



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.
INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
CLAVE 8727-09, ACUERDO No. 218/95



URUAPAN
MICHOCÁN

ESCUELA DE DERECHO

**“SIMPLICIDAD EN LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN COMO MEDIO PARA FACILITAR EL
CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES Y
COMBATIR LA ELUSIÓN FISCAL”.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A :

MATA AGUILAR VANESSA

ASESOR: LIC. GUILLERMO IBARRA LÓPEZ.

URUAPAN, MICHOCÁN.

MAYO DEL 2010.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



SUBDIRECCIÓN DE CERTIFICACIÓN
ANEXO 13



AUTORIZACIÓN PARA IMPRESIÓN DE TRABAJO ESCRITO

**CIUDADANA
DOCTORA MARGARITA VELÁZQUEZ GUTIÉRREZ,
DIRECTORA GENERAL DE INCORPORACIÓN Y
REVALIDACIÓN DE ESTUDIOS,
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO,
P R E S E N T E:**

Me permito informar a usted que el trabajo escrito:

**“SIMPLICIDAD EN LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN COMO MEDIO PARA FACILITAR EL
CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES
Y COMBATIR LA ELUSIÓN FISCAL”**

Elaborado por:

MATA

APPELLIDO PATERNO

AGUILAR

APPELLIDO MATERNO

VANESSA

NOMBRE(S)

NÚMERO DE EXPEDIENTE: 40453220 8

ALUMNO(A) DE LA CARRERA DE: LICENCIADO(A) EN DERECHO.

Reúne los requisitos académicos para su impresión.

**“INTEGRACIÓN Y SUPERACIÓN”
URUAPAN, MICHOACÁN, MAYO 31 DE 2010.**


LIC. GUILLERMO IBARRA LÓPEZ
ASESOR


LIC. FEDERICO JIMÉNEZ ILJERO
DIRECTOR TÉCNICO



*A Dios y a mis padres por el gran apoyo y esfuerzo
que realizaron conmigo para poder
salir adelante y terminar mi carrera, es por eso que
éste logro es de todos.*

*A Julio César por el apoyo que me brindó
durante toda la carrera y el ánimo que
cultivaba en mí para salir adelante.*

*A mis amigas, por todo el apoyo que me brindaron
y porque juntas logramos pasar cada uno de las etapas
y obstáculos que se nos presentaron.*

*A cada uno de mis maestros, porque juntos
lograron integrar el conjunto de conocimientos
que hoy adquiero, y son mis armas e instrumentos
para ejercer la carrera.*

*A mi asesor, por todo el tiempo y esfuerzo
que dedicó para que juntos pudiéramos
terminar este trabajo y concluir en tiempo
y forma mi carrera.*

*A la Universidad Don Vasco, que fue mi alma mater,
porque en ella poco a poco crecí profesionalmente,
hasta llegar al final.*

*Y a todas aquellas personas que de alguna u otra
forma me ayudaron y apoyaron para que en
estos momentos me encuentre en la meta.*

Por eso y más...

iii MUCHAS GRACIAS !!!

ÍNDICE:

INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES DE LA ELUSIÓN FISCAL.....	14
1.1 EDAD MEDIA.....	18
1.2 ÉPOCA PRECORTESIANA.....	20
1.3 ÉPOCA COLONIAL.....	22
1.4 ÉPOCA INDEPENDIENTE.....	23
CAPÍTULO 2. LA OBLIGACIÓN FISCAL.....	27
2.1 CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.....	28
2.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	33
2.3 PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LOS IMPUESTOS.....	35
2.3.1 Principio de Generalidad.....	36
2.3.2 Principio de Uniformidad.....	38
2.3.3 Principio de Certidumbre.....	39
2.3.4 Principio de Comodidad.....	41
2.3.5 Principio de Economía.....	44
2.3.6 Principio de Justicia.....	45
2.3.7 Principio de Simplicidad y Claridad.....	46
2.4 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.....	48
2.4.1 Principales Obligaciones de los Sujetos de la Obligación Fiscal.....	51
A) OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO.....	51
B) OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO.....	52

