecciona en el momento en el que el hecho imponible tiene lugar.

Por su parte, el hecho generador es una conducta o una serie de actos que al adecuarse al supuesto o hipótesis de la Ley, dan origen a la obligación tributaria; es decir, el

⁶³ SÁINZ DE BUJANDA. Citado por DE LA GARZA S. Ob. cit. Pág. 410

hecho material y concreto que se realiza en la vida real. “...localizado en el tiempo y en el espacio, [mismo que,] acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que – por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia – da nacimiento a la obligación tributaria.”⁶⁴

En materia fiscal, el nacimiento de una obligación no significa su exigibilidad; ya que se requiere de cierto plazo; cuando se realiza el hecho imponible va a nacer una obligación que contiene a los sujetos, la base, la tarifa, el impuesto mismo, pero para que pague es necesario hacer una operación de determinación de la cantidad específica que constituye el crédito fiscal. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación; la Ley debe contener el método para la determinación del crédito a pagar. En este contexto, “...la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.”⁶⁵

Como una analogía podemos señalar que la obligación contributiva nace por la realización del hecho imponible, por medio de un hecho generador, y que el crédito fiscal nace por la determinación de esa obligación, misma que está constituida por dos aspectos; el primero con los actos relativos a verificar si se llevó a cabo el hecho generador, para saber si concuerda con el hecho imponible, y el segundo procedimiento que consiste en hacer una operación aritmética que dará como resultado una cantidad líquida a pagar.

⁶⁴ ATALIBA. Citado por DE LA GARZA S. Ob. cit. Pág. 412

⁶⁵ RODRÍGUEZ LOBATO R. Ob. Cit. Pág. 121.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, en sus dos primeros párrafos, indica:

Art. 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

2.3 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO CONTRIBUTIVA.

2.3.1 SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo es la entidad acreedora a un crédito o aquella con derecho a percibir una contribución; es el titular de la soberanía tributaria; es decir, de la “...posibilidad Constitucional del poder público de establecer tributos, determinar y recaudar el producto de tales contribuciones;”⁶⁶ Con base en estas ideas, los sujetos activos de la relación jurídico tributaria son la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, lo que se sustenta en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Lo expuesto nos permite deducir que al coexistir tres sujetos activos, es concebible un innumerable cúmulo de dificultades; por lo que en la propia Constitución descansa en un sistema competencial, el cual, marca las reglas y limitaciones de las que pueden ser objeto las entidades Federales, Locales y Municipales; de estos criterios se deriva la idea de que las fuentes de riqueza reservadas a la potestad tributaria de uno de los sujetos activos, no puede ser gravada por otro de ellos.

Tomando como base lo expuesto, es necesario puntualizar algunas de las características más importantes sobre la cuestión político administrativa del Estado

⁶⁶ CASTILLO CARRASCO SALVADOR. Ob. cit. Pág. 47.

Mexicano, mismo que esta integrado por tres órganos de poder, así como determinar la competencia tributaria de cada uno de los sujetos activos de la relación jurídico tributaria.

Cuando hacemos referencia a una **FEDERACIÓN** (“...del latín feoderatio, de feoderare: unir por medio de una alianza; derivado de feodus – eris: tratado, pacto.”)⁶⁷ estamos ante la presencia de diversas entidades federativas que componen el país; el Federalismo consiste en la implantación de la forma de Estado denominada Federación; la cual supone la existencia de varias entidades políticas independientes que de común acuerdo han resuelto unirse mediante un compromiso indisoluble para formar un nuevo Estado, más grande en su territorio, en su población y en sus recursos y distintos de los Estados miembros.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala la existencia de dos órdenes subordinados a ella misma: la federación y las entidades federativas; entre las cuales existe una relación de coordinación; así es expuesto en el siguiente artículo:

“Art. 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

En relación al tema, a la Federación le corresponde solamente lo que de manera expresa le ha señalado la Constitución, todo lo demás le pertenece a los Estados; partiendo de tales premisas, las Entidades Federativas tiene la libertad para elaborar sus propias leyes, que no pueden contravenir, en ningún caso, las estipulaciones del pacto federal; esto lo prueba el primer párrafo del artículo 41 y el 124 de la Carta Magna, que a la letra expone:

⁶⁷ Diccionario Jurídico Mexicano. Ob. cit, Pág. 3014

“Art. 41.- El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por lo de los estados, en lo que toca a los regímenes interiores, en los términos, respectivamente establecidos por la presente Constitución federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.”

“Art. 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservados a los Estados.”

De la disposición reproducida (art. 124) se deriva “...una regla de armonización necesaria para distribuir la Soberanía en general y la tributaria en lo específico y, por tanto, atribuir las potestades Tributaria y Financiera entre Gobierno Federal y Gobiernos de los Estados.”⁶⁸

La competencia tributaria de la Federación, esta es sustentada en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 del mismo ordenamiento, en este sentido le son otorgadas al Congreso de la Unión facultades en la materia; en los términos siguientes:

Art. 73. El congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o.- Sobre el comercio exterior;

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

3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

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

5o.- Especiales sobre:

a).- Energía eléctrica;

b).- Producción y consumo de tabacos labrados;

c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d).- Cerillos y fósforos;

e).- Aguamiel y productos de su fermentación; y

f).- Explotación forestal.

g).- Producción y consumo de cerveza.

Art. 74 Son facultades exclusivas de la camara de diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deban decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

.....

⁶⁸ CASTILLO CARRASCO SALVADOR. Ob. cit. Pág. 48

Las **ENTIDADES FEDERATIVAS** son las partes integrantes de la federación, así en el artículo 43 de la Carta Fundamental de la Nación se señala:

Art. 43. Las partes integrantes de la Federación son los estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el Distrito Federal.

El elemento principal de una Entidad Federativa descansa en la existencia de una Constitución propia, donde concurren la organización y competencia de los poderes locales; sin embargo limitada por la Constitución del Estado Federal; así, en su esfera de competencia son libres, siempre que respeten los lineamientos de la Ley Fundamental. Lo expuesto se expresa en los siguientes artículos de la Ley en comento:

Art. 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

Art. 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

No obstante lo anterior, en aplicación del artículo 124, del mismo ordenamiento, las Entidades Federativas tienen la potestad de imponer tributos sobre las materias no reservadas de manera expresa a la Federación; esta competencia derivada, con la que cuentan las Entidades Federativas, solo pueden establecer contribuciones sobre aquellas fuentes que no constituyen hechos generadores de contribuciones Federales.

Ahora bien, al hablar de Entidades Federativas nos referimos a todas aquellas estructuras que tienen un régimen de gobierno y de administración para la atención de sus asuntos locales, este es el caso del **DISTRITO FEDERAL**; el cual, siendo el asiento de los poderes federales posee en su estructura y un marco jurídico sui generis, ya que a juzgar, tanto por su carácter de entidad federativa como por su capacidad patrimonial, no cabe duda de la existencia de su personalidad jurídica; sin embargo, aunque sea un miembro integrante de la Federación no tiene la posibilidad de otorgarse una Constitución, por lo que se toma como una entidad federativa con características especiales. En términos generales, es parte del Estado Federal ya que territorialmente forma parte del país y jurídicamente esta dotado de un sistema de gobierno propio respecto a su régimen interior, pues posee, un Tribunal Superior de Justicia, Procuraduría, Junta de Conciliación y Arbitraje, juzgados de lo familiar, civiles, penales, familiares, un fisco local denominado: Tesorería del Distrito Federal.

Por su parte, la base de la división territorial y de la organización política y administrativa de los Estados es **el MUNICIPIO** Libre, es decir “...la entidad jurídico-política integrada por una población asentada en un espacio geográfico determinado,,que tiene unidad de gobierno y se rige por normas jurídicas de acuerdo con sus propios fines.”⁶⁹ El municipio es administrado por un ayuntamiento de elección popular directa; cada ayuntamiento se integra con un presidente municipal, los regidores y los síndicos; así pues, están investidos de personalidad jurídica para los efectos legales, es decir, que son sujetos de derechos y obligaciones, de entre las cuales esta la administración libre de su hacienda,

⁶⁹ Ob. cit. Pág. 40.

misma que se forma con las contribuciones señaladas en la legislatura del Estado correspondiente, y que deben ser suficientes para la atención de las necesidades municipales. A este respecto, el artículo 115 de la Ley en comento señala:

“Art. 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre,.....”

Dentro de este contexto, las contribuciones que tienen derecho a percibir, el municipio, las decreta el gobierno estatal; la Hacienda Pública Municipal, se integrará por las contribuciones, que de forma discrecional, asignen las legislaturas locales, así como de los rendimientos de los impuestos Federales coordinados les otorgan las mismas legislaturas. Siguiendo el mismo ordenamiento:

IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

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

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

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

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

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;...

En relación a las potestades impositivas de los niveles de gobierno, tanto la doctrina como la Suprema Corte de Justicia de la Nación justifican la concurrencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas, un ejemplo de lo anterior se vierte en los argumentos establecidos por el multicitado autor en material fiscal Ernesto Flores Zavala quien plantea:

“I. El principio constitucional es que son concurrentes, las facultades de la Federación y de los Estados, para establecer impuestos para cubrir sus respectivos presupuestos, con las únicas excepciones que la propia Constitución ha establecido.”⁷⁰

Así, el Máximo Tribunal de la Nación se ha pronunciado de la siguiente forma:

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. *La Constitución General no opta por una determinación de la competencia Federal y la Estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (Artículo 73 fracción VII y 24); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (Artículo 73, fracción XXIX); c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículos 117, fracciones IV, V, VI, VII y 118. Pleno, Quinta Época Apéndice al Tomo CXVIII, Pág. 1026.*

Lo expuesto nos permite fijar una postura contraria a la concurrencia referida, ya que esta da como consecuencia la aceptación de la doble tributación, en este sentido la Suprema Corte De Justicia de la Nación ha sostenido :

DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. *Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de los gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un*

⁷⁰ FLORES ZAVALA E. Ob. cit. Pág. 379

fin social extra fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos y aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otros que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principio de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer. Séptima Época. Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: 181-186 Primera Parte Página: 50 Amparo en revisión 5322/50. Siderúrgica de Monterrey, S.A. 6 de marzo de 1984. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Alfonso López Aparicio. Volúmenes 115-120, página 167. Amparo en revisión 402/76. J. Jesús Castellanos Castellanos. 3 de enero de 1978. Unanimidad de quince votos. Ponente: Fernando Castellanos Tena. Volúmenes 97-102, página 72. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete. Secretario: Efraín Polo Bernal.

La tesis antes transcrita se refuta con las opiniones del Lic. Salvador Castillo Carrasco, misma que nos permitimos tomar textualmente de su libro “La Reforma Financiera como Capitulo de la Fundación del Estado Mexicano”, y las cuales se fundamentan en lo siguiente:

“a) El inciso a) de la conclusión Segunda emitida en la Segunda Convención Fiscal, que antecedió por un breve lapso de 10 años a la adición de la Fracción XXIX al numeral constitucional 73, recordemos, dice:

SEGUNDA. A) Legislación. Reconózcase como principio fundamental la necesidad de que ninguna fuente de riqueza, actividad, acto, contrato, documento, operación o servicio debe estar gravado por dos o mas impuestos, tasas, derechos, tiéndase, en consecuencia, a que cada fuente de imposición reporte un solo gravamen establecido por la autoridad a quien sea más conveniente atribuir esa facultad de acuerdo con la delimitación de jurisdicciones establecida en la conclusión tercera.”

“b) La tesis referida contraviene al sistema que impone el artículo 124 constitucional; en tanto que establece sin ulterior excepción que las facultades no otorgadas de manera expresa por la propia Constitución, a la Federación, deberán tenerse por reservadas a los Estados, es decir que en lógica, por el método de exclusión, no cabe la posibilidad que intenta sostener afirmando que por un lado, se otorgan facultades expresas a la Federación, para establecer contribuciones sobre determinadas fuentes (artículo 73, fracción XXIX), y

por otro, que en las restantes deben participar ambas entidades en forma simultanea, concomitante o coincidente. Con la anterior apreciación el método de exclusión resultaría vulnerado de manera rotunda.”

“c) La Federación como una unidad y los Estados Miembros como las partes que integran el efecto de atribuir las facultades de Soberanía Tributaria a ambos entes, no puede imputarse a la fracción VIII del numeral 73 multicitado, por la sencilla razón de que en tal dispositivo el Constituyente no se refiere a la distribución del concepto mencionado en el apartado 2 anterior, es decir, la Soberanía Tributaria, principio que se halla en el ejercicio implícito en el fundamental artículo 124. En otros términos, no es materia de la fracción VII del numeral 73 constitucional, distribuir la Soberanía Tributaria; ya que sólo se refiere a la suficiencia de la recaudación en su relación con el presupuesto.

Dicho de otra manera, la fracción VII del numeral 73, sólo tiene por función, ya ubicado el Congreso en sus facultades expresas, ponerlo en posibilidad de gravar las fuentes de riqueza que le son propias ya dentro de ese marco, se insiste en que puede imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Para una correcta percepción de la dimensión de tal facultad debemos establecer que, de ninguna manera, son equivalentes los términos de la fracción XXIX respecto de las diversas utilizadas en la fracción VII, ambas del artículo 73 ya identificado.

En efecto, en tanto que la fracción XXIX se refiere a las fuentes de tributación o riqueza susceptibles de ser gravadas; la diversa VII se refiere a los tributos o contribuciones que pueden incidir o pesar sobre las fuentes a que se ha referido la antes analizada fracción XXIX; los textos comparativamente analizados dicen:

“XXIX. Para establecer contribuciones:”

Y comienza todos los incisos con la preposición “sobre”, para enseguida, relacionar las fuentes de tributación susceptibles de ser gravados. Así por ejemplo:

“1o.- Sobre el comercio exterior;”

“3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;”

A diferencia de lo anterior, la fracción VII establece:

*“VII. Para imponer las **contribuciones** necesarias para cubrir el presupuesto”*

Desde luego, con todos sus elementos esenciales, las contribución a que se refiere este dispositivo se impondrían **sobre** las fuentes que a la Federación le son expresamente reservadas en la diversa fracción analizada.

“d) Por otro lado, otro principio que reza: “Conducta no prohibida, es conducta permitida”, el cual pretende sostener la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis ya transcrita, resulta inaplicable por que en un estado de Derecho, tal regla sólo es aplicable a los particulares o, como en este caso, es susceptible de ser aducido por las entidades federativas dado el método de exclusión que adopta el artículo 124 de la Constitución; pero de ninguna manera puede ser operante respecto de la Federación, la que asume el carácter de autoridad o entidad creada a partir de los estados miembros y, por tanto, no le será aplicable el principio enunciado; por el contrario, le corresponde el que establece el numeral 124, es

decir que, la Federación sólo puede ejercer las funciones y facultades que le hayan sido otorgadas expresamente por la propia Constitución, en acatamiento a un supremo principio de competencia.

“e) La tesis relativa a que la fracción X también establece expreso otorgamiento de facultades de imposición sobre las materias en ella contenidas, cae por su propio peso, toda vez que además de ser evidente que se refiere a la materia, a la sustancia de cada concepto y no a los gravámenes que las materias enunciadas pueden soportar; además ellos, y resultando que su función esta perfectamente diferenciada, no existiría razón de una repetición acerca de las materias a gravar, en dos dispositivos evidentemente complementarios.

En todo caso, tanto la fracción VII como la fracción X, ambas del numeral 73, vienen a reglamentar el principio supremo de la distribución de soberanía, la primera en el ámbito financiero fiscal y la segunda en lo que se refiere a los campos susceptibles de ser regulados en la legislación federal, señalados expresamente en cumplimiento al rector artículo 124 constitucional.

Los ámbitos materiales de aplicación son muy claros

En efecto, carece de razón el repetir: energía eléctrica en la fracción X y energía eléctrica en el inciso a) de la fracción XXIX. O bien, hidrocarburos en la X y gasolina y otros derivados del petróleo en la XXIX y otras repeticiones.”⁷¹

En orden a las ideas planteadas se concluye que el privar de soberanía tributaria a los Estados de la República por medio de la aceptación de una concurrencia impositiva , y por lo tanto, de la doble tributación, carece de fundamento constitucional; en el entendido de que las interpretaciones hechas a los preceptos derivados del mencionado marco legal han tenido como cometido el ignorar los principios fundamentales que le dan forma a la federación; es decir, a la armonización entre el todo (federación) y las partes (entidades federativas). En este sentido, el artículo 73, fracción VII, y 74, fracción IV, no establece a la Federación facultades ilimitadas sobre las fuentes económicas susceptibles de ser gravadas; en función de que tales preceptos solo fundamentan la facultad del Congreso de la Unión de imponer contribuciones para cubrir el presupuesto sobre la base de la fracción XXIX del mismo ordenamiento; mismo que limita las fuentes de imposición para cubrir el presupuesto federal. Por su parte, el multicitado artículo 73, en su fracción X, no autoriza

⁷¹ CASTILLO CARRASCO SALVADOR. Ob. cit. Pág. 76, 77 y 78

al Congreso a imponer contribuciones exclusivas a la federación; sino que en su texto expresa la facultad para legislar en determinadas materias, es decir, se refiere a aspectos generales, no exclusivos de la materia tributaria; así tal fracción no es una extensión de la fracción XXIX.

En efecto, el artículo 124 del máximo ordenamiento de la República es muy clara al fundamentar la armonización del sistema jurídico mexicano, por lo que no hay cabida para excepciones en materia impositiva; el precepto mencionado establece las reglas aplicables para determinar la actuación y el ejercicio de la Federación y los Estados que la componen.

En otro aspecto, una de las facultades con las que cuenta el sujeto activo es la de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en los términos que sean fijados por las Leyes; así “...se presenta como una facultad - obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo.” Por lo que se refiere a la primera “...el cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad de la Ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no hacen, “el segundo aspecto se fundamenta en el principio de que la autoridad solo puede realizar aquello que la Ley le autoriza, por lo que, “...al no estar facultada para dejar de

cobrar determinadas contribuciones no puede renunciar a ese derecho, a costa de violar la Ley.”⁷²

Para el maestro Flores Zavala, el sujeto activo también tiene obligaciones, y les llama obligaciones principales y secundarias; las primeras “...consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria, [ya que] no es un derecho del Estado percibir los impuestos, por que no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que pueda causar.” Por su parte las obligaciones secundarias “...son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción,”⁷³ con lo que es posible vigilar su cumplimiento.

Así, entre las obligaciones del sujeto activo encontramos, por ejemplo:

- Determinar la existencia del crédito fiscal,
- El cobro del crédito fiscal.
- Fijar las bases para su liquidación,
- Practicar visitas de inspección,
- Asistencia y orientación técnica,
- Obligación de contestar consultas,
- Permitir o tolerar que el contribuyente realice las compensaciones que la Ley fiscal le autorice.
- En el caso de las devoluciones. Así el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en su primera parte señala:

Art. 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

⁷² DELGADILLO GUITIRREZ LUIS H. Ob. cit. Pág. 117.

⁷³ FLORES ZAVALA E. Ob. cit. Pág.59

Desde luego, además del derecho de exigir al sujeto pasivo el pago de las contribuciones, con base en la Constitución y en las Leyes Ordinarias, también existen facultades para el sujeto activo; las cuales le permiten manejar de mejor manera la relación jurídico tributaria, comprobando que se cumplan con los principios tributarios y con el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes; entre estas facultades están:

- Condonación o exención de obligaciones fiscales.
- Concesión de subsidios o estímulos fiscales.
- Utilización de medios de apremio.
- Actos de comprobación de obligaciones fiscales.
- Embargos precautorios.
- Formulación de denuncias o querellas fiscales.
- Plazo o prórroga para el pago de contribuciones

En términos generales, la Federación , las entidades federativas y los municipios tienen el carácter de sujetos activos de la relación jurídica tributaria; sin embargo existen su correspondientes excepciones; la primera de ella con respecto a los entes con personalidad jurídica propia diferente a los antes descritos; este es el caso de los Organismos Fiscales Autónomos; estos organismos tienen, conforme a la Ley, la facultad para determinar contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo procedimiento administrativos de ejecución. Un ejemplo de estos entes son el IMSS, y el INFONAVIT. El segundo caso cuando el Estado tiene la capacidad de sujeto pasivo, esto es, en los casos que la Ley tenga previstos, de manera expresa, los entes públicos que cuentan con ese carácter. Un ejemplo de esto lo encontramos en el artículo 1° del Código Federal de la Federación, que en los párrafos dos y cuatro, expresa lo siguiente:

Art. 1.....

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

2.3.2 SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo de la obligación jurídica contributiva es la persona física o moral obligada al pago de una contribución de acuerdo con lo dispuesto en la Ley, en otras palabras, "...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 o produce o es dueño del objeto que la Ley toma en consideración para establecer el gravamen, etc. pero también el individuo a quien la Ley impone la obligación del pago en sustitución o conjuntamente con aquel."⁷⁴

Ahora bien, nuestra legislación no establece una definición de lo que se entiende por sujeto pasivo; por lo que sólo establece quienes pueden ser considerados como tales. El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación expone:

Art. 1o.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

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

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

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

De lo anteriormente expuesto, existe una diferencia de términos, que es de suma importancia puntualizar para dar una mayor claridad del tema que se trata; estos son el

⁷⁴ Ob. Cit. Pág.55

sujeto pasivo o contribuyente de derecho y el pagador del impuesto o contribuyente de hecho. Se entiende, como se ha precisado, que el sujeto pasivo es quien tiene una relación jurídico contributiva con el fisco, con una obligación ya sea sustantiva o formal; y quien, a su vez, puede ser un causante directo ó un deudor o responsable solidario. En este sentido, el pagador del impuesto o contribuyente de hecho es aquella persona que ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de una obligación de carácter fiscal, sin ser la persona que la Ley señala como sujeto obligado; es el caso la translación del tributo, misma que se define como “...el derecho que tiene un sujeto pasivo que pagó la deuda tributaria de exigir el pago de esa suma a otras personas, ajenas a la relación jurídico tributaria, sustantiva principal pero en virtud de un mandato de la Ley. Es una relación jurídica que se establece entre el sujeto pasivo y un tercero, incidido o repercutido, y cuyo contenido es total o parte de la deuda tributaria que pagó el primero.”⁷⁵

El multicitado autor, Ernesto Flores Zavala puntualiza que:

“1.- La relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.”

“2.- No hay relación tributaria entre el sujeto pasivo y el pagador el impuesto.”

“3.- Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del mismo.”

“4.- Puede darse el caso de que la Ley tributaria regula las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador.”⁷⁶

⁷⁵DE LA GARZA SERGIO. Ob cit. Pág. 479.

⁷⁶FLOREZ ZAVALA ERNESTO. Ob cit. Pág. 57

Con base en lo anterior podemos dar una clasificación de los diversos sujetos pasivos que la doctrina ha establecido; considerando al sujeto pasivo como a la persona sometida a la potestad tributaria (contribuyente), pero reconociendo la existencia de otros obligados, que son los responsables (representantes legales, administradores, gerentes, notarios etc.) que actúan paralela o conjuntamente con el sujeto, y los sustitutos (agentes de retención, etc.) que reemplazan al sujeto.

2.3.3 TERCEROS

Así pues, el Código Fiscal de la Federación hace la distinción entre sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien llama: contribuyente; y la de sujeto pasivo por adeudo ajeno, al que llama: responsable solidario; sin embargo también incluye otras clasificaciones, a continuación se desarrollará con claridad y sencillez.

1.- Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo o por Adeudo Propio.

Es la persona que al ubicarse en el supuesto establecido por la norma se encuentra obligado al pago de una contribución. La persona que dió origen al nacimiento del crédito fiscal, donde el primero es el que adecua al hecho imponible, por medio de un hecho generador, es decir, quien tiene una vinculación personal con el sujeto activo, en virtud de haberse puesto en la situación jurídica que la Ley marca para el nacimiento de la obligación tributaria; "...se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el

hecho generador del tributo, o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.”⁷⁷

La concepción de un sujeto pasivo u obligado directo estaba mejor constituida en los Código Fiscal de la Federación de 1938; ya que en el artículo 20 del citado ordenamiento indicaba que sujeto o deudor de un crédito fiscal es al persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal

2.- Sujeto Pasivo Obligado Solidario o por Adeudo Ajeno

Será aquel que se relacione al hecho imponible, no por haberlo realizado, sino por que la Ley los vincule con él; es decir, “...la persona física o moral, nacional o extranjera que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.”⁷⁸

La responsabilidad solidaria implica considerar a una persona ajena al acontecimiento del hecho imponible como responsable del pago de la contribución; a diferencia de la responsabilidad sustituta no excluye de la obligación tributaria al obligado directo, ya que al ser este el deudor a título propio sigue conservando la obligación de

⁷⁷ ARRIJOJA VIZCAÍNO A. Ob. Cit. Pág. 187.

⁷⁸ Ob. cit. Pág. 193.

pagar; en este sentido es de carácter conjunta, ya que es un sujeto pasivo a título ajeno que esta de lado del sujeto pasivo principal por disposición legal, así se crean vínculos obligacionales con el mismo objeto (el pago de la contribución) los cuales son interdependientes y autónomos, por lo que al extinguirse el cumplimiento de la obligación para alguno de los sujetos, también queda extinguida para el otro y el fisco tienen la posibilidad de exigir indistintamente el pago de la contribución.

En el Código Fiscal de la Federación, la responsabilidad solidaria se advierte en el artículo 26, pero como en el caso del sujeto pasivo, tampoco da una definición clara de los que debe entender por tales; sólo indica que serán responsabilidades solidarios aquellos terceros que en forma indirecta adquieran la obligación en el pago de un crédito fiscal. En razón de lo anterior, tal artículo indica, textualmente, lo siguiente:

Art. 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

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

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

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

a). No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c). No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

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

VI. *Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.*

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

VIII. *Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria..*

X. *Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.*

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

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

XIII. *Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.*

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

.....*La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas.*

3.- Sujeto Pasivo Obligado por Sustitución:

Son sujetos pasivos por sustitución aquellas personas que sin tener la calidad de contribuyente, debe cumplir con las obligaciones tributarias de aquellos en virtud de una disposición legal; en este caso el responsable sustituto desplaza al deudor principal pagando en lugar de él.

De modo tal que “...el responsable por sustitución es aquél que, en virtud de una disposición de la Ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención

personal y directa que tuvo en su creación, sino por que la conoció o pasó ante él, si haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.”⁷⁹

El artículo 26 señala, en su fracción I, el caso del responsable por sustitución.

Art. 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

El artículo 6 del mismo ordenamiento señala, con referencia a este tema que:

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

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

4.- Sujeto Pasivo Obligado por Garantía:

Son responsables por garantía la persona física o moral que “...afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente; [en este sentido] la figura del sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el Estado tiene de contar con medios de asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso debido a la interposición por parte del afectado en un juicio, recurso o

⁷⁹ MARGAIN MANAUTON EMILIO. Ob. cit. Pág.258.

medio de defensa legal. Por la naturaleza misma de determinadas operaciones aduanales, o por la tramitación de algún beneficio fiscal.”⁸⁰

La característica mas importante del sujeto pasivo por garantía, radica en que éste adquiere esta calidad, por voluntad propia, y no por que lo disponga la Ley. El Código Fiscal de la Federación señala:

Art. 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

5.- Sujeto Pasivo Obligado por Responsabilidad Objetiva:

La Responsabilidad Objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal y “...presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la Ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación.”⁸¹

El citado autor Arrijoa Vizcaíno, hace una interesante exposición al presentarla como una de las tantas formas en que una persona puede encontrarse en las hipótesis normativas que establece la Ley, y señala que “...en virtud de que convierte a sujetos pasivos obligados directos a personas que no llevaron a cabo los hechos generadores de los tributos adeudados por las negociaciones de que se trate; lo cual constituye sin lugar a dudas, un principio de injusticia, puesto que es en contra del propietario anterior a quien

⁸⁰ ARRIJOA VIZCAÍNO A. Ob. Cit. Pág. 196.

⁸¹Ob. Cit Pág. 200.

debería enderezarse la acción fiscal.”⁸² En esta temática, existe una disputa la doctrina sobre si dicha responsabilidad consiste en otro tipo de responsabilidad solidaria o no.

Para nuestra legislación sustantiva, la Responsabilidad Objetiva, encuadra dentro del rubro de la responsabilidad solidaria y el Código Fiscal de la Federación expone que:

Art. 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma. de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

En base a las ideas expuestas, una persona física puede transformarse en sujeto pasivo mediante la realización del presupuesto de hecho o hipótesis normativa contenida en las leyes fiscales; teniendo en cuenta que, la capacidad de ser contribuyente, no se identifica con la capacidad del derecho privado, “...sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.”⁸³ Es decir, una persona es capaz para el derecho fiscal cuando tiene la aptitud necesaria para que le sea imputado el hecho imponible; por lo que, basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria; así, si un incapaz para el derecho privado se coloca en la situación prevista por la Ley para que surja la obligación, está deberá ser cumplida y solo se puede dar como limitación, en el caso de los menores (incapaces para el derecho privado) el que no pueden agotar el procedimiento administrativo de ejecución, sino, por medio de un representante legal.

⁸² Ob. Cit. Pág. 200

⁸³ JARACH DINO. El Hecho Imponible. Ob. Cit. Pág. 188, 189.

2.4 OBJETO.

La Teoría General de las Obligaciones indica que uno de sus elementos constitutivos es el objeto, el cual consiste en un DAR, cosa cierta o determinada: en un HACER, una conducta; y en un NO HACER, la cual genera una abstención de la misma; es decir, toda aquello que el deudor haga a favor del acreedor.

El objeto, en materia contributiva, es aquello que el sujeto activo esta facultado a exigir al sujeto pasivo y que esta constituido por una obligación de dar; es una “.. prestación pecuniaria – ya que no existen hoy tributos en especie- debida al Estado por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) por medio de la cual la obligación tributaria se extingue;”⁸⁴ es una prestación; en la cual, el sujeto pasivo debe efectuar la entrega al fisco de una suma de dinero, en virtud del vínculo de derecho.

Ahora bien, no debe confundirse el objeto de las obligación contributiva con el objeto del impuesto; por lo que, para dar un panorama más completo se hará mención sobre diversas posiciones sobre este particular.

En esta tesitura, el ilustre Dr. Giuliani Fonrouge define al objeto de la obligación tributaria y al objeto del tributo, señalando que la primera es aquella que “...debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; [y al segundo], en cambio, es el presupuesto de hecho que la Ley establece como

⁸⁴ PUGLIESE MARIO. *Instituciones de Derecho Financiero*. Porrúa.1976 Pág. 217

determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo. El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquel.”⁸⁵

En este sentido, autores como el distinguido autor Emilio Margáin Manautoun, confunde el objeto del impuesto con el objeto de la obligación, al indicar que “...toda Ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava. Por lo general, en el título de la Ley se expresa ese objeto... La ley impositiva al decirnos que grava la producción del petróleo, el consumo de la energía eléctrica, la explotación forestal, etc., nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismo, sino un acto o un hecho relacionados con ellos,..... esta señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la Ley señala como la que dará origen al crédito tributario.”⁸⁶

Por lo consiguiente es importante precisar que el objeto del impuesto es la situación que la Ley señala como hechos objetivos contenidos en la definición legal del hecho imponible, por lo que el objeto da nombre al impuesto. Cuando se habla del objeto de tributo se hace referencia a lo que grava la Ley tributaria, es decir la realidad económica sujeta a imposición; en este orden de ideas, es la fuente de riqueza (capital o renta), o la

⁸⁵ GIULIANI. Ob. cit. Pág. 461.

⁸⁶ MARGÁIN MANAUTÓN EMILIO. Ob. cit. Pág.268.

presunción de la misma (consumo) que es afectada mediante las contribuciones correspondientes, dicho objeto representa la base económica sobre la cual ha de estimarse la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es el conjunto de riqueza poseída o consumida para llevar a cabo dicha estimación; así puede consistir en:

“ – Un hecho o fenómeno de contenido económico, que se convierte en un hecho jurídico tributario al tipificarlo la Ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible. A su vez, estos hechos cuya naturaleza extra-tributaria es económica, pueden ser: la percepción de una renta, la obtención de un producto... ”

“ – Un acto o negocio jurídico (que se constituye en hecho jurídico tributario desde que se instituye en la Ley Fiscal como elemento objetivo del hecho imponible.”

“- El estado, la situación o la cualidad de una persona.”

“- La titularidad de derechos. “ ⁸⁷

En síntesis, la prestación en recursos para cubrir el gasto público es el objeto substancial de la obligación tributaria; la cual, es manifestada en las obligaciones de dar; pero, en el caso de las obligaciones formales (que forman parte de la relación jurídico tributaria, como ya se planteó anteriormente) también existe un objeto, el cual consiste en un hacer, no nacer y tolerar; ya que, aunque en estas conductas no se entregan recursos, su existencia constituye los instrumentos que permiten el perfeccionamiento de aquellas.

⁸⁷ PÉREZ DE LA AYA J.L Y GONZALEZ EUSEBIO. Curso de Derecho Tributario I. Edersa Madrid.1975. Pág. 229

2.4.1 BASE.

Cuando en la determinación de una contribución se computan factores o criterios, se denomina “base imponible” a la cifra neta, en relación con la cual se aplican las tasas o tarifas para calcular el monto del mismo, así pues, la base representa la cantidad sobre la que se va a determinar una contribución a cargo del sujeto pasivo del crédito fiscal. En este sentido “...la base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho con el fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.”⁸⁸

Para que haya una base imponible, es necesario que exista un monto bruto, en relación a la cual se computen las deducciones, exenciones, etcétera, lo que dará lugar a que se formule una liquidación, ya sea por el contribuyente o por la autoridad fiscal. Las características de la base imponible son las siguientes:

1. “Magnitud susceptible de expresión cuantitativa.”
2. “Definida por la Ley.”
3. “Mide una dimensión económica del hecho imponible.”
4. “Su determinación ha de hacerse mediante el procedimiento legal establecido.”
5. “Es el resultado de una fase de procedimiento de gestión tributaria, precisa, técnicamente para liquidar el impuesto.”⁸⁹

⁸⁸ JARACH DINO. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Ob. Cit. .Pág. 388.

⁸⁹ PÉREZ DE LA AYA J.L Y GONZALEZ EUSEBIO. Ob. Cit. Pág. 314.

En este orden de ideas, la base es la cuantía para calcular la dimensión económica del hecho imponible y que se aplica a cada caso, según los procedimientos que la propia Ley imponga; un ejemplo de base imponible, tratándose de personas morales, lo encontramos en el impuesto sobre la renta, donde la base recibe el nombre de resultado fiscal. Ahora bien, la clasificación de las bases gravables son las siguientes:

1. “Base pura. Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.”
2. “Base disminuida. Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etcétera.”
3. “Base amplia. Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presentan en la realidad; así se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación de consumo, etcétera.”
4. “Base restringida. En ésta, el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o del Distrito Federal.⁹⁰

Lo expuesto nos permite precisar que la determinación de los créditos fiscales se puede hacer sobre:

1. Base Cierta. Cuando la autoridad fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, cuando conoce con certeza el hecho y valores imposables. La información le ha llegado a fisco por conducto del

⁹⁰ CARRASCO IRIARTE HUGO. Ob, Cit. 196 y 197

propio deudor principal o del responsable solidario o de terceros, o bien, por la acción de las facultades de comprobación del fisco.

2. Base Presunta. Se establece cuando la autoridad fiscal no ha podido establecer los antecedentes relacionados con el hecho imponible, por lo que puede efectuarse por presunciones o indicios.

En términos generales, la base imponible, como lo advertimos anteriormente, es una base numérica pecuniaria, es decir, esta constituida por sumas de dinero o un bien valorable en términos monetarios. Sin embargo, puede darse el caso de que la base imponible no tenga estas características, en este caso es llamado *parámetro*; o sea, una medida que no se expresa en dinero, es una magnitud mesurable (litros, kilogramos, metros, etc.) al que se le asigna una relevancia económica; es una sustancia de ser medida para determinar el impuesto a pagar. Como se carece de una base numérica se tiene un importe tributario específico, sino una dimensión valorativa respecto a la cual esta relacionado el importe tributario pero no será posible aplicarle porcentaje alguno. Es importante señalar que “...esta distinción no tiene trascendencia en el Derecho Positivo. En México se usa la expresión base imponible o base gravable.”⁹¹ La base imponible o parámetro está ínsita en el hecho generador, forma parte interior del hecho imponible, así “...en el Derecho Tributario, la importancia de la base imponible es nuclear, ya que la obligación tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada con referencia a una magnitud prevista en la Ley e insita en el hecho generador, o con ella relacionada.”⁹²

⁹¹ ATALIBA. Citado DE LA GARZA. Ob. cit. Pág. 431.

⁹² *Ibidem*.

2.4.2 TARIFA O TASA

La tarifa es una serie de rangos enlazados e integrados por un límite superior, inferior, cuota fija y porcentaje, que, a través de una serie de operaciones aritméticas (aplicables a la base), se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo; es un listado de cantidades y cuotas que sirven para calcular el monto de la contribución a pagar, por lo que mediante su aplicación "...a la base imponible, se obtienen el impuesto o cuota del tributo. La noción de la tarifa es una noción compleja, porque ...los elementos de la tarifa pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la calidad del contribuyente, ...el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos constituye la tarifa, o forma de cálculo del impuesto. "⁹³

Así mismo, las tarifas más usuales son las tarifas proporcionales y progresivas, por lo que respecta a la primera, ésta se señala en un porcentaje fijo que es aplicado a la base, cualquiera que sea su valor, un ejemplo de esta clase de tarifas la encontramos en el Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo con lo anterior, las tarifas progresivas son aquellas que aun ingreso superior corresponda una contribución mayor; sin llegar a romper el principio de igualdad, ya que estas tarifas solo operan con respecto a quienes tienen igual situación económica

⁹³ DE LA GARZA. Ob. Cit. Pág. 434.

CAPITULO TERCERO

DERECHO PENAL FISCAL.

“El poder que mantiene unidas a las ciudades es el noble respeto a las leyes” LAS SUPLICANTES DE EURÍPIDES (versos 312-313)⁹⁴

El Estado como organización jurídica de la sociedad tienen el deber, el derecho y el poder de castigar las conductas que dañan su existencia; al castigar los ilícitos ejerce un poder que constituye una expresión de soberanía y de imperio, a la cual se denomina Potestad Punitiva, misma que nace de la Constitución y que se extiende a las leyes ordinarias y reglamentos; en tal sentido, dicha potestad es ejercitada cuando existe la necesidad de reprimir a los servidores públicos o los particulares que atenten contra las Leyes, las cuales constituyen el sustento de la armonía social.

3.1 DERECHO PENAL Y DERECHO PENAL FISCAL.

El Derecho represivo o sancionador por excelencia y tradición es el Derecho Penal, el cual ha sido concebido tradicionalmente para prevenir y sancionar hechos contrarios a la convivencia social; por lo que desde su creación ha buscado adaptarse a las circunstancias de la sociedad a la que es aplicado; tal situación ha dado origen a la problemática de su conceptualización, en este sentido nos ceñiremos a la expresada por el Dr. Fernando Castellanos Tena, misma que complementaremos con lo establecido por el catedrático de la materia José Arturo González Quintanilla; así pues el Derecho Penal “...es una rama del derecho público interno relativo a los delitos, penas y medidas de seguridad que tienen

⁹⁴ PÉREZ BECERRIL ALONSO Ob. cit. Pág. 135.

como objeto crear y conservar el orden social”,⁹⁵ para lo cual, “...los representantes y órganos correspondientes del Estado captan los valores y medios que se requieren para la convivencia en común de la colectividad, así también lleva a cabo la disposición de los valores propios que aseguran la subsistencia y desarrollo del Estado como tal, incorporando los de mayor envergadura en el código o leyes penales.”⁹⁶

En términos generales el Derecho Penal tienen como elementos las disposiciones jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, al cual le competen única y exclusivamente normas que son de orden público, pues, las relaciones se dan entre un particular y el Estado; otro elemento lo establece el concepto de delito como presupuesto de la acción estatal, ya que, sobre la base del principio constitucional de que no hay delito ni pena sin una Ley previa, el Derecho Penal describe las diversas especies de delito, señala sus características y determina la naturaleza de las penas y medidas de seguridad, así como, las bases de su magnitud y duración.