CAPÍTULO 3. LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.....	54
3.1 ELEMENTOS DE LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.....	61
3.2 DIFERENCIAS ENTRE ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.....	63
3.3 CAUSAS DE LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL.....	66
CAPÍTULO 4. INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES.....	73
4.1 MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FISCAL.....	79
4.1.1 Método de Interpretación Estricta o Literal.....	80
4.1.2 Método de Interpretación Judicial.....	82
4.1.3 Método de Interpretación Lógico- Conceptual.....	84
4.1.4 Método de Interpretación Auténtica.....	85
4.1.5 Método de Interpretación Restrictiva.....	87
4.1.6 Método de Interpretación Extensiva.....	90
4.1.7 Método de Interpretación Analógica.....	91
4.1.8 Método de Interpretación Sistemática.....	92
4.2 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 5º DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN....	93
CAPÍTULO 5. SIMPLICIDAD EN LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, COMO MEDIO PARA FACILITAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES Y COMBATIR LA ELUSIÓN FISCAL..	98
CONCLUSIONES.....	109
PROPUESTA.....	111
BIBLIOGRAFÍA.....	113

INTRODUCCIÓN:

Para poder llevar a cabo la elección del tema de tesis fue necesario realizar una detallada investigación con el fin de indagar si con anterioridad a este proyecto existen tesis realizadas por compañeros de esta misma Universidad, que fueran relacionadas con el punto a tratar en este trabajo, obteniendo como resultado que no se encuentra ninguna tesis que contemple o se relacione con el tema, lo cual permitió que se continuara con el desarrollo de este trabajo de tesis.

De este modo, el presente trabajo consta de cinco capítulos; en el primero se abordan los antecedentes de los impuestos, así como de la elusión al pago de los mismos; en el segundo capítulo se establece el concepto de la obligación fiscal, su fundamento Constitucional, los principios doctrinales que deben regir a los impuestos, así como los sujetos de la obligación fiscal y sus principales obligaciones; dentro del tercer capítulo se define a la evasión fiscal, los elementos de la elusión y la evasión de impuestos, así como sus diferencias y principales causas; en el capítulo cuarto se desarrollan los métodos de interpretación del derecho fiscal, así como el análisis del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación en base a los métodos de interpretación en materia fiscal; por último, en el capítulo quinto se establecen algunos de los motivos por los que los contribuyentes han optado por eludir el pago de impuestos, para evitar que su conducta coincida con los supuestos que señalan las leyes fiscales.

Planteamiento del problema:

¿La complejidad en las disposiciones de nuestro Código Fiscal de la Federación es causa de incumplimiento de las obligaciones fiscales y provoca la realización de conductas elusivas?

En la actualidad nos hemos encontrado con innumerables problemas para llevar a cabo el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre los cuales se encuentra el de interpretar lo que un precepto legal verdaderamente encierra, y en la mayoría de las veces dichas situaciones no son sometidas a consideración o consulta ante las Autoridades fiscales para determinar lo que expresa dicho precepto, ocasionando con ello el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los obligados, puesto que obstaculizan el mismo.

Por otro lado, encontramos que a pesar de la aplicación estricta que nos señala el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos ante la complejidad del sentido de las disposiciones fiscales, donde éstas permiten una interpretación conceptual distinta a la intención del legislador al momento de crearla, dándose así la realización de diversos actos enfocados a eludir la aplicación de normas fiscales, perjudicando más que al Fisco, a la propia sociedad, ante una manifiesta desigualdad contributiva que desalienta el

cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, al observar que el sistema tributario no es aplicado con igualdad.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES DE LA ELUSIÓN FISCAL.

Para poder hablar de antecedentes de la elusión fiscal, debemos entender algunos conceptos de la misma, y para ello nos apoyaremos en la definición de diversos autores, tales como:

“Es el comportamiento del contribuyente para evitar la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria”. (Escobar Ramírez, 1999:116).

“La entendemos como una conducta dolosa, encaminada a evadir una contribución teniendo la obligación de cubrirla, aprovechándose de vacíos o lagunas jurídicas, o bien, la inapropiada interpretación de las leyes fiscales para la realización de acciones ilícitas que se propone realizar el contribuyente”. (Sánchez Vega, 1991: 46).