Ahora bien, habiendo definido el Derecho Penal en un sentido general, es necesario advertir que el número de las ciencias jurídicas aumenta constantemente en virtud de un proceso de desintegración y diferenciación de los conocimientos de cada rama, esto, gracias al progreso producido por la profundización y especialización de las materias; sin embargo las ciencias jurídicas están vinculadas con una relación muy estrecha y de dependencia; en tal sentido se habla de una subalternación de las ciencias, o sea, de la relación de dependencia que tiene una respecto a la otra, ya que sus principios están tomados de otra

⁹⁵ CASTELLANOS TENA FERNANDO. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa. México 2001. Pág.19

⁹⁶ GONZÁLEZ QUINTANILLA JOSÉ ARTURO. Derecho Penal Mexicano. Porrúa. México 1997. Pág. 15

ciencia suprema. Debido a la evolución del Derecho Penal, se ha señalado la posibilidad de divisiones según los diferentes aspectos de la materia; en este orden de ideas, es posible entender la existencia de un Derecho Penal Común y un Derecho Penal Especial.

En nuestra opinión, al hablar de un Derecho Penal Especial solo se trata de una clasificación del derecho penal común, no de una excepción al mismo, pues “...a partir de la realidad legislativa, suele considerarse que el derecho penal especial esta constituido por una serie de órbitas de especialidad jurídica, cuya necesidad nace de exigencias prácticas y teóricas que representan modalidades de los principios generales del derecho penal. Por consiguiente, se dice, las distintas áreas que existen en este campo vendrían a ser ramas especiales del derecho penal, es decir, que se está en presencia de singulares derechos sancionadores, con particularidades sui generis. Se trataría de áreas especiales, susceptibles de tratamiento singular.”⁹⁷

Relacionado con el tema que nos ocupa, resulta conveniente precisar que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas, principios e instituciones que regulan la relaciones existentes entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal, y los ciudadanos, en su carácter de contribuyentes; y que tienen por objeto el controlar la oportuna, correcta y eficaz recaudación de las contribuciones que aporten al Estado los ingresos para llevar a acabo los deberes jurídicos que tiene para con la sociedad. Lo expuesto nos permite precisar que, “...la inobservancia de las obligaciones tributarias, que las leyes fiscales imponen a los contribuyentes, fundamentado en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, el cual guarda perfecta congruencia con el articulo 31, fracción IV, de la

⁹⁷ GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ÁNGEL. Los Delitos Especiales Federales. Trillas México 1991. Pág. 30- 33

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe traer consigo, la aplicación de una sanción ya sea administrativa o penal, este ultimo dando origen al llamado Derecho Penal Fiscal que, ...establece normas y principios substanciales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.”⁹⁸

En este orden de ideas, cuando se presentan dentro del ámbito, esfera y competencia fiscal conductas señaladas como delictivas, es decir, cuando a través de la comisión de un delito se viola o transgreden las disposiciones fiscales, surge el Derecho Penal Fiscal, es decir, el conjunto de normas jurídicas que establecen las penas como consecuencia a la falta de cumplimiento a las disposiciones fiscales.

Con respecto a la autonomía del Derecho Penal Fiscal, autores como Jesús Celorio Vera han señalado que “...mucho se ha discutido sobre si el Derecho Penal es uno solo o si debemos hablar de un Derecho Penal Tributario, autónomo del Derecho Común. Sobre esto se coincide con aquellos que sostienen que el Derecho Penal es uno, por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes: Penar todo acto o hecho contrario a la Ley.” De tal manera, es muy frecuente el debate suscitado para establecer las diferencias entre el Derecho Penal Común y el Derecho Penal Fiscal; sin embargo, al ser la conducta ilícita un común denominador de ambas, no existe, sustancialmente, una diferencia radical entre ellas, no obstante pueden establecerse elementos particulares que den a cada una características especiales.

⁹⁸ CELORIO VERA JESÚS. Algunas Consideraciones en Torno a los Delitos Fiscales en México. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II, enero-marzo, N° 3, México 1997. Pág.33

En consecuencia, cuando el Derecho Penal se aplica en materias que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, estas le imprimen las características más convenientes a la finalidad que persiguen, por lo que no son autónomas; de tal manera, “...lo mismo que el Derecho Penal, el Derecho Fiscal – Penal se compone de preceptos jurídicos, y, estructuralmente, estos preceptos en nada se diferencian entre sí; en unos y otros la conducta es ordenada o prohibida bajo la amenaza de una pena; que esa pena la imponga en un caso un tribunal y en otro un órgano de la administración fiscal, constituye una de las diferencias que se dan entre los dos tipos de normas penales.”⁹⁹ Así pues, el Derecho Penal Fiscal forma parte del sistema general penal aunque solamente se refiera a una clase de delitos: contra el Fisco Federal.

3.2. Infracción y Delito

La ilicitud es la contradicción al Derecho, esta expresión implica la existencia de algo no permitido o contrario a lo jurídico; desde luego, si la ilicitud es la contradicción al Derecho, y siendo este el instrumento de que se vale el Estado para cumplir su función de hacer posible la convivencia humana, corresponde al Estado castigar a los responsables de esa contradicción; esta función estatal tendrá diversas manifestaciones, según la violación de la Ley que haya llevado a cabo el responsable, así encontramos que la ilicitud se da en todos los campos de la Ley; es un concepto que expresa lo contrario a la norma jurídica y que varía de acuerdo a la norma que particularmente resulte transgredida.

⁹⁹ GARCÍA DOMÍNGUEZ . Ob. cit. Pág. 16.

El Ilícito fiscal es una conducta que se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tienen a su cargo, por lo que su acción u omisión conlleva a la aplicación de una sanción prevista en la Ley; es una expresión genérica, con la cual nos referimos a la infracción del orden administrativo, incluyéndose los propios de la materia fiscal; de tal manera que en la generalidad de los casos las infracciones fiscales son sancionadas mediante multas, clausura de negocios, cancelación o revocación de licencias permisos o autorizaciones, etc.; pero cuando la gravedad de la infracción es de consideración para los intereses del fisco se convierten en delitos, mismos que son castigados con penas que impone la autoridad judicial, como lo sería la privación de la libertad. En términos generales, no existe una diferencia sustancial entre las especies que conforman el ilícito, ya que tanto la infracción como el delito son conductas contrarias a Derecho.

INFRACCIONES.

La palabra infracción se deriva del latín *infractio*, que significa el quebrantamiento a una Ley o a un pacto; es la contravención a las normas derivada por una acción u omisión; dicho término es acogido por la legislación mexicana; aunque la Constitución la señale como “*falta*”; así el artículo 73 (fracción XXI) de la Carta Fundamental indica:

Art. 73.- El Congreso tienen la facultad:

XXI. Para establecer los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

En este orden de ideas, una infracción fiscal es “...una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se inculpe una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es

responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración.”¹⁰⁰

Para que se dé una infracción fiscal, es necesario e imprescindible que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación fiscal específica, cuyo incumplimiento tipifica un ilícito tributario como presupuesto de tipo. Al respecto, habrá una infracción de carácter fiscal, cada vez que se viole una norma de la misma materia, a la cual estamos obligados; agregando que a toda infracción se equivale una sanción; así pues, el Dr. Luis Illanes manifiesta que “la tipificación de la infracción resulta imprescindible para dar a la infracción y a la sanción la certeza necesaria para su correcta aplicación.

Para la configuración de la infracción fiscal es necesario conjuntar ciertos elementos, como:

- 1.- Que exista en la ley una obligación fiscal: ya sea sustantiva o formal.
- 2.- Que se realice una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación; ya sea total o parcial, e inclusive extemporáneo, o realizado de forma distinta a lo indicado por la Ley.
- 3.- Que la conducta este descrita en la ley como infracción.
- 4.- Que la misma ley que tipifica la infracción contenga la sanción correspondiente.
- 5.- Que la competencia para juzgar la infracción y sancionarla tiene que estar asignada, por un órgano de la administración fiscal.

¹⁰⁰ GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ÁNGEL Teoría de la infracción Fiscal. Derecho Fiscal- Penal Cárdenas. México 1982. Pág. 73

El Código Fiscal de la Federación enuncia las infracciones siguientes:

- Las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79);
- Las relacionadas con la obligación del pago de contribuciones, con las declaraciones, con las solicitudes, con los avisos, con los informes y con las constancias (artículo 81);
- Las relacionadas con la contabilidad (artículo 83);
- Las de instituciones de crédito (artículo 84-A);
- Las cometidas por las Casas de Bolsa (artículo 84-g);
- Las cometidas por usuarios de servicios públicos y cuenta habientes de instituciones de crédito (art. 84-C);
- Las cometidas con motivo de cesión de créditos en virtud de contratos de factoraje (art. 84-E);
- Las relacionadas con la facultad comprobatoria del fisco (artículo 85);
- Las relativas a la obligación de adherir marbetes a envases de bebidas alcohólicas (art. 86-A);
- Las relativas a las obligaciones que garantizan el interés fiscal. (artículo 86-c);
- Las relativas a las obligaciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, refrescantes, cervezas y tabaco labrado. (artículo 86-e);
- Las de funcionarios o empleados públicos (artículo 87);
- Las consideradas de terceros (artículo 89);
- Otras comprobadas (artículo 91);
- Las relacionadas con los estados financieros que elaboren los contadores públicos (art. 91 A).

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación indica cuales son los responsables de las infracciones en contra del Fisco, y a la letra dice:

Art. 71. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

El artículo 26 del código en comento menciona diversos responsables solidarios, como los retenedores y recaudadores de impuestos, los liquidadores, los síndicos de juicios concursales, administradores de negociaciones, representantes de sujetos pasivos, socios de empresas, legatarios, donatarios y sociedades escindidas; sin embargo, la Ley también prevé la complicidad activa o pasiva de los servidores del fisco en la realización de las infracciones fiscales, la Constitución Política de nuestro país señala en su artículo 109, fracción III lo siguiente:

Art. 109...

III. Se aplicaran sanciones administrativas a los servidores públicos por los actos u omisiones que afecten la legalidad, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deban observar en el desempeño de sus empleos, cargos, o comisiones.

...

Estos servidores públicos tienen la obligación de denunciar la infracción a que se viene aludiendo, so pena de incurrir en responsabilidad, y en caso de que la determinación de la contribución que ellos deben formular no la realicen y, consecuentemente, no se cubra dicha contribución, los accesorios de la misma serán a su cargo; así lo determina dicho código en sus artículos 72 y 73 , ultimo párrafo, mismos que a la letra señalan:

Art. 72.- Los funcionarios y empleados públicos que, en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la harán en los plazos y forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones.

Se libera de la obligación establecida en este Artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

I. Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligaciones de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.

II. Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales.

Art. 73.-

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a

pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

DELITO

A lo largo de la historia se ha pretendido dar una definición de delito, la cual se constituya como universalmente válida para todo tiempo y lugar; sin embargo, el Derecho evoluciona y se transforma con el devenir del tiempo (y por lo tanto, también las sociedades); en este orden de ideas, es necesario señalar la concepción de delito desde varios ángulos, con la finalidad de no reducir el amplio campo de estudio que este tema ofrece; abordado su concepto y los elementos que lo integran, como base para comprender los capítulos posteriores.

CONCEPTO.

1. Etimológico.

Para el Diccionario de la Lengua Española,¹⁰¹ la palabra delito proviene del término *delicto*, y entre sus múltiples acepciones implica culpa, crimen, quebrantamiento de la ley, acción u omisión voluntaria castigado por la ley con pena grave. Otra concepción etimológica sostiene que la palabra delito proviene del latín “...*delinquir, delinquere*, que significa desviarse, resbalar, abandonar,”¹⁰² “...apartarse del buen camino, alejarse del sendero de la Ley.”¹⁰³

¹⁰¹ Diccionario de la Real Academia Española. T. II Espasa Calpe. España 2001. Pág. 432.

¹⁰² MARQUEZ PIÑEIRO RAFAEL. *Derecho Penal* Trillas. México 1994. Pág. 432

¹⁰³ CASTELLANOS TENA F. Ob. cit. Pág. 125

2. Dogmático.

➤ *ESCUELA CLÁSICA*. El delito definido por Francesco Carrara “...es la infracción a la ley del Estado promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos y resulta de un acto externo del hombre positivo o negativo, moralmente imputable y socialmente dañoso”¹⁰⁴. Los puntos más sobresalientes de esta escuela radican en el libre albedrío que tienen el ser humano para elegir su camino; en el caso de que sea en contra de las Leyes del Estado se debe dar una pena proporcional, debido a que afecto la seguridad pública; en esta tesitura, el delito es un acto externo e imputable al hombre y políticamente dañoso.

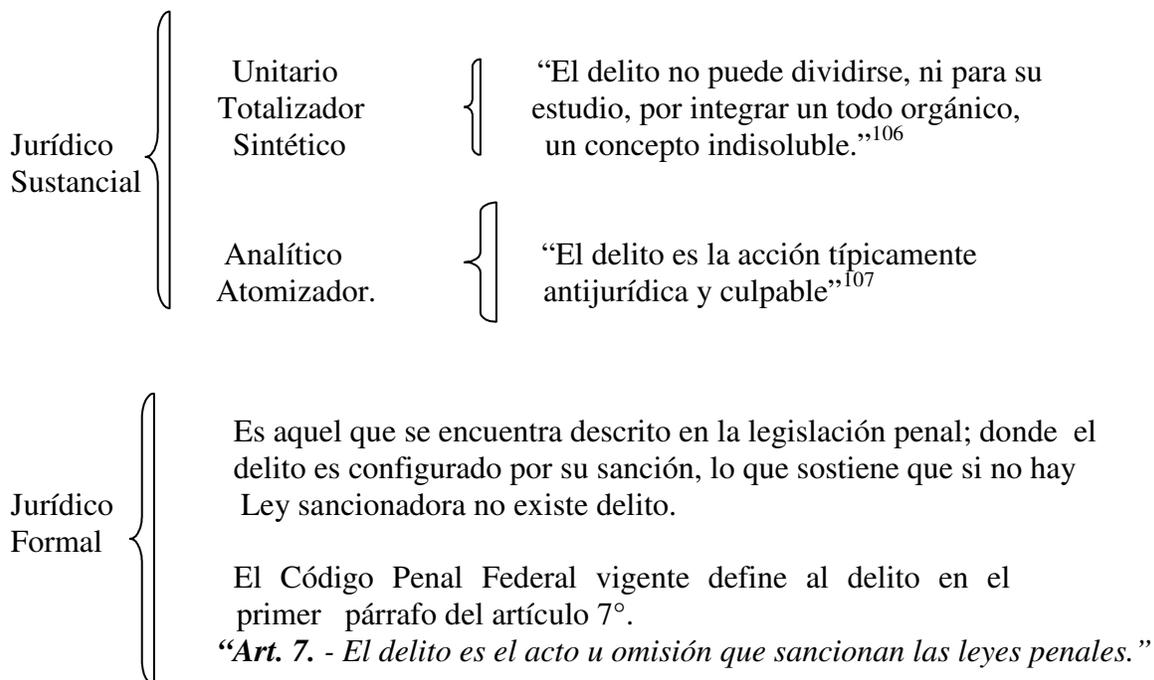
➤ *ESCUELA POSITIVA*. Para los Positivistas, el delito, no es el resultado de la voluntad humana, sino de su naturaleza, y tiene su origen en factores antropológicos, físicos y sociales; así pues, es solo un síntoma del estado anormal y peligroso del delincuente. El insigne tratadista Rafael Garófalo señala que la existencia de un delito natural y otro legal, donde el primero es “...la violación de los sentimientos altruistas de piedad y de probidad, en la medida que es indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad. [el segundo es] la actividad humanan, que contraria a la ley penal, no es lesiva, de aquellos sentimientos.”¹⁰⁵ En términos generales, para la escuela positiva, no existe el libre albedrío, sino el determinismo en el delito, el cual es el resultado de factores endógenos, exógenos sociales y exógenos físicos.

¹⁰⁴ CARRARA FRANCESCO. *Programa de Derecho Criminal*. Vol. I. Temis S.A. Bogotá 1996 Pág. 43

¹⁰⁵ CASTELLANOS TENA F. Ob. cit. Pág. 64

➤ *ESCUELA ECLÉCTICA*. Constituye una postura entre el positivismo y la escuela clásica donde, admite el libre albedrío y el delito como un fenómeno social, pero inclinado al estudio científico del delincuente.

3.- Jurídico.



Para efectos de llegar a una conclusión sobre una definición de delito, adoptaremos la que consideramos acertada, aquella que descompone al delito en sus propios elementos constitutivos, pero existiendo una vinculación indisoluble entre ellos; y que se da como concepto jurídico formal en la legislación **“delito es el acto típicamente, antijurídico y culpable sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.”**¹⁰⁸

¹⁰⁶ Ob cit. Pág.129

¹⁰⁷ MEZGER EDMUNDO. Citado por JUMENES DE ASUA. *La Ley y el Delito*. Sudamericana. Buenos Aires 1990. Pág. 200

¹⁰⁸Ob. cit. Pág. 256

ELEMENTOS DEL DELITO	
POSITIVOS	NEGATIVOS
<p><u>Conducta:</u> Comportamiento humano voluntario positivo o negativo, encaminado a un propósito. La existencia de un delito requiere que la voluntad humana se manifieste.</p>	<p><u>Ausencia de conducta:</u> no-existencia del comportamiento físico humano, puede ser una fuerza física exterior irresistible, donde el sujeto activo solo sirve de instrumento, no hay un movimiento que relacione la voluntad con el comportamiento material.</p>
<p><u>Tipicidad:</u> es la adecuación de la conducta al tipo penal. El tipo es la descripción de la conducta como acreedora de pena.</p>	<p><u>Atipicidad:</u> ausencia de la adecuación de la conducta al tipo.</p>
<p><u>Antijuridicidad:</u> es aquella conducta contraria a la Ley; es la violación del bien jurídicamente protegido por el tipo.</p>	<p><u>Causas de justificación:</u> condiciones que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica. Las causas de justificación son: el cumplimiento de un deber, el ejercicio de un derecho, la legítima defensa, el estado de necesidad y el consentimiento del titular del bien jurídico afectado.</p>
<p><u>Culpabilidad:</u> conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica. DOLO. Actuar consiente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico. CULPA. Se da cuando se obra sin intención y sin la diligencia debida, causando un resultado dañoso, previsible y penado por la Ley. PRETERINTENCIÓN. Sin ser una tercera forma de culpabilidad, el resultado obtenido va más allá del propósito deseado.</p>	<p><u>Inculpabilidad:</u> no reprochabilidad del comportamiento al sujeto activo; opera al no presentarse los elementos de conocimiento y voluntad.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Error. • No-exigibilidad de otra conducta. • Caso fortuito.
<p><u>Imputabilidad:</u> capacidad del sujeto ante el derecho penal; es la capacidad de realizar ciertas conductas que traigan consecuencias para el derecho penal.</p>	<p><u>Inimputabilidad:</u> Son todas aquellas condiciones capaces de neutralizar las aptitudes psicológicas para la delictuosidad. Ejemplos: Trastorno mental o desarrollo intelectual retardado,</p>
<p><u>Punibilidad:</u> castigo previsto y sancionado por las leyes, y que se imponen a la persona que realice la conducta ilícita</p>	<p><u>Ausencia de punibilidad:</u> Son aquellas excusas absolutorias que hacen imposible la aplicación de la pena; se deja subsistente el carácter delictivo de la conducta, pero no se le aplica una pena.</p>

Delitos Especiales

En la actualidad, el Código Penal ha sido insuficiente para cubrir todos los tipos delictivos, por lo que las Leyes establecen delitos especiales contemplados como penales, en virtud de que forma parte del contexto unitario con la norma criminal; en este contexto, los delitos especiales son “...aquellas disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito. O bien pueden ser aquellas disposiciones en las que el sujeto activo o el autor del delito se encuentra en un plano diferente con relación a cualquier otro sujeto del delito, es decir, requiere una calidad específica, señalado por el legislador, siendo éste único que puede cometer el mismo.”¹⁰⁹

En efecto, se observa que la conducta, si no fuera regulada por una Ley especial, quedaría exonerada de culpabilidad en virtud de que operaría el aforismo *NULLUM CRIMEN SINE LEGE*, por lo que es creado otro tipo delictivo; en este sentido, “...leyes especiales responden generalmente a necesidades del momento e incluir estos delitos en el Código Penal se crearía un Estado de inseguridad legislativa, que se traduciría en numerosas reformas que desnaturalizarían su arquitectura.”¹¹⁰

Con base a lo anterior podemos decir que las normas incluidas en diversas legislaciones, diferentes a las establecidas en el Código Penal, que describen tipos delictivos, forman parte del Derecho Penal; dentro de este contexto, no deben confundirse,

¹⁰⁹ ACOSTA ROMERO, LÓPEZ BETANCOURT. *Delitos Especiales Federales*. Trillas México 1988. Pág. 30

¹¹⁰ PORTE PETITE. Citado por SÁNCHEZ CORTEZ ALBERTO. *El Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal*. Criminalia año XVII.1951. Pág. 4.

estas normas de leyes especiales con las leyes privativas, señaladas en el artículo 13 de la Constitución.

El fundamento de estos delitos se encuentra en el artículo 6° del Código Penal

Federal, que a la letra dice:

*Art. 6. - Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.
Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.”*

Este artículo admite la posibilidad de la aplicación de leyes especiales y advierte, por tanto, la existencia de normas penales especiales, cuyo contenido tienen elementos propios y particulares; conservando, sin embargo, la unidad del Derecho Penal al dar pie a la supletoriedad de Código de la materia; así pues, el texto normativo referido, establece la regla del concurso de la norma, la cual manifiesta que en caso de coincidencia de hipótesis legales, debe prevalecer la especial sobre la general, por lo que, por medio del criterio de que la Ley Especial, será más fácil de aplicar e interpretar la norma, evitando la omisión legal o las lagunas de la Ley, o las contradicciones en su composición y estructura, pues la finalidad es salvaguardar los bienes jurídicos individuales o colectivos.

Delitos Fiscales

Podemos definir los delitos de carácter fiscal tomando como punto de partida los conceptos que lo integran, es decir, delito y fisco, en este orden de ideas, y como fue explicado anteriormente, el delito es aquella acción u omisión típica, antijurídica y culpable, previa y expresamente descritas por una Ley penal; por su parte, “...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 obligación de cubrir las que resulten a su cargo.”¹¹¹

Congruente con lo anterior, el delito fiscal es una conducta típica, antijurídica culpable y punible de un sujeto pasivo (principal o responsable solidario) de la obligación contributiva, cuyo propósito es el incumplimiento de la misma; por lo que debe ser sancionado tanto como una medida coercitiva de carácter económico, como de índole judicial, privando de su libertad al sujeto, conforme a la gravedad de la falta, por haber provocado un daño o un perjuicio a los ingresos del Estado. En consecuencia, “...en el sentido estrictamente formal podríamos decir que, el tema de los delitos fiscales abarca el estudio de las disposiciones legales que sobre la materia penal están contenidas en el Código Fiscal de la Federación. [y en un sentido material] por delitos fiscales o derecho penal fiscal, se entiende aquella parte del derecho penal sustantivo y adjetivo referente a los delitos en los que la parte ofendida lo es el Estado en su carácter de fisco federal y en su carácter de interesado en el cumplimiento de la normatividad [fiscal]; se integra por leyes penales sustantivas y adjetivas específicas en ilícitos fiscales; así como por las disposiciones generales en materia penal sustantiva y adjetiva que son aplicables.”¹¹²

Teniendo en cuenta que estos delitos esta contenidos en el Código Fiscal de la Federación, Título Cuarto denominado: “de las infracciones y los delitos”, en su capítulo “De los Delitos Fiscales” que van del artículo 92 al 115 bis; es decir, excluidos del Código

¹¹¹ Diccionario Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ob cit Pág. 87.

¹¹² TORRES LÓPEZ MARIO A. Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales. Porrúa. México 2001. Pág. 41

Penal y de la Legislación vigente sobre delitos de orden común, se deduce que tienen el carácter de especiales, como lo dispone el artículo 6° del Código Penal Federal.

Por lo que se refiere a la clasificación de los delitos en comento, estos se catalogan en:

- a) Encubrimiento (artículo 96);
- b) De funcionarios o empleados públicos (artículo 97);
- c) Tentativa (artículo 98);
- d) Continuado (artículo 99);
- e) Contrabando (artículo 102, 103, 104);
- f) Asimilados al contrabando (artículo 105);
- g) Contrabando calificado (107);
- h) Defraudación fiscal (artículo 108);
- i) Asimilados a la defraudación fiscal (artículo 109);
- j) Relativos al Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110);
- k) Relativos a declaraciones, contabilidad y documentación (artículo 111);
- l) De depositarios e interventores (artículo 112);
- m) Relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales (artículo 113);
- n) Cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos y revisión de mercancías ilegalmente (artículo 114);
- ñ) Cometidos por servidores públicos que amenacen contribuyentes (114 A);
- o) Cometidos por servidores públicos que revelen información relativa al art. 69. (114 A);
- p) Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados (artículo 115); y,
- q) Cometidos contra PEMEX (artículo 115 Bis).

Ahora bien, para proceder penalmente por los delitos fiscales de los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule una querrela; es decir, realice un "...acto por el cual, solamente el ofendido, hace

del conocimiento del Ministerio Público una relación de hechos que son delictivos y que no son perseguibles de oficio, y que tienen como fin que este órgano administrativo integre la averiguación previa y ejercite la acción procesal que corresponda.”¹¹³ de este modo, se pide a la autoridad jurisdiccional que castigue con pena corporal a una persona determinada por un delito de carácter fiscal que presuntamente ha cometido.

En este sentido, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación dice:

Art. 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

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

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 bastara la denuncia de los hechos ante el ministerio publico federal.

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia secretaria. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el ministerio publico federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

.....

En relación con el ejercicio de la acción penal, artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, se establecen los plazos para su prescripción; es decir, de tres años contados a partir del día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conozca los hechos que serán objeto de querrela y la persona o personas a los que le son atribuibles tales hechos, y de cinco años en caso contrario; los cuales se calcularán a partir de la fecha de realización del delito.

¹¹³ Diccionario Procesal. Oxford University Press. Pág. 174- 175

Ahora bien, la autoridad fiscal no sólo está facultada para presentar querrela por los delitos fiscales cuya comisión le conste, sino que cuando tenga conocimiento de la probable existencia de uno de los previstos en el Código Fiscal, que sea perseguible de oficio, lo deberá hacer del conocimiento del Ministerio Público en forma inmediata para que se proceda a su investigación, y persecución cuando proceda; así lo señala el Código Fiscal de la Federación.

Art. 93.- Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del ministerio publico federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

DIFERENCIA ENTRE INFRACCION FISCAL Y DELITO FISCAL.

No se puede hablar de una diferencia sustancial o de fondo entre la infracción y el delito fiscal, ya que ambas conductas son consideradas típicas, antijurídicas, culpables y punibles, por lo que queda a facultad de la autoridad etiquetarlas y procesarlas en relación a los bienes jurídicos que afecten y que se encuentran protegidos por leyes de naturaleza intrínseca específica; así como a la aceptabilidad y reclamo social. Por lo que se refiere a las sanciones en cada caso, estas tienen autonomía e independencia respecto a su aplicabilidad, ya que la Ley, conforme a su ámbito material, así lo dispone; es decir, tomando en cuenta una diferenciación por mera gravedad y por formalidad.

Ante tal situación, “...algunos incumplimientos de obligaciones fiscales están previstos sólo como infracciones, mientras que otros, por su mayor gravedad, están tipificados además [como] delitos; en otras palabras, el legislador ha considerado una

misma conducta como infracción fiscal y como delito fiscal, y ha configurado tipos legales mixtos o, mejor dicho, ambivalentes, que trae aparejada simultáneamente la competencia del juez y la del órgano administrativo, la sanción penal privativa de la libertad y la sanción administrativa de naturaleza económica.”¹¹⁴

En nuestra opinión, aunque no haya una diferencia tajante, de naturaleza, entre la infracción y el delito fiscal, ya que los dos se encuentran dentro del ámbito de injusto, es decir, llevan un contenido antijurídico, sí existen peculiaridades que le dan fisonomía propia; entre los cuales se mencionan los siguientes:

	INFRACCIÓN	DELITO
COMPETENCIA	Sancionado por una autoridad administrativa fiscal.	Sancionado por la autoridad judicial.
VIA PROCESAL	Se tramita bajo un procedimiento administrativo ante los tribunales de lo contencioso administrativo.	Se tramita bajo un proceso ante los tribunales judiciales.
BIEN AFECTADO POR LA SANCIÓN	La sanción será económica: multa; en la generalidad de los casos, ya que se puede dar el decomiso de bienes, o la clausura de empresas o negocios,	La pena será privativa de la libertad.
CONSUMACIÓN	No se castiga la tentativa	Se castiga la tentativa
SUJETOS ACTIVOS	Personas físicas y morales	Personas físicas

¹¹⁴ GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ÁNGEL. Teoría de la infracción Fiscal. Ob cit. Pág. 391

Basándonos en lo anterior, y en apego a las ideas del Dr. Luis Illanes : “...existirá infracción siempre que se trate de sancionar el incumplimiento de una obligación emanada de la ley y existirá delito cada vez que se trate de castigar una conducta con objeto de dar protección a un determinado bien jurídico; [en el primer caso el objetivo de la Ley al tipificarla como tal, obedece a] tratar de inducir que una determinada conducta se realice, a que se cumpla la obligación que la ley establece, que por norma general será de hacer o no hacer algo. La infracción queda configurada a la inversa del delito, por una omisión, por dejar de hacer o dar algo que la ley manda. ...aun cuando la conducta omisiva se expresa en una conducta activa, pero siempre involucra una omisión, como cuando se presenta una declaración incompleta o falsa, o se paga una suma de dinero inferior a la debida;[en cambio,] al tipificar el delito se intenta proteger un bien jurídico del daño que le pudiera ocasionar una determinada conducta, razón por la cual la pena consiguiente tiene por objeto evitar que se consume el daño que derivaría de esa conducta omisiva, y que por ello muy acertadamente la doctrina los llama delitos de comisión por omisión.”

Es posible que se dé la coexistencia de una infracción y de un delito en una misma conducta, con sanciones diversas que operan con plena independencia una de la otra, sin perjuicio de violar el artículo 23 constitucional, que a la letra dice

Art. 23. Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.

En este sentido, las acciones que se ejercitan, cuando se da la existencia simultánea de un delito y una infracción fiscal, son diferentes; ya que, en el primer caso, la acción penal es ejercitada para intentar condenar al delincuente a una pena privativa de la libertad,

y en la segunda existe una acción administrativa que impone penas pecuniarias; por lo que no se viola el artículo Constitucional descrito al no imponer un mismo proceso por la misma conducta y la misma sanción.

Es muy importante hacer énfasis que los delitos fiscales pueden ser perseguidos de dos formas, la forma administrativa, la cual consiste en la determinación de un crédito fiscal y la otra es por vía penal la cual puede finalizar con la pena privativa de la libertad, siendo completamente independiente una vía de la otra; así lo establece el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Penal que a continuación se transcribe:

DELITOS FISCALES. LA AUTORIDAD JUDICIAL NO DEBE IMPONER PENA PECUNIARIA, TRATÁNDOSE DE. *Tratándose de delitos fiscales la autoridad judicial esta impedida para imponer sanciones pecuniarias, lo cual compete única y exclusivamente a las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales de acuerdo a lo que establece el artículo 94 del Código Fiscal. . Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito. Amparo directo 1805/94. Samuel Wigisser Karpul. 14 de marzo de 1995. unanimidad de votos. Ponente: Carlos E Rueda Dávila. Secretario: Manuel Caravantes Sánchez . Novena Época. Tomo III, marzo de 1996.*

Por su parte, el máximo tribunal de la Nación se ha pronunciado de la siguiente manera

DEFRAUDACIÓN FISCAL. NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA EL CRÉDITO FISCAL, INSUFICIENTE PARA DESVANECER LOS DATOS EN LA CAUSA PENAL INSTRUIDA EN CONTRA DEL QUEJOSO POR EL DELITO DE. *El hecho de que una Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, declare la nulidad del crédito fiscal determinado a cargo de una Persona Moral, es insuficiente para que el juez que conoce de la causa penal que se sigue en contra de su representante legal, por el delito de defraudación fiscal previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, declare probado el incidente de desvanecimiento de datos, promovido por el inculpado con apoyo únicamente en aquella resolución; máxime si la nulidad se hizo depender de una violación formal, pues ello implica que la reposición del procedimiento de comprobación fiscal ordenada, es solo para determinados efectos; y sobre todo si el auto de formal prisión dictado en contra del quejoso, se apoyó en diversos datos que demuestran la conducta delictiva de referencia. Asimismo, porque la citada disposición no establece como elemento del delito de defraudación fiscal, la existencia de una determinación del crédito fiscal en cantidad líquida, sino que señala que comente 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. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DE*

CIRCUITO. Amparo en revisión 461/94. Jorge Galindo Niño de Rivera Velásquez. 22 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo RÁNGEL . Secretario: José Mario Machorro Castillo.

De la anterior tesis se observa que aunque por vía administrativa se declare la nulidad de una resolución, se puede continuar con el proceso por vía penal; teniendo en cuenta que el Tribunal pudo, en sentencia definitiva, declarar la nulidad de la resolución impugnada atendiendo al caso que la Ley Federal de Procedimiento Contenciosos Administrativo señala en la fracción III del artículo 52, que a la letra señala :

Art. 52.- La sentencia definitiva podrá:

....

III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la infracción .

Por lo que el Tribunal ya no tiene competencia en cuanto a resolver si el contribuyente cometió o no el delito fiscal, éste se encargo de emitir una resolución sobre una contribución y en cuanto a la manera en que la autoridad fiscal la determinó o la ejecutó, pero no exime al contribuyente de no haber cometido un delito.

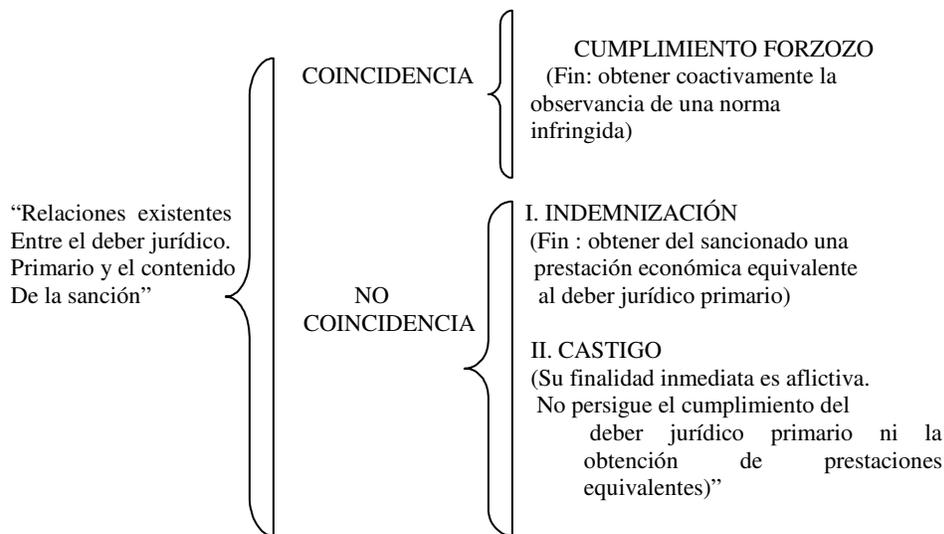
3.3 OBJETO DE LA SANCIÓN CONTRIBUTIVA

Toda legislación impositiva, a la par del establecimiento de contribuciones y de los mecanismos que considera necesarios para su correcta administración, debe prever las consecuencias de no pagarlas, es decir, expresando en cada caso una sanción; la cual, en su sentido lato, es definida por el tratadista mexicano Eduardo García Maynez como "...la

consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación al obligado.”¹¹⁵

La coercitividad del Derecho, aplicada a sus distintas ramas, puede llevar implícitas características propias que se encuentran motivadas por los fines que persiguen en dicha aplicación; en algunos casos, será efectivamente la restauración del orden jurídico perturbado, la protección de los intereses colectivos mediante el castigo al infractor o delincente; y en otros casos se limitará a difundir la ejemplificación de las consecuencias de la comisión de conductas contrarias a los ordenamientos jurídicos.

Por consiguiente, las sanciones pueden ser de diversa índole, lo que ha llevado al establecimiento de clasificaciones, las cuales se deben a “...la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción.”¹¹⁶ En relación al tema, y siguiendo los argumentos del autor en comento, las sanciones se clasifican de la siguiente manera:



¹¹⁵ GARCÍA MAYNES EDUARDO. *Introducción a la Ciencia del Derecho*. 50ª edición Porrúa. México 1999. Pág. 295.

¹¹⁶ Ob. cit. Pág. 298

las infracciones, los actos relacionados con la ejecución y aplicación de dicha sanción correrá a cargo de la Administración Pública; mientras que, en el caso de los delitos, las conductas ilícitas fiscales contenidas en el mismo ordenamiento, serán sancionadas por tal: mas los actos relacionados con la aplicación y ejecución de su sanción será por cuenta de los tribunales judiciales competentes para aplicar la sanción correspondiente.

Lo anterior “...se reduce a una decisión de política legislativa que define quien debe juzgar y sancionar los ilícitos tributarios: los tribunales o la administración fiscal; y en caso de que ambos poderes, el Ejecutivo y el Judicial, deban concurrir en el ejercicio de la función jurisdiccional, cuales deban ser los límites de su respectiva competencia y cuales deben ser los principios básicos en que cada uno deba apoyar su respectiva labor jurisdiccional.”¹¹⁹

Es evidente, conforme a lo mencionado, que una vez que algunos de los sujetos al pago de las contribuciones contravienen las disposiciones fiscales a las que se encuentran obligados, quedan sujetos a la sanción respectiva, sin embargo, es importante precisar que el fin principal del derecho fiscal es proteger, asegurar y supervisar la eficiencia, regularidad y exactitud de la determinación de los montos por concepto de contribuciones a cubrir y la efectiva recaudación de las mismas, “...no es el de sancionar conductas ilícitas, sino recaudar armónicamente las contribuciones específicas, no obstante, se presentan actos que contravienen las disposiciones legales y afectan [el oportuno y espontáneo cumplimiento de la] obligación; a este tipo de conductas las sanciones que les son aplicables como consecuencia son:

¹¹⁹ Ob. cit. Pág. 37.

- Pena privativa de la libertad.
- Sanción económica.
 - Pena de multa.
 - Reparación del daño.
- Sanción consistente en pérdida de bienes y derechos.
 - Pérdida de los instrumentos del ilícito.
 - Suspensión o privación de derechos.
 - Inhabilitación.
 - Destitución o suspensión de funciones y empleos.¹²⁰

Ahora bien, la finalidad de éstas se puede clasificar en dos tipos básicos:

“1.- Las sanciones que se imponen para que se remueva la violación, o sea, para colocar las cosas, tanto como sea posible, en el estado en que se encontrarían de no haberse cometido la infracción, es decir, de haberse cumplido la obligación misma y que se subdivide en:

- Que tiene un fin satisfaciente o de restitución, esto es, que buscan que se cumpla, aún cuando sea extemporáneamente la obligación original.
- Que tiene un fin compensatorio y preparatorio, esto es, que pretende reparar el daño, compensar el perjuicio causado por el incumplimiento, imponiendo una obligación adicional, indemnizatoria.”