“Es un comportamiento complementario de defraudar, ya que necesita la existencia del engaño que se logra a través de un artilugio el cual constituye una actitud mendaz que ratifica y completa el contenido del injusto de fraude”. (González Salas)(Citado por Celorio Vela, 1997:41).

“La elusión consiste en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son

evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, abstenerse de realizar los hechos o actos específicamente gravados por las leyes”. (Rodríguez Lobato, 1998:70).

Así, encontramos que la elusión fiscal es la conducta que realiza una persona sea o no contribuyente, para evitar la aplicación de una norma fiscal, ya sea impidiendo que se actualice alguna de las hipótesis que la ley señale, o bien a través de la inadecuada interpretación de las normas fiscales, con el único propósito de obtener un beneficio ya sea total o parcial en sus intereses económicos.

De esta forma, podemos señalar que los antecedentes de la elusión fiscal se pueden observar desde tiempos remotos, es decir, desde la existencia del mismo impuesto.

Al respecto, el autor Sánchez León (2000), nos señala que los impuestos son casi tan antiguos como el hombre, por lo que en la historia de todos los países y en todos los tiempos se han visto temas relativos a los impuestos en los que se incluyen tributos; como prestaciones personales y otras formas de pago.

Por tal motivo, es que encontramos que la figura de la elusión ha venido representando un fenómeno a nivel mundial que ha estado presente en cualquier lugar y tiempo, en todo tipo de grupos y clases sociales, así como en todos los sectores de actividad laboral.

De lo anterior, el autor Sánchez Vega (1991), señala que tanto la figura de los impuestos, como la elusión fiscal las encontramos desde épocas muy antiguas, cuando se logra una organización política entre los hombres, ya que se vieron en la necesidad de tener una persona investida de poder que los organizará.

Es así, como desde entonces se ha obligado a los gobernados a pagar tributos a sus gobernantes, mientras que los primeros siempre han buscado la forma de eludirlos o pagar en menores cantidades a las establecidas por los gobernantes.

De este modo, como ya se mencionó encontramos sus antecedentes desde los primeros años, tal como lo expresa el autor Diep Diep (2007), que manifiesta que no es necesario adentrarnos a grandes historias o leyes, sólo basta con escuchar cualquier pasaje de la Biblia para encontrar los antecedentes martirizadores en materia de impuestos.

Es el caso, que el antiguo testamento se refiere al primer impuesto permanente referente al tributo del padrón, consistente en realizar ciertos servicios a favor del Tabernáculo, mismos que tenían un sentido religioso y compensador.

De esta forma, se obligaba a todo varón mayor de veinte años, sin importar su situación económica, a proporcionar a los reyes israelitas recursos económicos para que éstos pudiesen realizar sus fines o cuestiones particulares.

Como consecuencia, se tuvo que una vez que se cumplía la edad exigida por los reyes, es decir, los veinte años, la mayoría de los jóvenes emigraban a otros lugares, donde tal impuesto no fuera exigido, con el único fin de eludirlo por medio de la huida.

De la misma forma, tenemos como antecedentes de la elusión fiscal, que “en tiempos de Constantino, en los años 313 a 320 de la era Cristiana, se eximió a todos los eclesiásticos por los tributos derivados de sus talleres, pues aparentemente los beneficios obtenidos se redistribuían entre los pobres y desvalidos merced a la caridad”. (Diep Diep, 2007:14).

Así, como consecuencia de lo anterior se encontró que muchísimas personas ricas se convirtieron al estado eclesiástico para eludir los impuestos

que gravaban sobre la producción de sus actividades.

1.1 Edad Media.

Dentro de esta época, se observa que, “tanto los emperadores como los cristianos, establecieron toda clase de impuestos, pero éstos gravitaron, obviamente, sobre los pobres, nunca sobre la nobleza o sobre los señores feudales y demás privilegiados, llegando el momento en que torturaba y ejecutaba a quiénes incumplían con el pago, lo cual originó tales extremos de violencia y de muerte...”. (Diep Diep, 2007: 17).

De la misma forma, Sánchez León (2000), manifiesta que el sistema fiscal en la edad media era anárquico, arbitrario e injusto, sin embargo, surgieron pensamientos referentes a que el sistema fiscal debía estar organizado de una manera muy sencilla que todas las personas lo pudieran entender, pero pocas dirigir.

Asimismo, menciona que en la Edad Media con los tributarios rebeldes, como primera medida los metían en una torre, que hacía las veces de cárcel. Encontrándose celdas tenebrosas y húmedas, y como segundo término estaban las cámaras de tormento.

De tal manera, tenemos que “quien no pagaba, tenía que hacerse a la idea, de pasarse el resto de sus días como galeote (forzado en las galeras). También quien se negaba a pagar el diezmo o no podía hacerlo, era recluido en la torre...”. (Sánchez León, 2000: 18).

Posteriormente, como lo señala Sánchez Vega (1991) se crean otro tipo de sanciones destinadas a aquellas personas que eludían el pago de los impuestos, las cuales consistían en la tortura y el decomiso de bienes, mismas que tenían como característica principal que su aplicación dependía de la discrecionalidad del señor Feudal.

Por otra parte, se señala que: “quizá aquí surgieron las primeras atenuantes del tributo a través de medidas deductivas y exenciones parciales para abatir el salvajismo de la recaudación, ya que sólo sabía del empleo de instrumentos de tortura o de ejecución a los incumplidos, es decir, privándoles de la vida”. (Diep Dep 2007:17).

De la misma manera, el autor citado menciona que se llegaron a establecer impuestos absurdos con el único fin de recaudar dinero, como es el cobro de impuestos a las personas por el simple uso o cruce de un puente o de un camino.

Resultado de lo anterior, fue que el ciudadano eludía el tributo absteniéndose de utilizar el puente o el camino mediante la búsqueda de otros caminos o atajos, sin importar si éstos estuvieran más retirados o le llevara más tiempo.

Asimismo, otro tipo de impuestos que se llegaron a aplicar y que carecían de fin económico, ya que se enfocaban más bien a medidas disciplinarias fue como lo menciona el autor Diep Diep (2007) el impuesto a la barba en tiempos de Pedro el grande en Rusia, el cual consistía en que todo aquel varón que usara barba tendría que pagar un impuesto.

Lo anterior dio como resultado, que el sujeto que en ese momento usaba barba, se afeitó para no ser sujeto al pago de dicho impuesto.

1.2 Época Precortesiana.

Dentro de las culturas antiguas se aprecia que los impuestos que se exigían estaban enfocados a trabajos personales, así como el pago de tributos en especie ya fuese en frutos o animales.

De acuerdo con el autor Sánchez Piña (1991), tenemos que desde siempre la humanidad ha tomado la tendencia de la “ley del más fuerte”, donde

éste ejerciendo el derecho de su posición, obliga a los débiles a pagarle tributos.

De la misma forma, menciona que los hombres siempre han tenido la necesidad de considerar un “ser superior” o “Dios”, de ahí que se haya dado tanta importancia a la religión, la cual desafortunadamente, en esta época fue utilizada de manera conveniente.

Así, tenemos que “el fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesaría sobre él calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma”. (Sánchez Piña, 1991: 5).

Por otro lado, encontramos que el autor Sánchez Vega (1991) nos menciona que en otro tipo de culturas antiguas como la Griega, la Egipcia y la Romana castigaban con la muerte a todos los ciudadanos que, estando obligado a ello, omitieran ya fuese total o parcialmente el pago de tributos.

Asimismo, manifiesta que antiguamente los impuestos se cargaban a capricho de los gobernantes, por lo que los gobernados se quejaban de las fuertes cargas tributarias que les eran impuestas y al ser observado por los gobernantes mediante una considerable disminución en la recaudación de

tributos, éstos deciden crear otras sanciones además de la pena de muerte, como son: el decomiso de propiedades, azotes, multas, etc.

Dichas sanciones eran aplicadas atendiendo a diversos aspectos, entre ellos se encuentra; a la gravedad de la falta, al monto de los tributos que se hubieren omitido y a la cultura a la que pertenecía el evasor.

En México, la época prehispánica no tiene mucho que comentarse, al respecto nos señala Sánchez Vega (1991) que la cultura más conocida por su trascendencia es la azteca, en la cual solamente se obtenían tributos voluntarios y pacíficos de su población, aunque también en forma obligatoria a los pobladores de territorios sometidos a ellos.