“2 .- Las sanciones que tienen finalidades intimidatorios, preventivas, represivas, aflictivas, expiatorias y ejemplificativas, que se aplican porque la violación se ha producido.

¹²⁰GARCÍA DOMÍNGUEZ .Ob. cit. . Pág. 341

Este tipo de sanciones constituyen amenazas con las que se pretende disuadir de que se cometan las infracciones; al aplicarse con penas con las que se castiga al infractor y se busca escarmentarle para evitar que reincida; y que la ejemplaridad del castigo impuesto al infractor sirva para el reforzamiento a la disuasión para los demás infractores potenciales.”¹²¹

En este orden de ideas las sanciones anteriormente descrita pueden ser de dos tipos:

- a) Penas económicas aplicadas por una autoridad administrativa.
- b) Penas privativas de la libertad aplicadas por la autoridad jurisdiccional.

La sanción contenida en el Código Fiscal de la Federación, ya se trate para las infracciones o para los delitos en materia tributaria, ”...es la medida perjudicial para los bienes jurídicos de la persona que ha infringido la norma de la misma clase. La reacción jurídica del ordenamiento que establece para el infractor consecuencias desfavorables para su persona o su patrimonio. Su necesidad es evidente tanto para evitar la desigualdad ante la Ley Tributaria (carácter ejemplar), creando una coacción psicológica, que evite la natural tendencia al fraude fiscal (carácter intimidatorio o de prevención especial), a propósito para defender el Interés Público y obtener el ingreso no satisfecho (carácter remunerador)¹²²

Lo expuesto nos permite establecer que la finalidad que se busca con la sanción, es que el contribuyente cumpla sus obligaciones fiscales, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones estatales.

¹²¹ GARCÍA DOMÍNGUEZ. Ob. cit Pág. 38-39

¹²² CARRETERO PÉREZ A. Ob. cit . Pág. 501

En nuestra opinión, resulta dogmáticamente posible que un mismo tipo o definición legal de infracción constituya de manera simultánea, un delito y una infracción administrativa.

3.4 ELUSIÓN Y EVASIÓN

Como en todas las ramas del conocimiento humano, la terminología propia y adecuada es un elemento esencial para la comprensión de su contenido y, por lo tanto, un medio necesario para su desarrollo; así, cuando hacemos referencia a la materia fiscal, nos encontramos con la problemática de una terminología ambigua, ya que, no se ha logrado unificar las palabras que señalan conceptos equivalentes (Hecho Imponible”, “Presupuesto de Hecho”, “Hipótesis de Incidencia”, “Constancia de Hecho” etc), así como tampoco se ha logrado evitar que se consideren términos para definir conceptos que son diferentes (Evasión y Elusión).

Gramaticalmente, el verbo Eludir se deriva del latín *eludere*, que significa “...evitar algo con astucia o maña , esquivar una dificultad o un problema,”¹²³ y cuando se recurre al sustantivo Elusión solo se remite a señalar que es la acción o efecto de elidir; por su parte, la palabra Evasión se deriva del latín *evasion-sionis*, que significa huir, fugarse o evadir; teniendo en cuenta lo anterior, se puede observar como, en el lenguaje común, erróneamente se ha dado a estas dos palabras un tratamiento de sinónimos, cuando cada una tiene significado diferente, puesto que “...elusión se refiere a evitar entrar en una situación determinada, pasar de lado, sin participar en ella; en tanto que evasión hace referencia a

¹²³VALLETA MARIA LAURA. Diccionario Jurídico. Valleta. México 2001. Pág. 270.

salirse de una obligación, de un compromiso al que se encuentra ligado el sujeto. “¹²⁴ Para corroborar los anteriores argumentos, procederemos al análisis de cada término.

ELUSIÓN FISCAL.

La elusión fiscal se da cuando un posible contribuyente evita contraer la obligación contributiva, utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho imponible; por consiguiente, el dilema consiste en determinar si la circunstancia de que los contribuyentes recurran a estructuras jurídicas diferentes a las usuales, constituye una conducta antijurídica.

En esta temática, autores como el multicitado Dino Jarach y Dr. Guiliani Fonrouge, se han referido al término en análisis de la siguiente manera; el primero “...como una actitud motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado, inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente; concepción que no acepta con respecto a su naturaleza ilícita, pronunciándose, en contra de su configuración como tipo penal.”¹²⁵ Asimismo, el segundo autor en comentario apunta que la elusión fiscal es “...crear la circunstancia generadora del crédito fiscal en forma distinta de la prevista por la Ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción del impuesto, ni como defraudación.”¹²⁶

¹²⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ LUIS HUMBERTO. . Elusión Tributaria. Difusión Fiscal. SHCP. México 1974.Nº6. Pág. 7

¹²⁵ DINO JARACH . Citado por DELGADILLO GUTIÉRREZ. Op. cit. Pág. 10

¹²⁶ GIULIANI FONROUGE. Ob. cit. Pág. 696.

Es indudable que los ciudadanos tenemos la libertad de elegir el camino menos oneroso en beneficio de nuestros intereses, con lo cual no se desvirtúan los principios de proporcionalidad y equidad existentes en la Constitución, en este contexto, se puede recurrir a estructuras jurídico tributarias en beneficio de la economía del contribuyente; pero no puede incurrirse en el incumplimiento de las obligaciones que se han producido por la realización del hecho imponible que la misma Ley señala; de lo contrario, la conducta será fraudulenta.

En este sentido, la conducta de una persona física o moral consistente en no elegir situaciones o actos jurídicos que no le son favorables por su alta carga impositiva, seleccionando otra alternativa que beneficie sus intereses; mientras esta última sea tan legal como la que se desechó es perfectamente ajustada a derecho; sin embargo, en el caso de que ésta no sea real, sino que implique una simulación de actos jurídicos será tipificada como defraudación fiscal,

Ahora bien, el Código Civil Federal define la “ simulación” en el texto del artículo 2180, y establece su clasificación los artículos 2181 y 2182; los cuales a letra dicen:

Art.2,180.- Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

Art.2,181.- La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Art.2,182.- La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.

En este sentido un acto simulado “es el que tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en lo absoluto, o porque es distinto como aparece.”¹²⁷

Para que la simulación se tipifique como delito equiparable a la defraudación la autoridad requiere acreditar que el sujeto pasivo de la obligación jurídica contributiva realizó uno o mas actos o contratos que no son reales o que no lo son en su totalidad, lo que crea una situación, ya sea en la determinación o en el calculo de la contribución, que genera un beneficio al contribuyente y por ende que repercuta en un perjuicio (daño) al fisco federal; ya que de no haberse llevado a cabo esos actos o contratos el contribuyente hubiera pagado lo las contribuciones a que está obligado o no se hubiera obtenido beneficio alguno.

Así lo establece el Código Fiscal de la Federación:

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

.....

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

Es importante señalar que la figura de la elusión debe ser estudiada con mayor profundidad por los legisladores, para evitar que la falta de previsión legislativa sobre la definición del hecho imponible, produzca que el contribuyente rehuya de la obligación constitucional de contribuir en proporción a su capacidad económica para el gasto público.

¹²⁷FERRARA FRANCISCO La Simulación de los Negocios Jurídicos. Revista de Derecho Privado. Citado por Madrid GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ ERNESTO. Derecho de las Obligaciones. Décima Edición Porrúa 1995 Pág.221

EVASIÓN FISCAL

En la doctrina es usual el concepto de evasión contributiva para significar cualquier conducta tendiente a suprimir o reducir el cumplimiento de una obligación contributiva; cualquier hecho comisivo u omisivo del sujeto pasivo contravenga o viole una norma, o bien que incurra en un tipo penal constituye una evasión tributaria; como ejemplo podemos citar el contrabando y la defraudación fiscal.

El insigne Dr. Giuliani Fonrouge sostiene que, "...la evasión no es una figura jurídica independiente, sino que está incluida en la defraudación [y que] se considera como delito tributario toda trasgresión a deberes impuestos por la legislación tributaria en interés de la imposición,califica como evasión la disminución del impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple de impuestos como la sustracción calificada o defraudación, pero excluye el concepto de elusión, [así se constituye por] todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal.”¹²⁸

Ahora bien, para que la acción comisiva o omisiva del contribuyente sea capaz de producir consecuencias jurídicas en el ámbito del Derecho Fiscal Penal, es necesario que esté prevista una descripción legal que configure el delito; en el Código Fiscal de la Federación no se tipifica el delito de evasión fiscal, por lo tanto, podemos afirmar que tal no existe, tal figura delictiva ya que constituye un concepto genérico de todas las conductas

¹²⁸ GIULIANI FONROUGE. Ob., cit. Pág. 680 y 681.

tendientes a violar las disposiciones legales y que tienen como resultado la disminución total o parcial de la carga fiscal.

En el ámbito legislativo el problema de la confusión de los términos aquí analizados ha sido superado, pero no siempre fue así; un ejemplo de ello lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación de 1980, mismo que señalaba los conceptos de elusión y evasión indistintamente.

Art. 38.- Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre los sujetos pasivos o presuntos sujetos pasivos de una prestación fiscal;

.....

*XXII.- Presentar los avisos, declaraciones, solicitudes, datos, informes, copias, libros y documentos a que se refiere la fracción anterior, incompletos o con errores que traigan consigo la **evasión** de una prestación fiscal;*

*XXVI.- **Eludir** el pago de las prestaciones fiscales como consecuencia de inexactitudes, simulaciones, falsificaciones y otras maniobras; o beneficiar sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.”*

*Art. 44.- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, hará efectivos los impuestos **eludidos** y las sanciones administrativas correspondientes.*

Como se desprende de las disposiciones transcritas el legislador de 1980, al hacer referencia a la omisión del impuesto en la fracción XXII del artículo 38, establece aquellos medios de los que puede valerse el sujeto para evadir el impuesto; por lo que respecta a la fracción XXVI, al utilizar el término elusión, lo usa como una especie de evasión, por lo que difiere de la doctrina, según la cuál la elusión requiere que la conducta sea lícita, es decir que no impida una tributación justa.

3.5 PLANEACIÓN FISCAL

A fin de dejar claramente precisada la expresión de Planeación Fiscal, es necesario desarrollar algunos cuestionamientos: ¿De donde se deriva la palabra planeación fiscal?;

¿Cual es su fundamento jurídico? ¿Cual es su importancia? etc.; como puede advertirse las respuestas no son del todo fáciles, sin embargo son básicas para demostrar que la Planeación Fiscal es legal, valida y que no constituye un delito fiscal, y sobre todo que es de vital importancia para el desarrollo de las finanzas del contribuyente (ya sea una persona física o una persona moral); siempre bajo la premisa de respetar los lineamientos señalados por la Ley.

Ahora bien, para entender cual es el origen de la frase Planeación Fiscal es necesario señalar los conceptos de donde se deriva:

- Planeación “Se conoce como función de planeación el proceso de establecer metas en la organización y la estrategia para su logro.”¹²⁹ Consecuentemente, “...se refiere al futuro inmediato o a largo plazo. Implica seleccionar misiones y objetivos; así como las acciones necesarias para cumplirlos, y requiere por lo tanto la toma de decisiones; esto es, de la elección de cursos futuros de acción a partir de diversas alternativas.”¹³⁰
- Fisco. “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. También se utiliza el vocablo para referirse en forma particular al Estado, y a las autoridades hacendarías (competentes para) recaudar los ingresos públicos; en particular los fiscales.”¹³¹

¹²⁹ LERNER JOEL J. *Introducción a la Administración y Organización de Empresas*. Mc Graw Hill México 1982. Pág. 53

¹³⁰ HOROLDKOOMTZ y HEINZ WEIHRICH. *Administración*. Mc Graw Hill. México 1998. Pág. 35

¹³¹ Diccionario Jurídico Mexicano. Ob cit. . Pág. 87

Con fundamento en las definiciones anteriores podemos señalar a la planeación fiscal como “...una disciplina ética, jurídica y profesionalmente aceptada, así como social y económicamente necesaria, que desarrolla alternativas para optimizar las cargas fiscales de los contribuyentes- ya sea de carácter financiero, administrativo o jurídico -, estando sujeta a la aplicación estricta de las normas fiscales en lo general, así como de todas las etapas del proceso administrativo para su implementación y control.” Así lo manifiesta el L.C. Arnulfo Miranda Sánchez en su artículo llamado *Planeación Fiscal: Importancia y Fundamento Constitucional*

En este contexto, la planeación fiscal es la optimización de los recursos para el cumplimiento de la menor carga fiscal posible, esto, dentro de la legalidad, sin llegar a incurrir en ilícitos; por lo que, solo se busca encontrar una mejor alternativa para cumplir dentro de la norma legal; en este sentido, se persigue minimizar las cargas tributarias que se generan en el ejercicio de una actividad; mediante la elección de una vía más eficiente para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y con ello lograr la máxima ventaja posible y obtener un menor sacrificio económico para el contribuyente.

El fundamento jurídico de la Planeación Fiscal, descansa en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los artículos 25 y 26, así como en la Ley de Planeación; de tal manera, el Estado al ser el rector de la economía nacional fomentará el crecimiento y el desarrollo del país, por lo que planeará, conducirá, y coordinará la actividad económica del mismo; deberá contar para ello con el apoyo del sector privado a quienes les proporcionará una serie de medidas orientadas a la protección y el

desenvolvimiento de su actividad económica, de tal forma que contribuya al progreso y desarrollo de la nación.

En este sentido, en el apoyo que recibe el sector privado debe estar incluida la materia fiscal, esto en razón de que el Sistema Tributario debe evitar que los impuestos se conviertan en obstáculo para la actividad económica, así como proporcionar a los contribuyentes una certeza jurídica por las operaciones fiscales que realicen.

Otro fundamento de la Planeación Fiscal, lo encontramos en la libertad de trabajo, (artículo 5° constitucional); ya que puede ubicarse dentro del ejercicio de un legítimo derecho el correspondiente a los profesionistas encargados de realizar la planeación, es decir, realizar una actividad lícita que cumpla con los preceptos legales que forman el marco legal de las obligaciones fiscales. Consideramos que además de la Constitución, el fundamento de la Planeación se encuentra en las propias leyes fiscales, ya que del conocimiento de los efectos que de ellas mismas emanen surgirán los programas adecuados de las operaciones del contribuyente.

Como es sabido, en muchas ocasiones se cree que tratar de disminuir las cargas fiscales que establece la fracción IV, del artículo 31, de la Carta Magna es incurrir en un ilícito fiscal, sin embargo no es así; ya que un elemento fundamental de dicho artículo es la proporcionalidad, la cual se entiende como el pago de las contribuciones atendiendo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; es decir, en forma justa, entendiéndose como tal, la voluntad de obrar conforme a la Ley, así que, si hay una disminución en las cargas

fiscales por la aplicación de opciones señaladas por las leyes se estará tributando en forma justa, o sea con apego a la legalidad.

La importancia de la Planeación Fiscal se puede advertir desde dos panoramas, uno es el desarrollo interno y otro es el internacional; el primero radica en que la planeación fiscal es una forma de optimizar los recursos de una empresa, los costos fiscales de sus operaciones para un beneficio tanto del Estado como del propio contribuyente; siempre sujeto a las normas legales que nacen de la Constitución; así, en la medida que los sujetos pasivos puedan llevar a cabo su actividad económica financiera evitando que las obligaciones de carácter fiscal se conviertan en un obstáculo para sus fines, es como se tendrán empresas más productivas, que generen inversiones y empleos; en esa misma proporción se podrá tener un crecimiento y desarrollo económico del país.

En el segundo caso, es decir, cuando algunas de las formas para planear el cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal tengan implicaciones más allá del territorio nacional, estaremos en presencia de la llamada planeación internacional, la cual tendrá por objeto coordinar los planes de acción entre los sistemas jurídicos federales de dos o más países. En este sentido, se puede advertir que la importancia de la Planeación Fiscal Internacional radica en la necesidad del Sistema Fiscal Mexicano de ser competitivo a escala mundial, para que los empresarios mexicanos puedan desarrollarse en el mercado global; y de tal manera, se aprovechen las ventajas de la utilización conjunta de diversos sistemas jurídicos y las derivadas de los convenios de doble tributación para acumular beneficios. En los últimos tiempos, la apertura económica y el desarrollo de la tecnología;

han originado la proliferación de empresas multinacionales. Por lo que tal planeación ha tomado mucha relevancia.

La Planeación Fiscal se ha tomado como una clase de evasión, mas concretamente como defraudación fiscal, esto encuentra su razón en el desconocimiento preciso de las disposiciones fiscales, en la incertidumbre de incurrir en un ilícito fiscal; en la falta de seguridad jurídica, etc.; sin embargo como ya se explicó, la planeación pretende orientar al contribuyente para cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.; en este contexto la Autoridad Fiscal no debe asimilar la Planeación al ilícito fiscal, siempre y cuando dicha planeación se aplique con apego al marco legal.

3.6 DEFRAUDACIÓN FISCAL.

El aspecto más importante del presente apartado es el de precisar el concepto de Defraudación Fiscal, tanto en lo que se refiere a la delimitación doctrinaria como al concepto jurídico establecido en la legislación; sin perjuicio del análisis que se hará en el capítulo referente a los elementos del tipo penal.

La palabra Fraude se define como “...el acto mediante el cual una persona engañando a otra o aprovechándose del error en el que se halla, obtiene, ilícitamente alguna cosa o un lucro indebido.”¹³² Así, “...en el Derecho Romano *fraus* deriva de *frangere*, que designa el perjuicio o daño considerado en términos puramente objetivos. En la República y en el Derecho Clásico,(se) manifestaba el fraude(en) el sentido de engaño y en muchos

¹³² DE PINA VARA RAFAEL. Diccionario de Derecho. Porrúa México 1995 Pg. 293.

textos se le equipara al dolo, en la actualidad y en las distintas ramas del Derecho, fraude indica unas veces la astucia o el artificio, en otras ocasiones indica el engaño y en otras se entiende más ampliamente como un comportamiento desleal que causa daño o perjuicio al patrimonio de otros. Se podría decir que desde el punto de vista objetivo, fraude equivale a mendacidad, astucia o artificio, a través del cual se causa daño patrimonial e injusto, correlativo al provecho indebido que adquiere el agente; desde el punto de vista subjetivo se puede entender como aquel que implica una voluntad de engañar y de lesionar un interés ajeno”¹³³

Congruente con lo anterior, el Código Penal Federal en su artículo 386, primer párrafo, señala que:

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

El fraude desde el punto de vista del Derecho Penal nos refiere que las conductas típicas que tienen el carácter de engañosas, es decir, aquellas que ponen en peligro el bien jurídico protegido de determinadas personas y que se caracterizan por que su realización se lleva a cabo con el firme propósito de lesionar el patrimonio, apoderándose de los bienes que a estas les pertenecen. Ante esta situación, “...defraudar desde el punto de vista del Derecho Penal, no es solo la acción de infidelidad que causa una lesión al patrimonio de una persona, sino cualquier quebrantamiento de una relación de confianza.”¹³⁴

Por otro lado, DEFRAUDACIÓN se deriva del latín *defraudatio* – onis, y significa acción y efecto de defraudar, privar a uno, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho; en este sentido, defraudar equivale a causar un daño patrimonial injusto a través de una mendacidad, astucia o artificio, identificándose el daño como el ocasionado al Fisco Federal que al igual que en el fraude

¹³³ GONZÁLEZ SALAS CAMPOS R. Ob. cit_ Pág. 60 y 61

¹³⁴ GACIGALUPO ENRIQUE. *La Reforma del Derecho Penal Económico Español*. Madrid 1980 Pág. 49.

genérico o específico del ámbito penal común, está presente la idea del engaño, la utilización de maquinaciones y simulaciones donde no se da un simple incumplimiento de deberes fiscales sino una verdadera conducta tendiente a engañar a los órganos de la administración tributaria, o aprovecharse del error en el que se encuentra. Estudiar

En efecto, Jesús Vera Celorio apunta que “...la noción de defraudación fiscal o fraude fiscal, se utiliza para designar la sustracción del pago de contribuciones adeudadas al Fisco Federal, mediante acciones u omisiones que impidan a la Hacienda Pública llegar a conocer la realización del hecho imponible o (la integración de) los elementos que determinen su cuantía. Las conductas típicas que tiene el carácter de engañoso o de defraudadores para el Derecho Fiscal, si bien es cierto que también lesionan o ponen en peligro el Bien Jurídico protegido, se diferencian de las del fraude del Derecho Penal en que normalmente éstas se realizan con el firme propósito de no enterar las cantidades a que tiene derecho la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones que deban a ésta convenciendo que no tiene la obligación del pago, [por lo que] se considera, por tanto, que defraudar desde el punto de vista del Derecho Fiscal no es solo una acción que causa una lesión al sistema recaudatorio sino, (también) pretender lograr que el fisco crea que no se tiene obligación de pagar”.

El término “defraudación fiscal”, “fraude tributario” o “fraude fiscal” como lo señala Sáinz de Bujanda “...se emplea en dos sentidos: el de infracción o ilícito fiscal en general y en el técnico jurídico y aun se le atribuye una tercera acepción como el equivalente la evasión. Según el sentido técnico jurídico la defraudación fiscal es una de las modalidades de la infracción tributaria material, consistente en una omisión llevada a cabo por el contribuyente calificada por una serie de circunstancias, que producen como resultado la sustracción total o parcial de la contribución debida con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública; [por lo que] el fraude fiscal consiste en un comportamiento intencional dirigido a inducir a error a las autoridades de liquidación o jurisdicción, con ayuda de balances, inventarios, libros contables u otros documentos falsos, falsificados, o mediante la ocultación de documentos auténticos o análogos medios fraudulentos;” en este sentido, Defraudación Fiscal se entiende como aquel

comportamiento fraudulento comisivo u omisivo, realizado para obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento injusto a expensas de la percepción de las contribuciones a que tiene derecho el Estado.

Así el fraude tributario se puede clasificar en:

“1º) Según la forma o el procedimiento empleado, el fraude se clasifica en material, contable y jurídico.”

“El fraude es material o técnico cuando se realiza mediante simples operaciones materiales, positivas o negativas, como la de ocultar un objeto gravado en la Aduana, denominar falsamente un producto importado o exportado.”

“El fraude es contable cuando se realiza mediante la utilización de los libros y asientos de la contabilidad. Supone, naturalmente, una de estas dos cosas: o que el hecho imponible es de naturaleza contable o que la contabilidad se utiliza para la determinación del hecho imponible.”

Por su parte, el “fraude jurídico se realiza mediante la abstención, negligencia retraso, disminución, simulación etc. En realidad, todo fraude tributario es jurídico, en cuanto produce consecuencias jurídicas, pero se reserva esa denominación específica para el fraude que se realiza mediante operaciones jurídicas”

“2º) Según el ámbito espacial en el que el delito tiene lugar, éste se clasifica en interno e internacional. El primero(implica) el ámbito (espacial) de un solo ordenamiento jurídico; el segundo, mediante el juego de dos o mas ordenamientos jurídicos, creando domicilios o residencias ficticias en el extranjero, imputando los beneficios a sucursales extranjeras, o a las exportaciones internas los gastos de aquellas, etc.”

“3º) Según el momento de la relación jurídica tributaria en que el fraude tiene lugar, éste puede ser o bien en la determinación de la base o en el pago de la cuota” esto es que el contribuyente ejecute actos o modifique cantidades con el propósito de alterar en su beneficio los porcentajes y por ende las cantidades a determinar para su consecuente pago.

“4°).- Según el numero de tributos a que afecte, el fraude puede ser general o especial”;¹³⁵ es decir cuando la conducta realizada por el contribuyente afecte de manera directa o indirecta varios conceptos de contribución; y el segundo se da cuando se afecta a un determinado concepto.

Las normas contributivas, al igual que todas las normas dentro de nuestro sistema jurídico, contienen una hipótesis, un mandato y una consecuencia; la norma fiscal tienen como contenido la obligación del pago de una contribución, si esta se incumple se dará como consecuencia una sanción. En nuestro país, la defraudación Fiscal como delito se tipifica en el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 108, en forma genérica, y en el 109 al referirnos a sus equiparables; así, quien se ubique en una de los supuestos citados, estará cometiendo un ilícito de carácter fiscal- penal.

El Código Fiscal de la Federación regula este delito en el artículo 108:

Art. 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

El delito de defraudación fiscal se 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 defraudo, 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 este Código, serán calificados cuando se originen por:

a). Usar documentos falsos.

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

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

d). No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

¹³⁵ Ob. cit Pág. 167 y 168

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

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

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

Por otro lado, el mismo ordenamiento jurídico señala en su artículo 109, lo siguiente:

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 del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

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

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

Resumiendo, el delito de defraudación fiscal es un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa; es decir, se comete cuando el contribuyente, con pleno conocimiento de las maquinaciones o artificios tendientes a presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en el que se encuentra la autoridad fiscal, omite las

contribuciones que legalmente adeuda, o bien, obtienen un beneficio indebido, en ambos casos con perjuicio del fisco federal. Lo expuesto nos permite hacer una clasificación del delito que nos ocupa de la siguiente manera:

1.- Es un delito especial, ya que no se encuentra tipificado en el Código Penal Federal, sino que esta regulado y sancionado por una ley diversa, es decir, el Código Fiscal de la Federación.

3.- Es un delito doloso, ya que el tipo requiere de la realización de un acto consciente y voluntario, es decir, con la intención de producir un daño o un perjuicio al Fisco Federal.

4.- Es un delito de carácter Federal, ya que se encuentra previsto y sancionado en una Ley Federal, como lo es el Código Fiscal de la Federación.

5.- Es un delito de querrela necesaria, por que requiere que la autoridad fiscal formule una querrela ante la autoridad judicial, esto con fundamento en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

6.- Es un delito instantáneo, ya que se considera consumado el delito cuando se den los supuestos previstos por la Ley; así lo establece el artículo 7 del Código Penal Federal.

7.- Es un delito uní-subsecuente, por que se requiere de solo una conducta para la comisión del delito; observándose también que tal ilícito es de carácter alternativo en cuanto la conducta a desarrollarse, al enunciarse que por uso de engaños o aprovechamiento

de errores el sujeto activo del delito podrá realizar cualquiera de estas conductas pudiendo consumir el delito en un solo acto, sin la necesidad de que medie alguna otra conducta.

8.- Es un delito uní-subjetivo, ya que basta con el actuar de un solo sujeto para cometer el ilícito; la Ley no hace referencia a un determinado número de individuos para consumir el delito, lo cual nos permite deducir que basta con el actuar de un solo individuo para encuadrar la conducta establecida en el tipo penal.

9.- Es un delito grave, en el caso que sea calificado, según lo señalado en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

10.- Es un delito, tanto de acción como de comisión por omisión, en el primer caso, cuando el contribuyente haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio ilegítimo con perjuicio del fisco federal, o sea, cuando la conducta sea expresada por un hacer positivo. En cambio, existirá comisión por omisión cuando exista conducta omisiva de quien como contribuyente obtiene por error del fisco un beneficio indebido, sin embargo, su conducta es de acción en cuanto se apropia de ese beneficio. (ver capítulo 5)

11.- Es un delito de resultado material, ya que la integración del tipo da un resultado externo u objetivo, pues se requiere de un cambio en el mundo real; donde el incumplimiento de la obligación sustantiva de contribuir al gasto público, por parte del sujeto ejecutor de la conducta consistente en engaños o aprovechamiento de errores.

CAPITULO CUARTO

EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO.

“Aquellos que no pueden aprender de la historia están condenados a repetirla”
GEORGE SANTAYANA¹³⁶

La historia es una disciplina que tiene por objeto el registro del acontecer, de la acción y del cuestionamiento sobre nuestra propia existencia como nación y solo se descubre a partir de aquello que explica: el presente; el cual, plantea las interrogantes sobre el pasado queriendo comprenderse así mismo para hacer un mejor futuro. En México, los efectos de la evasión fiscal, en general, y particularmente de la defraudación fiscal son de una gravedad e importancia tal, que los recursos con que cuenta el Estado para satisfacer el gasto público siempre resultan insuficientes; desgraciadamente, las variaciones sobre las opciones de política fiscal del gobierno hacen de la defraudación una practica reiterada.

El confuso cúmulo de normas y disposiciones que regulan de manera inestable y contradictoria, la materia fiscal, constituye la base de un deficiente conocimiento y de erróneas interpretaciones de la legislación correspondiente; el Sistema Fiscal de nuestro país, ha logrado una aceptabilidad en su funcionamiento, más no es posible sostener que se encuentra en un grado cercano a la perfección, por el contrario, debido a innumerables circunstancias económicas y políticas ha tenido que sufrir las consecuentes reformas y adaptaciones, las cuales tienen que ver con las condiciones prevalecientes.

¹³⁶ PÉREZ BECERRIL ALONSO Ob. cit Pág. 165

En nuestro concepto, al Sistema Político Mexicano le hace falta una ideología político jurídica, concibiendo éste como un sistema de ideas, conceptos o ideales que integran los fines, los objetivos, los planes de acción y los programas que serán llevados a cabo por el grupo en el poder; por medio de las medidas jurídicas necesarias para gobernar a la población; sobre la base de estas conjeturas y refiriéndonos a la historia fiscal de nuestro país, podemos ver que no existen tales programas a largo plazo, no hay una ideología consciente del futuro; ante tal situación, debemos deducir que, "...el derecho debe ser entendido como realidad social normativizada, lo que implica que la conexión Derecho-realidad debe pasar por una necesaria clarificación de un proceso histórico ideologizado." así lo señaló Jesús Reyes Heróles.

En las páginas de la historia jurídica mexicana, hemos encontrado antecedentes vastos y remotos sobre delitos fiscales y concretamente sobre fraude fiscal, de donde se desprende que en la legislación, hasta entonces existente, no se consideraba la defraudación fiscal como un delito en si mismo, sino en cuanto el causante se valía de un delito consignado en el **Código Penal para el Distrito Federal y el Territorio de la Baja California Sobre Delitos del Fuero Común y para toda la República sobre Delitos Contra la Federación de 1871**; en el cual se integran por primera vez como elementos del fraude el engaño para doblegar la voluntad de otro, el aprovechamiento de algún error en el que se halle otra persona para alcanzar por virtud de ese engaño o ese error un lucro indebido, o hacerse de alguna cosa ilícitamente, así como las sanciones consistentes en penas corporales y económicas; elementos que integran la figura de la defraudación fiscal actualmente.

EXPEDICIÓN: 7 de diciembre de 1871 EN VIGOR: 1 de abril de 1872.	LIBRO TERCERO: DELITOS EN PARTICULAR <i>TITULO PRIMERO: Delitos contra la propiedad.</i> CAPITULO V. Fraude contra la propiedad. Art. 413.- Hay fraude: siempre que engañando á uno, o aprovechándose del error en que éste se halla; se hace otro ilícitamente de alguna cosa ó alcanza un lucro indebido; con perjuicio de aquel.
--	---

Una de las disposiciones legislativas mas importantes, en materia fiscal penal, fue la **Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas**, la cual estableció delitos, contravenciones y faltas; la defraudación pertenecía a los delitos, siempre y cuando fuera cometida en complicidad con algún empleado público; y a las contravenciones, en el caso de ser cometida por un particular; además señaló un concepto de defraudación, mismo que hasta entonces no existía en las legislaciones de la materia; por su parte establece las penas correspondientes; advertía que todos los delitos fiscales eran de jurisdicción de jueces federales y que si su comisión era realizada en forma conjunta con otros delitos del orden común, el juez de distrito conocería de todos, con el fin de mantener la unidad de jurisdicción y por economía procesal.

EXPEDICIÓN: 1 de marzo de 1887 EN VIGOR: 1 de julio de 1887 PRESIDENTE: Porfirio Díaz	CAPITULO XIV. De la infracción de la ley y de las penas. SECCIÓN I. De las infracciones de esta ley. Art.368. Son delitos: <i>I. El contrabando.</i> <i>II. La defraudación cometida en convivencia con alguno ó algunos de los empleados públicos.</i> Art. 369. Son contravenciones: <i>I La defraudación sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad ó ambas cosas, las mercancías que legalmente manifestadas, pagarían mayores derechos.</i> <i>Art. 374. La defraudación consiste en pretender eludir, en todo ó en parte, el pago de los derechos fiscales de importación ó exportación ocultando la verdadera cantidad ó calidad de las mercancías, ó haciendo parecer éstas, como libres de derechos, ó como gravadas en menor cantidad, en el despacho aduanal que de ellas se hagan.</i> <i>Art. 380. Las faltas solo se castigarán con multa en los términos del capitulo siguiente; no serán punibles sino cuando llegue á consumarse, y serán castigadas por las autoridades del orden administrativo. Las contravenciones se castigarán con penas pecuniarias, administrativa ó judicialmente, según la elección que haga el interesado, conforme determina el artículo 395. Los delitos motivarán la instrucción de un proceso por la autoridad judicial, sin perjuicio de que la administrativa asegure</i>
---	--

	<p>previamente el pago de los derechos fiscales; se castigarán con las penas personales y pecuniarias que adelante se expresan, y quedarán sujetos á las reglas del derecho penal común, sobre los distintos grados de delincuencia, sobre aplicación de las circunstancias agravantes y de atenuación, y sobre acumulación.</p> <p>SECCIÓN II</p> <p>Delas penas.</p> <p>Art. 382. Las penas de los delitos , contravenciones y faltas de que trata la sección anterior, son las siguientes:</p> <p>I. Pérdida á favor del Erario, como indemnización de daños y perjuicios, de las embarcaciones, carros, acémilas, armas y cualquier otros instrumentos aplicados á la perpetración del delito.</p> <p>II. Aplicación a favor del Erario, como indemnización de daños y perjuicios de los efectos en cuya importación ó exportación se le haya defraudado, ó intentado defraudar.</p> <p>III. Pago doble de derechos.</p> <p>IV. Multa.</p> <p>V. Prisión ordinaria.</p> <p>VI. Suspensión de empleo y sueldo</p> <p>VII. Destitución de empleo, cargo o comisión.</p> <p>VII Inhabilitación para obtener determinados empleos ó cargos.</p> <p>IX. Inhabilitación para toda clase de empleos, cargos comisiones ú honores.</p> <p>Art. 384. En los casos de defraudación cometida ó intentada cometer, en connivencia con los empleados, se impondrán las penas siguientes:</p> <p>I. A los empleados responsables se castigará con prisión de seis meses á cinco años, con destitución de los empleos que sirvan, y con la inhabilidad para obtener cualquiera otra comisión, empleo, cargo ú honor del Gobierno.</p> <p>II. A los responsables de la defraudación que no tenga carácter oficial, se castigará con prisión de tres meses á cuatro años, con el pago de dobles derechos de las mercancías suplantadas, y con una multa de doscientos á tres mil pesos.</p> <p>Art. 391. Siempre que al cometerse una infracción de esta ley, se perpetraren otro ú otros delitos del orden común, los jueces de Distrito los castigarán conforme á la legislación vigente, observando las reglas de acumulación.</p> <p>Art. 394. La violación de los derechos fiscales que garantiza esta ley, puede dar lugar á dos procedimientos: el uno meramente civil, encaminado á hacer efectivo el cobro de los derechos correspondientes al Erario, y de las penas pecuniarias que para el caso señale ; y el otro, del orden penal, destinado a imponer las correcciones personales á que haya lugar.</p> <p>Art. 409. Todos los empleados públicos del ramo de Hacienda de las aduanas marítimas y fronterizas tienen el deber de investigar los delitos que en ese ramo se cometan, de ponerlos en conocimiento de la autoridad judicial, y de coadyuvar á que se reúnan las pruebas de ellos y á que se descubran sus autores, cómplices y encubridores, dando cuenta de lo que hicieren, por los conductos debidos, á la Secretaria de Hacienda</p> <p>Art. 410. Son competentes para conocer de los delitos que de esta ley trata, los jueces de Distrito del lugar donde aquellos se cometan; y donde hubiera dos jueces, lo será el que se halle de turno. Los jueces del fuero común practicarán las diligencias de los procesos, en auxilio de la Justicia Federal, en los lugares donde no haya juez de Distrito.</p>
--	---

En el año de 1891 se expidió una nueva **Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas**, la cual cambio en cuanto a su contenido, ya que “...los delitos comprendían contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración y falsificación de

documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos oficiales o candados fiscales, así como la omisión culpable. Las contravenciones eran la defraudación, omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importancia de mercancías, e infracciones de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad; las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De las violaciones a los ordenamientos hacendarios solo los delitos se sancionaban con pena corporal; las otras dos categorías se sancionaban de forma administrativa, y en el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y el pago doble del impuesto emitido;”¹³⁷ en este sentido, la principal diferencia entre la Ordenanza de 1887 y la de 1891 fue con respecto a la defraudación, ya que mientras para la primera constituía un delito, para la segunda solo se sancionaba como contravención; además estaba dividida en dos tipos: por suplantación artificiosa y por suplantación simple..

<p><i>EXPEDICIÓN: 12 de junio de 1891</i> <i>EN VIGOR: 1 de noviembre de 1891</i> <i>PRESIDENTE: Porfirio Díaz</i></p>	<p>CAPITULO XVIII. DE LA INFRACCIÓN DE LA LEY Y DE LAS PENAS. Art. 508. <i>Son contravenciones:</i> <i>I La defraudación sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad ó ambas cosas, las mercancías que legalmente manifestadas, causarían mayores derechos. .</i> Art. 523. <i>La defraudación a que se refiere la fracción I del Art. 508 consiste en pretender eludir en todo ó en parte, el pago de los derechos fiscales, sea porque para el despacho aduanal se declaren las mercancías con menor peso ó medida de la que tienen; porque se declaren de clase inferior a la verdadera; porque vengan de cualquier manera ocultas, simulando las mercancías declarada, para causar menores derechos que los que legalmente correspondan, ó porque no hayan sido manifestadas en el perdimiento de despacho.</i> ART. 524. <i>La contravención expresada en la frac. I del Art. 508 se divide en 2 clases:</i> I. Defraudación por suplantación artificiosa II. Defraudación por suplantación simple. <i>Hay suplantación artificiosa siempre que una mercancía venga oculta dentro de otras, bajo dobles fondos ó con artificio tal, que simule la mercancía declarada, para pasar sin ser observada por el reconocimiento aduanal.</i> <i>La suplantación simple consiste en la declaración de menor cantidad de mercancías que la verdadera ó en la declaración de una mercancía calificándola de clase inferior a la que corresponda legalmente, siempre que no se haya empleado artificio que disimule su verdadera calidad.</i> <i>Se incurre además en contravención por suplantación simple:</i> <i>Cuando en los equipajes de los pasajeros declaren libres de derechos, se encuentren</i></p>
--	---

¹³⁷ HERNÁNDEZ ESPARZA ABDÓN . Ob. cit . Pág. 41

	<p>efectos que deban causarlos, siempre que no estén artificialmente ocultos. Cuando algunos efectos se declaren como productos nacionales que retornan del extranjero, y de su reconocimiento resulte que son de origen extranjero.</p> <p>ART. 531. Los delitos motivarán siempre, en los que afecte a la imposición de penas corporales, el procedimiento judicial correspondiente.</p> <p>ART, 532. Los jueces de Distrito al fallar sus causas que instruya, se sujetarán a las reglas de Derecho Penal relativo, en la parte conducente, en todo lo que esas reglas no pugnen con los preceptos especiales de esta ordenanza.</p> <p>SECCIÓN II. De las Penas.</p> <p>ART. 543 Las contravenciones serán penadas como sigue:</p> <p>I. La defraudación por suplantación artificiosa será castigada con la pérdida de las mercancías ocultadas.</p> <p>II. La defraudación por suplantación simple como sigue:</p> <p>A. Si se ha suplantado la cantidad de la mercancía por haberse declarado de clase inferior en cotización a la verdadera, se aplicará la pena de dobles derechos sobre la cantidad que resulte excedente.</p> <p>B. Si se ha suplantado la calidad de la mercancía por haberse declarado de clase inferior en cotización a la verdadera, la imposición de dobles derechos como pena, se hará sobre la cuota que legalmente corresponda a la mercancía.</p>
--	---

Por otra parte, una de las leyes fiscales de la época, la **Ley Federal del Timbre**, incluyó en uno de sus capítulos lo relacionado con la infracción administrativa y el delito fiscal; de este modo, las violaciones a sus preceptos se califican de acuerdo a la gravedad de la trasgresión..

<p>EXPEDICIÓN: 25 de abril de 1893 PRESIDENTE: Porfirio Díaz</p>	<p>TITULO SEXTO. Penas</p> <p>CAPITULO PRIMERO. Infracciones, Fraudes y su Castigo</p> <p>Art. 132.- Las responsabilidades por falta de cumplimiento de las prescripciones de la presente ley, corresponden a los dos grupos siguientes:</p> <p>I. Infracciones simples.</p> <p>II. Infracciones con responsabilidad criminal.</p> <p>Art. 133. Incurren en la responsabilidad a que se refiere la fracción I del artículo anterior:</p> <p>I. Por falta de vigencia en el cumplimiento de esta ley.</p> <p>II. Por falta de pago del impuesto.</p> <p>Art. 139.- Incurren en la responsabilidad designada por la fracción II del artículo 132:</p> <p>V. Todos los que verifiquen la defraudación fiscal ó contribuyan a ella por medio de alguno de los actos que el Código Penal castiga.</p> <p>Art. 140.- Las infracciones a que se refiere el artículo anterior se castigarán con multa de veinte tantos del importe de la defraudación, ó de cien á quinientos pesos cuando aquel importe no pueda precisarse, sin perjuicio de la pena que el juez imponga por la responsabilidad criminal, conforme a las prescripciones del Código penal.</p> <p>Art.142.- En cada infracción se aplicarán las penas de esta ley conforme á las siguientes reglas:</p> <p>VIII. Siempre que aparezca cualquier indicio de criminalidad en una defraudación, se consignará el asunto por lo que á ella se refiere al Juez competente, sin suspender por eso los procedimientos administrativos.</p> <p>CAPITULO SEGUNDO. Procedimientos</p> <p>Art. 151.- Corresponde exclusivamente á los tribunales federales imponer las penas designadas para a la responsabilidad criminal, así como la sustanciación de todo juicio</p>
--	--

<p><i>que ante ellos promuevan los particulares contra decisiones administrativas.</i></p> <p>Art. 152.- La defraudación del impuesto del timbre puede dar lugar á dos procedimientos: uno, para hacer efectivas las multas decretadas por esta ley; y otro, para la imposición de las penas fijadas por el Código á los delitos perpetrados con motivo de la defraudación de este impuesto.</p>

En estas condiciones, el primer grupo de las violaciones contenidas en este precepto comprendían aquellas que se refieren a la falta del pago de impuesto; asimismo, dentro de las infracciones con responsabilidad penal, las mas importantes son: cuando los causantes llevan dos o mas libros de contabilidad y los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyan a ella por medio de algún acto que el Código Penal castigue, en este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal y la sanción correspondiente del Código Penal que haya servido para la comisión de la defraudación. Como característica especial para los dos tipos de infracción se encuentra el dolo en la conducta del infractor, ya sea un contribuyente o un servidor público.

Congruente con lo anterior, la infracción con responsabilidad criminal se sanciona de una manera muy severa, equivalente a veinte tantos del importe de la defraudación mas la pena privativa de la libertad que por fraude impusiere la autoridad judicial ya que no se consideraba a la defraudación como un delito fiscal en sí, sino, a través del delito que se utilizare para hacer el fraude.

Para el año de **1931** el **Código Penal para el Distrito Federal y Territorios Federales en Materia de Fuero Común; y para toda la República en Materia de Fuero Federal** elimina las denominaciones de los anteriores códigos de la materia; tipificando, en el capítulo III del Título Vigésimo Segundo, el fraude genérico, el cual

aparece dentro de un listado de conductas delictivas, es decir, dentro de los fraudes específicos; en este sentido, el citado precepto señala de manera taxativa las hipótesis más evidente del fraude y configura con un enunciado general la pena; y con trece fracciones una variedad de hechos en los que están presentes la falsedad y el daño patrimonial.

<p>EXPEDICIÓN: 31 de agosto de 1931 EN VIGOR: 17 de septiembre de 1931 PRESIDENTE: Pascual Ortiz Rubio</p>	<p>TITULO VIGÉSIMO SEGUNDO: Delitos de los Personas en su Patrimonio. CAPITULO III. Fraude. Art. 386.- Se impondrá multa de cincuenta a mil pesos y prisión de seis meses a seis años: <i>I. Al que engañando a uno, o aprovechándose del error en que éste se halla, se haga ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido;</i> Art. 388. Cuando el valor de lo defraudado, conforme a los artículos anteriores de este capítulo, no exceda de cincuenta pesos, se castigará el delito con multa de cinco a cincuenta o prisión de tres a días a seis meses ó ambas sanciones. Art. 389. Se impondrá prisión de tres meses a siete años y multa de veinte a mil pesos ó sólo la prisión, al que para hacerse de una cantidad de dinero en numerario, en papel moneda o en billetes de banco, de un documento que importen obligación, liberación o transmisión de derechos o de cualquier otra cosa ajena mueble, logre que se entreguen por medio de maquinaciones, engaños o artificios.</p>
--	---

Ley General del Timbre, restauró el capítulo VIII denominado “Infracciones, Delitos y su Castigo” con el fin de adecuarse a las obligaciones en ella consignada y a la época en la que el país se desarrollaba; una novedad de esta Ley consistió en otorgar facultades a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para declarar que se había cometido algún delito de carácter fiscal, eliminando la acción pública para denunciar los delitos de la materia.

<p>EXPEDICIÓN: 31 de diciembre de 1931 EN VIGOR: 1 de enero de 1932 PRESIDENTE: Pascual Ortiz Rubio</p>	<p>CAPITULO IX Facultades de oficinas receptoras y obligaciones de causantes y otras personas Art. 164.- En el orden administrativo, la facultad de declarar que se ha cometido alguna de las infracciones o delitos a que se refiere el capítulo anterior y la de imponer las sanciones respectivas, corresponde a la Secretaría de Hacienda y a las oficinas receptoras, en los términos del reglamento, salvo la decisión definitiva que pronuncie el Jurado de Infracciones Fiscales, en los casos en que conforme a la ley deba dictarla. Art. 165. En el orden judicial, corresponde exclusivamente a los tribunales federales, la facultad de imponer las penas que procedan en los casos de delito que esta ley establece. Art. 166. Las infracciones y delitos a que se refiere el capítulo anterior, serán castigados con la aplicación de sanciones de carácter administrativo, independientemente de la aplicación de las penas propiamente tales que proceda, cuando a la comisión de dichas infracciones concurra la de uno o varios delitos.</p>
---	--

Para el 30 de diciembre de 1938 se reunieron y sistematizaron en un solo cuerpo normativo las principales disposiciones fiscales, es decir, se expidió el **Código Fiscal de la Federación**; dicho ordenamiento admite la coexistencia de sanciones penales y administrativas; por su parte determina que corresponde exclusivamente a los tribunales federales la facultad de imponer las penas en los casos de delito, es decir, aquellas de suspensión y destitución de los infractores, en ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales, cargos públicos, prisión y multas penales.

<p>EXPEDICIÓN: 30 de diciembre de 1931 EN VIGOR: 1 de enero de 1939 PRESIDENTE: Lázaro Cárdenas</p>	<p>TITULO QUINTO: De las Infracciones y Sanciones CAPITULO PRIMERO: Disposiciones Generales ART. 205. Los infractores de las leyes o reglamentos fiscales serán castigados con sanciones de carácter administrativo, sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial, cuando dichas infracciones impliquen hechos delictuosos. CAPITULO SEGUNDO. Del Procedimiento para Imponer Sanciones. Art. 217. En el orden judicial corresponde exclusivamente a los tribunales federales la facultad de imponer las penas a que se refieren las fracciones IV, V, VI, del artículo 235, en los casos de delito. CAPITULO TERCERO. De las Infracciones y Sanciones SECCIÓN PRIMERA. Infracciones y Delitos Art. 232. Se incurre en delito para los efectos de este Código y de las leyes fiscales, en cualquiera de los siguientes casos: I. Cuando se impriman estampillas, haciendo uso de las matrices, dados, punzones o papel que la Secretaría de Hacienda destiné para ese efecto, sin autorización de la propia Secretaría. II. Cuando se graben o manufacturen, sin autorización de la Secretaría de Hacienda, matrices, punzones o dados que puedan emplearse para la impresión de estampillas. III. Cuando se impriman estampillas, con las matrices, punzones o dados grabados o manufacturados, sin autorización de la Secretaría de Hacienda. IV. Cuando los empleados oficiales que vendan o pongan en circulación, estampillas impresas en la forma prevista en la fracción I o que adhieran esas estampillas en documentos o libros, para el pago de alguna prestación fiscal con conocimiento de que no son las emitidas legalmente. V. Cuando los empleados oficiales que vendan o pongan en circulación, o adhieran en documentos o libros, para el pago de alguna prestación fiscal, estampillas de aquellas que se refiere la fracción III. VI. Cuando los particulares posean, vendan o pongan en circulación, estampillas o que adhieran en documentos o libros, para el pago de alguna prestación fiscal, estampillas de aquellas que se refiere la fracción I y III, a sabiendas de que han sido emitidas ilegalmente. VII. Cuando los causantes, para una misma contabilidad, lleven con distintos asientos dos ó más juegos de libros, autorizados o no para eludir el pago de las prestaciones fiscales. VIII. Cuando los notarios, jueces receptores o corredores titulados, den fe de haber puesto en el protocolo, en el libro de registro o en cualquier otro documento, las estampillas correspondientes, sin haberlo hecho. IX. Cuando alguna persona, cualquiera que sea su categoría vendan o pongan en</p>
---	--

	<p><i>circulación, o adhieran en documentos o libros, estampillas emitidas ilegalmente, que ya hayan sido empleadas para el pago de alguna prestación fiscal.</i></p> <p><i>X. Cuando alguna persona, cualquiera que sea su categoría recorte o mutile y aproveche los fragmentos para formar otras para pagar alguna prestación fiscal.</i></p> <p><i>XI. Cuando se adhieran en documentos o libros, para pagar alguna prestación fiscal, estampillas emitidas legalmente cuyo valor resulte alterado en perjuicio del fisco.</i></p> <p>SECCIÓN PRIMERA Sanciones y Penas</p> <p>Art. 235. <i>Las infracciones y los delitos previstos en la sección precedente, serán sancionados, según el caso, como lo previenen los artículos siguientes o lo especifiquen las demás leyes fiscales, con:</i></p> <p><i>I. Multa administrativa,</i></p> <p><i>II. Recargos,</i></p> <p><i>III. Caducidad de concesiones y suspensión de derechos,</i></p> <p><i>IV. Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual se haya cometido la infracción que se sanciona,</i></p> <p><i>V. Suspensión y destitución de los cargos públicos ,</i></p> <p><i>VI. Prisión y multas.</i></p>
--	--

Con el transcurso del tiempo, el 31 de diciembre de 1945, se decretaron reformas al Código Penal, por lo que se refiere al fraude, los preceptos se estructuraron de manera tal que el artículo 386 contemplaba la hipótesis general del mismo, consistente en utilizar engaños o aprovecharse de errores para inferir la lesión patrimonial y el 387 para recoger las hipótesis específicas de la utilización de los mismos medios.

<p>Artículo reformado por decreto de 31 de diciembre de 1945, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 9 de marzo de 1946 EN VIGOR : 3 días después de su publicación. PRESIDENTE: Manuel Ávila Camacho</p>	<p>TITULO VIGÉSIMO SEGUNDO: Delitos de los Personas</p> <p>CAPITULO III Fraude.</p> <p>Art. 386. <i>Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.</i></p> <p><i>El delito de fraude se castigará con las penas siguientes:</i></p> <p><i>I. Con prisión de tres días a seis meses y multa de cinco a cincuenta pesos, cuando el valor de los defraudado no exceda de esta cantidad;</i></p> <p><i>II. Con prisión de tres a nueve años y multa de cincuenta a quinientos pesos cuando el valor de lo defraudado excediere de cincuenta pesos, pero no de tres mil;</i></p> <p><i>III. Con prisión de seis meses a tres años y multa hasta de diez mil pesos, si el valor de lo defraudado fuere mayor tres mil pesos.</i></p> <p><i>Cuando el sujeto pasivo del delito entregue la cosa de que se trata a virtud, no solo de engaño, sino de maquinaciones o artificios que para obtener esa entrega se haya empleado, la pena señalada en los artículo anteriores, se aumentará con prisión de tres días a dos años.</i></p>
---	--

En 1947 surge un cambio en la política fiscal, más concretamente, en el ramo de los delitos fiscales y de la defraudación fiscal como tal, cuando “...en el pliego de envío al

Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el C. Presidente de la República expresó que: *las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda, como se hace con otros países, a un verdadero delito.* Como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaría se convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada en la Ciudad de México en el año de 1949. [Las] conclusiones a que se llegaron motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguiente: 6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.”¹³⁸

Con base en las ideas anteriormente planteadas, fue promulgada, **el 31 de Diciembre de 1947** la denominada “**Ley Penal de Defraudación Impositiva en Material Federal**”; la cual tuvo como finalidad uniformar un tipo relacionado con el delito de defraudación fiscal, a fin de iniciar la protección al fisco federal en contra de posibles conductas defraudatorias mediante un instrumento jurídico que tuviera como base la represión penal, de manera clara y precisa, ya que por encontrarse dispersas en varias leyes tributarias ocasionaban confusión.

Existieron dos motivos que provocaron la promulgación de dicho ordenamiento, según cita Jesús Celorio Vera, haciendo referencia a la Conferencia Sustentada en la Academia Mexicana de Jurisprudencia y Legislación por Julio Klein:

¹³⁸ .HERNÁNDEZ ESPARZA ABDÓN . Ob. cit . Pág. 44

Primero.- “...el grave daño que a la seguridad, a la estabilidad financiera del estado, causaban las constantes defraudaciones que venían haciéndose por parte de los causantes en el pago de los impuestos. Ya no bastaba la mera sanción de tipo administrativo para contener la defraudación; no había mas recurso que dar un paso mas en la energía de la sanción y recurrir a la sanción corporal, a la sanción penal.”

Segundo.- una “...política fiscal nueva que se caracteriza esencialmente por la buena fe con que el fisco se conduce ante sus causantes, puesto que pone confianza en ellos y tiene derecho a exigir justa correspondencia de esa confianza, a exigir lealtad por parte de los contribuyentes, dado que ante ellos se conducirá con plena buena fe y con absoluta confianza.”

A partir de ese momento, se distinguen dos vías de actuación fundamentales, una que se refiere a racionalizar el conjunto de disposiciones normativas a través de una adecuada sistematización y otra, obstaculizar el fraude fiscal. En este orden de ideas y por lo que se refiere a la estructura de la citada Ley, el artículo 1º agrupo los supuestos defraudatorios que a partir de ese momento serian conductas típicas, como son: simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos; declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales; omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deban cubrir un impuesto; no entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado el requerimiento legal de pago; ocultar bienes o consignar el pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio

sucesorio; resistiese a proporcionar a las autoridades fiscales datos necesarios para la determinación de la producción grave o proporcionarlas con falsedad; etc.

Ahora bien, la penalidad se establecía en el artículo 2º, con penas privativas de la libertad bajo presupuestos diversos, de 3 meses a 2 años de prisión si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese inferior a los 50 mil pesos; de 2 a 9 años si fuese mayor de 50 mil pesos, y de 3 meses a 9 años si lo que se defraudó o lo que intento defraudar no se podía determinar; además de esta penalidad los jueces podían suspender de 1 a 5 años o inhabilitar definitivamente para el ejercicio de su profesión industria o actividad de la que emanaran los créditos tributarios objeto de la defraudación al sujeto activo del delito; por otra parte se especificaron responsabilidades a las personas físicas que tiene representación legal en aquellas personas morales que incurran en defraudación impositiva.

En términos generales, este cuerpo normativo no define de manera genérica lo que es la defraudación fiscal, detallan conductas que a juicio del legislador toma como constitutivas y, de manera casuística, de fraude al fisco; por otra parte, estableció la separación de los procedimientos administrativos para la imposición de multas y de los procesos judiciales para la imposición de penas, admitiendo la simultaneidad entre ambos, los procesos penales se abstuvieron de imponer sanciones pecuniarias, concretándose solamente a las penas privativas de libertad.

EXPEDICIÓN: 31 de diciembre de 1947 EN VIGOR: 1 de enero de 1948. PRESIDENTE:	Art. 1 Para los efectos de esta Ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal: <i>I. Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos;</i> <i>II. Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.</i> <i>III. No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos;</i>
--	--

Miguel Alemán.	<p>IV. Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes, deba cubrirse un impuesto;</p> <p>V. Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;</p> <p>VI. Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para a la determinación de la producción gravable o proporcionarlas con falsedad;</p> <p>VII. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos;</p> <p>VIII. Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad;</p> <p>IX. Ocultara ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados.</p> <p>Art. 2 El delito de defraudación impositiva se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intento defraudar es inferior a cincuenta mil pesos; y prisión de dos a nueve años, si aquel es superior a cincuenta mil pesos. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intento defrauda, la pena será de tres meses a nueve años de prisión.</p> <p>Art. 3 La determinación de las cantidades a que se refiere el párrafo primero del artículo anterior, se hará tomando en cuenta lo defraudado o lo que se intento defraudar dentro de un mismo ejercicio fiscal, aunque se trate de diferentes acciones u omisiones de las previstas en el artículo 1° y aunque la defraudación impositiva haya versado sobre impuestos diferentes.</p> <p>Art. 4. Los jueces podrán imponer, además de las sanciones establecidas en el artículo 2°, las de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.</p> <p>Art. 5. Las penas establecidas en esta Ley, se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales.</p> <p>Art. 6. En los delitos previstos en esta Ley, no habrá lugar a reparación del daño; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.</p> <p>Art. 7. Cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que las acciones u omisiones constitutivas del delito, fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquélla.</p> <p>Art. 8 Para que el Ministerio Público Federal pueda ejercitar acción penal por los delitos previstos en esta Ley, será necesario que las autoridades fiscales declaren que, a su juicio, se ha cometido el delito</p> <p>Art. 9. No se aplicarán las sanciones establecidas en esta Ley si, antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de los hechos constitutivos de defraudación impositiva, se pagan los impuestos que se pudieron defraudar.</p> <p>Art. 10. Corresponde a los tribunales de la Federación la aplicación de las disposiciones de esta Ley.</p> <p>DISPOSICIONES TRANSITORIAS</p> <p>Art.1 Esta Ley entra en vigor el día 1 de enero de 1948.</p> <p>Art. 2 Se derogan las disposiciones legales y reglamentarias que se opongan a lo dispuesto en el presente ordenamiento.</p>
----------------	---

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida efímera pues en 1949 quedó abrogada pasando el tipo de Defraudación Fiscal al texto del **Código Fiscal de la Federación**; entre las innovaciones mas importantes de este código,

encontramos el Título Sexto, que se refiere a los delitos fiscales, y en cuyo Capítulo I señala las disposiciones generales, las cuales indican que estos solo pueden ser de comisión intencional, por lo que realizando la conducta, la intencionalidad de la misma se presume salvo prueba en contrario; en este sentido la libertad procesal o la absolución dependerán de las pruebas que el inculpado rinda para demostrar la falta de intención; además, establece que hay reincidencia cuando el sujeto condenado por sentencia ejecutoria comete un nuevo delito de la misma índole, siempre que no haya prescrito la pena.

Así pues, la defraudación queda contemplada en el Capítulo V y los principales cambios que se presentan en relación con la Ley de Defraudación Impositiva son las siguientes:

“a) Se salva del error la denominación, suprimiendo la palabra *impositiva*. El delito es simplemente llamado defraudación”

“b) Se tipifica la defraudación genérica.”

“c) Se aumentan los casos de defraudación”

“d) Se suprime la presunción de responsabilidad a las cuales se refería la ley de Defraudación en su artículo 7”

“e) Se mejora la redacción de algunos preceptos de la ley.”

Consecuentemente, se define el tipo de defraudación genérica basándose en lo establecido por la norma penal común, señalando aspectos básicos de todo fraude como son: el engaño, y el aprovechamiento de errores, así como conductas de omisión en el pago total o parcial de algún tributo; ahora bien, si tomamos en consideración la Exposición de Motivos relativa señalaba: “El Capítulo Quinto del proyecto de ley, principia con la

definición genérica del delito que se refiere al propio capítulo, o sea la defraudación. Optamos por establecer un tipo genérico del delito, atentos a lo preceptuado por la doctrina que aconseja que en tanto que es imposible señalar casuísticamente los números hechos que conculcan el bien que jurídicamente se intenta titular, debe estudiarse una fórmula más amplia, en la que puedan tener cabida todos ellos. Por otra parte la experiencia corroboró la doctrina y demostró que la ausencia de una definición genérica, tal vez como se hizo en la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, hizo imposible en más de una ocasión sancionar penalmente actos que por su idiosincrasia de auténticos fraudes al fisco, solicitaban la represión punitiva que no pudo llevarse a cabo por no encuadrar estos hechos con perfección tal como lo solicita el artículo 14 Constitucional, en los límites precisados por la ley. “¹³⁹podemos establecer la génesis de la estructura típica que se ha mantenido hasta nuestros días.

Por lo que concierne a la defraudación específica, se incurre en ella por simulación, por falsas declaraciones, por la omisión en el entero de la retención del impuesto, por la omisión de documentos, por, la ocultación de bienes, por la ausencia o falsedad de datos necesarios para la determinación de la producción gravable, por la ocultación de la producción, por no proporcionar o hacerlo con falsedad los datos necesarios para la determinación de impuestos comerciales, por llevar doble contabilidad, por la circulación de productos sin el timbre correspondiente, por la destrucción o semidestrucción de libros de contabilidad, o la sustitución de sus páginas, etc. Como se puede ver, además de los ocho, casos previstos de la Ley de Defraudación Impositiva, se aumentaron los consignados en las últimas cuatro fracciones, los que por gozar de la misma naturaleza que los anteriores

¹³⁹ RIVERA SILVA MANUEL. Los Delitos Fiscales Comentados. Botas. México 1949 Pág. 136 y 137

se estimo que debían quedar comprendidas en la misma legislación de aquellos; así se coloco a la defraudación genérica junto a la defraudación específica que constituyen verdaderas actividades que lesionan al fisco, además se mantuvo la misma punibilidad que en la precedente Ley.

<p>EXPEDICIÓN:30 de diciembre de 1948 EN VIGOR: 1 de enero de 1949. PRESIDENTE: Miguel Alemán.</p>	<p>TITULO QUINTO. De las infracciones y sanciones CAPITULO I. Disposiciones Generales. <i>Art. 205.- En las infracciones de las leyes o reglamentos fiscales, exclusivamente se tomará en cuanta el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por responsabilidad penal.</i> <i>Art. 217.-En el orden judicial, corresponde exclusivamente a los tribunales federales, la facultad de imponer las penas a que se refiere el Título Sexto de este Código.</i> TITULO SEXTO. De los delitos fiscales CAPITULO I. Disposiciones Generales. <i>Art. 237. Los delitos fiscales sólo pueden ser de comisión intencional.</i> <i>Art. 239. Hay reincidencia por delitos fiscales cuando el sujeto condenado por delito fiscal por sentencia ejecutoria dictada por cualquier tribunal de la República, comete un nuevo delito de esta misma índole si no ha transcurrido desde la fecha del cumplimiento de la condena o desde el indulto de la misma, un término igual al de la prescripción de la pena. Este término nunca podrá ser menor de tres años.</i> <i>Art. 239.En los delitos fiscales no habrá lugar a la reparación del daño: las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.</i> <i>Art. 240. Para que preceda la condena condicional en materia de delitos fiscales, además de satisfacer los requisitos señalados por el Código Penal, se deberá acreditar que el interés fiscal está satisfecho o garantizado.</i> <i>Art. 241. En todo lo no previsto en el presente título, serán aplicables las reglas consignadas en el Código Penal.</i> CAPITULO QUINTO. DE LA DEFRAUDACIÓN <i>Art. . 270. Comete el delito de defraudación, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omita, total o parcialmente el pago de los impuestos.</i> <i>Art. 271. La pena que corresponde al delito de defraudación definido en el artículo anterior, se impondrá también:</i> I. Al que simule un acto jurídico que implique omisión total o parcial que el pago de los impuestos. II. Al que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales. III. Al que no entregue a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos; IV. Al que omita la expedición de los documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrirse un impuesto; V. Al que oculte bienes o consigne un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio; VI. Al que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para ala determinación de la producción gravable, o los proporcione con falsedad; VII..Al que oculte a las autoridades fiscales total o parcialmente la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas o ingresos gravados.</p>
---	---

	<p>VIII. Al que se niegue a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos comerciales o los proporcione con falsedad;</p> <p>IX. Al causante que para una misma contabilidad lleve con distintos asientos dos ó más juegos de libros autorizados ó no;</p> <p>X. Al fabricante, importador, comerciante o expendedor que haga circular sin el timbre correspondiente los productos que tengan que llevarlo;</p> <p>XI. Al causante que por acción ú omisión voluntaria destruya o semidestruida, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad sociales o especiales fiscales; y</p> <p>XII. Al causante que sustituya o cambie las paginas foliadas de los libros de contabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones las primeras páginas en que conste la autorización.</p> <p>Art. 272. El delito de defraudación se sancionará con prisión de 3 meses a 2 años, si el monto de lo defraudado o de lo que se intento defraudar es inferior a \$50,000.00; y prisión de 2 a 9 años, si aquel es superior a \$50,000.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que defraudó o intentó defraudar, la pena será de 3 meses a 9 años de prisión.</p> <p>Art. 273. La determinación de las cantidades a que se refiere el párrafo primero del artículo anterior, se hará tomando en cuenta lo defraudado o lo que se intento defraudar dentro de un mismo periodo fiscal , aunque se trate de diferentes acciones u omisiones de las previstas en el artículo 38 y aunque la defraudación haya versado sobre impuestos diferentes.</p> <p>Art. 274. Para proceder criminalmente por los delitos previstos en este capítulo, será necesario que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.</p> <p>Art. 275. No se aplicarán las sanciones establecidas en este capítulo, si antes de que se haga la declaratoria a que se refiere el artículo anterior, se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar.</p>
--	---

Tiempo después entró en vigor el **Código Fiscal de la Federación de 1967** donde la regulación normativa estaba fijada en los artículos 71 al 74; en los cuales se sigue estableciendo un sistema dual de clasificación, por una parte la definición de fraude tributario genérico y por otra los supuestos casuísticos correspondientes; de tal manera, el artículo 72 señalaba los actos que se asimilaban a la defraudación fiscal, en lo básico se seguía haciendo hincapié en el catálogo de fraudes autónomos establecidos desde 1947 y además los supuestos de uso de estampillas o marbetes de la Ley del Timbre; así mismo, se fija como fraude autónomo el beneficio indebido de subsidios o estímulos fiscales. La punibilidad cambió con relación a anteriores códigos y leyes en la materia, solo en el primer supuesto ya que se le darían de 3 meses a 6 años de prisión si el monto de lo

defraudado o lo que se intentó defraudar fuese inferior a los 50 mil pesos; los demás supuestos quedaron igual.

<p>EXPEDICIÓN: 29 de diciembre de 1966 EN VIGOR: 1 de abril de 1967 PRESIDENTE. Gustavo Díaz Ordaz</p>	<p>TITULO SEGUNDO. Disposiciones Sustantivas CAPITULO IV. De los Delitos ART. 71. Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto. Art. 72. La pena que corresponda al delito de defraudación se impondrá también, a quien: I. Mediante la simulación de actos jurídicos omita total o parcialmente el pago de impuestos a su cargo. II. Omita presentar las declaraciones o manifestaciones efectos fiscales, a que estuviere obligado o consigne en las que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. III. Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause, IV. Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o al monto de las ventas. V. No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas. VI. Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar. VII. No entere a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca para ello, las cantidades que por concepto de créditos fiscales hubiere retenido o recaudado. VII. Para registrar sus operaciones contables, fiscales, o sociales lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros no autorizados. IX. Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales. X. Utilice pasta o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para sustituir o cambiar las paginas foliadas. XI. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. XII. Habiendo sido designado depositario por las autoridades fiscales, disponga del bien depositado. Art. 73. El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar no excede de \$250,000.00(DOSCIENTOS CINCUENTA MIL PESOS); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a nueve años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía del impuesto que se defraudó ó intentó defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión. No se impondrán las sanciones previstas en éste artículo, si quien hubiere cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido. Art. 74. Para los fines del articulo que antecede se tomará en cuenta el monto del impuesto o impuestos defraudados o que se haya intentado defraudar dentro del mismo periodo fiscal, aun cuando se trate de impuestos deferentes y de diversas acciones u omisiones de las previstas en el artículo 72.</p>
--	--

Para el **1 de enero de 1983** entró en vigor el nuevo **Código Fiscal de la Federación** el cual establecía en el Capítulo Segundo, Título Cuarto denominado “De las infracciones y Delitos fiscales” el delito de Defraudación Fiscal, en los artículos 108 y 109; este ordenamiento describe perfectamente la conducta como elemento del delito, al indicar que esta será siempre en perjuicio del fisco federal; por su parte es sustituido el término impuesto por el del contribución, en concordancia con el artículo 2º del propio Código.

<p>EXPEDICIÓN: 31 de diciembre de 1982 EN VIGOR: 1 de Enero de 1983 PRESIDENTE: Miguel de la Madrid</p>	<p>TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales CAPITULO II. De los Delitos Fiscales Art.108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. <i>El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.</i> <i>Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.</i> <i>No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución hubiera obtenido un beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos 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.</i> <i>Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.</i> Art. 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: <i>I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, o ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.</i> <i>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.</i> <i>III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.</i></p>
---	--

El artículo 108 consignó el supuesto de la defraudación fiscal genérica con salvedad de que se habla ahora de la obtención de algún beneficio indebido, por otro lado la penalidad se fijó en los párrafos segundo y tercero del citado artículo: pena de prisión de 3 meses a 6 años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese inferior a los 500 mil pesos, de 2 a 9 años si fuese mayor de 500 mil pesos y de 3 meses a 6 años si lo que se defraudó o lo que intentó defraudar no se podía determinar. El 1º de enero de

1987 se reformo el artículo 108 al margen de la punibilidad fijando en base de salarios mínimos siendo el factor guía 500.

EXPEDICIÓN:31 de diciembre de 1986 EN VIGOR: 1 de enero de 1987. PRESIDENTE: Miguel de la Madrid	TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales CAPITULO II. De los Delitos Fiscales Art. 108..... <i>El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario mínimo; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.</i> Art. 109.....
---	--

En relación con el **Código Fiscal de la Federación** el 1 de enero de **1990**, entraron en vigor las reformas en las que adicionan al artículo 109 la fracción IV, con el objeto de asimilar a la defraudación fiscal la realización de dos o mas actos relacionados entre ellos con el objetivo de obtener un beneficio en contra del fisco federal. En una reforma del mismo año, se incorpora la fracción V al mismo articulo, para tipificar como delito el omitir por mas de 6 meses la presentación de la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente; sin embargo lo anterior no será aplicable cuando el contribuyente, en forma espontánea presenta la declaración omitida; tal adición entró en vigor en 1991.

EXPEDICIÓN: 28 de diciembre de 1989 EN VIGOR: 1 de enero 1990. PRESIDENTE: Carlos Salinas de Gortari	TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales CAPITULO II. De los Delitos Fiscales Art. 108..... Art. 109..... <i>IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.</i>
EXPEDICIÓN: 18 de diciembre 1990 EN VIGOR: 1 de enero de 1991 PRESIDENTE: Carlos Salinas de Gortari	TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales CAPITULO II. De los Delitos Fiscales Art. 108..... Art. 109..... <i>V. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo 4º del articulo anterior.</i>

En otro aspecto, el 8 de enero de **1991**, se publico en el Diario Oficial de la Federación una reforma al **Código Federal de Procedimientos Penales y del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal**, en la cual se adicionó al artículo 399 con los párrafos 2° a 4°, pasando los párrafos 2° y 3° a ser el 5° y 6°, esta reforma priva del beneficio de la libertad provisional a los procesados por diversos delitos fiscales, incluyendo el de la defraudación.

<p>Decreto del 8 de enero de 1991 EN VIGOR: 1 de febrero de 1991 PRESIDENTE: Carlos Salinas de Gortari</p>	<p>Art. 399. <i>Todo inculpado tendrá derecho a ser puesto en libertad bajo caución, si no excede de 5 años el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponde al delito imputado, incluyendo sus modalidades. En caso de acumulación se atenderá al delito cuya pena sea mayor.</i></p> <p><i>En los casos en que la pena del delito imputado rebase el término medio aritmético de 5 años de prisión, y no se trate de delitos señalados en los siguientes párrafos de este artículo, el juzgador concederá la libertad provisional en resolución fundada y motivada, siempre que se cumplan con los siguientes requisitos.</i></p> <p><i>I. Que se garantice debidamente a juicio del juez, la reparación del daño,</i></p> <p><i>II. Que la concesión de la libertad no constituye un grave peligro social.</i></p> <p><i>III. Que no exista riesgo fundado en que el inculpado pueda substraerse a la acción de la justicia.</i></p> <p><i>IV. Que no se trate de personas que por ser reincidentes o haber mostrado habitualidad, la concesión de la libertad haga presumir fundadamente que evadirá la acción de la justicia.</i></p> <p><i>Para los efectos del párrafo anterior, no procederá la libertad provisional cuando se trate de los delitos previstos en.....</i></p> <p><i>..... y en los artículos 102, 10, 105. 108. 109 y 115 bis del Código Fiscal de la Federación.</i></p>
--	--

Para el año de **1992** se reformó el artículo 108 a fin de que la sanción aplicable al delito de que se trata, se fijara en un numerario siendo la cantidad guía \$30,000,000.00; también se reforma el artículo 109 en su fracción I para incorporar el caso de personas físicas que perciben dividendos, honorarios, o en general presten servicios personales independientes o estén dedicadas a actividades empresariales y realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a sus ingresos declarados y no comprueben el origen de la discrepancia. Además, mediante un decreto publicado el 20 de julio, se reformo el artículo 399 del **Código Federal de Procedimientos Penales**, a fin de atenuar las disposiciones de

1991 y en las cuales se permitió a los procesados por el delito de defraudación, solicitas la libertad provisional.

<p>EXPEDICIÓN: 20 de diciembre de 1991 EN VIGOR:1 de enero de 1992 PRESIDENTE: Carlos Salinas de Gortari</p>	<p>TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales CAPITULO II. De los Delitos Fiscales Art.108.- <i>El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, <u>incluyendo actualización y recargos</u> no excede de \$30.000.000.00; cuando exceda, <u>la pena será de tres a nueve años de prisión.</u></i> <i>Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.</i> Art. 109.- <i>I. <u>Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</u></i></p>
<p>EXPEDICIÓN:14 de julio de 1992 EN VIGOR: 21 de julio de 1992 PRESIDENTE: Carlos Salinas de Gortari</p>	<p>Art. 399 I..... <i>I.- el que garantice debidamente, a juicio del juez, la reparación del daño.</i> <i>Para los efectos de esta fracción en el caso de los delitos a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, para la fijación de la caución el juez estará a lo dispuesto en dicho artículo.</i></p>

Ya en el **Código Fiscal de la Federación de 1996** se concede la libertad provisional y fijar la caución tomando en cuenta la cuantificación de las contribuciones defraudadas, misma que podrá disminuir en un 50 % a solicitud del inculpado, siempre que hubiese pagado o garantizado el interés fiscal; la reforma fiscal de 1996 amplía el factor guía en la punibilidad a \$ 100,000.00.

<p>EXPEDICIÓN : 15 de diciembre de 1995. EN VIGOR 1 de enero de 1996. PRESIDENTE: Ernesto Zedillo Ponce de León.</p>	<p>TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales CAPITULO II. De los Delitos Fiscales Art. 108.-..... <i>El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado <u>no excede de N\$100,000.00;</u> cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.</i> Art. 109.- <i>V. <u>Sea responsable por omitir presentar por mas de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.</u></i> <i>No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera</i></p>
--	---

<i>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.</i>
--

A partir del año **1997** se llevaron a cabo tres reformas importantes en la materia:

- A) El omitir un pago provisional, ya sea parcial o totalmente se considera como delito de defraudación fiscal; así lo establece el segundo párrafo adicionado al artículo 108.
- B) Las penas se establecen en forma progresiva; el primer rango de penalidad es de tres meses a dos años de prisión, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.; el segundo de dos años a cinco años de prisión, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00, y el tercero de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00
- C) Se calificará la pena si es que el delito se define de acuerdo a los siguientes supuestos:
- D)
 - 1) Usar documentos falsos,
 - 2) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
 - 3) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
 - 4) Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se este obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

Por lo que se aumentará la pena en una mitad mas de las sanciones señaladas a los delitos no calificados; en este orden de ideas se crea la figura de la defraudación fiscal calificada con el fin de que se aplique en aquellos casos donde la conducta del sujeto activo

revele una peligrosidad mas acentuada. El objeto de la Reforma Tributaria para 1997, en opinión del Lic. Salvador Castillo Carrasco es “...el estímulo para el cumplimiento de las obligaciones de pago y formales, mediante el temor que inspiran sanciones más drásticas, tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito del derecho penal tributario, si bien en materia de defraudación se atemperan las sanciones corporales y se elevan los rangos cuantitativos para discriminar la imposición de las mismas.”

<p>EXPEDICIÓN: 30 de diciembre de 1996 EN VIGOR: 1 de enero de 1997. PRESIDENTE: Ernesto Zedillo Ponce de León.</p>	<p>TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales CAPITULO II. De los Delitos Fiscales Art.108.- <u>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.</u> <u>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.</u> <u>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.</u> <u>El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:</u> <u>I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.</u> <u>II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00</u> <u>III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00</u> <u>Cuando no se pueda determinar la cuantía de los que defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.</u> <u>El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por</u> <u>a) Usar documentos falsos</u> <u>b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.</u> <u>c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.</u> <u>d) Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se este obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.</u> <u>Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponde se aumentará en una mitad.</u> <u>..... Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.</u></p>
---	--

Por su parte, el **Código Fiscal de la Federación de 1998** sufre reformas en el artículo 109 fracción IV y V; en el primer caso el cambio es producido por la introducción del elemento consistente en la simulación de actos jurídicos; esta figura implica que el Fisco Federal es quien recibe el perjuicio del acto simulado. En el segundo caso, el plazo

para quien omite presentar declaraciones de un ejercicio de las leyes fiscales pasa de 6 a 12 meses para considerarse defraudación.

EXPEDICIÓN: 29 de diciembre de 1997 EN VIGOR: 1 de enero de 1998. PRESIDENTE: Ernesto Zedillo Ponce de León.	<p>TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales</p> <p>CAPITULO II. De los Delitos Fiscales</p> <p>Art.108.-</p> <p><i>El delito de defraudación fiscal será calificado cuando está se origine por:</i></p> <p><i>d) <u>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.</u></i></p> <p>Art. 109.-</p> <p><i>IV. <u>Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.</u></i></p> <p><i>V. <u>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.</u></i></p>
--	---

Para **1999**, los delitos fiscales son considerados, en algunos casos, como graves con motivo de las reformas publicadas en el diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1998, 8 de febrero y 17 de mayo de 1999 a los artículos 194 y 399 **Código de Procedimientos Penales**, según las cuales, quien cometa el delito de defraudación fiscal no tendrá derecho a recibir el beneficio de la libertad bajo caución cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados; por otra parte, no procederá la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por los delitos de defraudación fiscal ni por los asimilables a ésta previstos en los numerales 108 y 109 del propio Código, cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la Fracción III del Artículo 108 (prisión de tres a nueve años).

Decreto por el que se reforman disposiciones al Código Federal de Procedimientos Penales EXPEDICIÓN: 31 de diciembre de 1998 EN VIGOR: 1 de enero de 1999.	<p>Art. 194. <i>Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad , los previstos en los siguientes artículos del Código Penal para el Distrito Federal en materia de Fuero Común y para toda la República en materia de Fuero Federal:</i></p> <p><i>.....así como 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados, todos del Código fiscal De la Federación.</i></p>
--	--

PRESIDENTE: Ernesto Zedillo Ponce de León.	
Decreto por el que se reforman disposiciones al Código Federal de Procedimientos Penales EXPEDICIÓN: 29 de enero de 1999 EN VIGOR: 9 de febrero de 1999. PRESIDENTE: Ernesto Zedillo Ponce de León.	<p>Art.399.- <i>Todo inculpado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, inmediatamente que lo solicite, si se reúnen los siguientes requisitos:</i></p> <p><i>I.- Que garantice el monto estimado de la reparación del daño.</i> <i>Tratándose de delitos que afecten la vida o la integridad corporal, el monto de la reparación no podrá ser menor del que resulte aplicándose las disposiciones relativas de la Ley Federal del Trabajo;</i></p> <p><i>II.- Que garantice las sanciones pecuniarias que en su caso puedan imponérsele;</i></p> <p><i>III.- Que caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón del proceso; y</i></p> <p><i>IV.- Que no se trate de alguno de los delitos calificados como graves en el artículo 194.</i></p> <p><i>La caución a que se refiere la fracción III y las garantías a que se refieren las fracciones I y II, podrán consistir en depósito en efectivo, fianza, prenda, hipoteca o fideicomiso formalmente constituido.</i></p>
Decreto que modifica el Código de Federal de Procedimientos Penales EXPEDICIÓN: 17 de mayo 1999 EN VIGOR: 18 de mayo de 1999 PRESIDENTE: Ernesto Zedillo Ponce de León.	<p>Art. 194. <i>Se calificarán como delitos graves para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:</i></p> <p>...</p> <p><i>VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:</i></p> <p>....</p> <p>2) Defraudación fiscal <i>y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.</i></p>

En el texto del artículo 108 del **Código Fiscal de la Federación** vigente en 1999 se incorpora un nuevo supuesto para considerar calificados a los delitos de defraudación fiscal y a los asimilables o equiparables a ésta, cuando se originen por omitir contribuciones retenidas o recaudadas, aumentándose en consecuencia la sanción penal en una mitad. Además se considera como calificado el delito de defraudación fiscal equiparable y no solo el de defraudación específica. Las sanciones previstas para el delito de defraudación fiscales se dan de acuerdo al monto de lo defraudado ó lo que se pretendió defraudar, las cantidades fijadas desde 1997 siguieron operando para ejercicios fiscales posteriores; sin embargo, para 1999 el legislador dispuso que los montos se actualizaran en enero de cada año, para saber en qué rango se encuentra la sanción por la cantidad defraudada.

EXPEDICIÓN: 31 de diciembre de 1998 EN VIGOR: 1 de enero de 1999. PRESIDENTE: Ernesto Zedillo Ponce de León.	<i>TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales</i> <i>CAPITULO II. De los Delitos Fiscales</i> <i>ART. 108.</i> <i><u>El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, será calificado cuando ésta se origine por :</u></i> <i><u>e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.</u></i>
---	--

El texto del **Código Fiscal Federal** de los años **2000, 2001, 20002 y 2003** no revisten cambios respecto al delito de defraudación; sin embargo en diciembre del 2003 presentaron las reformas al código de la materia, mismas que entrarían en vigor en enero de 2004; y que en materia de defraudación fiscal, fueron las siguientes:

- a) Dentro del art. 108 se establece que si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un 50 %.
- b) Se incorpora el concepto de conducta reiterada, la cual se entiende cuando durante un periodo de 5 años el contribuyente haya sido sancionado por una conducta la segunda o posteriores veces.
- c) Se incorporan dos nuevas fracciones al artículo 109, una para considerar como asimilado al delito de defraudación el declarar en el pedimento aduanero como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares; y otra que establece tres conductas que constituyen defraudación: que se declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias; que se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados y que 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.

<p>Expedición: En vigor : enero 2004</p>	<p>TITULO IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales CAPITULO II. De los Delitos Fiscales Art. 108.-</p> <p>.....</p> <p><i>El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:</i></p> <p><i>I. Con prisión de tres meses a dos años de prisión, cuando el monto de los defraudado no exceda de \$989,940.00</i></p> <p><i>II Con prisión de de dos años a cinco años, cuando el monto de los defraudado exceda de \$989,940.00, pero no de \$1, 484,911.00.</i></p> <p><i>III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de los defraudado fuera mayor de \$1, 484,911.00.</i></p> <p><u><i>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.</i></u></p> <p><i>El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:</i></p> <p><i>b). Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. <u>Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.</u></i></p> <p>Art. 109.-</p> <p><u><i>VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de 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.</i></u></p> <p><u><i>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.</i></u></p>
<p>Presidente: Vicente Fox Quesada.</p>	

Las cantidades a que se refiere el artículo 108 fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de febrero de 2004.

Lo expuesto nos permite establecer el desarrollo histórico-legislativo que se debe seguir para un determinado tópico; en este caso, el delito de defraudación fiscal, debe hacerse en base a las necesidades sociales; en algunos casos, la legislación no ha asumido su importante función como regulador las actividades financieras a fin de conseguir el bienestar de la población, sino más bien, se ha convertido en un obstáculo, por no

corresponder a las exigencias de la realidad presente y futura en virtud de sus acelerados cambios, lo que provoca una falta de certeza y seguridad jurídica, principios fundamentales de derecho.

Cuando la legislación fiscal es excesivamente reformada, como es el caso de nuestro país, se cae en el desequilibrio entre lo que debe ser la presión fiscal y el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes; sobre todo si dichos cambios no obedecen a un estudio técnicamente elaborado de acuerdo a problemas reales; en este sentido, y en un mundo caracterizado por la multiplicidad de leyes, la oposición de disposiciones y la falta de claridad en los preceptos, no es de sorprender que el contribuyente abandone formas de evasión que hoy se consideran primitivas, para desarrollar procedimientos mucho más complejos

CAPITULO QUINTO.

CONFIGURACIÓN TÍPICA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

“La salud mental de un pueblo es directamente proporcional a su capacidad de engañarse así mismo.”

STANISLAV

SHATALIN¹⁴⁰

Conforme a lo establecido en el artículo 14, párrafo 3°, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos **“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”**; lo anterior significa que para poder hacer efectiva una sanción respecto de un delito, éste debe encontrarse tipificado, y con dicha tipificación prever la sanción, con la correspondiente anterioridad a la ejecución del acto; de lo contrario no habrá posibilidad jurídica alguna de sancionar a un individuo que realice una conducta contraria a la Ley. *“Nullum crimen, sine lege, nullum poena, sine lege.”*

La creación de un tipo penal es el reconocimiento que los legisladores hacen a una conducta, ya existente o que se empieza a gestar, que puede constituirse como un fenómeno antisocial generalizado, como lo es un delito; así el tipo penal es la descripción de una conducta o hecho antijurídico y culpable que es merecedor de una consecuente pena, es decir, la institucionalización de la descripción jurídica formulada en base a la reacción y a los efectos sociales, considerando que la conducta descrita vulnera un bien jurídico, cuya

¹⁴⁰ PÉREZ BECERRIL ALONSO. Ob. cit. Pág. 100

protección esta encomendada al Estado. Para incurrir en responsabilidad penal no se requiere contravenir la Ley, sino actuar de conformidad con la conducta que configura un “delito”

El tipo penal de defraudación fiscal fue instituido para dar protección al sistema de recaudación de las contribuciones, en beneficio de la suficiencia administrativa del Estado, y con ello de la sociedad, situación que motivó que esta descripción legal tuviera una penalidad ejemplar: la privación de la libertad adicionada de sanciones económicas; la configuración típica del delito referido será analizada en el tema del cuerpo del delito y de la probable responsabilidad penal, nociones empleadas por el legislador para delimitar los requisitos mínimos que se habrán de satisfacer para promover el ejercicio de la acción penal y consecuentemente para el libramiento de una orden de aprehensión o el decreto de un auto de formal prisión, así como de una sentencia condenatoria en su caso .

La base Constitucional del concepto de cuerpo del delito y de la presunta responsabilidad penal descansa en los artículos 16, segundo párrafo, y 19, primer párrafo de la Ley fundamental de nuestro país, mismos que a la letra dicen:

Art. 16.....

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten el cuerpo del delito y que hagan probable la responsabilidad del indiciado.

Art. 19.- *Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de formal prisión en el que se expresarán: el delito que se impute al acusado; el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que arroje la averiguación previa, los que deberán ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del indiciado.*

5.1 CUERPO DEL DELITO

El cuerpo del delito es la actualización, la existencia en el mundo material o fáctico de los elementos del tipo penal, ya sean objetivos y normativos (como lo señala la legislación federal) ó aunado a estos, los elementos subjetivos (como lo señala la legislación del Distrito Federal.) La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido el concepto de cuerpo del delito, en la siguiente tesis jurisprudencial:

***Cuerpo del delito. Concepto de.** Por cuerpo del delito debe entenderse el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad de la figura delictiva descrita concretamente por la ley. Sexta época. Amparo directo 4173/53 Héctor González Castillo. 11 enero de 1954. unanimidad de votos. Amparo directo 3637/45 Castañeda Esquivel J .Jesús 15 noviembre de 1956. unanimidad de cuatro votos. Amparo directo 110/57 Víctor Manuel González Gómez. 20 de agosto de 1958. unanimidad de cuatro votos. Amparo directo 2677/58 Juan Villagrana Hernández, 26 noviembre de 1958. cinco votos. Amparo directo 6698/60 José Zamora Mendoza, 16 de febrero e de 1961. cinco votos.*

Por su parte el Código Federal de Procedimientos Penales, en señala un concepto de cuerpo del delito en su artículo 168, párrafo segundo, y que a la letra dice:

Art.168...

Por cuerpo del delito se entiende el conjunto de los elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señale como delito, así como los normativos, en el caso de que la descripción típica lo requiera.

De lo anterior se advierte que tanto la Ley como la jurisprudencia no precisan lo que se debe entender por *elementos objetivos o externos, así como normativos*, los cuales componen el cuerpo del delito, por lo que resulta necesario acudir a la doctrina para su comprensión; así pues, autores como Guillermo Sánchez Colín sostienen que “... el elemento objetivo o material esta referido al sujeto activo que realiza una acción u omisión, así como también complementariamente, al sujeto pasivo, persona física, y a la cosa, objeto del delito, por ende, lo objetivo o material, corresponde a estados y procesos externos,

susceptibles de ser determinados, espacial y temporalmente, perceptibles por los sentidos “objetivos”, fijados en la ley en forma descriptiva ...“ [es decir, son aquellos que delimitan solo la parte exterior de la conducta]. [Por su parte] el o los elementos normativos, son aquellos a los que se llega mediante una valoración jurídica,”¹⁴¹ la cual se reputa necesaria para poder captar su sentido, pudiendo ser de dos clases, elementos con valoración jurídica y elementos con valoración cultural; un ejemplo del primer caso, es cuando la Ley señala *cosa ajena, documento público, perjuicio etc.*; y del segundo, se ejemplifica cuando el código expresa: *favores sexuales, acoso, amenazas, consentimiento, etc.* Tomando en cuenta lo expuesto, analicemos dichos elementos, objetivos o externos; con respecto al delito de defraudación Fiscal

5.1.1 Elementos Objetivos o Externos

A) Hecho Delictivo.

- **Conducta**

La conducta “...consiste en un hecho material, exterior, positivo o negativo, producido por el hombre. Si es positivo consistirá en un movimiento corporal productor de un resultado como efecto, siendo ese resultado un cambio o un peligro de cambio en el mundo exterior, físico o psíquico. Y si es negativo, consistirá en la ausencia voluntaria del movimiento corporal esperado, lo que también causara un resultado;”¹⁴² de modo pues que constituirá “...un elemento del hecho cuando según la descripción del tipo, precisa una mutación en el mundo exterior, es decir, un resultado material.”¹⁴³

¹⁴¹ COLÍN SÁNCHEZ GUILLERMO. *Derecho Mexicano de Procedimientos Penales*. Porrúa México 1993. Pág. 330.

¹⁴² CARRACNA Y TRUJILLO RAÚL. *Derecho Penal Mexicano. Parte General*. Porrúa México 1976. Pág. 235

¹⁴³ CASTELLANOS TENA FERNANADO. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General*. Porrúa. México 1993 Pág. 148.

Congruente con lo anterior, en los delitos cuya conducta antijurídica es una acción se viola una norma prohibitiva y cuenta con la característica de la realidad natural; por su parte, los delitos de omisión violan un deber jurídico; en estas condiciones, el delito de defraudación fiscal puede ser clasificado tanto de acción como de omisión, así habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio ilegítimo con perjuicio del fisco federal, o sea, cuando la conducta se haga consistir en un hacer positivo, en cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche, en beneficio propio, del error (falso percepción de la realidad.) en el que pudiere encontrarse la autoridad fiscal.

Resumiendo, para que se cometa el delito de defraudación fiscal, es necesario que el delinciente realice una de las siguientes conductas:

- 1.- Que engañe a las autoridades fiscales.
- 2.- Que se aproveche de los errores en que se encuentren las autoridades fiscales.

En esta temática, "...el delito de defraudación fiscal se puede cometer tanto en forma activa como pasiva, esta última mediante la llamada comisión por omisión, [es decir, que] el delito se perfecciona, o se comete cuando a través de una omisión se produce la comisión, o sea el resultado material previsto en el tipo [de tal manera] existe una conducta omisiva de quien como contribuyente obtiene por error del fisco un beneficio indebido, y si bien su conducta inicialmente es omisiva, en cuanto que nada ha hecho para hacer saber al fisco que ha incurrido en el error de concederle un beneficio indebido, su conducta es de

acción en cuanto se apropia de ese beneficio, es decir, el delito se comete a través de una omisión.”¹⁴⁴

El tipo penal de defraudación fiscal no solo se conforma con la exteriorización de la conducta del agente sino que requiere, necesariamente, la intención o el propósito de producir un resultado; el sujeto pasivo tiene el conocimiento de que con su actitud generará una falsa apreciación de la realidad en el pasivo, o que lo mantendrá en ella, en el caso del aprovechamiento de errores.

Por lo que se refiere al aspecto negativo de la conducta, el cual “...imposibilita la integración del delito cuando la acción u omisión son involuntarios;”¹⁴⁵ este no se puede presentar en el delito de defraudación fiscal, puesto que la actitud mentirosa o el aprovechamiento de errores supone plena conciencia por parte del sujeto activo.

- **Resultado**

Toda comisión de un delito presupone un resultado típico o jurídico, es decir, la realización total del hecho descrito por el tipo consumado

No todas las descripciones típicas exigen este tipo de resultado, de ahí la distinción de los delitos entre formales y materiales; de modo pues que “...los primeros se consuman con una simple acción del hombre, que basta por sí sola para violar la Ley; [y] los segundos, para ser consumados, tienen necesidad de que se produzca determinado

¹⁴⁴ ORELLANA WIARCO OCTAVIO A. *El Delito de Defraudación Fiscal*. Porrúa México 2001. Pág. 103, 113 y 114.

¹⁴⁵ PAVÓN VAZCONCELOS FRANCISCO. *Manual de Derecho Penal Mexicano*. Porrúa. México 1984. Pág. 248

resultado, que es lo único en que se advierte la infracción de la Ley;”¹⁴⁶ o sea que, en síntesis, el resultado material es el “...cambio en el mundo exterior previsto en el tipo penal como efecto o consecuencia de la acción u omisión:”¹⁴⁷ la transformación en el mundo como consecuencia del acto del sujeto.

En tales condiciones, para que se configure la comisión del delito de defraudación fiscal, no basta con la realización de la conducta delictiva por parte del sujeto activo, sino que es indispensable que produzca los resultados que contempla la Ley; en efecto, es un delito de resultado material, ya que la integración del tipo da un resultado externo u objetivo, pues requiere de un cambio en el mundo real; donde el incumplimiento de la obligación sustantiva de contribuir al gasto público, por parte del sujeto ejecutor de la conducta consistente en engaños o aprovechamiento de errores, da lugar a la afectación del sistema tributario, ya sea por la omisión en el pago total o parcial de las contribuciones u obtenga un beneficio indebido en contra del fisco federal.

Para que se cometa el delito en estudio, es necesario se produzca alguno de los siguientes resultados:

- a) omisión total o parcial de alguna contribución con perjuicio al fisco Federal.
- b) beneficio indebido con perjuicio al fisco Federal.

¹⁴⁶ CARRARA FRANCESCO. Programa de Derecho Criminal. Parte General Vol. I Temis Colombia. 1996. Pág. 60

¹⁴⁷ SOSA ORTIZ ALEJANDRO. El Cuerpo del Delito. La problemática de su Acreditación. Porrúa. México 2003 Pág. 82

Nexo causal

La conducta debe de estar ligada con el resultado por una relación de causalidad, de manera que se pueda atribuir el resultado la conducta como una causa; en este sentido, “...las legislaciones tributarias penales, exigen a la par del derecho penal común, que entre los actos u omisiones que constituyen la infracción y el resultado previsto por la Ley exista una relación o vinculo de causalidad, de tal manera que el último sea una consecuencia de los primeros.”¹⁴⁸

La tipificación del delito de defraudación fiscal requiere, que para que el presunto culpable sea privado de su libertad se demuestre la existencia de un “nexo causal” que acredite no solo la realización de la conducta típica (utilización de engaños o el aprovechamiento de errores), sino que además, estas conductas se hayan empleado para la obtención de un beneficio ilegítimo o en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, con perjuicio del fisco federal.

Lógicamente, para que el delito de defraudación fiscal sea jurídicamente considerado como cometido, no basta con que alguien realice erogaciones superiores a sus ingresos declarados en un ejercicio, o sea responsable por omitir presentar la declaración de un ejercicio, toda vez que estas conductas a lo único que deberían dar derecho al fisco Federal es al cobro, determinación y liquidación de las correspondientes diferencias impositiva y sus accesorias legales; es requisito indispensables que dichos comportamientos vayan acompañados del actuar doloso del sujeto, es decir, que se lleven a

¹⁴⁸ DE LA GARZA SERGIO FCO. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. México 1994. Pág. 912.

cabo mediante el uso de engaños o el aprovechamiento de errores debidamente comprobados, los cuales tengan una consecuencia descrita en la propia Ley como antijurídica; ante esta situación, el nexo causal constituirá la comprobada intencionalidad del autor de ejecutar los actos encaminados a dejar de cumplir con el pago de sus contribuciones u obtener el beneficio indebido, y lograrlo.

B) Calidad en los Sujetos

La consumación del tipo de defraudación exige la existencia de una relación jurídica obligacional de carácter contributivo, misma que debe ser preexistente a la comisión del delito; “...de esta relación jurídica [contributiva] se deriva [la definición de los] sujetos del delito: (a) el deudor de Hacienda, quien será el sujeto activo del delito; y (b) el acreedor, quien es el Estado representado por Hacienda, que constituye el sujeto pasivo del delito.”¹⁴⁹

- Sujeto Activo.

El sujeto activo es la persona que ejecuta la conducta de acción o de omisión descrita en un tipo penal determinado; indudablemente, el sujeto activo en el delito de defraudación fiscal será el sujeto pasivo de la obligación tributaria. (ver capítulo segundo)

Ahora bien, en el ámbito jurídico el concepto de persona no solo comprende al ser humano individualmente considerado, sino también a la llamada persona moral, lo que nos plantea si esta última puede o no tener la categoría de sujeto pasivo del delito,

¹⁴⁹ GONZÁLEZ SALAS CAMPOS RAÚL. Ob. cit. Pág. 81 y 82.

principalmente de la defraudación fiscal como tal. El principal argumento para sostener la responsabilidad penal de una persona moral es el hecho de que la sanción penal, que exclusivamente se concibe como corporal, es decir, la privación de la libertad, puede sufrir variaciones para llegar a penas de carácter económico como al multa, que impacta en el patrimonio de la persona jurídica.

Sin embargo, en opinión del autor Mario Alberto Torres López “...la responsabilidad penal en los delitos fiscales (por ejemplo) de omisión de sociedades anónimas contribuyentes se determina con fundamento en la individualización de la persona o personas que tenían la obligación de cumplir con el deber de naturaleza penal, con apoyo en los criterios de obligación por Ley y obligación contractual, y con base en las diversas figuras de funcionarios que prevé la Ley General de Sociedades Mercantiles.”

En estas condiciones, si bien es cierto que la persona moral es un ente diverso de cada uno de los individuos que la integran, es también, un conjunto de personas físicas y cuando toman cualquier decisión lo hacen por medio de su representante legal como consecuencia de un acuerdo mayoritario o unánime tomado por seres humanos; de lo anterior podemos señalar que “...una potencialidad volitiva en la persona jurídica evidentemente no existe como facultad colectiva distinta de la de los individuos. La colectividad no tiene ideas ni motivos propios; ella es impulsada a la acción mediante un concurso de voluntades o a través de una sola individualidad que se forma y determina con

un proceso psíquico exclusivamente personal aunque en vista de intereses y finalidades colectivos.”¹⁵⁰ Al respecto el artículo 11 del Código Penal Federal señala lo siguiente:

Art. 11.- Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.

En términos generales, se atribuye la calidad de sujeto activo a una persona que sea capaz de realizar una serie de operaciones psicosomáticas, poner en movimiento una energía física de acuerdo con mecanismos psicológicos encaminados a un fin; en efecto, “...solo la conducta humana tiene relevancia en el Derecho Penal. El acto y la omisión deben corresponder al hombre, porque únicamente es sujeto activo de las infracciones penales; es el único capaz de voluntariedad.”¹⁵¹ Con base en lo anterior, el sujeto activo en el delito de defraudación fiscal es solo la persona física que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución a la cual esta obligada u obtenga un beneficio indebido con perjuicio o daño del fisco federal; se trata de una persona física que tenga la calidad de contribuyente, responsable solidario, representante legal o tercero.

En esta tesitura “...resultaran sujetos activos del delito aquellos que *concierten* la realización del ilícito de defraudación fiscal, *realicen* la conducta típica de *uso de engaños o aprovechamiento del error*; o bien, lo cometan *conjuntamente* con otra persona como instrumento, o *induzcan*, *ayuden* o *auxilien* a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. Es decir, se colocará en el supuesto de sujeto activo del delito si su conducta se ubica en cualquiera de los supuestos mencionados, y que se regulan por el

¹⁵⁰ FERRI ENRICO. *Principios de Derecho Criminal*. Reus. Madrid 1933. Pág. 200

¹⁵¹ CASTELLANOS TENA F. Ob cit. Pág. 149.

artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.”¹⁵² Como puede advertirse, en la ejecución de una conducta típica no siempre ha de intervenir una sola persona, ya que, como posteriormente lo veremos, el legislador describe conductas que requieren la participación de una colectividad de individuos, es decir de la coautoría y la participación.

- Sujeto pasivo

El sujeto pasivo del delito “...es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma;”¹⁵³ por lo concerniente al delito de defraudación fiscal, como en los demás delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, el sujeto pasivo se identifica con el Estado, al cual le compete el desempeño de la administración pública; de tal manera la representación del Estado para estas funciones se realiza por medio del Poder Ejecutivo, a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, a quien le compete administrar la Hacienda Pública, a través de un órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, en los términos que señala la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley del servicio referido, y los reglamentos internos respectivos. En este sentido, el Estado considerado como el titular de la hacienda pública recibe el nombre de fisco, el cual tiene el derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y, en su caso proceder a su ejecución coactiva y aun a establecer los requisitos de procedibilidad previstos en el artículo 92 del Código Tributario Federal.

¹⁵² ORELLANA WIARCO O. Ob cit. Pág. 133

¹⁵³ CASTELLANOS TENA F. Ob cit. Pág. 151

En este sentido , en el artículo 4° del Código en comento, designa el ente de gobierno que esta facultado para llevar a cabo la recaudación de los créditos; por lo que se puede advertir que el Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributaria tendrá órganos que desempeñen la administración de la hacienda pública; y que se convertirá en el sujeto pasivo de los delitos que atenten contra el bien jurídico que este protege; así el precepto aludido dispone:

Art. 4o.-

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

Es importante señalar que “...para efectos fiscales no resulta ser sujeto pasivo el contribuyente, a quien el obligado solidario tenga a su cargo el deber de retenerle el pago de contribuciones y efectuada la retención no lo entere, sino que el sujeto pasivo resulta ser el fisco, porque es a su favor que se ha determinado el crédito fiscal. De tal suerte, el ejercicio de derechos o acciones está a favor de la Hacienda Pública, no del contribuyente a quien se le ha retenido impuestos, sin perjuicio de la acción o acciones que éste tenga contra el retenedor.”¹⁵⁴

C) OBJETO JURÍDICAMENTE TUTELADO .

El objeto jurídicamente tutelado “...es el bien o el interés jurídico de la acción incriminable;”¹⁵⁵ en materia de delitos fiscales, lo constituye “...el funcionamiento del sistema fiscal que el legislador ha diseñado para que el contribuyente cumpla efectivamente sus obligaciones fiscales.... en atención a que se protege la organización de las instituciones

¹⁵⁴ ORELLANA WIARCO O. Ob cit. Pág. 99

¹⁵⁵ CARRACNCA Y TRUJILLO RAÚL_Ob. Cit. . Pág. 257

orgánicas y políticas que permiten al Estado cumplir con sus funciones, la cual tiene una base Constitucional”¹⁵⁶ Esta protección al eficaz y correcto funcionamiento del sistema fiscal es esencial para ejercer la función de recaudación para su aplicación en las necesidades y con ello las necesidades de la sociedad; en este orden de ideas, para que una conducta sea considerada como antijurídica debe producir un efectivo peligro o lesión en la función recaudatoria del sistema fiscal.

Ahora bien, el objeto jurídicamente protegido en los delitos fiscales es complejo, ya que cada uno de los tipos contenido en el Código Fiscal de la Federación puede constituir un delito de lesión o de peligro; en el caso de la defraudación fiscal, el bien jurídicamente protegido es la exacta percepción del monto de los créditos fiscales, ya que la conducta delictiva lesiona a la recaudación al causar un perjuicio o daño patrimonial efectivo; a este respecto, es importante señalar que al hablar de patrimonio no es en referencia al patrimonio individual; es decir, que no se pretende proteger al patrimonio de la hacienda en virtud de un interés patrimonial individual sino en atención a intereses patrimoniales supraindividuales, ya que el Estado no es titular de las contribuciones obtenidas de la sociedad, sino que solamente los administra, por lo que es errónea la idea de que la defraudación fiscal tenga como objeto jurídicamente protegido el patrimonio de la hacienda pública puesto que el activo patrimonial fiscal no le pertenece al Estado sino a todos los mexicanos.

La conducta defraudatoria en perjuicio del fisco atenta “...contra el cobro del crédito tributario que es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la

¹⁵⁶ GONZÁLEZ SALAS CAMPOS. Ob. cit. Pág. 38 Y 39

obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita.”¹⁵⁷

Al mencionar “recaudación” nos referimos a la acción y efecto de recibir; el Código Fiscal de la Federación asigna la función recaudatoria de todos los ingresos de la federación a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, incluso mediante las oficinas que ella misma autorice, establece la fecha de entero de lo retenido o recaudado, menciona a los contribuyentes, retenedores y a las personas a quienes las leyes les impongan tal obligación; señala como responsables solidarios a quienes tengan la obligación de retener o recaudar contribuciones a cargo de terceros; tipifica a la omisión en el entero de las contribuciones recaudadas como defraudación fiscal y asimila como parte de ella a los gastos de ejecución. El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, fracción II, define como autoridades recaudadoras a:

Art. 2. Para los efectos de este Reglamento se entiende por:

.....

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

Relacionado con lo anterior, el concepto de un crédito fiscal como objeto de la recaudación, se establece en el artículo 4 del multicitado código, el cual a la letra expone:

Art. 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Cuando puntualizamos que el objeto jurídicamente protegido, en el delito de defraudación fiscal, es la percepción de los créditos fiscales, nos referimos a aquellas

¹⁵⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ LUIS. Principios de Derecho Tributario México. 1995 Pág. 117 y 118.

prestaciones a que el Estado tienen derecho a percibir proveniente de las contribuciones; los impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; que son aprovechamientos derivados de las funciones de derecho público del Estado.

D) Referencia espacial, de ocasión y temporal

La identificación de la referencia espacial resulta sencilla si tomamos en cuenta que es aquella que delimita el lugar o el escenario local para la realización del tipo penal y que ordinariamente aparece de manera expresa en la redacción del tipo; por lo concerniente a la referencia de ocasión, esta alude a “...la situación especial requerida en el tipo generadora de riesgo para el bien jurídico, que el sujeto aprovecha para realizar la conducta o producir el resultado.”¹⁵⁸

No obstante la opinión transcrita, es evidente que el engaño puede producirse, antes, durante o después de realizada la determinación del crédito fiscal; en cambio el aprovechamiento de errores solo puede darse a posteriori de la situación errónea del fisco, por ejemplo, en el asiento de hechos u omisiones vertidos en un acta de auditoría, o la dar respuesta a una consulta o autorización, desde luego respecto de hechos planteados y no del crédito vertido en la resolución. Lo anterior también configura que la comisión temporal del delito en estudio puede darse antes, durante o después del proceso de determinación.

¹⁵⁸ SOSA ORTIZ ALEJANDRO. Ob. cit. Pág. 123

E) Calificativas

Calificativa sólo es aquello que resulta accesorio al delito y no lo que en sí constituye el engaño materializado que se usa para pagar menos o no pagar, así pues en la comisión del delito de defraudación fiscal se adoptan circunstancias agravantes de responsabilidad que ocasionan un incremento en las penas hasta en una mitad de la que le corresponde al tipo básico o simple. “En su iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, el Ejecutivo Federal manifestó que ...para dirigir selectivamente la acción de la autoridad hacia las conductas más reprochables, se crea la figura de la defraudación fiscal calificada, con la finalidad de aplicarse en aquellos casos, expresamente previstos, en que la conducta desplegada por el sujeto activo revele un dolo más acentuado.”¹⁵⁹

El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 108 que el delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

I. Usar documentos falsos.

Por documento debe entenderse “...la manifestación de la voluntad incorporada a un escrito proveniente de una persona conocida o identificable,”¹⁶⁰ en el caso del delito en comento, los documentos apócrifos con que cuenta el sujeto activo deben entenderse como anteriores al uso de engaños, es decir, como un apoyo o soporte de los mismos, los cuales constituyen el medio para la omisión total o parcial de las contribuciones; en efecto, el uso

¹⁵⁹ PONCE RIVERA ALEJANDRO. Responsabilidad Fiscal Penal Ediciones Fiscales ISEF. México 1997 Pág. 67

¹⁶⁰ JIMÉNEZ HUERTA MARIO. Derecho Penal Mexicano. Tomo V. La Tutela Penal de la Familia, Sociedad, Nación. Administración Pública, Derecho Internacional y Humanidad. Porrúa México 2000 Pág. 219.

de documentos falsos debe servir como un medio engañoso y tener una conexión de causa a efecto con el mismo y este, a su vez, con la omisión en el pago de las contribuciones.

Un ejemplo de documentos falsos utilizados por el contribuyente son aquellos comprobantes que no amparan la compra de un bien o la contratación de un servicio, ya sea por que los comprobantes tengan una dolosa procedencia o no cumplan con los requisitos fiscales en su impresión y, por lo tanto, no han sido producidos mediante autorización, por presentar alteraciones en su contenido, o se deriven de operaciones inexistentes o simuladas; los requisitos que debe contener un comprobante están contemplados en el artículo 29 A del Código Fiscal de la Federación:

Art. 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. Contener impreso el número de folio.

III. Lugar y fecha de expedición.

IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que perciban todos sus ingresos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente, salvo los percibidos del público en general, podrán expedir comprobantes que, sin reunir todos los

requisitos a que se refiere este artículo y el artículo 29 de este Código, permitan identificar el bien o servicio de que se trate, el precio o la contraprestación pactada y señalar en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan, debiendo estar, además, debidamente foliados.

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

De lo anterior se deduce que cuando un contribuyente ha sido revisado por la autoridad fiscal y ésta ha detectado que en diversas ocasiones el contribuyente omite expedir y entregar a sus clientes los comprobantes de sus operaciones y ha sido sancionado por tal omisión, esta conducta será agravante del delito de defraudación fiscal, ya que se ocasiona un perjuicio al impedir un eficaz control entre los contribuyentes y evitar la posible omisión en la declaración de ingresos del monto de las operaciones gravadas.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación, así como su Reglamento, señalan las disposiciones generales de los comprobantes fiscales, en los artículos 29 y 38, respectivamente.

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

Cuando nos referimos al término “uso de engaños” se entiende como un elemento constitutivos de delito, un proceder proyectado hacia la finalidad de hacer llegar la fisco federal una versión incorrecta de la realidad para que se tome como verdadero lo que no existe; en cambio, manifestar datos falsos no implica el uso de engaños pues resulta

intrascendente que la autoridad asuma como real una falsa apariencia, podríamos afirmar que se trata de una calificativa simple, por no requerir resultado.

Un ejemplo de manifestar datos falsos es el declarar ingresos inferiores a los reales o gastos superiores a los realmente erogados, con la finalidad de que resulte un impuesto a cargo inferior al que realmente haya causado en un periodo determinado y, derivado de ello, solicitar la devolución calculada sobre bases inexactas o inexistentes; otro ejemplo es aquel en el cual el contribuyente pretende ubicarse, sin tener derecho de ello, entre aquellos sectores de contribuyentes que gozan de una exención o estímulo fiscal, para poder solicitar la devolución de contribuciones que aparentemente pagó en exceso.

Vale la pena señalar las disposiciones relativas a las devoluciones de contribuciones que preceptúa el Código Fiscal de la Federación:

- **Art. 17-A** Actualización de devoluciones por medio del INPC
- **Art. 22** Actualización y recargos sobre devoluciones indebidas
- **Art. 76** Multas sobre devoluciones indebidas.

IV. No llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

Esta calificativa se presenta cuando el contribuyente impide ejercer un medio de control fiscal a través del registro detallado de cada operación gravada y efectuadas por los sistemas o registros de contabilidad, estando obligado a ello, ó cuando el contribuyente lleve los registros o sistemas contables, pero estos presenten anomalías en el registro y control de las operaciones realizadas, o bien sean simuladas o inexistentes, lo que constituye un dato falso asentados en dichos sistemas y registros; a través del artículo 28

del Código Fiscal de la Federación se puntualizan las obligaciones relacionadas con la contabilidad.

Art. 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el servicio de administración tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, esta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se este obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

La autoridad fiscal debe acreditar que el sujeto activo, antes de la consumación del delito, omitió llevar los sistemas o registros, a que estaba obligado, para ocultar, en su caso, los actos o las situaciones generadoras de la contribución, y este ocultamiento, es el evento determinante para que el contribuyente realice el acto de defraudación..

V. Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Por lo que se refiere a este inciso, el cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1998, y que hace alusión a la omisión de enterar contribuciones retenidas o recaudadas;

En estas condiciones, el obligado deberá retener y enterar las contribuciones respectivas, en el plazo y en la forma que disponga la Ley, ya que, en este caso, el Fisco Federal sanciona más severamente que si se tratara de una contribución propia.

F) Medios Comisivos.

Como bien es sabido, los delitos con medios de comisión legalmente determinados son aquellos en los que la "...tipicidad se produce, no mediante cualquier realización del resultado último, sino sólo cuando éste se ha conseguido en la forma que la Ley expresamente determina;"¹⁶¹ es decir, cuando concurren los medios y los procedimientos que exige el tipo; ahora bien, en el delito de defraudación fiscal, al igual que en el fraude previsto en el artículo 386 del Código Penal Federal, se afirma que el uso de engaños y el aprovechamiento de errores constituyen los medios comisivos, sin embargo no debe confundirse la conducta típica con los medios utilizados para que esta se lleve a cabo.

Al respecto, el tipo de defraudación fiscal no exige ningún medio específico para engañar al fisco federal o aprovecharse de un error en el que se encuentre, simplemente se requiere generar en el pasivo una falsa apreciación o mantenerlo en ella; contrariamente a

¹⁶¹ SOSA ORTIZ . Ob. cit. Pág. 117

lo señalado, en una de las calificativas del delito de que se trata, en el cual se plantea que, para poder engañar al fisco se debe hacer por medio de la utilización de documentos falsos, en este caso ese sería el medio comisivo de la conducta engañar. No obstante como la relación entre el fisco y los contribuyentes se da de manera impersonal por la naturaleza institucional del Estado y su representación fiscal, es obvio que el “engaño” deba constar por escrito o bien en documento digital, siendo este su medio comisivo.

5.1.2 Elementos Normativos:

A) *El engaño*

La palabra *engaño* significa “...falta de la verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre”; por su parte, el término *engañar* alude a “...dar a la mentira apariencia de verdad. Inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras u de obras aparentes o fingidas.”¹⁶² Bajo esta temática, y en términos generales, “... es toda astucia o maquinación de que uno se sirve hablando u obrando con mentira o artificio para frustrar la ley o los derechos que de ella se derivan, esto es, el hecho de burlar, eludir o dejar sin efecto la disposición de la ley o de usurparnos lo que por derecho nos pertenece, de manera que el engaño puede considerarse como el medio de llegar al fraude y el fraude como el fin u objeto que uno se propone lograr con el engaño; sin embargo, el engaño y el fraude van juntos, pues no hay fraude sin engaño; ”¹⁶³ constituye una “...mentira dolosa cuyo objeto es producir en la víctima una falsa representación de la verdad,”¹⁶⁴

¹⁶² Diccionario de la Lengua Española. Real Academia. Espasa. España 2001 Tomo 1, Pág. 911

¹⁶³ DE PINA RAFAEL . Código Penal Reformado. México 1946 Pág. 237 y 238.

¹⁶⁴ CARRACNCA Y RIVAS . Código Penal Anotado Porrúa México 2001. Pág.982 y 983

A este respecto, el máximo tribunal de la nación se ha pronunciado, de la siguiente manera:

FRAUDE. CONCEPTO DE ENGAÑO Y ERROR COMO ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TIPO.Engaño.....entendiéndose... como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o un beneficio indebido;.....Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Amparo en revisión 234/89.Horacio Ruiz Samayoa, 5 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Homero Ruiz Velásquez.

En esta panorámica, engaño implica una serie de actos dotados de contenido falso, realizados por el sujeto activo del delito, para que el sujeto pasivo asuma la existencia de una realidad inexistente, situación que origina la acción fraudulenta y por consiguiente, en su caso, la obtención de un beneficio indebido; es decir, “...requiere un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar a alguien una versión falaz de la realidad.”¹⁶⁵ En el caso del tipo penal en comento, el fisco estima como verdadero lo que en realidad no existe; el engaño consiste en haber faltado a la verdad en los asientos contables, para ocultar dolosamente ingresos y de esa forma omitir, total o parcialmente el pago de las contribuciones, lo cual produce el beneficio indebido.

En esta tesitura, el engaño requiere de ciertas características como:

- “Debe de recaer en la Hacienda Pública como ente abstracto”.
- “...se equipara al previsto para el delito de fraude”
- “Solamente está referido a la omisión de pagar total o parcialmente las contribuciones. Por tanto, es necesario para que haya defraudación que haya existido una obligación tributaria de pago.”¹⁶⁶

¹⁶⁵ RIVERA SILVA MANUEL. Derecho Penal Fiscal. Porrúa.. México 1984. Pág. 120

¹⁶⁶ GONZÁLEZ SALAS CAMPOS RAÚL. Los delitos Fiscales. Pereznieta México 1995 Pág. 70

Con el fin de dejar claramente precisado este elemento normativo, es importante señalar las diferencias que existen, de éste término dentro del delito de fraude genérico y dentro del Delito de Defraudación Fiscal, respectivamente; en el primer caso, la conducta falaz del sujeto activo requiere de un determinado interlocutor, es decir, el engaño debe proyectarse de un individuo hacia otro (*“Comete el delito de fraude el que engañando a uno.....”*), por lo que quien altera su percepción ideológica de la realidad debe ser una persona física; así *“...en el delito de fraude solo las personas físicas pueden ser sujetos pasivos del engaño no las personas morales.”*¹⁶⁷

Para la defraudación Fiscal *“...la persona física se diluye en la existencia de cualquier empleado o funcionario al servicio del fisco como entidad moral a quien el sujeto activo, con el uso de engaños”*¹⁶⁸ hace creer al fisco federal que se cumplieron las obligaciones fiscales, o que, no se tenía obligación de pagar cuando en la realidad no era así.

En la Defraudación fiscal el sujeto pasivo (Fisco Federal) va a conocer del engaño con posterioridad al beneficio indebido o el perjuicio que reciba por parte del sujeto activo (contribuyente); es decir, que el fisco no se percata del delito en el momento que se consume, sino en forma posterior a su ejecución, ya que en base al sistema de autodeterminación fiscal el fisco tiene conocimiento del pago de los créditos a su favor hasta que se presentan las declaraciones que la Ley señala o hasta que ejercite sus facultades de comprobación. Por su parte, en el fraude genérico las acciones mentirosas

¹⁶⁷ FRANCO GUZMÁN R. Revista Mexicana de Justicia. N° 3, Vol. VII. Citado por GONZÁLEZ SALAS CAMPOS. Ob. cit. Pág. 70.

¹⁶⁸ ORELLANA WIARCO O. Ob. cit. Pág. 109.

deben ser de previo conocimiento del sujeto pasivo y en razón de ellas se da la entrega de un bien. Congruente con lo anterior, el bien obtenido ilícitamente es entregado voluntariamente del sujeto pasivo al sujeto activo como consecuencia del engaño a que es inducido; pero en el caso de la Defraudación Fiscal no se lleva a cabo la entrega material de un bien, esto se debe a que el delito consiste en la omisión en el pago de las contribuciones o en la obtención de un beneficio indebido.

Como una simple ejemplificación de conductas que se pueden tomar como engañosas y pudieran configurar el delito en análisis, podemos mencionar lo expresados en la fracción II, incisos a), b), c) y d) del artículo 75 de Código Fiscal de la Federación.

Art. 75.-

I.....

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a). Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b). Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

d). Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

.....

C) “El aprovechamiento de errores”

El vocablo aprovechar es identificado con el hecho de “...emplear algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento. Sacar provecho de algo o alguien generalmente con astucia o abuso.” Por su parte, el término error es “...un concepto equivocado o un juicio falso. Acción desacertada o equivocada.”¹⁶⁹

¹⁶⁹ Diccionario de la Lengua Española. Ob. cit. Pág. 189 y 948.

Con base en las definiciones expuestas, podemos indicar que a diferencia del engaño, el *aprovechamiento de error* no implica la ejecución de actos para inducir a una falsa creencia de la realidad, sino que, el sujeto pasivo estima, por si mismo, una percepción falsa de los hechos verdaderos; en este caso el sujeto activo mantiene en su error al sujeto pasivo, es decir, no lo previene de tal situación, por lo que, valiéndose de tal equívoco se beneficia ilícitamente de él, al obtener un beneficio con perjuicio al Fisco Federal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el concepto error en la siguiente tesis:

FRAUDE. CONCEPTO DE ENGAÑO Y ERROR COMO ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TIPO. en el aprovechamiento de error, no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien solo se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y a diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de éste que existe con anterioridad, el agente solo se vale de esta situación para lograr el fin que de antemano se propuso, ya que en estas circunstancias el activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, sino únicamente se abstiene de hacer saber la pasivo la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para su finalidad dolosa. Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Amparo en revisión 234/89. Horacio Ruiz Samayoa, 5 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Homero Ruiz Velásquez.

El error constituye una circunstancia, que desde el punto de vista fiscal tiene varios supuestos; los cuales se visualizan en los casos donde se obtiene una devolución de una contribución pagada en exceso como sucede en el caso del IVA o cualquier impuesto devuelto equivocadamente, y el contribuyente no hace nada por sacar al fisco del error en que se encuentra y obteniendo así un beneficio lucro indebido o causado en perjuicio al fisco federal; en tales condiciones, el sujeto pasivo estima como cualidades de la realidad algo que esta no posee, por su parte, el sujeto activo, conociendo la verdadera esencia de la realidad, lo mantienen en su falso conocimiento, el cual, en opinión del multicitado autor

Mario Alberto Torres López “...recae en la autoridad hacendaría –propriadamente en alguno de sus agentes- y provoca que está lleve a cabo un acto que no realizaría de conocer la realidad el cual le permite al sujeto activo omitir total o parcialmente el pago de la contribución o la obtención de algo indebido; desde luego, ese sujeto activo debe conocer el error pues, siendo éste elemento del tipo, se proyecta necesariamente en el elemento intelectual del dolo.”

C) “Omisión total o parcial del pago de las Contribuciones”

Conforme a lo explicado ampliamente en el Capítulo Primero del presente trabajo, la obligación de contribuir para los gastos públicos se consignan en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental; ahora bien, para que se configure el delito de defraudación fiscal se debe dar uno de los resultados típicos consistente en la abstención total o parcial del pago de las contribuciones (que se refiere a efectuar un pago en cantidad menor a la debida o que definitivamente no se realice pago alguno) en el término que la Ley señala (por medio de engaños o aprovechamiento de errores); dentro de este contexto el artículo 108, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala:

Art. 108.

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.

En atención a lo anterior, la omisión total o parcial en el pago del monto de entregas provisionales (anticipos a cuenta del impuesto que finalmente resulte a cargo del contribuyente) ó de pagos definitivos (en el caso de contribuciones que no se causan por ejercicios fiscales, sino, por operaciones o actividades aisladas o esporádicas), y por impuestos del ejercicio (en el caso de contribuciones que se causan por ejercicios fiscales) no configurarían el delito de defraudación fiscal si el contribuyente no engaña a la autoridad

o se aprovecha de algún error en el que se encuentre, por ejemplo en el caso de consignar todos los datos requeridos en el formato correspondiente, hasta señalar el impuesto causado, pero en una cantidad menor a pagar.

El contribuyente cometerá tal delito cuando presenta la declaración correspondiente al pago provisional, declarando menores ingresos a los realmente obtenidos o deducciones falsas; se cometerá si no se efectúa el pago definitivo o el mismo se realice en una cantidad menor a la debida ; o si al presentarse la declaración del ejercicio se omite el pago de dicha contribución, siempre que dicha omisión total o parcial de las contribuciones sea el resultado de engañar a la autoridad o aprovecharse de sus errores.:

En esta temática, es importante mencionar que las contribuciones deben pagarse dentro del término que para tal efecto indican los ordenamientos legales respectivos; en este sentido el código en comento preceptúa es su artículo 4, ultimo párrafo, y 6 , 4° párrafo y fracciones que:

Art. 4.....

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

Art. 6.....

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

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

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

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

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la secretaria de hacienda y crédito publico o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la maquina

registradora. tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la maquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarlas respecto al mismo ejercicio.

Por ultimo el artículo 65 indican que:

Art. 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación

D) “Obtención de un Beneficio Indebido”

El término *obtener* “... tiene la significación de *alcanzar, conseguir o lograr una cosa;*” [por su parte la] expresión *debido* es un elemento normativo del tipo penal que con cierta regularidad utilizan nuestros legisladores; el alcance que esta expresión tiene es que se debe de acreditar cuál es el marco normativo del beneficio –para conocer cuando es “debido”- y comparar con él caso concreto, acreditando que no esta dentro del citado esquema;”¹⁷⁰ así *indebido* es algo “...ilícito, injusto y falta de equidad;” por su parte, la palabra *beneficio* se refiere a un “...bien que se hace o se recibe. Utilidad.”¹⁷¹

Con base en las ideas expuestas, “...se le llama beneficio indebido a aquellos beneficios fiscales relacionados con subsidios o estímulos de los que se vale el contribuyente sin tener derecho a fin de dejar de enterar las contribuciones a su cargo.”¹⁷² A este respecto, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación no determina, ni precisa a que se le llama un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; sin embargo el artículo 76, cuarto párrafo, del mismo ordenamiento señala: “***También se aplicarán las***

¹⁷⁰ TORRES LÓPEZ.. *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*. Porrúa. México 2001. Pág. 149

¹⁷¹ *Diccionario de la Lengua Española*. Ob. cit. Pág. 189 y 948.

¹⁷² CELORIO VERA JESÚS. *Algunas Consideraciones en Torno a los Delitos Fiscales en México*. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II, enero-marzo, N° 3, México 1997. Pág. 56.

multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indevido actualizado desde el mes en que se obtuvo dicho beneficio,..... De lo que se desprende que se estará ante un beneficio un indevido :

- a) cuando se tramita y obtiene una devolución, a la que no se le tiene derecho, ó en cantidad mayor de la que corresponda.
- b) cuando se realiza un acreditamiento, al que no se tiene derecho, ó en cantidad mayor de la que corresponda.
- c) cuando se realiza una compensación a la que no se le tiene derecho, ó en cantidad mayor de la que corresponda.

En cualquiera de estos supuestos se observa que en atención a la conducta del contribuyente, se obtiene una cantidad adicional a su monto debido por lo que se presenta como una utilidad o provecho que ilícita o antijurídicamente obtiene el sujeto activo del delito.

E) “Perjuicio al Fisco Federal”

Además de engañar o de aprovecharse de los errores en que la autoridad se encuentre, con el fin de omitir total o parcialmente el pago de las contribuciones a que se esta obligado constitucional y legalmente o de obtener un beneficio al cual no se tiene derecho, la descripción típica del delito de defraudación fiscal señala que tanto la omisión

de pago como la obtención indebida de un beneficio debe representar para el fisco federal un perjuicio.

En base al texto referido se concluye que el legislador menciona “perjuicio” para referirse al daño producido al sistema fiscal, ya que el menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria que se suscita como consecuencia directa de la comisión de las conductas típicas lesionan el bien jurídicamente tutelado, el cual consiste en la exacta percepción de los créditos fiscales para la oportuna aplicación al gasto público.

En este orden de ideas, del texto del artículo 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación desprendemos que solamente se señala el perjuicio como elemento normativo de delito de Defraudación Fiscal, ya sea genérico o específico, por lo tanto podríamos señalar que resulta absurdo que el legislador solo establezca al perjuicio como parte integrante de la defraudación fiscal omitiendo la inclusión del concepto de daño, normalmente de mayor cuantía que el perjuicio por ser, el primero, el elemento principal, y el segundo el accesorio.

Para profundizar esta interpretación es necesario acudir al sistema de integración de las leyes del orden jurídico mexicano, señalando los conceptos de daño y perjuicio contenidos en el Código Civil Federal.

Art. 2108.- Se entiende por daños la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación.

Art. 2109.- Se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de una obligación.

Atendiendo al texto de los artículos anteriores y aplicados al ramo del derecho fiscal penal, concluimos que, con la omisión en el pago de los créditos fiscales se causa un daño y también un perjuicio, sin embargo el Código Fiscal de la Federación al tipificar a la defraudación fiscal en todas sus modalidades, solo señala el perjuicio dentro del resultado, omitiendo el diverso concepto de daño.

:

Para manifestar que el Fisco Federal a sufrido un “*Perjuicio y daño* ” es necesario que cumpla con las siguientes características:

a) Ser un hecho real. Si el contribuyente, por medio de engaños o de aprovechamiento de errores omite el pago de las contribuciones a que esta obligado o se beneficia indebidamente, pero no ocasiona un perjuicio o daño al fisco federal ó este no se demuestra, no podrá configurarse el delito; la existencia del perjuicio deviene de presencia de que la conducta delictiva imputable al sujeto activo sea causa y motivo directo e inmediato de un detrimento por la percepción menor o inexistente de los créditos fiscales.

b) Ser de contenido pecuniario. El artículo 92, párrafo segundo y tercero, del Código Fiscal de la Federación señala que.... *Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia secretaria. la petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el ministerio publico federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera. En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea*

cuantificable, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. la citada cuantificación solo surtirá efectos en el procedimiento penal....

c) Ser demostrado por las autoridades fiscales. La demostración del perjuicio es un presupuesto previo a la formulación de querellas, sin la cual no se podrían ejercer las atribuciones que el Código Fiscal de la Federación dota a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público; en este orden de ideas, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación indica que para proceder penalmente por el delito de Defraudación fiscal, será necesario que previamente la Secretaria de Hacienda y Crédito Público formule querrela; en este sentido, la autoridad competente, en este caso, es la Procuraduría Fiscal de la Federación, que es la unidad administrativa encargada de formular la querrela necesaria ante el Ministerio Público Federal cuando de las actuaciones que haya reunido dicha secretaría, aparezcan indicios que puedan apoyar la presunción de la comisión de un ilícito en agravio del fisco federal; el artículo 10 del Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico dispone:

Art. 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

.....

XXVI. Ejercer en materia de infracciones o delitos las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando compete imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría, así como formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso; así como otorgar el perdón en los casos que proceda, siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate no manifiesten objeción en su otorgamiento;

XXVIII. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; así como denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga

conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y, cuando proceda, otorgar el perdón legal, siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate no manifiesten objeción en su otorgamiento y pedir al Ministerio Público competente que solicite el sobreseimiento en los procesos penales;
XLIV. Realizar el seguimiento y control de los procesos originados por las querellas, declaraciones de perjuicio, denuncias y peticiones formuladas por la Secretaría, así como de aquellas en que tenga interés

5.2 RESPONSABILIDAD PENAL

La responsabilidad penal es “...el deber jurídico en que se encuentra un individuo imputable, de dar cuenta a la sociedad de la ejecución de un hecho típico y penalmente sancionable;”¹⁷³ en esta tesis, es responsable el imputable que a causa de la ejecución de un hecho punible debe responder de él; congruente con lo anterior, es importante señalar que tanto la imputabilidad, la culpabilidad y la responsabilidad son cosas distintas, ya que mientras que la imputabilidad es un estado psíquico que se traduce en la capacidad intelectual del sujeto para querer y entender que debe actuar en el sentido contrario a la conducta configurada por la norma jurídica, y que de no hacerlo su conducta constituirá un delito; como ya se dijo, la responsabilidad es una situación jurídica en donde el sujeto (que ya siendo imputable) debe responder por el hecho antijurídico cometido, “...es una relación entre el sujeto y el Estado, según la cual éste declara que aquél obró culpablemente y se hizo acreedor a las consecuencias señaladas por la Ley a su conducta.”¹⁷⁴ De este modo y a consideración de Daniel Herrero Casado “...es culpable, por fin, el que siendo responsable, es decir estando obligado a responder de sus actos, es declarado en falta a la sociedad y, como consecuencia, merecedor de una pena, lo que viene a representar que la culpabilidad es la pura declaración de que un individuo es acreedor a la imposición de una pena.”

¹⁷³ MABARAK CERECEDO DORICELA. *Derecho Penal Fiscal*. Lazcano Garza Editores. México 1993. Pág. 202.

¹⁷⁴ CASTELLANOS TENA F. Ob cit. Pág. 219

Ahora bien, “...una vez que se ha tenido por comprobado el cuerpo del delito, o sea, se han reunido los elementos materiales, subjetivos y normativos del ilícito en cuestión, se debe atender sobre la probable responsabilidad penal del acusado; siendo ésta probable porque la responsabilidad como tal surge en el momento mismo de la sentencias, que es cuando se determina si el hecho imputado al procesado constituye o no el delito a efecto de que el juzgador dicte la resolución que corresponda; por lo tanto en esta fase del procedimiento basta con que el juez de la causa establezca una relación lógico jurídica entre el resultado y la conducta desarrollada por el acusado y si ésta fue capaz de producir el resultado delictivo, se ha establecido con ello la probable responsabilidad”.¹⁷⁵

El ya mencionado artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, puntualiza los elementos que conforman la probable responsabilidad, de la siguiente manera:

Art.168...

.....La probable responsabilidad del indiciado se tendrá por acreditada cuando, de los medios probatorios existentes, se deduzca su participación en el delito, la comisión dolosa o culposa del mismo y no exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad.

El cuerpo del delito de que se trate y la probable responsabilidad se acreditarán por cualquier medio probatorio que señale la ley.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley Fundamental, además de la comprobación del cuerpo del delito, se señala como elemento mínimo fundamental para promover el ejercicio de la acción penal y consecuentemente para el libramiento de una orden de aprehensión o dictado del auto de formal prisión, así como para la justificación del plazo de detención ante una autoridad judicial que la Constitución otorga, la acreditación de la

¹⁷⁵ DE LA CRUZ AGÜERO LEOPOLDO. EL Término Constitucional y la Probable Responsabilidad Penal Porrúa México 1999 Pág. 46

probable responsabilidad penal, lo cual significa la posibilidad o probabilidad de que un sujeto sea responsable de la comisión de un delito, por lo que la autoridad tiene la obligación de someter al sujeto activo a la instrucción de un juicio.

La diferencia entre cuerpo del delito y probable responsabilidad del inculpado radica en que el primero es un concepto impersonal en la medida que no se ocupa de identificar quién ha actualizado la conducta descrita en la Ley con el indiciado, cuestión que corresponde fijación de la presunta la responsabilidad, la cual se tendrá por acreditada cuando, de los medios probatorios existentes, se deduzca la participación en el delito, la comisión dolosa o culposa del mismo, y no exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación expone:

Cuerpo del delito y responsabilidad. No deben confundirse, ya que aquella noción tiende a fijar la fase externa del acto delictivo por sí en el mundo de relación se dio el hecho que causó la lesión jurídica; en tanto que esta determina la participación de un sujeto en dicho efecto, se ahí que el legislador permita su procesamiento si hay datos que lo señalen como presunto, y consiente en su libertad en sentencia si los datos no llegan a constituir prueba plena; y en cambio, si se da la lesión jurídica, ésta subiste antes, en el momento o después de la setenta y dos horas.” Amparo directo 6992/1957. Crescencio Abúndiz Gómez. 20 de marzo de 1958. Mayoría de 4 votos

5.2.1. Culpabilidad

Habrá culpabilidad cuando la conducta del agente le sea reprochable, en virtud de no haber actuado de manera distinta y tener conciencia de la antijuridicidad de su proceder; de tal manera, “...la culpabilidad es el reproche que se hace al autor de un concreto acto punible, al que le liga un nexo psicológico motivado, pretendiendo con su comportamiento un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que pudiera exigírsele un

proceder conforme a las normas,”¹⁷⁶ por lo que refleja una situación psíquica del agente respecto a una conducta, de tal forma que la sociedad le reprocha su actitud y le impone una sanción.

Las dos formas de la culpabilidad son el dolo y la culpa, las cuales están contenidas en los artículos 8 y 9 del Código Penal Mexicano.

Art. 8. Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente

Art. 9. Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por ley,

*y
Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.*

Precisando lo anterior, el dolo, para el insigne maestro Fernando Castellanos Tena “...consiste en el actuar, consiente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico”, mientras que la culpa existe “...cuando se realiza la conducta sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico, pero este surge a pesar de ser previsible y evitable, por no ponerse en juego, por negligencia o imprudencia, las cautelas o preocupaciones legales exigidas.”¹⁷⁷ Además, existe en la Ley una tercera forma de culpabilidad la cual se denomina preterintencionalidad, la cual es la combinación del dolo, con relación a lo querido, y la culpa, con relación al resultado producido.

El delito de defraudación fiscal es, en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa; es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace, voluntariamente encauza su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes a querer presentar hechos falsos

¹⁷⁶ JIMÉNEZ DE ASUA. *Teoría del Delito*. Jure México 2002 Pág. 359

¹⁷⁷ CASTELLANOS TENA. Ob cit. Pág. 239

como verdaderos ó a tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiere encontrarse la autoridad fiscal hacia la omisión deliberada de las contribuciones que legalmente adeude, o bien, hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del fisco Federal. Dentro de este contexto el delito que se analiza se tipifica por medio de una conducta dolosa (engaños o aprovechamiento de errores) que trae como resultado un beneficio ilegítimo (omisión de contribuciones u obtención de un beneficio indebido, por ejemplo una devolución de impuestos a la que no se tenga derecho) como consecuencia directa de la lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: el interés del Fisco Federal en recaudar correcta y oportunamente los ingresos tributarios que el Estado necesita para sufragar los gastos públicos.

Se sostiene que el dolo en la defraudación fiscal “...existe cuando el sujeto tiene el propósito deliberado de infringir una disposición fiscal con objeto de evadir un tributo o los medios de control del pago del mismo.”¹⁷⁸ Para la configuración del delito en estudio es necesario probar plenamente la existencia del dolo, pues de no hacerlo se estaría frente a la figura de la infracción fiscal y no a la de un delito, desprendiéndose esta afirmación de los artículos 75, 76, 80, 84, 85, 87, y 89 del Código Fiscal de la Federación.

Las causas de inculpabilidad en la defraudación fiscal, no son aplicables, ya que la calidad del sujeto activo del delito no da lugar a la presencia de las mismas, pues quien comete el delito ésta plenamente capacitado y consiente de lo que sus actos implican, ya que la comprensión de las leyes fiscales así lo requieren.

¹⁷⁸ LOMELI CEREZO MARGARITA. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 1997. Pág. 182.

Cabe hacer énfasis, que para quienes son partidarios del esquema causalista, el dolo y la culpa son los dos integrantes de la culpabilidad y, por lo tanto, este elemento subjetivo se debe valorar en la presuma responsabilidad penal, (como en el presente capitulo) Por otro lado, quienes son partidarios del esquema finalista, el dolo y la culpa no son ni formas ni especies de la culpabilidad, sino formas de la conducta típica; es decir, la acción o la omisión tienen una finalidad (dolosa o culposa) según lo señale el tipo. En el año de 1993 la Constitución General del República y las legislaciones ordinarias en materia penal como el Código de Procedimientos Penales Federal reflejaban la sistemática finalista al establecer la acreditación de “los elementos del tipo penal”; para 1999 se reformaron las normas penales mexicanas al sistema causalista, retornando a la posición original que guardaban los cuerpos legales, incluyendo el termino: “*cuerpo del delito;*” esta mención no tiene meramente efectos doctrinarios, sino que tienen importancia practica, ya que al momento de librar una orden de aprehensión o de dictar un auto de formal prisión, no es lo mismo acreditar los elementos del tipo penal que solamente presumir la responsabilidad penal, pues si la palabra acreditar se identifica como probar plenamente los elementos del tipo resultará mas adecuada la posición causalista, ya que al ubicar el dolo en la responsabilidad bastará que éste solamente se presuma, en cambio si se ubica en el tipo penal tendrá que probarse plenamente.

5.2.2. Autoría y Participación

Se considera “...como autor de un hecho típico, a todo aquel que haya tenido el dominio del hecho, o sea, a aquel que en el transcurso del *iter-criminis*, ha podido detener la realización del delito, mas sin embargo actúa en el sentido de realizarlo; mientras que por

participe, se tiene a aquel que bajo el dolo induce o auxilia a otro a cometer el delito.”¹⁷⁹ En este sentido, no solo un sujeto puede realizar la acción expresada por el verbo rector de la descripción típica, sino que tal comportamiento puede ser ejecutado por el concurso de varios sujetos activos; también se puede dar el caso de que los elementos materiales del tipo no los realice de forma personal y directa sino que se valga de otros para realizarlos; en términos generales, la autoría abarca la autoría material, a la coautoría y el autor mediato, y la participación comprende al partícipe intelectual y a la complacida.

En el delito de defraudación fiscal “...serán autores, coautores, o autores mediatos quienes en su calidad de contribuyente o de obligado solidario, y por excepción de un tercero ajeno a la relación tributaria, pero todos con dominio del hecho, hagan uso de engaños o se aprovechen del error y con ello obtengan el resultado exigido por el tipo en su artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.”¹⁸⁰

Congruente con lo anterior, al igual que en la autoría, la conducta de los partícipes es punible, aunque el tipo penal solo se refiera al que directa y personalmente realice el hecho descrito en la Ley; la norma jurídica se extiende a aquellos sujetos que sin haber colaborado con el autor o autores mediatos intervinieron en la realización del hecho tipo y antijurídico, por lo que la expresión partícipes indica “...aquellos que hacen una aportación dolosa al hecho típico doloso dominado por el autor (o los coautores);”¹⁸¹ siendo su conducta indirecta y accesorio, de ahí entonces que si no hay una figura principal no hay ayudantes.

¹⁷⁹ VERGARA TEJEDA. Ob. cit. Pág. 431

¹⁸⁰ ORELLANA WIARCO. Ob. cit. Pág. 214.

¹⁸¹ VERGARA TEJEDA. Ob. cit. Pág. 442.

Una persona es responsable de la comisión de un delito fiscal cuando hace o deja de hacer lo que por Ley tiene obligación, puede ser el contribuyente o un responsable solidario de éste, además se requiere tener la capacidad de querer y entender el hecho para poder ser sancionado; comúnmente el responsable de la comisión de un delito fiscal es el autor material, sin embargo existen otros responsables que la Ley señala. Por todo ello, nos enfocaremos a analizar brevemente cada una de las formas de autoría y participación que se encuentran en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

Art. 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Concierten la realización del delito. Participar en el acuerdo o la preparación de la comisión de un delito no es una conducta punible por si sola, “...para integrar verdaderamente una forma de responsabilidad, debe vincularse con el principio de ejecución de un delito o la acabada realización de este. Varios sujetos es posible que concierten la realización de un ilícito fiscal, sin que éste ni si quiera principie a llevarse a acabo y menos a consumarse; en esta situación todo queda en un campo verbal e imaginativo que por no tener nexo causal con un evento penado, es imposible acarrear responsabilidad alguna. Distinto sería si se principiara a consumir el delito, pues en este caso, el nexo entre el concierto y el proceder punible, sí existe...lo que es indispensable para cualquier clase de responsabilidad.”¹⁸²

Así pues, esta concertación debe vincularse con un principio de ejecución o con la consumación del delito; ya que “...si en un proceso penal-fiscal logra el Ministerio Público

¹⁸² RIVERA SILVA. Ob. cit. Pág. 37 y 38

probar que para su comisión hubo previamente una concertación, no habrá duda para el juez que en este caso se estará frente a un delito intencional y consecuentemente, se contará con elementos de indudable apoyo para la graduación de la pena.¹⁸³

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley. En este caso estamos en presencia de un Autor Directo, Inmediato o Material que es “...aquel que ha causado mediante su acción el tipo legal;”¹⁸⁴ es decir, “...aquella persona que ha realizado la conducta descrita en un tipo determinado. “En el inciso en glosa, el realizar constituiría en efectuar un delito fiscal, o sea, hacerlo real al lograr mediante una conducta, el posible o efectivo cambio en el mundo exterior.”¹⁸⁵

III. Cometan conjuntamente el delito. Esta fracción establece la figura de la coautoría, la cual es expuesta cuando, de común acuerdo, una pluralidad de agentes realiza el comportamiento que describe el tipo; donde se va ha tomar en cuenta la cantidad de conductas ilícitas cometidas por cada una de ellos. Dicha forma de autoría se basa en el principio de división de tareas y del reparto funcional de los roles, donde cada autor tiene iguales derechos, es cotitular de la resolución común y de la realización mancomunada del tipo, de modo tal que las distintas contribuciones se complementan de un todo unitario y el resultado total debe atribuirse a cada uno de ellos; es decir, en cada uno de los coautores se deben reunir los requisitos típicos exigidos para ser autor.

Así por ejemplo, “...habrá coautoría en el delito de defraudación fiscal si durante el proceso penal el Ministerio Público prueba que entre el contribuyente y sus contadores

¹⁸³ MABARAK CERECEDO. Ob. cit. Pág. 204

¹⁸⁴ LÓPEZ BETANCOURT Y PORTE PETIT MORENO. El delito de Fraude. Porrúa México 1998. Pág. 128

¹⁸⁵ RIVERA SILVA Ob. cit.. Pág. 38

encargados de presentar declaraciones, existió una concertación previa para cometer el ilícito y ellos conjuntamente participaron en el ámbito de sus esferas respectivas con la preparación y ejecución del delito. Si el Ministerio Público prueba que los contadores aportaron las facturas falsas, o a sabiendas, las engranaron a la contabilidad del contribuyente, prepararon la declaración y el contribuyente estando sabedor del ilícito firmó y presentó al Fisco la declaración, habrá coautoría en el delito de defraudación fiscal.”¹⁸⁶

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo. Lo anterior debe entenderse como autoría mediata, la cual se refiere a aquel, sujeto que realiza un hecho típico valiéndose de otro sujeto que no responde penalmente; esta fracción “...alude a los casos en que el sujeto se vale de otro para ejecutar el delito, pero éste, obra como simple instrumento, careciendo de conocimiento y voluntad propia y realizando el acto bajo la indicación de otro...”¹⁸⁷

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo. El presente caso se refiere a la participación intelectual, es decir, a la persona que determina o induce dolosamente a otro a llevar a cabo el comportamiento previsto en la figura delictiva; de lo anterior se desprenden dos características importantes:

- a) **Inducir a otra persona a cometer el delito.** Al respecto, se debe manejar la voluntad ajena hacia la conducta típica, o sea, inducir, lo que se entiende como “... el quehacer psicológico de mover con razones a una persona para que haga alguna cosa, en la especie entran en juego factores internos del activo para que se cometa el delito

¹⁸⁶ MABARAK CERECEDO. Ob cit. Pág. 206

¹⁸⁷ RIVERA SILVA, Ob cit. Pág. 41

fiscal. Quizá tenía la inteligencia del delito, pero fueron las motivaciones recibidas las que lo llevaron a ejecutarlo.”¹⁸⁸.

- b) *Que el delito se realice con dolo.* El individuo debe estar conciente de que está cometiendo un delito y conoce la sanción correspondiente, y aun así esta dispuesto a cometerlo, es decir, existe una intención y voluntad de inducir a otro a cometer el ilícito fiscal.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión. Una persona es cómplice cuando, sin realizar por si misma el comportamiento descrito en el tipo pena, contribuye con su propia acción u omisión para que otro lo lleve acabo, siendo esta cooperación de carácter doloso; en el delito en estudio se presentara, por ejemplo cuando el sujeto activo sea ayudado por otro sujeto que le proporcione documentos falsos, para que el primero defraude al fisco.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. Dentro de la línea de la participación aparece el auxilio sub-sequens o participación sub-sequens, que es también una forma de ayudar a los responsables de un hecho típico después de consumado, pero por acuerdo previo a la comisión del mismo. En este caso “...si bien el agente no aporta nada objetivamente hablando para la realización del delito, sí hace en cambio una aportación subjetiva, cuenta habida que comparte el dolo del autor, al prometerle ayuda una vez realizado el hecho que se propone.”¹⁸⁹

¹⁸⁸ Ibídem.

¹⁸⁹ VERGARA TEJEDA. Ob. cit. Pág. 485.

Si en el “...delito de defraudación fiscal participan como coautores o autores principales: el director o administrador general de una persona moral, el contador de la empresa y el comisionario, y después de cometido el delito, y en cumplimiento de una promesa anterior el auditor independiente dictamina los estados financieros de la empresa y auxilia a los coautores, expresando que a su juicio las obligaciones fiscales están satisfechas conforme a derecho, en este supuesto, los que cometieron el delito son los sujetos principales y el contador que dolosamente emitió el dictamen favorable, será simplemente cómplice o partícipe (sub-sequens) del ilícito cometido. Aquí desde luego, será importante que el Ministerio Público pruebe dentro del proceso la participación en el ilícito mediante la demostración de la existencia de la promesa anterior.”¹⁹⁰ No obstante lo anterior, la sola promesa anterior de auxilio posterior no es suficiente para hablar del partícipe sub-sequens, sino que es necesaria la prueba de que esa promesa se cumplió para hacer punible la conducta, ya que sin esta el delito posiblemente no se hubiera ejecutado.

5.2.3 Antijuridicidad

La antijuridicidad es una contradicción entre la conducta humana con una disposición jurídica, ya que para que ésta sea considerada como tal ha de estar en oposición a una norma jurídica, lesionando o poniendo en peligro intereses protegidos; en este entendido, “...el delito es conducta humana, pero no toda conducta humana es delictuosa; [así pues la antijuridicidad] es una violación del valor o bien jurídico a que se contrae el tipo penal respectivo.”¹⁹¹

¹⁹⁰ MABARAK CERECEDO. Ob cit. Pág. 211

¹⁹¹ CASTELLANOS TENA . Ob cit, Pág. 177 y 178

Para deducir la antijuridicidad se debe de presentar una condición positiva que señale que la conducta humana debe adecuarse al tipo penal correspondiente, ya que la tipicidad constituye su mayor indicio, además de una condición negativa, que consiste en que la conducta típica no este protegida por una causa de justificación.

En la defraudación fiscal habrá antijuridicidad cuando habiendo tipicidad con relación a los elementos contenidos en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no exista una causa de licitud o justificación, es decir, la omisión total o parcial en el pago de contribuciones a que se está obligado o el beneficio indebido a que el contribuyente tenga acceso por medio del engaño o del mantenimiento de un error a la autoridad, constituirán los únicos elementos objetivos que definan la antijuridicidad del delito en estudio.

- **Causas de justificación**

Las causas de justificación son aquellas razones o circunstancias que el legislador consideró para anular la antijuridicidad de una conducta típica, en estas circunstancias el agente obra en condiciones normales de imputabilidad, obra con voluntad consiente, pero el acto realizado no es delictuoso al tratarse de una acción ajustada a Derecho; por lo tanto, la conducta típica del agente que obra en una de estas circunstancias, no será posible exigirle responsabilidad alguna dado a que actúa conforme a Derecho.

Según lo señalado en el artículo 15 del Código Penal Federal, las causas de justificación son las siguientes:

- La legítima defensa, (fracción IV)
- El estado de necesidad, (fracción V)
- El cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho, (fracción VI)
- Consentimiento del titular de un bien jurídico (fracción III)

Por la naturaleza del delito en análisis no puede presentarse la legítima defensa como una causa de licitud de la realización de la conducta típica, ya que esta solamente es aplicable al caso de una agresión real, legítima, antijurídica, actual ó inminente y en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos y dentro de la racional proporción de los medios empleados para repelerla, condicionamientos que la hacen descartable en el supuesto de defraudación, ya que la imposición por parte del Estado de una obligación tributaria no representa una agresión antijurídica.

Por lo que se refiere al estado de necesidad, este se caracteriza “...por ser una colisión de intereses pertenecientes a distintos titulares; es una situación de peligro cierto y grave, cuya superación, para el amenazado, hace imprescindible el sacrificio del interés ajeno como único medio para salvaguardar el propio.”¹⁹² De lo expuesto anteriormente se deduce que esta causa de justificación puede operar en el delito en comento ya que se configurara cuando hubiera necesidad, por parte del sujeto activo, de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución a que esté obligado u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, para destinar tales recursos a salvar una situación en la que este en peligro su vida o la de sus familiares.

¹⁹² PAVÓN VAZCONCELOS. Ob cit. Pág. 321

Respecto al cumplimiento de un deber y el ejercicio de un derecho, estos no se presentan como causas de justificación en la defraudación fiscal, ya que el sujeto, que en incumplimiento de un deber omite el pago de alguna contribución, no actuará con intención dolosa, sino que sólo se abstendrá del pago; por su parte; si en el ejercicio de un derecho se realiza la omisión o se obtiene un beneficio fiscal, se estaría en el supuesto de que la misma Ley prevé las citadas conductas y en consecuencia no se da el delito, estándose en presencia de una exención.

En cuanto a que el sujeto activo actúa con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado, no se aplica en la defraudación fiscal, ya que el sujeto emplea engaños o se aprovecha de los errores en los que se encuentra la autoridad fiscal, con el objeto de omitir total o parcialmente el pago de las obligaciones a que está sujeto u obtener beneficios en perjuicio del fisco federal, por lo que en el caso de darse el consentimiento no estaríamos hablando de delito alguno, ya que la Ley establece para la procedencia de esta causa de justificación el titular del bien jurídico afectado debe tener la capacidad jurídica para disponer libremente del mismo, y en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no puede disponer libremente de las contribuciones recaudadas ya que no le pertenecen, sino que, simplemente las administra.

5.3. Punibilidad

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

precisar este concepto es necesario señalar otro con el cual suele confundirse: punición, la cual se define como “...la imposición concreta de las sanciones penales, con el cumplimiento efectivo de la llamada amenaza normativa.”¹⁹³ Es la imposición judicial de una pena, la individualización de la punibilidad.

La punibilidad prevista para el delito de defraudación fiscal la determina el artículo 108 del CFC, el cual sigue 5 caminos, dependiendo del monto de la cantidad defraudada.

a) Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de 500,000.00.

b) Con prisión de dos a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de 500.000.00, pero no de 750.000.00.

c) Con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de 750.000.00.

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

e) En el caso de que el delito sea calificado, la pena correspondiente aumentará en una mitad.

Art. 108....

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

¹⁹³ CASTELLANOS TENA. Ob cit. Pág. 275

5.3.1. Condiciones Objetivas de Punibilidad.

Las Condiciones Objetivas de Punibilidad son “...aquellas exigencias ocasionalmente establecidas por el legislador para que la pena tenga aplicación;”¹⁹⁴ es decir, ciertos requisitos para que la punibilidad se concrete, de lo anterior se establece que no son elementos esenciales o constitutivos de la figura típica, pues solo acondiciona la existencia de un delito estructuralmente perfecto y su importancia se circunscribe tan solo a la actualización de la pena. En el caso del delito de defraudación fiscal no requiere de tales condiciones.

Dada la falta de precisión al determinar la naturaleza de las Condiciones Objetivas de Punibilidad es común que se confundan con los requisitos de procedibilidad, que en el caso del delito que nos ocupa lo constituye la querrela, presentada por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por conducto de la Procuraduría Fiscal, para poder ejecutar la acción penal contra el probable responsable del ilícito; según lo señala el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

• EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Las excusas absolutorias, son aquellas causas de impunidad, en las cuales “...un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocia pena alguna por razones de utilidad pública, es decir, que son motivos de impunidad,”¹⁹⁵ en esta

¹⁹⁴ Ob. cit. Pág. 278

¹⁹⁵ JIMÉNEZ DE ASUA. Ob. cit. Hermes. México 1986. Pág. 432.

orden de ideas, constituyen el aspecto negativo de la punibilidad, ya que no opera la imposición de la sanción al autor de un delito, en razón de consideraciones de política criminal. Las excusas absolutorias son las siguientes:

- ✓ Mínima temibilidad o peligrosidad.
- ✓ Maternidad conciente
- ✓ Inexigibilidad
- ✓ Graves consecuencias sufridas

El delito de defraudación fiscal contiene una excusa absolutoria, la que corresponde a la mínima temibilidad o peligrosidad, misma que describe el arrepentimiento del sujeto activo, y la cual se encuentra prevista en el párrafo séptimo del multicitado artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

Art. 108...

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

La restitución espontánea que hace el sujeto activo al sujeto pasivo de las contribuciones omitidas parcial o totalmente, así como de los beneficios obtenidos de manera indebida, es una muestra de la mínima temibilidad del agente, por lo que para que no quede duda del arrepentimiento del contribuyente la restitución al fisco debe hacerse antes de que la autoridad fiscal lo descubra ó al ejercer sus facultades de fiscalización pueda comprobar la conducta delictiva. En este caso la Ley, en vista del pago realizado por el autor de la conducta delictuosa, sin que haya mediado requerimiento, de la autoridad, otorga un perdón expreso eliminando la pena por

razones de utilidad social; este modo se esta frente a la existencia de un delito (si quien hubiera omitido el pago u obtenido un beneficio, es decir ya consumado el delito) pero no existe pena.

CAPITULO SEXTO:

CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.

“El nivel de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias es un criterio que refleja con exactitud el grado de desarrollo y de integración social y económica de un pueblo.” Miguel Ángel García Domínguez

Los individuos, dentro de una sociedad dirigida por un Estado, son conocedores de la necesidad que tienen sus instituciones de percibir los suficientes recursos para ejecutar, conforme lo establecen las normas, las actividades tendientes a favorecer las necesidades que les son propias; bajo este contexto, son ellos mismos quienes pueden exigir el cumplimiento de un derecho o la realización de una actividad encomendada a tal institución, la cual, a su vez, puede hacer efectivas las obligaciones de las personas para con sus semejantes y para con el Estado; pues no solo se trata de derechos sino también de obligaciones.

En nuestro país, las actividades gravadas para el pago de contribuciones son tales que la exactitud y voluntariedad en el pago de las mismas ayudarían, en gran magnitud, al logro de los objetivos fiscales y no implicaría una erogación adicional en la persecución de las acciones defraudatorias. Es la autoridad fiscal a la que le corresponde crear en el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria la voluntariedad en el pago de sus obligaciones; sin embargo, “...sería muy simple señalar que el objetivo de la administración es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, [este objetivo] constituye para la

administración un imperativo sin alternativas, ya que corresponde a la naturaleza de las nuevas formas impositivas a las que se ha llegado por la vía de un proceso evolutivo, que progresivamente se va acentuando de carácter irreversible”¹⁹⁶

Contrario a lo deseado, los individuos no llevan a cabo las obligaciones a su cargo, esta conducta, dañina para la sociedad, se encuentra tipificada en el Código Fiscal de la Federación como delito cuando tal incumplimiento (omisión total o parcial de contribuciones u obtención de un beneficio indebido) se derive la utilización de engaños o del aprovechamiento de errores en los que se encuentre la autoridad fiscal. No obstante, al Derecho en su evolución, no debe bastarle tipificar y sancionar una conducta, sino, indagar, valorar y analizar las circunstancias que propicien las conductas antisociales, así como los efectos que estos producen; esto es, la determinación específica de sus causas, sus consecuencias y su eventual prevención.

La defraudación Fiscal se origina por variadas circunstancias a las que llamaremos causas, vocablo que es entendido como “...la suma de todas las condiciones positivas o negativas que concurren a producir un resultado;”¹⁹⁷ sobre este particular, algunos autores han referido variados aspectos que intervienen para la ejecución de dicha conducta delictiva, en este caso se encuentra el ilustre maestro Miguel Ángel García Domínguez, quien puntualiza que entre las muchas causas que se señalan como determinantes de un elevado nivel de incumplimiento a las obligaciones fiscales destacan “...la falta de conciencia fiscal derivada, por una parte, de la falta de un verdadero sentido de colectividad

¹⁹⁶ ILLANES LUIS. Ob. cit. Pág.12 y 13

¹⁹⁷ PAVÓN VAZCONCELOS FRANCISCO. La Causalidad en el Delito Porrúa. México 1993 Pág. 67

y de consecuente individualismo excesivo, y, por otras, de las insatisfacciones y frustraciones derivadas de las imperfecciones del sistema político y de la estructural corrupción administrativa; la falta de una organización administrativa eficiente; la innecesaria complejidad de los sistemas impositivos;”¹⁹⁸ etc.

Por su parte, y de manera mas minuciosa, el Lic. Raúl González-Salas Campos establece algunas consideraciones que intervienen en la gestación del fraude tributario:

- “Existe una tendencia innata en el hombre a impedir que su patrimonio se debilite, situación que se entiende en algunos sectores culturales como una autentica defensa natural del patrimonio.”
- “Las leyes fiscales forman parte de aquellas leyes penales que no obligan en conciencia.”
- “Se considera que existe una presión fiscal excesiva, de tal manera que el contribuyente llega a creer que el Estado aumenta la presión tributaria para tratar de compensar el fraude, y por ello se niega a pagar los correspondientes impuestos dado que el mismo sistema establece desigualdad.”
- “El Estado incrementa los impuestos para paliar el aumento del fraude fiscal.”
- “Los sistemas fiscales en la mayoría de los países son muy complejos, carecen de claridad, sencillez y justicia pues no hay una política fiscal eficaz.”
- “No hay un sistema de inspección de las obligaciones fiscales riguroso y eficaz.”

¹⁹⁸ GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ÁNGEL. Ob. cit. . Pág. 15 y 16

- “En la actualidad la sociedad vive bajo normas económicas sumamente complejas, lo que hace que haya formas ingeniosas y astutas para defraudar, esto hace que continuamente aumente la cifra negra de los evasores fiscales.”
- “Es difícil encontrar los límites entre la planeación fiscal y la evasión fiscal. Los contribuyentes, principalmente los causantes mayores, cuentan con el auxilio de técnicos y especialistas fiscales que siguen normalmente dos contabilidades distintas, una real para informar al contribuyente y otra falsa para Hacienda,”
- “La opinión pública juega con notable indulgencia la criminalidad económica general.”
- “Es preferible correr el riesgo de una inspección fiscal que pagar oportunamente; amen de que hay muchos contribuyentes a quienes nunca le han revisado, dado que materialmente le es imposible a Hacienda ejercer actos de vigilancia y control sobre todos los contribuyentes.”¹⁹⁹

En este tenor, los autores citados implican como factores constitutivos de las conductas defraudatorias aquellos aspectos políticos y sociales en los que se ve inmerso el contribuyente, mismos que se desarrollan en base a la falta de solidaridad contributiva y en la mala organización de la estructura institucional del gobierno en materia impositiva; además en la inmoralidad, ineficacia e ineficiencia en las que se encuentra inmersa la administración; hacen también referencia a las condiciones complejas en las que se desarrollan las políticas fiscales del Estado, esto es, desde la estructura legislativa hasta la aplicación de la misma; por su parte, la falta de un sistema de control fiscal más riguroso y el lento desarrollo económico del país, forman una gama de motivos para que los

¹⁹⁹ GONZÁLEZ SALAS CAMPOS RAÚL. Ob. cit. Pág. 5 y 6

contribuyentes recurran a actividades ilícitas para no cumplir con las obligaciones a las que están sujetos por imperativo constitucional.

Desde luego, decir que la defraudación fiscal agota sus consecuencias en el perjuicio o daño al Fisco Federal, causado por la omisión total o parcial de las contribuciones o por la obtención de un beneficio indebido (por medio del utilización de engaños o el aprovechamiento de errores), lo que constituyen ingresos menores a los que hubieran correspondido en razón del cumplimiento de la obligación fiscal, es considerar el fenómeno de manera incompleta, olvidándose de aspectos no menos importantes; no obstante las múltiples opiniones al respecto, es necesario de un análisis individualizado de algunas de las causas y consecuencias que dan origen a la defraudación fiscal.

6.1. Económicas.

- **Causas**

- 1.- El escaso desarrollo económico del país.

La situación real que vive nuestro país, consistente en una disminución de la actividad económica, de la liquidez monetaria y del crédito, así como en el aumento del desempleo, origina que los contribuyentes traten de reducir sus gastos, considerando sus obligaciones fiscales como tales; por lo que este fenómeno es reflejado en la precaria recaudación de las contribuciones a las que el Estado tiene derecho.

Es de considerarse que “...el alto costo de la vida, representado por la elevación sostenida de los artículos de primera necesidad, el estacionamiento del nivel de salarios o su tímida y siempre tardía alza nominal que implican de todos modos un salario real deficitario, el aumento cada vez mas creciente del numerario en circulación y la consiguiente disminución en su poder adquisitivo -en razón de que el fenómeno de la producción, oferta y demanda de bienes y servicios no guarda relación con el incremento en los medios de pago- unido a la escasez real o ficticia de bienes de consumo indispensable, crean situaciones de inconformidad, de penuria económica que impulsan fácilmente a la realización de ilícitos contra la propiedad como medio para restablecer el equilibrio económico personal o familiar turbado por estos fenómenos;”²⁰⁰ tales situaciones, anteriormente descritas, no solo provocan delitos contra la propiedad, sino también originan un numero elevado de contribuyentes que incurren en defraudación, toda vez que evitarán el pago de obligaciones fiscales, con tal de no ver afectada su economía y así, poder satisfacer sus necesidades.

La disminución de la capacidad contributiva de los gobernados se da por una situación económica desfavorable, esta circunstancia asume una importancia decisiva como un factor determinante de la defraudación; ya que “...el particular debe comer, vestir y mantener en condiciones idóneas sus elementos de trabajo, por que todo ello le garantiza un mínimo de subsistencia y si el cumplimiento de sus obligaciones tributarias le va a privar de alguno de esos medios, inmediatamente buscará el modo de defraudar al fisco.”²⁰¹

²⁰⁰ ECHANDIO REYES *Criminología* Temis. Colombia 1991. Pág. 137.

²⁰¹ ARRIOJA VIZCAÍNO. Ob. cit. Pág. 512., 513 y 514

En esta tesitura, el sistema impositivo debe ubicarse en el ingreso real del núcleo social que resultará gravado, así como en el porcentaje progresivo del alza del costo de la vida, lo que nos estimula a evaluar el aumento en el costo y precio de los satisfactores de consumo necesario.

2.- Elevada carga fiscal.

Las acciones gubernamentales, ante la escasez de recursos para financiar los gastos públicos, equivocadamente se inclina por aumentar los niveles de las tasas impositivas situación que motiva a generar condiciones engañosas para no reportar la totalidad de los ingresos y constituir así una conducta defraudatoria; en este orden de ideas, el fraude aumenta con el incremento de la onerosidad de la contribución. La elevada carga fiscal es un factor que “...considera el peso de la carga tributaria con respecto a las posibilidades reales de los sujetos impositivos y en relación con las condiciones económicas generales”²⁰²

Dentro de este contexto “...lo elevado de la imposición representa un factor decisivo de los actos de oposición al tributo; debido a que el deudor del impuesto advierte en forma subjetiva lo doloroso económico (penosité económica), estimulando en él la tendencia hacia la ocultación de la riqueza imponible y, por lo tanto, induciéndolo a la “defraudación.”²⁰³ Por lo que, resulta claro que si no hay un equilibrio entre la carga impositiva y la capacidad contributiva, de acuerdo con las condiciones económicas generales de determinado lugar y época, entonces los índices de defraudación fiscal serán cada vez mayores.

²⁰² GIORGETTI ARMANDO La evasión Tributaria. De palma Buenos Aires 1967. Pág. 128 y 141

²⁰³ GIORGETTI A. Ob. cit. Pág. 135

Ante tal situación, “...la elevación del gravamen tributario constituye un elemento de juicio de valor relativo y variable en el sentido de que representa una un índice a considerar en estrecha relación con las condiciones económicas del momento de observación; lo cual queda confirmado por el hecho de que, en tanto una carga impositiva puede ser absorbida en determinado periodo, ello puede dejar de ocurrir aun a muy breve tiempo, sí factores económicos de alcance limitado o general, modifican la capacidad contributiva de una parte o de toda la masa contribuyente”²⁰⁴

3.- Comercio informal o ambulante

El comercio informal o ambulante ha provocado que los comerciantes establecidos legalmente opten por prácticas falaces ante la desigualdad y la competencia desleal que tienen con respecto de los vendedores ambulantes, los cuales no están sujetos aun un régimen fiscal, y por lo consiguiente no contribuyen a solventar los gastos del Estado.

Es verdad que eliminar drásticamente el comercio ambulante implicaría graves problemas sociales, pues, una parte importante de la población carece de un trabajo formal y este medio es el único que tienen para subsistir; sin embargo, el comercio establecido que paga las contribuciones a que está sujeto, y que ayuda a equilibrar las finanzas públicas, tiene que ser protegido por el gobierno bajo un principio de justicia, ya que no se está tratando de manera equitativa a los gobernados, puesto que existen contribuyentes que se dedican a una determinada actividad y a su vez un comerciante informal que realiza la misma actividad al que fiscalmente no se obliga al pago de ninguna contribución.

²⁰⁴ GIORGETTI A Ob cit. Pág. 133

Así como las autoridades fiscales promueven que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, también existe la necesidad de que considere un criterio de equidad tributaria, otorgándola contribuyente cumplido un trato que elimine sus desventajas frente al defraudador.

4.- Gastos extraordinarios

De igual forma, otra de las causas que propician la defraudación fiscal "...debe buscarse más que en las elevadas tasas o cuotas del impuesto, en los gastos extraordinarios que la contratación de personas capacitadas auxilien al contribuyente en el cumplimiento satisfactorio de sus deberes impositivos implica. De tal manera que al monto de los impuestos deben sumarse las erogaciones realizadas para poder cubrirlos en forma debida. Lo cual, en múltiples ocasiones representa un gasto que se encuentra más allá de las posibilidades económicas de muchos particulares."²⁰⁵

Es cierto, independientemente de las cuestiones técnicas que lo originan, y que se discutirán mas adelante, el hecho de recurrir a expertos en la materia fiscal generan al particular a cuyo cargo esta encomendado el pago de las contribuciones una erogación en mayor cantidad, representando así un gasto con motivo de las actividades que realiza y por las cuales se encuentra obligado al pago.

²⁰⁵ ARRIJOJA VIZCAÍNO. Ob. cit. Pág. 509

• CONSECUENCIAS

1.- In equitativa distribución de la carga fiscal frente a la capacidad económica real de la población.

La consecuencia económica mas evidente de la defraudación fiscal es la desigualdad en la distribución de la carga tributaria, pues al restringirse la cantidad de contribuyentes, se grava injustamente a un número mas reducido de sujetos, por lo que, “...si en determinado momento los actos de evasión y de fraude son tales y tantos como para influir en el establecimiento en el calculo del producto de los ingreso, inevitablemente el legislador se verá forzado a adoptar medidas reparadoras mediante el aumento de la imposición, lo cual, a su vez, inducirá a la masa contribuyente a adoptar contramedidas que podrán ser legítimas y acostumbradas, o bien de naturaleza ilícita”²⁰⁶ como la defraudación.

Una excesiva carga tributaria produce la reacción del contribuyente: realizar sus actividades engañando o aprovechándose de los errores del fisco para quedar fuera de sus controles impositivos, por otro lado el Estado se verá en la necesidad de gravar solamente a un reducido numero de contribuyentes y aumentar las recaudaciones, lo que nos lleva aun circulo vicioso que daña mucho a la estructura de la sociedad.

En tales condiciones, “...el legislador, al establecer un impuesto, necesita prever las perspectivas de defraudación, a fin de evitarlas no solamente mediante una regulación exhaustiva del problema o a través de un diluvio de sanciones, sino con base en la fijación

²⁰⁶ GIORGETTI ARMANDO Ob. cit. Pág. 171

proporcional y real del tributo.”²⁰⁷ Así, si la defraudación fiscal es repudiable por vulnerar dolosamente las normas tributarias, tales normas no se pueden fundar en la arbitrariedad, marginando la autentica capacidad contributiva.

Es importante hacer hincapié en el hecho de que la defraudación fiscal ataca la justicia distributiva y origina desigualdades, en el entendido de que no todas las clases sociales están en la misma posibilidad de defraudar; en este sentido, si bien es cierto que las clases menos favorecidas son aquellas en las cuales repercute mas los efectos del fraude fiscal, también es verdad que son aquellas que tienen menos oportunidad para hacerlo; para ilustrar la hipótesis anterior es necesario recoger los siguientes argumentos:

“1° Que los funcionarios, empleados y obreros ven como en origen le son retenidos o deducidos los impuestos y que el pequeño empresario se ve cercado por sistemas objetivos de determinación de bases y cuotas que le imposibilitan toda acción defraudadora.”

“2° Que por el contrario, las clases altas – económicamente hablando-, monopolizan el fraude fiscal agravado por un sistema tributario que no puede llamarse progresivo. Y así se ve obligado el legislador, para allegarse de recursos, a inclinarse a la imposición directa, que reduce las posibilidades de una política de redistribución de rentas.”

“3° Que quienes apoyan a la actual organización económica se retraen en la colaboración impositiva. Las clases altas se ven favorecidas, además de por sus mayores oportunidades de evasión, por muchas otras circunstancias: secreto bancario ..”²⁰⁸ etc.

²⁰⁷ ARRIOJA VIZCAÍNO Ob. cit. Pág. 510

²⁰⁸ MARTÍNEZ PÉREZ CARLOS. El Delito Fiscal. Montecorvo Madrid 1982 Pág. 115 y 116.

Basados fundamentalmente en lo anterior, la defraudación está relacionada con las facilidades practicas con las que cuente el defraudador; "...si los asalariados prácticamente no defraudan, no se debe a que sean mas morales que los abogados, los comerciantes, etc., que defrauden mas ó menos ampliamente, ya que sus rentas son declaradas al fisco por su propio patrón. De ello se deduce que uno de los mayores ataques que se puede producir a la igualdad ante el impuesto es establecer la desigualdad ante el fraude, pues los que tienen la posibilidad de defraudar escapan al impuesto en mayor o menor medida, mientras que los que no pueden, lo soportan íntegramente."²⁰⁹

2.- Competencia desleal entre los particulares.

Esta competencia desleal entre los contribuyentes de una misma actividad comercial o régimen radica en que el contribuyente, con el propósito de aumentar sus ventas en relación con sus competidores, efectúa operaciones al margen del conocimiento de la autoridad fiscal.

Este plano de desigualdad en donde unas personas cumplen y otras omiten total o parcialmente el pago de sus obligaciones fiscales u obtienen un beneficio indebido usando engaños o aprovechándose de errores de la autoridad fiscal, provocan una situación de injusticia; para el primer grupo de personas su economía se ve disminuida, más aún si surge un incremento en las contribuciones, en cambio para el grupo de defraudadores su economía no se ve afectada.

²⁰⁹ DUVERGER MOURICE. Hacienda Pública Pág. 335, citado por MARGÁIN MANAUTOU EMILIO Nociones de Política Fiscal Porrúa. México. 1998. Pág. 60

Ahora bien, al referirnos a la situación de inequidad en que se encuentran los contribuyentes frente al comercio ambulante, en el sentido de que si la equidad consiste en que la determinación de la carga fiscal se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, este principio se transgrede por el sector de personas que integran el comercio informal, en virtud de que tanto comerciantes establecidos como los que no lo están se colocan en el supuesto jurídico que marca la Ley Fiscal y únicamente los primeros cumplen con sus obligaciones fiscales.

La defraudación fiscal constituye un elemento de la llamada economía subterránea; es decir, aquella parte de la economía cuyos ingresos se ocultan de las autoridades tributarias, esta errónea información económica, desorienta la conducción de un país y en la toma de decisiones, en esa materia, por lo que hay un daño a la gestión fiscal gubernamental.

6.2. Políticas.

- **Causas**

Para algunos autores, las causas de naturaleza política que dan lugar a la defraudación tienen que ver con el juicio negativo que la masa contribuyente tiene frente a la autoridad fiscal, con respecto de la utilidad del gasto público, muy concretamente:

“a) a los principios político-sociales en que se funda un sistema tributario y en los cuales se originan las instituciones jurídicas que hacen efectivos sus instrumentos y sus fines;”

“b) a las orientaciones prácticas de gobierno para las selecciones políticas del gasto, con lo

cual se vincula el problema de la productividad de las erogaciones y de las inversiones del ente que aplica el impuesto;”

“c) a los efectos redistributivos del impuesto, como instrumento de una política de inversión fiscal a favor de sectores económicos distintos de aquellos sobre los cuales recae la carga tributaria;”

d) al juicio sobre la equidad de la presión fiscal con relación al nivel de la producción, de los réditos y del ahorro;

e) a los métodos de realización de la política impositiva, cuyos múltiples efectos están inevitablemente condicionados por la forma que revisten en la practica las relaciones entre fisco y contribuyente y por la influencia que sobre tales relaciones ejerce el modo de actuar de los órganos de la administración publica.”²¹⁰

Con base en lo anterior, las causas políticas de la defraudación fiscal son las siguientes:

1. Falta de representación política (real) de los gobernados.

Parecería que los representantes de elección popular privarían de neutralidad a las contribuciones al transformarlas en un instrumento de lucha económica y social al servicio de sus respectivos partidos políticos; por lo que no se han dado los acuerdos donde se formulen los intereses de la población como prioridad del Estado, sino, solamente las actuaciones de adversarios políticos que tienen el deber de reaccionar contra ideologías contrarias a su economía e intereses partidistas.

²¹⁰ GIORGETTI ARMANDO O. cit. Pág. 157

En este contexto, el representante social tiene la obligación de privilegiar la participación de la ciudadana en los asuntos que le son comunes, de tal forma que conjuntamente contribuyan al logro de las aspiraciones sociales, garantizando su seguridad y participando de manera decidida y permanente en la defensa de sus intereses; así los problemas planteados en relación del tributo con la autoridad que lo impone (la legalidad del tributo y de su justificación originaria), se ven resueltos al destacar, en opinión del multicitado autor Fernando Sáinz de Bujanda, dos exigencias: “...la de la constitucionalidad de la ley tributaria, en el sentido de que la norma que imponga el tributo tenga el rango determinado por la Constitución, y **la de la participación efectiva del cuerpo social a través de la adecuada representación en la fase de establecimiento o formulación de los tributos.** El remedio ha de consistir en la supresión de la arbitrariedad, en la reducción al máximo posible de la discrecionalidad del poder ejecutivo y en el **establecimiento de garantías jurídicas eficaces para asegurar la participación de los ciudadanos en la elaboración de la legislación fiscal, y sobre todo en la fiscalización de su constitucionalidad.**” (El marcado es de la sustentante)

En el entendido de que las contribuciones solo pueden ser creadas y aprobadas por el Poder Legislativo, este órgano debe tomar en cuenta, a la hora de crearlas, el estado en que se encuentra la economía nacional y la capacidad de pago de los gobernados,; pues al ser una imposición necesaria para el gasto publico, las contribuciones deben estar de acuerdo con la realidad económica del país y de sus habitantes; el Congreso de la Unión debe velar, principalmente, por los intereses del pueblo que los eligió como representantes.

Buscar el beneficio personal no puede ser la razón que guíe la actividad de los legisladores, así como de cualquier servidor público, ya que con ellos se afecta de manera grave los intereses y aspiraciones de los miembros de la comunidad a la que sirven.

3 Falta de una política congruente con la realidad social del país.

Se entiende por política fiscal el “...determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos, o en otras palabras, si el grueso del gasto público lo deben soportar las contribuciones, en que porcentaje cada una de ellas y efectos que sobre la economía generan;”²¹¹ las contribuciones deben ajustarse a los límites que la Ley señala, sin ir más allá de las necesidades del propio Estado y de las posibilidades del contribuyente.

En nuestro país, la política fiscal centra su objetivo en la recaudación y no en la promoción del desarrollo económico o en la distribución de la riqueza, así como en aumentar las amenazas y las sanciones contra los delitos fiscales, en lugar de fomentar una cultura de cumplimiento de las obligaciones.

• **Consecuencias**

1. Cambios en la política económica. Para reparar los daños provocados por la defraudación, las autoridades fiscales obligan a los representantes políticos a adoptar medidas tendientes a restablecer el equilibrio financiero, por lo que se toman decisiones de

²¹¹ MARGÁIN MANAUTOU E. Ob cit. Pág. 3

política económica contarías a los intereses de la población; mas concretamente repercusiones sobre el consumo, la producción, el ahorro, los precios, las inversiones, etc.

2. Desconfianza A todas luces, tanto la discusión de la entrada en vigor de una contribución nueva, o el aumento a las ya existentes, es manejado ya por grupos de presión políticos más que representativos sociales; la reacción obvia, es que la masa contribuyente al verse utilizada para los fines políticos y sin ver retribución alguna, deja de contribuir.

La defraudación fiscal es una expresión de desacuerdo sobre las opciones políticas del gobierno, pues se convierte en una sanción o un movimiento de oposición al consentimiento de una contribución que no es adaptable con la realidad social, es decir, que va en contra de los intereses sociales.

3. Mala imagen hacia el extranjero. México se exhibe como un país inestable en sus políticas, dentro de las que se encuentra la fiscal, por lo que los inversionistas extranjeros tiene gran cautela sobre el dinero depositado en empresas nacionales, tales inversiones no son de largo plazo o con finalidad de permanencia, a demás de que prefieren llevarlas a países con políticas fiscales más estables y que les proyecten mejores beneficios.

6.3. TÉCNICO- FISCALES

- **Causas**

Otra de las circunstancias en las que descansa la defraudación fiscal son los factores internos del sistema: la técnica fiscal, la cual se refiere a aquellos procedimientos para “...fijar modalidades de la base de la contribución, de su control y de su recaudación.”²¹²

Las causas técnico fiscales de la defraudación serán aquellos aspectos de las características de las leyes fiscales, de las actuaciones de la administración de la materia, de sus programas, sus políticas y de la comprensión e interpretación por parte de los particulares, así como de las autoridades que los aplican.

1.- La complejidad del sistema y la legislación fiscal.

Es una verdad irrefutable que “...las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y, por ende al convertirse en causante, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende;”²¹³ por lo que “...sin querer asumir la defensa del defraudador, no es inexacto sostener que una actitud social de parte del contribuyente se justifica a veces en aras de los rigores fiscales exagerados y de las desigualdades resultantes de la aplicación de las leyes impositivas.”²¹⁴ En este sentido, las leyes fiscales son tan cambiantes que dan la impresión de improvisación e incoherencia.

²¹² Ob. cit. Pág. 4

²¹³ ARRIJOA VIZCAÍNO Ob. cit. Pág. 509

²¹⁴ GONZÁLEZ SALAS CAMPOS RAÚL Ob. cit. Pág. 4 y 5

“El gran obstáculo esta en que el impuesto fácil de recaudar no le agrada a la gente de la administración.

¿De que serviría haber estudiado en la universidad?

¿Dónde encontrarían trabajo los juristas?

De ser así no habría empleo para alguno de ellos.”

ADOLFO HITLER²¹⁵

2. Determinación y control impositivos.

La formación de las formas impositivas obedecen a las nuevas realidades económicas en que se desenvuelve nuestro país; “***La magnitud del fraude es proporcional al progreso de las técnicas de imposición.***”²¹⁶ en este sentido, ya no se requiere de la participación de la administración para determinar la obligación tributaria, por lo que, la autodeterminación es una medida aludida ante formas impositivas de carácter masivo que permite y exige al contribuyente cumplir con sus obligaciones; sin embargo existe una incapacidad, por parte de la administración, sobre el control del cumplimiento efectivo de tales obligaciones. En este orden de ideas y en según lo manifiesta el autor Ángel Luis González García: “...desde el punto de vista técnico, la composición y estructura del sistema fiscal, y los sistemas (métodos y procedimientos) de determinación..., son las causas fundamentales para la existencia de la consolidación del fraude fiscal o para evitarlo.”

Pues bien, dentro de la determinación se genera una doble incitación al fraude, la primera en cuanto la investigación de la materia gravable, la cual se hace a partir de las declaraciones, donde el contribuyente se ve incitado a engañar al fisco para disminuir ó eliminar su carga fiscal; y la segunda encuentra su origen en la liquidación, con respecto a las deducciones que se pueden hacer, según la contribución a pagar, en este caso dichas deducciones pueden aumentar para que el monto apagar sea menor que el adeudado.

²¹⁵ PÉREZ BECERRIL A. Ob. cit. Pág. 177

²¹⁶ MARTÍNEZ JEAN CLAUDE. El fraude Fiscal. Porrúa México 1989. Pág. 42

La administración considera validas las declaraciones, mientras no existan elementos que pongan en duda la honestidad de la información que en ellas se vierten, es decir, tienen una presunción de sinceridad; pero esto no quiere decir que el contribuyente no pueda mentir sobre dicha información.

Por su parte, la diversidad de los cargos deducibles ofrece al contribuyente más posibilidades de defraudar al fisco, pues "...cuando los gastos profesionales deducibles deben justificarse por todos los medios susceptibles de generar una convicción, hay una tentación grande para que el contribuyente haga exagerar sus notas de hotel y sus facturas diversas, o se provea de facturas correspondientes a gastos ficticios. Las incitaciones son todavía mucho mayores para las empresas en virtud de la deducibilidad de los gastos generales."²¹⁷

Con respecto al control de la imposición, es bien sabido que todos los sistemas descansan esencialmente en las declaraciones de los contribuyentes, por lo que la confiabilidad en las recaudaciones depende de la calidad de los controles de las mismas., sin embargo "...si por cualquier razón tal como el temperamento nacional, la ingerencia política, o la imperfección de la organización fiscal, ni existe control severo o imparcial, todo el sistema de declaración fallará."²¹⁸ El control de la obligación tributaria por parte de la administración supone "...la determinación del sujeto pasivo, la indagación por parte de la autoridad tributaria acerca de la veracidad del contenido de la declaración, la valoración de las pruebas proporcionadas por el declarante y allegadas por la propia

²¹⁷ MARTÍNEZ JEAN CLAUDE Ob. cit. Pág. 42

²¹⁸ Ob. cit. Pág. 44

autoridad y la producción del acto liquidatorio;”²¹⁹ en este sentido, es necesario someter a los contribuyentes a controles efectivos, regulares, complejos y equitativos para que no sea una probabilidad mínima el hecho de que la autoridad localice a aquellos contribuyentes defraudadores al fisco.

Con base a lo expuesto. es pertinente señalar lo siguiente: “La tendencia a reprimir de una manera severa los delitos fiscales es consecuencia de la escasa capacidad de la administración para conocer con certeza y oportunidad del incumplimiento de las obligaciones fiscales”²²⁰

- **CONSECUENCIAS**

- 1.- Deformación del Sistema Tributario.*

Además de modificar la distribución de la carga fiscal, derivada de las conductas falaces llevadas a cabo por los contribuyentes para omitir total o parcialmente el pago de las contribuciones a las que están obligados, en apego a las leyes; la defraudación fiscal provoca que bajo el pretexto de su combate, se destruyan los principios jurídicos en que está basado el Ordenamiento Tributario del Estado Mexicano, por lo que a juicio del ilustre Sáinz de Bujanda “...la justicia y la seguridad se sacrifican entonces en la lucha contra el fraude y el imperio de las normas jurídicas se sustituye por el arbitrio de la Administración.”

²¹⁹ DE LA GARZA. Ob. cit. Pág. 559 y 570.

²²⁰ LOMELI CEREZO MARGARITA. Ob cit. Pág. 54.

Las medidas tomadas por la autoridad en contra de las conductas defraudadoras no deben motivar a presiones agresivas, así como tampoco deben atemorizar a los contribuyentes, sino, deben buscar la espontaneidad en el pago, de lo contrario la relación fisco - contribuyente se convierte en un círculo vicioso de desconfianza y afectación recíproca.. Continuando con el mismo autor: “...el fraude generalizado crea en los agentes del fisco, un estado fiscal, es decir, les lleva a ver defraudadores en todos los contribuyentes, hace nacer un clima de sospecha.”

El Estado deforma su sistema impositivo en aras de la recaudación efectiva, ya que no es su principal función el ocuparse de tomar medidas contra los defraudadores, en este sentido, cuando las reglas se imponen o se siguen de manera inorgánica, sin orden y sin investigación de causa, con el propósito de lograr más fondos se está en presencia de un régimen de recaudación y no de un sistema tributario integral; por lo consiguiente, la imposición del mismo crea diversos problemas de política económica de política financiera y de administración fiscal, no solamente de control y cobro de contribuciones.

La autoridad fiscal no puede fomentar solo el combate represivo de la defraudación fiscal, dejando la prevención en segundo término; en los últimos años se ha fortalecido la material de los delitos fiscales en general aumentando considerablemente las posibilidades de que los contribuyentes se vean inmersos dentro de los procesos judiciales, “...sin embargo...el poder sancionador tiene que emplearse con la mayor prudencia posible, a fin de no cometer excesos o injusticias que subleven a contribuyentes de buena fe.”²²¹

²²¹ ARRIJOA VIZCAÍNO Pág. 516

En este contexto, y a manera de ejemplo, transcribiremos un pequeño cuento publicado en el periódico Novedades, el cual hace referencia al propósito ,a veces extralimitado, del Estado de allegarse de fondos.

EL HOMBRE QUE PAGO TODOS SUS IMPUESTOS

Por Art Buchwald

“Cuando Emi Harwood pagó sus impuestos de 1967, descubrió que todavía le quedaban en el banco \$117.50. Probablemente el asunto habría quedado así, si no se le hubiera ocurrido baladronar sobre ello en una cantina y fue oído por agentes del Servio de Rentas Internas, quien informo del caso a sus jefes. Como resultado de ese informe, se convoco a una reunión de emergencia del funcionario de la cuidada, el condado, el estado y federales para descubrir porqué Emil tenía todavía un saldo en el banco.

El Hombre del Servicio de rentas internas dijo que el informe de Booster había sido revisado y estaba bien, de manera que no podrá ser procesado por violaciones criminales. El representante del Estado dijo que Booster había pagado todo lo que tenía que págale al Estado. El del condado dijo lo mismo y el de la ciudad a su vez afirmó igual cosa.

–Entonces– dijo el agente federal– sólo podemos llegar a una conclusión: si Booster tiene un sobrante tras de pagar sus impuestos, tiene que hacer alguna escapatoria en alguna parte de la Ley de Impuestos.

–Un momento – dijo el agente del condado– Si alguien puede obtener \$117.50 es el condado. Sería muy fácil para nosotros aumentar a Booster sus impuestos sobre propiedad.

–No acepto eso – dijo el representante de la cuidado– Creo que la razón de que Booster tenga esos \$117.50 es que el impuesto urbano sobre ventas es muy bajo. Podemos subirlo 1%, hacerlo retroactivo y Booster nos debe esa suma.

Hubo una discusión acalorada y, finalmente, el agente federal pidió silencio y dijo:

–Gritar no conduce a nada. Veamos las cosas con calma . Que yo crea, no nos preocupa tanto la suma misma de \$117.50 sino el hecho de que Booster todavía tenga dinero después de pagar sus impuestos . Tenemos que admitir que este es un mal precedente y si Booster se sale con la suya, todo el mundo lo hará también. Tenemos que descubrir lo que anda mal y que esto no vuelva a ocurrir.

–Voy a decirle donde esta el mal momento – dijo el agente del estado– Creíamos que el Presidente iba a pedir un aumento del 10% en los impuestos y no le cobramos a Booster como originalmente planeamos.

–Nosotros– dijo el agente del condado– pensamos que el Estado iba a subir el impuesto dela gasolina y por eso nos subimos los del agua y cloacas.

El agente de la ciudad dijo a la vez:

–Creíamos que el condado iba a subir el impuesto sobre cigarros y licores, de modo que dejamos para el año entrante el de diversiones.

El agente federal declaró:

–Esto parece una comedia de errores y el único que se debe estar riendo es Booster. La solución del problema, según creo, es nombrar un comité coordinado y cobrarle a Booster en 1968 los \$117.50 que no pagó en 1967. Podríamos dividir la suma entre nuestras oficinas y Booster no tendría idea de los que estuviéramos haciendo.

–No es mala sugerencia– dijo el agente del estado– Pero creo que hay que agregar alguna multa. Es cierto que Booster no ha violando ninguna ley, pero el sabe también como nosotros que si le quedaba algún dinero nos pertenecía.

Es cierto – dijo el agente del condado– Él debiera venir donde nosotros y decirnos que todavía le quedaba dinero en el banco y hacer un arreglo con nosotros.

Sería mejor pasar el caso a un Gran Jurado– dijo el agente de la cuidad–Cualquier tipo de dinero después de pagar sus impuestos debe ser culpable de algo.

Todos estuvieron de acuerdo y el agente federal dijo:

–Son estas personas como Booster quienes dan mala reputación a la inflación”.²²²

6.4.Sociales.

- **Causas**

-

1. Un sentimiento implícito que el hombre trae aparejado sobre la protección de su patrimonio

Las actuaciones de la autoridad fiscal, no hacen apreciar al contribuyente que está realizando una contribución en servicio de la colectividad de la que forma parte, sino que le es arrancando una parte de su ingreso sin que éste obtenga un beneficio a cambio; por lo que “...si existe fraude, es obviamente, porque el deseo por parte de los contribuyentes de conservar la integridad de su patrimonio y de su renta es superior a los motivos que le inducen a cederlos en parte al Estado.”²²³

Así pues, existe tendencia humana natural de defensa del patrimonio personal, lo que origina que aquellas contribuciones que graven los ingresos que el gobernado obtenga como producto de su trabajo serán de inconformidad, pesar y disgusto.

2. La deficiente educación fiscal .

El ciudadano común no conoce cuales son los impuestos existentes, como se estructura el sistema impositivo, la importancia que tienen para los ingresos del Estado, ni los medios de defensa ante el fisco; por lo que hará falta impartir, a través de adecuados programas pedagógicos, desde la educación primaria, la concientización del ciudadano,

²²² *Art Buchwald*, Novedades 8 de febrero de 1968. citado por MARGAIN MANAUTOU EMILIO Ob. cit. Pág. 77

²²³ SÁIZ DE BUJANDA F., Ob. cit. Pág. 168.

dándole a conocer que esta categoría, obliga también a su contribución al presupuesto nacional común a todos.

En este contexto, la educación del medio es condición para la formación de una conciencia tributaria ya que el impuesto es de por sí un concepto elaborado que no resulta comprensible sino en la medida en que exista un nivel mínimo de educación, que exista un grado elemental de receptividad; creemos que esta tarea de formación debe iniciarse en los primeros grados escolares.

3. *La mala imagen del Estado como administrador y la corrupción de los servidores y funcionarios públicos.*

Los contribuyentes no están convencidos de pagar impuestos ya que no perciben que estos recursos estarán debidamente aplicados, es decir, los recursos que recibe el Estado no se ven reflejados en beneficios para la población; aunado a ello, algunos funcionarios públicos están implicados en casos de corrupción, de malos manejos, de enriquecimiento ilícito, etc., situación que los presenta como personas indignas de confianza, ya que no tiene objetividad, rectitud, honestidad y credibilidad.

Si la autoridad fiscal no está sujeta a las disposiciones legales proyecta hacia los contribuyentes la perspectiva de ilegalidad en sus actuaciones influyendo, también, en el ánimo de inconformidad; este fenómeno que induce al contribuyente a sustraerse de sus obligaciones tributarias consiste en una atmósfera de descontento y desconfianza ya que existe una discordancia entre los principios de justicia fiscal y la aplicación práctica de las leyes tributarias.

En este sentido “...la inmoralidad administrativa surte efectos negativos por razón de imagen. El particular pierde el respeto hacia sus autoridades y no se siente moralmente obligado a proporcionarles sostén económico. De tal manera que si el pueblo observa despilfarro en las erogaciones gubernamentales, abandono en la atención de las necesidades colectivas y enriquecimiento desmesurado en el patrimonio personal de los altos funcionarios, quedará desalentado y enérgicamente se negará a pagar impuestos tratando de eludirlos por cuanto medio tenga a su alcance, inspirado en el sentimiento muy humano, que es preferible enriquecerse por cuenta propia, que contribuir con su trabajo al injustificado beneficio de algunos cuantos.”²²⁴

La corrupción fiscal se presenta en dos fases, dentro de la recaudación, es decir las irregularidades de las actuaciones de las autoridades fiscales; y fuera de la recaudación, o sea, en los la aplicación de los ingresos recaudados vía contribuciones. Un ejemplo de lo anterior, es la cantidad de dinero que el Gobierno Federal otorga a los Partidos Políticos para los gastos de campaña, gastos solventados por el contribuyente.

4. La falta de conciencia y convicción cívica para cumplir con las disposiciones fiscales.

En efecto, los gobernados prefieren correr mas riesgos en materia impositiva, ya que es por todos conocido el hecho de que existe una imposibilidad de que se pueda controlar a todos los contribuyentes, por lo que la sociedad juzga con mas indulgencia al criminal económico; así pues, suindo las ideas planteadas por Sáinz de Bujanda “...lejos de considerar el fraude fiscal como una conducta criminal o infame, al menos, como un gesto

²²⁴ ARRIJOA VIZCAÍNO Pág. 514 y 515

poco elegante, se aplaude con admiración los procedimientos de reacción contra el Fisco y se les atribuye un carácter deportivo. En la actualidad, engañar al Fisco es, en la mayoría de los países, no engañar a nadie sino dar prueba de habilidad e inteligencia y se considera como un ingenuo al que es sincero en sus declaraciones.”

La falta de un sentido de solidaridad social implica un factor decisivo para no tener la convicción o la voluntad de contribuir en el Estado donde se vive, así pues “...en los países de insuficiente desarrollo económico y social no tan solo se carece de una conciencia tributaria, sino mas bien de un verdadero sentido de la colectividad, privando reacciones de sentido individualista; para los sectores postergados el impuesto se agrega ahí a las insatisfacciones y frustraciones propias del medio y aparece como una exacción, porque resulta muy difícil comprender que sea el mecanismo necesario para transformar el estado de cosas existentes, y para los sectores mas beneficiados, el lucro se constituye en un verdadero fin, respecto del cual es una limitación que se trata de remover de cualquier forma. Todo ello contribuye a perfilar el cuadro de incumplimiento generalizado y generalmente aceptado.”planteamiento del Dr. Luis Illanes al cual nos ceñimos.

• CONSECUENCIAS

1.- Dejar al Estado sin la posibilidad de atender necesidades colectivas.

El Estado Mexicano, al no contar con los recursos provenientes de las contribuciones, no brinda los servicios necesarios o de calidad que exigen las circunstancias actuales; en este tenor “...el causante que se escuda en los vicios de la administración publica para disculpar su mal comportamiento o en razones propias infringe con ello un

castigo al país, pues contribuye a frenar su desarrollo económico. Olvida a aquellos a quienes la vida todo les ha negado. No se percata o pretende ignorar que el daño que hoy produce lo sufrirán las generaciones futuras, o sea, hasta sus propios hijos. Es angustioso el esfuerzo que el Estado realiza para disminuir y en ocasiones para impedir que crezcan las necesidades en los ramos de salubridad, de educación, de agua potable, de caminos, de viviendas, de asistencia social, etc; carencias que solo podrán irse eliminando o reduciendo, si el Estado contara con todos los recursos que legalmente corresponden.²²⁵ Es evidente que la defraudación fiscal, el fisco sufre un daño particular, pero el mayor daño lo sufre la colectividad.

Los contribuyentes ignoran la idea de solidaridad fiscal: el defraudador no considera que la contribución por él defraudada será satisfecho por los contribuyentes honestos; ni los que aplauden al defraudador, que habrán de soportar consecuencias de su conducta, en este caso no se piensa que el Fisco representa intereses comunes, a los que el fraude causa, por consiguiente, un perjuicio. *“No pocos ciudadanos con diversos subterfugios y fraudes no tiene reparo en soslayar los impuestos justos y otros deberes para con la sociedad. “ CONCILIO VATICANO II”*²²⁶

6.5 FACTORES DE PREVENCIÓN

Durante el desarrollo del presente capítulo señalamos las posibles causas y efectos producidos por el delito de defraudación fiscal, sin embargo es conveniente hacer hincapié

²²⁵ MARGÁIN MANAUTOU E. Ob. cit. Pág. 73

²²⁶ PÉREZ BECERRIL A. Ob cit. Pág. 23

en aquellas medidas que eviten estas practicas, ya que “...es mejor evitar los delitos que castigarlos. Prohibir una muchedumbre de acciones indiferentes no es evitar los delitos sino crear otros nuevos, ¿quieres evitar los delitos? haced que las leyes sean mas claras y simples y que toda fuerza de la nación esté empleada en defenderlas, ninguna en destruirlas.”²²⁷

Las conductas defraudatorias realizadas por el contribuyente en perjuicio del Fisco, deben prevenirse, en el entendido de que no es aceptable que quede a criterio de los gobernados el determinar si pagan o no sus contribuciones; pues, la finalidad de las mismas es cubrir los gastos públicos y éstos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, quien defrauda al fisco está obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir, esta en contra de la sociedad; en general no es permisible constituir una violación a la Ley.

Desde luego, no ignoramos el inmenso cúmulo de ideas sobre las formas en que la administración puede evitar la defraudación, sin embargo, y de forma ejemplificativa podemos enumerar algunas sugerencias para eliminar el delito motivo de la presente investigación:

1. Manejo transparente de los recursos recaudados, por lo que las contribuciones se apliquen al gasto público.
2. Eliminar la corrupción de autoridades fiscales.
3. Crear un sistema que permita a los obligados liquidar sus contribuciones de manera flexible, reformando los procedimientos para el pago de las mismas para que sean más sencillos; con menos burocratismo.

²²⁷ BECARIA CESAR. Tratado de los Delitos y las Penas. Porrúa México 1995. Pág. 193 a 195

4. Mayor equidad en las cargas impositivas.
5. Inculcar una cultura contributiva en la población.
6. Fomentar el pago de las contribuciones, sin llegar a un terrorismo fiscal.

En el mismo sentido, el insigne estudioso de la materia fiscal, el Lic. Ernesto Flores Zavala, hace referencia a "...las medidas que pueden tomarse para evitar los fraudes..:

"1° Medidas de control del impuesto."

"2° Medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro del impuesto."

"3° Medidas para interesar en el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria.

"4° Penas contra los defraudadores"

"5° Procedimientos rápidos de ejecución."

"6° Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal"

"7° Penas para los que inicien una negativa colectiva a para pagar impuestos."228

Establecido lo anterior, cualquier solución que adopte el Estado debe tomar en cuenta la psicología del particular, ya que este siempre tratara de minimizar el impacto de la contribución, total o parcialmente, así como el obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco; es común encontrar los siguientes argumentos como autodefensas que utiliza el contribuyente para justificar sus conductas defraudatorias:

"1. Por que voy a apagar un impuesto, si no tengo los servicios adecuados."

"2. Ladrón que roba a ladrón."

"3. Que primero paguen los impuestos los políticos."

"4. Para qué los pago, si con una dadora, el día que me auditen lo arreglo."

"5. El Estado no me va a mandar a prisión por la falta de pago de impuestos."

"6. La situación económica del países crítica, ¿con qué quieren que pague los impuestos."

²²⁸ FLORES ZAVALA E. Ob cit. Pág. 309

“7. Si pagaré todos mis impuestos ya estaría pobre.”

“8. Los impuestos en nuestro país son excesivos.”

“9. No existe un cuerpo bueno de vigilancia fiscal.”

“10. Etcétera” ²²⁹

En este mismo enfoque, la opinión de Sáinz de Bujanda establece que cualquier medida o formula tendiente a prevenir la defraudación fiscal debe contar con las siguientes condiciones:

“1°) Debe ser continua.”

“2°) Debe ser general uniforme”.

“3°) Ha de ser oportuna.”

“4°) Debe ser discreta, evitando las formas espectaculares y exteriorizadas.”

“5°) Debe ser graduada y diferenciada.”

“6°) Debe estar regulada por textos legales.”

“7°) Debe ser siempre cortés, leal y respetuosa de la dignidad de los contribuyente.”

Para omitir esta actitud ante el pago de las contribuciones e impedir que los gobernados concurren a acciones engañosas o fraudulentas en relación a sus obligaciones constitucionales de contribuir al gasto publico de la Federación, Municipio o Estado en el que residan; hemos sustraído cuanto de los mas importantes factores de prevención; los cuales se analizarán a continuación:

²²⁹ PÉREZ BECERRIL A. Ob. cit. Pág. 12 y 13.

6.5.1. Implementación de una Cultura Contributiva en la Sociedad.

En la misma forma que se inculca en el individuo el amor a su Nación, debe hacerse ver que una mejor manera de hacer algo por ella es respondiendo a todas las obligaciones que existen para con la misma; por lo que, así como se inculca la defensa de su seguridad, igualmente se espera que contribuya a su normal existencia, de esta forma realizará sus fines de utilidad pública, proporcionando el bien común.

Uno de las tareas de la educación tributaria radica en convencer al contribuyente de que las conductas defraudatorias no son una demostración de inteligencia por parte del sujeto que la realiza, por el contrario, que una conducta en contra del fisco se torna, a su vez, contra la sociedad en su conjunto.

En relación con el tema, para alcanzar una adecuada conciencia social es “...necesaria una modificación en el sistema educativo nacional a fin de: crear un sólido sentimiento de solidaridad nacional; concienciar respecto de la gran responsabilidad social y política implicada en la obligación de pagar las contribuciones, integrar esta conciencia como parte esencial del sentimiento de patriotismo por ser uno de los aspectos esenciales para la vida política; difundir el conocimiento de la justicia social que implica el pago de los impuestos y de la injusticia que deriva de alguien que no los pague...”²³⁰

²³⁰ GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ÁNGEL . Ob. cit. .Pág. 16 y 17

El distinguido autor Emilio Margáin Manautou indica que la educación fiscal, debe estar dirigida al contribuyente y al personal hacendario, en este contexto, tal educación comprende en cada caso lo siguiente:

✓ Contribuyente

- “a) Que se percate de que el avance del país depende de su conducta tributaria;
- “b) Que tenga conocimiento el uso que se dará a su dinero y, por consiguiente, de las necesidades que dejarán de colmarse sino se tributa con honradez;
- “c) Que se entere de los derechos o beneficios que la ley tributaria le concede;
- “d) Que tenga pleno consentimiento de las consecuencias de su mal comportamiento;”
- “e) Que la tolerancia del fisco no deba interpretarse como debilidad, sino como comprensión a sus problemas;”

✓ .Personal Hacendario

- “a) *Aplicación de la ley fiscal con toda ponderación cuidado y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes;*”
- “b) Comprensión de los problemas que aquejan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;
- “c) Saber escuchar al contribuyente;
- “d) Si al contribuyente le asiste la razón, dársela
- “e) Actuar con energía cuando el caso lo amerite;”
- “f) No beneficiarse ni aprovecharse, con el problema o de los errores del contribuyente;”
- “g) Que la actuación ante el contribuyente no sea vejatoria u ofensiva;”
- “h) Respeto a la ley tributaria;”
- “i) Infundir confianza para que el contribuyente se acerque y exponga sus problemas;”
- “j) Resolver con prontitud las consultas e inclusive, realizar labor de asesoramiento;”
- k) Permanente revisión de las leyes tributarias para eliminar lo innecesario o las lagunas o fallas en ellas existentes;”

“1) Superación permanente en el desempeño de sus funciones.”²³¹

En base a las ideas expuestas, podemos identificar que la labor de educación fiscal en el personal de la administración hacendaría no es el señalar al contribuyente como cumplir con la obligación fiscal a la que está sujeto; sino, conocer y entender el origen de sus problemas, en el entendido de que el gravamen a su cargo merma su ingreso obtenido a costa del esfuerzo y en ocasiones hasta del sacrificio; por lo que crear una cultura de contribuyentes cumplidos no es fácil, menos aun cuando existen malversaciones por parte de quienes administran los caudales de la nación.

6.5.2. Publicidad en el Manejo de los Fondos Públicos.

La publicidad en el manejo de los fondos público dará un principio de confianza en la relación de quienes los manejan y el contribuyente. Informar constantemente a la población de las cantidades recaudas y de la aplicación de estos recursos tiene como finalidad que el contribuyente esté convencido de pagar impuestos para la obtención de beneficios comunes; los cuales, se están aplicando debidamente, y en caso de que algún funcionario público fuera sorprendido haciendo malos manejos de los mismos o en casos de corrupción, se aplicará la Ley con toda efectividad para que no se pierda la credibilidad en los servidores públicos y en las instituciones gubernamentales.

Por lo que es necesario “...difundir el conocimiento de los beneficios colectivos en que se traduce el pago de los impuestos y de los perjuicios sociales que ocasiona la falta de

²³¹ MARGÁIN MANAUTOU E. Ob cit. Pág. 90 y 91 .

pago; crear la seguridad de que todo lo que se paga por impuestos normalmente se aplica de modo integro para atender las necesidades colectivas; y paralelamente, la certeza de que si se da alguna excepcional desviación de fondos públicos, tal tipo de corrupción será invariablemente castigada con mucha más severidad que la falta de pago de los impuestos, por ser mayor la responsabilidad de los gobernantes que la de los gobernados.”²³²

La historia ha demostrado que “...todo hombre investido de autoridad abusa de ella. No hay poder que no incide al abuso o a la extralimitación”²³³ por ello el servidor público tiene la obligación de rendir cuentas de los recursos que le asigna la autoridad, sin olvidar que su único objetivo es alentar y fortalecer el desarrollo de las condiciones que permitan articular a la sociedad en un proyecto de vida tendiente al progreso desarrollado en el marco de la legalidad.

Dentro del Estado de Derecho, la actuación de los servidores públicos se circunscribe a un marco legal; el cual, en una democracia incorpora los elementos jurídicos y políticos que hacen posible el rendimiento de cuentas del destino y aplicación de los recursos de la hacienda pública; y en caso de transgresiones acudir a la figura de los procesos políticos, judiciales o administrativos de sanciones aplicables tanto a nivel más bajo como el más alto que se ocupe en la administración pública.

²³² GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ÁNGEL . Ob. cit. Pág. 16 y 17

²³³ MONTESQUIEU Del Espíritu de las Leyes Porrúa. México 2000 Pág. 103

En este sentido, haremos referencia a un pensamiento del periodista y político mexicano Francisco Zarco, quien reflexiona sobre los servidores públicos de la siguiente manera:

“Las taxativas que se oponen al Ejecutivo son aconsejadas por la experiencia. Cuando de ellas se han visto libres algunos de nuestros gobiernos, han prodigado los empleos con gravámenes del tesoro, han ido a sacar coroneles de donde no podían salir más que presidiarios, han hecho cónsules a quienes no podían servir ni de dependientes de una casa de comercio y han dado puestos diplomáticos a hombres indignos que se han robado los fondos públicos. Razón tiene la comisión en querer impedir todos estos desórdenes y, si males semejantes se han de evitar en el ramo de Hacienda, e preciso que los nombramientos de los empleados superiores pasen por la aprobación del Congreso para que el país tenga alguna garantía de la aptitud y de la honradez de los que manejan los fondos públicos.”²³⁴

6.5.3 Elaboración de Leyes de Fácil Comprensión

La falta de unidad y caridad en los ordenamientos fiscales dificulta el entendimiento y la aplicación de las normas que rigen las obligaciones de la materia impuestas a los contribuyentes, por lo que cuando los ordenamientos jurídicos sean más específicos, las personas lo entenderán más fácilmente y así podrán cumplir con sus obligaciones en esta materia. en este entendido, *“...cuanto antes nos persuadamos de que la justicia tributaria no es materia de “alta ciencia”, sino de razonamientos modestos y previos en torno a los efectos concretos de los distintos tipos de impuestos posibles sobre la conducta humana, tanto mejor será.”²³⁵*

La posible solución radica en simplificar las leyes tributarias mediante: una terminología simple, permanencia de las leyes fiscales, así como una sencilla forma en el calculo de las contribuciones acompañada de una facilidad en su entero, para la cual se

²³⁴ PÉREZ BECERRIL A. Ob. cit. Pág. 52.

²³⁵ LUIGI EINAUDI citado por PÉREZ BECERRIL A. Ob. cit. 2003 Pág. 167

requiere reestructurar la legislación impositiva, haciéndola más accesible a los contribuyentes.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de Diciembre de 1964, la cual entró en vigor el 1° de enero de 1965, señala como objetivo el simplificar el sistema, agrupar las disposiciones en materias, limitar el número de preceptos, imprimirles mayor claridad, a fin de que por su interpretación esté al alcance de todos los interesados, sin la intervención de especialistas; Sin embargo, esto solo se que do en el plano de los buenos deseos, ya que nunca se llevo a acabo.

6.5.4. Mejorar la Capacidad de Auditoria de la Administración.

Dentro de este contexto, el contribuyente opta por conductas defraudatorias en la medida y forma que se le presente la posibilidad de llevarlas a cado, lo que ocurre en la proporción en que la administración carece de la capacidad de detectar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, la incapacidad para determinar donde se encuentra la conducta contraria a la Ley; al respecto, la fiscalización o inspección de las contribuciones se comprende como las acciones llevadas acabo por el personal fiscal, facultado para ello, por medio de las cuales verifican si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico fiscal, han cumplido con las obligaciones que las leyes en la materia les imponen.

Ante tal situación, la administración fiscal debe crear un riesgo para el defraudador, el cual consista en las altas posibilidades de que su fraude sea conocido con rapidez y

certeza, motivo que lo vea forzado a llevar a acabo su comportamiento dentro del marco de la Ley; de tal modo que sea mas gravoso el incumplimiento que el pago voluntario.

En este contexto, la administración debe cumplir con sus compromisos de eficacia y eficiencia, esto con el objeto de tener la capacidad de identificar los engaños que realiza el particular o los casos en los que él mismo aproveche el error de las autoridades para obtener un beneficio. Es plenamente posible proveer a la administración fiscal de tal capacidad para detectar el incumplimiento, sobre la base de incorporarle tecnología moderna, concretamente que los tradicionales métodos de auditoria se reemplacen por corrientes sistemáticas de información, tanto sobre la existencia real de la masa de contribuyentes, como del cumplimiento formal y real de sus obligaciones, así como de las actividades que realicen; funciones de registro, estadística y procesamiento de datos permitirán a la administración tributaria la capacidad efectiva para conocer con oportunidad y certeza el incumplimiento de sus obligaciones por los contribuyentes.

No obstante, la sola capacidad administrativa no sería suficiente para crear el verdadero riesgo que induzca al contribuyente a optar por medidas legales en el cumplimiento de sus obligaciones, si al hecho de conocer tal conducta no se agrega una consecuencia que haga el cumplimiento forzado mucho mas gravoso que el voluntario, función que le corresponde a la afectividad de la sanción.

En síntesis, si se agravan las sanciones por las conductas delictivas del contribuyente, sin que la autoridad adquiera un buen nivel de capacidad para determinar tal conducta, la consecuencia de el incumplimiento sería mas gravosa para el contribuyente,

pero al mismo tiempo sería improbable que tal sanción pueda aplicarse, lo cual nos lleva a inducir al particular a llevar a cabo el delito, es decir, a minimizar el riesgo y no a estimular el cumplimiento, que es lo que debe interesar a la autoridad, más que el aplicar una sanción.

Como es de observarse, son múltiples las condiciones que influyen para ejecutar alguna conducta contraria a las disposiciones fiscales, la mayoría de ellas llevan una estrecha relación, lo que nos conduce a deducciones preocupantes en el sentido de que al no combatir las causas que producen la defraudación fiscal las consecuencias producidas serán perjudiciales tanto para las autoridades fiscales, como para el Estado y la colectividad; por otro lado, la actividad fiscal solo está enfocada a contemplar sanciones a las consecuencias que de este delito se suscitan más no así a la conducta en sí misma. El interés de la autoridad no debe concentrarse en erradicar la defraudación fiscal cuando las acciones fraudulentas ya han sido realizadas, ya que, si verdaderamente se busca actuar en beneficio del Sistema Fiscal Mexicano, del Estado y de la sociedad en su conjunto, se debe suprimir el origen.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Todos los gobiernos necesitan de ingresos que les permitan realizar los gastos para la atención de las necesidades de los ciudadanos; mediante la recaudación de las contribuciones, el Estado puede crear fuentes de empleo, escuelas hospitales y todos aquellos espacios de atención social que aseguren beneficios y el desarrollo al país.

SEGUNDA.- En materia impositiva, el Estado cuenta con la potestad tributaria, mediante la cual puede establecer contribuciones encaminadas a cubrir el gasto publico, pero esa potestad no es absoluta toda vez que se encuentra sujeta a las condiciones y limitaciones que establece la Constitución Política Federal.

TERCERA.- La obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público se establece en las Leyes fundamentales de la nación a la que pertenecemos; pues es necesario regular las cargas fiscales y estipular prerrogativas para que los derechos fundamentales del hombre no puedan ser quebrantados en aras de la actividad impositiva, así estas garantías darán protección a los gobernados de los abusos y excesos del Estado.

CUARTA.- La recaudación fiscal se rige bajo el principio de autodeterminación tributaria y buena fe del contribuyente, por lo que la determinación y liquidación de las contribuciones corresponden a él mismo; sin embargo, aparejado a este principio, las autoridades fiscales cuentan con las facultades para cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones de la materia, así como de comprobar la comisión de infracciones a los ordenamientos tributarios o en su caso hechos posiblemente constitutivos de delitos.

QUINTA.- Toda legislación impositiva, junto con el establecimiento de las contribuciones y las exigencias que considera necesarias para su correcta administración, prevé las consecuencias de no pagarlos, expresándolas en cada caso en forma de sanción. El campo que está reservado a las sanciones penales en materia fiscal, es vasto y es éste el que da origen al Derecho Penal Fiscal;

SEXTA.- Se comete el delito de defraudación fiscal, cuando con uso de engaños o aprovechando errores, se omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; así está previsto en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, de una manera muy amplia; por otro lado el artículo 109 del mismo ordenamiento legal precisa conductas ilícitas que dan lugar a casos específicos de defraudación fiscal. Tanto el concepto genérico como los casos concretos de defraudación fiscal implican conductas antisociales que deben ser sancionadas por el Estado, pero ante todo deben prevenir la comisión de tales ilícitos.

SEPTIMA.- El comportamiento de la humanidad se encuentra regulado a través de la ciencia jurídica; con el transcurso del tiempo, los principios y las doctrinas de cada lugar, se van adaptando a las nuevas formas de pensar de los individuos; no ajenos a este cambio social, los ordenamientos jurídicos modifican el texto de su letra, con el fin de estar acorde con la evolución y sofisticación de los conflictos que alteran la sana convivencia de los integrantes de la comunidad; sin embargo, una legislación continua y excesivamente reformada provoca un desequilibrio jurídico, sobre todo si dichos cambios no obedecen a un estudio técnicamente elaborado de acuerdo a problemas reales.

OCTAVA .- La figura de la defraudación fiscal ha sido, a lo largo del tiempo, un elemento que se ha tratado de erradicar sin lograrse aún. Durante el periodo del México Independiente, en la legislación fiscal existente, no se consideraba la defraudación fiscal como un delito en si mismo, sino, en cuanto el contribuyente se valía de algún delito consagrado en el Código Penal; con el transcurso del tiempo, la defraudación fiscal se tipifico en leyes de carácter aduanal, ya sea como delitos o como contravenciones, señalando la existencia de dos procedimientos, uno para hacer efectivas las sanciones pecuniarias y otro para imponer aquellas relativas a las penas privativas de la libertad, pertenecientes a el orden penal.

NOVENA.- La defraudación fiscal requiere de un comportamiento humano voluntario, encaminado a la realización de un fin determinado, el provocar un beneficio indebido, omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución a que se estaba obligado, causando un perjuicio al fisco federal; a su vez es una conducta típica debido a que la misma se encuentra encuadrada en un ordenamiento legal; el Código Fiscal de la Federación; es antijurídica por que el sujeto activo viola la norma establecida con la realización de su conducta, lo que origina un perjuicio en el bien jurídico protegido por la Ley, es imputable dado a que el sujeto actúa con conocimiento de pleno del alcance que su conducta producirá; es doloso, en el sentido de que existe la intención de causar un daño al Estado, mediante la actuación o la omisión fraudulenta, siempre aceptando el resultado prohibido; y por ultimo se trata de una conducta punible, ya que merece una pena determinada en razón de la realización de un comportamiento contrario a la Ley.

DÉCIMA.- En el delito de defraudación fiscal el sujeto pasivo del delito lo constituye el Estado, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mientras que el sujeto activo del delito es el contribuyente que incumple o va en contra de un ordenamiento legal, afectando el interés del fisco federal; en este orden de ideas, el responsable directo o inmediato de los delitos fiscales es el contribuyente (tratándose de personas físicas) y el representante legal (tratándose de personas morales), ya sea el administrador único o el consejo de administradores

DÉCIMA PRIMERA.- El Bien Jurídicamente Tutelado en el delito de Defraudación Fiscal es la exacta percepción de los créditos fiscales para lograr una oportuna aplicación del gasto Público. En base a lo anterior, con la omisión (total o parcial) en los pagos de los créditos fiscales se causa un daño y también un perjuicio; sin embargo, el Código Fiscal de la Federación al definir el tipo de defraudación, en todas sus modalidades, solo señala al perjuicio dentro del resultado, omitiendo el diverso concepto de daño.

DECIMA SEGUNDA- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, específicamente la Procuraduría Fiscal de la Federación, es el órgano encargado de presentar ante el Ministerio Público la querrela, la cual es un requisito de precedibilidad sin el cual no se puede dar inicio al ejercicio de la acción penal del delito de defraudación fiscal; toda vez que este se persigue a petición de la parte ofendida, esto es un derecho potestativo que tienen el ofendido para hacer del conocimiento de las autoridades actos que puedan ser constitutivos de delito.

DÉCIMA TERCERA- Muchas son las causas determinantes del elevado nivel en las conductas defraudatorias que son llevadas a cabo por los contribuyentes, de entre las cuales destacan, entre otras, la complejidad de los sistemas impositivos, la falta de representación popular, la carencia de ética social y de una educación tributaria, un sistema impositivo desigual, la inexistente confianza en las instituciones públicas, así como la falta de respeto a la autoridad, etc; por lo que la defraudación fiscal debe ser considerada como un reflejo del escaso desarrollo social y económico del país.

DÉCIMA CUARTA.- Si el Estado, por una parte, solicita a los contribuyentes lo estrictamente necesario para cumplir con las obligaciones que la Constitución estipula, según las circunstancias del momento que atraviesa la vida social y la capacidad contributiva de las diversas categorías de la población; y por otra, hace uso de las sumas recaudas con honestidad y prudencia de tal modo que sea apreciado por la opinión públicas, es hasta entonces cuando tendrá el derecho de obligar en conciencia a los ciudadanos a cumplir con sus obligaciones fiscales y estimulará tal cumplimiento en vista de las reales ventajas sociales que los gastos públicos reportan en relación con el monto de los ingresos.

DECIMA QUINTA.- La aplicación de una sanción privativa de la libertad debe estar motivada en la vulneración a una disposición fiscal contenida en un sistema recaudatorio exitoso y productivo, y no como un medio de presión política y de recaudación.

DÉCIMA SEXTA En virtud de que la defraudación fiscal esta teniendo mayor índice de frecuencia, su trascendencia social es también cada vez más grande, sobre todo si tomamos en consideración que sus efectos afectan tanto a la sociedad como al Estado; a este se le perjudica en el sentido de que no se perciben todos los ingresos públicos que se tiene planeados y que son necesarios para cumplir los fines estatales; a la sociedad se le afecta porque no se llegan a satisfacer las diversas necesidades colectivas, además de que al imponer cargas excesivas a la población tributaria merma su situación económica, provocando que la crisis de nuestro tiempo sea más aguda.

DÉCIMA SEPTIMA- Finalmente estimamos que la solución para combatir la defraudación fiscal es la educación, la cual debe tener dos enfoques; el primero, dirigido a los servidores públicos para desarrollar en ellos cualidades de honestidad y vocación en el servicio, además de la preparación necesaria; un segundo aspecto es el que esta dirigido a los contribuyentes para crear en ellos la conciencia social de que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias redunda en el beneficio de la sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

1. **ACOSTA ROMERO, LÓPEZ BETANCOURT.** Delitos Especiales Federales. Trillas México 1988.
2. **ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO.** Derecho Fiscal. Themis. México 2000.
3. **BORJA SORIANO MANUEL.** Teoría General de las Obligaciones. Porrúa. México 2001.
4. **BURGOA ORIHUELA IGNACIO.** Derecho Constitucional Mexicano. Porrúa. México 1984.
5. **BURGOA ORIHUELA IGNACIO.** Las Garantías Individuales Porrúa. México 1996.
6. **BECARIA CESAR.** Tratado de los Delitos y las Penas. Porrúa México 1995
7. **CARRANCA Y RIVAS .** Código Penal Anotado Porrúa México 2001.
8. **CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.** Derecho Penal Mexicano. Parte General. Porrúa México 1976.
9. **CARRARA FRANCESCO.** Programa de Derecho Criminal. Parte General Vol. I Temis Colombia. 1996.
10. **CARRASCO IRIARTE HUGO.** Derecho Fiscal II. UIRE. México 2003.
11. **CARRETERO PÉREZ ADOLFO.** Derecho Financiero. Santillana Madrid 1968.
12. **CASTELLANOS TENA FERNANADO.** Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa. México 1993
13. **CASTILLO CARRASCO SALVADOR.** La reforma financiera como capítulo de la refundación del Estado Mexicano. El Municipio como base del desarrollo. Taxx. México 2001
14. **COLÍN SÁNCHEZ GUILLERMO.** Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Porrúa México 1993.
15. **DE LA CRUZ AGÜERO LEOPOLDO.** EL Término Constitucional y la Probable Responsabilidad Penal. Porrúa 1999
16. **DE LA CUEVA ARTURO.** Derecho Fiscal. Porrúa. México 1999. .

17. **DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.** Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. México 1994.
18. **DE PINA RAFAEL.** Código Penal Reformado. México 1946
19. **DELGADILLO GUTIÉRREZ LUIS HUMBERTO.** Principios de Derecho Tributario México. 1995
20. **FERNÁNDEZ MARTÍNEZ REFUGIO** Derecho Fiscal. MC Graw – Hill. México 1988.
21. **FERRI ENRICO.** Principios de Derecho Criminal Reus. Madrid 1933. Pág. 2001
22. **FLORES ZAVALA ERNESTO.** Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa. México 1998. .
23. **GACIGALUPO. ENRIQUE.** La Reforma del Derecho Penal Económico Español. Madrid 1980.
24. **GALINDO GARFIAS IGNACIO.** Teoría de las Obligaciones. Porrúa. México 2000
25. **GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ANGEL.** Los Delitos Especiales Federales. Trillas México 1991.
26. **GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ÁNGEL.** Teoría de la Infracción Fiscal Penal Cárdenas México 1982.
27. **GARCÍA DOMÍNGUEZ MIGUEL ANGEL.** EL Derecho Fiscal Penal. Porrúa. México 1994.
28. **GARCÍA MAYNES EDUARDO.** Introducción a la Ciencia del Derecho. 50ª edición Porrúa. México 1999.
29. **GIORGETTI ARMANDO** La evasión Tributaria. Depalma Buenos Aires 1967.
30. **GIULIANI FONROUGE.** Derecho Financiero Depalma Buenos Aires Argentina. 1993
31. **GONZÁLEZ QUINTANILLA JOSÉ ARTURO.** Derecho Penal Mexicano. Porrúa. México 1997.
32. **GONZÁLEZ SALAS CAMPOS RAÚL.** Los Delitos Fiscales Pereznieto. México 1995.
33. **HERNÁNDEZ ESPARZA ABDÓN.** El Delito de Defraudación Fiscal. Botas México

34. **HOROLDKOOTZ y HEINZ WEIHRICH.** Administración. Mc Graw Hill. México 1998.
35. **JARACH DINO.** El Hecho Imponible. Abeledo- Perrot. Buenos Aires. Argentina. 1996
36. **JARACH DINO.** Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo- Perrot. Buenos Aires. Argentina. 1996
37. **JIMÉNEZ DE ASUA.** La Ley y el Delito. Sudamericana. Buenos Aires 1980
38. **JIMÉNEZ DE ASUA.** Teoría del Delito. Jure México 2002
39. **LOMELI CEREZO MARGARITA.** Derecho Fiscal Represivo. Porrúa 1997.
40. **LOPEZ BETANCOURT Y PORTE PETIT MORENO.** El delito de Fraude. Porrúa México
41. **MABARAK CERECEDO DORICELA.** Derecho Penal Fiscal. Lazcano Garza Editores. México 1993.
42. **MARBARAK CERECEDO DORICELA.** Derecho Financiero Público. Mc Graw- Hill. México 2000.
43. **MARGÁIN MANAUTOU EMILIO** Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Porrúa México. 1997
44. **MARGÁIN MANAUTOU EMILIO** Nociones de Política Fiscal Porrúa. México. 1998
45. **MARQUEZ PIÑEIRO RAFAEL.** Derecho Penal Trillas. México 1994.
46. **MARTÍNEZ JEAN CLAUDE.** El fraude Fiscal. Porrúa México 1989.
47. **MARTÍNEZ PÉREZ. CARLOS** El Delito Fiscal. Montecorvo. Madrid 1982.
48. **MILAGROS BORJA MARÍA DE LA LUZ.** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM Porrúa. México 1999.
49. **MONTESQUIEU** Del Espíritu de las Leyes Porrúa. México 2000
50. **NANDAYAPA URBINA ARTURO.** Los Delitos Fiscales en México. Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales en México. Tomo 1. Sisco. México 1997
51. **ORELLANA WIARCO OCTAVIO A.** El delito de Defraudación Fiscal Porrúa. México 2001.

52. **PAREDES MONTIEL Y RODRÍGUEZ LOBATO R.** El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria. Porrúa. México 2001.
53. **PAVÓN VAZCONCELOS FRANCISCO.** Manual de Derecho Penal Mexicano. Porrúa. México 1984.
54. **PAVÓN VAZCONCELOS FRANCISCO.** La Causalidad en el Delito Porrúa. México 1993
55. **PÉREZ BECERRIL ALONSO** Política e impuestos.(pensamientos) Porrúa. México 2003
56. **PINA VARA RAFAEL.** Diccionario de Derecho. Porrúa. México 1970.
57. **PONCE GÓMEZ FRANCISCO Y PONCE CASTILLO RODOLFO.** Derecho Fiscal. Banca y Comercio. México 1997.
58. **PUGLIESE MARIO.** Instituciones de Derecho Financiero. Porrúa. 1976
59. **QUINTANA VALTIERRA JESÚS Y ROJAS YÁNEZ JORGE.** Derecho Tributario Mexicano. Trillas. México 1991.
60. **RIVERA SILVA MANUEL.** Derecho Penal Fiscal. Porrúa.. México 1984.
61. **RIVERA SILVA MANUEL.** Los Delitos Fiscales Comentados. Botas. México 1949.
62. **RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL.** Derecho Fiscal. Oxford. México 1998
63. **ROJINA VILLEGAS.** Derecho Civil Mexicano Tomo III Porrúa México 1951
64. **SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO.** Hacienda y Derecho. TV. De palma. Madrid España. 1993. .
65. **SÁNCHEZ CORTEZ ALBERTO.** El Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal. Criminalia año XVII.1951.
66. **SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO.** Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas México 1986.
67. **SÁNCHEZ BRINGAS ENRIQUE.** Derecho Constitucional. Porrúa. México 1998.
68. **SÁNCHEZ HERNÁNDEZ MANOLO.** Derecho Tributario Cárdenas Editor y Distribuidor México 1999.

69. **SCHMITT CARL.** Teoría de la Constitución Nacional. México 1981. Citado por Gutiérrez S. Sergio y Rives S. Roberto. La Constitución Mexicana en el Siglo XX. Las Líneas del Mar, México 1994.
70. **SIERRA J, CARLOS. MARTINEZ VERA ROGELIO.** El Papel Sellado y la Ley del Timbre. Relación Documental. Publicaciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. México.
71. **SMITH ADAM.** Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica. México 1982..
72. **SOLER SEBASTIÁN.** Derecho Penal Argentino. Area. Tomo I Argentina 1978.
73. **SOSA ORTIZ ALEJANDRO.** El Cuerpo del Delito. La problemática de su Acreditación. Porrúa. México 2003.
74. **TENA RAMÍREZ FELIPE.** Leyes Fundamentales de México 1808 - 1995 Porrúa. México 1995 .

PUBLICACIONES PERIODICAS

1. **ALVARADO ESQUIVEL MIGUEL DE JESÚS.** Planeación Fiscal contra Evasión Fiscal. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. N° 3 Año II enero-marzo 1997
2. **CARBALLO BALVANERA LUIS.** El Principio Constitucional de la Justicia Fiscal. Conferencia en Madrid España, Septiembre de 1989, 1° edición Tribunal Fiscal de la Federación, México 1992
3. **CASADO HERRERO DANIEL** El Delito Fiscal, Breve Análisis Jurídico Penal. Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11, N° 35, Guadalajara Jal, México 1990.
4. **CASTILLO CARRASCO SALVADOR.** Reformas al Código Fiscal de la Federación Revista Horizonte Fiscal. Numero Especial. Enero 1997

5. **CASTILLO CARRASCO SALVADOR** Propuesta de Distribución de la Soberanía Tributaria entre la Federación , Estados y Municipios Mexicanos. Academia Mexicana de Derecho Fiscal .México 1995.
6. **CELORIO VERA JESÚS.** Algunas Consideraciones en Torno a los Delitos Fiscales en México. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II, enero-marzo, N° 35, México 1997.
7. **DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO.** Elusión Tributaria. Difusión Fiscal. S.H.C.P. México 1974 .N°6. ¹
8. **FÉLIX CÁRDENAS RODOLFO.** Libertad Provisional en los Delitos Fiscales no Graves. Iter Criminis. Segunda Época N° 9 enero – marzo 2004 Pág. 195
9. **GOZALEZ GARCÍA ANGEL LUIS.** La normalización Contable y el Fraude Fiscal Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11. N° 3 Septiembre 1990. México.
10. **GONZÁLEZ SALAS CAMPOS RAÚL.** El Bien Jurídico en los Delitos Previstos en el Código Fiscal de la Federación. Criminalia. Academia Mexicana de Ciencias Penales. Año LIX. N° 3 México 1993. Septiembre
11. **ILLANES LUIS.** Un sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias. Revista Trimestre fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11. N°35 Septiembre 1990. México
12. **SÁIZ DE BUJANDA FERNANDO.** Defraudación Tributaria. Revista Trimestre Fiscal. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 11. N° 35 Septiembre 1990. México.
13. **SÁNCHEZ MIRANDA ARNULFO.** Planeación Fiscal: Importancia y Fundamento Constitucional. Nuevo Consultorio Fiscal N° 216 México 1998.

14. **TORRES LÓPEZ MARIO ALBERTO.** Responsabilidad Penal en los Delitos Fiscales de Omisión, respecto de las Sociedades Anónimas Contribuyentes. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación 3ª época, enero 1997.

15. **Diario Oficial de la Federación**

Obras de consulta

1. **Diccionario de la Lengua Española.** Real Academia. Espasa. España 2001
2. **Diccionario Jurídico Mexicano.** Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM y Porrúa. México 1996
3. **Enciclopedia Universal Ilustrada.** Espasa Calpe S.A. Madrid 1981.
4. **VALLETA MARÍA LAURA.** Diccionario Jurídico. Valleta. México 2001

LEGISLACIÓN

1. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos** Porrúa México 2005
2. **Código Fiscal de la Federación.** Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF. México 2005
3. **Código Civil Federa.** Porrúa México 2005
4. **Ley del Impuesto Sobre la Renta.** Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF. México 2005
5. **Agenda de los Extranjeros.** Ediciones Fiscales ISEF. México 2000
6. **Código Penal Federal** Agenda Penal Ediciones Fiscales ISEF. México 2005
7. **Código Federal de Procedimientos Penales,.** Agenda Penal Ediciones Fiscales ISEF. México 2005