Por otra parte, tenemos que “a nadie le valía razón ni excusa para exceptuarse del pago del tributo: si pobre, debía trabajar: si enfermo, se esperaba a que sanase: los exactores perseguían a todos con la mayor crueldad, teniendo facultad de vender como esclavos a los incumplidos”. (Carrasco Iriarte, 1997: 157).

1.3 Época Colonial.

En la época colonial de acuerdo con lo señalado por el autor Sánchez León (2000) no se observan mecanismos tan crueles como en las épocas

anteriores, ya que se incrementaron los impuestos basándose en los decretos del Consejo de Indias, a través de distintos ordenamientos tales como: las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos.

De lo anterior se desprende que en esta época se comienza a observar de alguna forma lo que es el principio de legalidad dentro de la materia tributaria, ya que dentro de dichos ordenamientos se encontraba la obligación que tenían todos los gobernados de pagar los distintos tipos de impuestos.

Asimismo, dentro de los mencionados ordenamientos, también parece como sanción, de acuerdo con el autor Sánchez Vega (1991), para todos aquellos que omitían cumplir con el pago de sus impuestos, la pena de prisión, la cual se aplicaba tomando en consideración si la omisión realizada hubiere sido en forma total o parcial.

1.4 Época Independiente.

En el México Independiente, se promulgaron algunas leyes fiscales por parte de los Legisladores, al respecto Sánchez Vega (1991) nos señala que dichas leyes fueron utilizadas como base para establecer por parte del Estado las finanzas públicas en las que se apoyara para cumplir con sus atribuciones, cubrir el gasto público, así como distribuir la riqueza a nivel nacional.

De la misma forma, dichas leyes fiscales sirvieron como base para establecer todo tipo de sanciones dirigidas a aquellas personas que omitan en forma parcial o total el pago de sus impuestos.

Por otro lado, encontramos que el autor Sánchez Gómez (2003) nos señala que posteriormente en el año de 1853, bajo la presidencia del General Antonio López de Santa Anna se decretaron absurdos impuestos, consistentes en el uso y tenencia de puertas, ventanas y perros.

Con lo anterior, ocasionó como forma de eludir dichos impuestos, por una parte el que en la ciudad de México se hayan tenido que tapar la mayoría de las puertas y ventanas, tanto de las casas y edificios, o por otro lado, que la mayoría de la gente cambiara el uso de las ventanas por puertas, únicamente con el fin de disminuir al máximo posible el campo de aplicación de dicho gravamen. Mientras que por la tenencia de perros, se provocó que se sacrificaran centenares de ellos, con el mismo fin de elusión tributaria.

Es así, como en la actualidad se observa que nuestro país ha sufrido el fenómeno de la elusión fiscal durante mucho tiempo, tal como se ha observado en el desarrollo de las épocas anteriores. Pero claro está que dentro de las últimas décadas se ha dado un incremento verdaderamente considerable.

Al respecto, nos señala Diep Diep (2007) que el auge de lo que es la figura de la elusión fiscal sobreviene al momento de que las autoridades fiscales deciden celebrar tratados internacionales sobre coordinación fiscal, ya que en este momento las empresas trasnacionales vinieron a tomar el mando absoluto y a perjudicar al insuficiente empresario nacional, sin comentar a los pequeños comerciantes.

Es así, como dichas empresas poco a poco han venido tomado el control comercial en nuestro país, gozando hasta algunas veces de mayores privilegios por parte de las autoridades fiscales, con el único fin de que lleguen mayores inversionistas a nuestro país, y tener como supuesto resultado un aumento en la recaudación de recursos económicos.

De la misma forma, señala que a causa de la existencia de la etapa económica de globalización, el incremento de la competitividad, cambio de actitud comercial, rápido crecimiento de las bases impositivas, la aparición de nuevos tributos, el incremento en las tasas de impuestos, entre otros aspectos es lo que ha orillado o motivado a los contribuyentes a realizar conductas elusivas, de evasión y hasta fraudulentas.

De tal manera, que todas éstas cuestiones han puesto en desventaja competitiva a nuestros ciudadanos respecto al sector externo, lo cual produce que éstos tiendan a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos, o

en algunos casos, como se mencionó anteriormente sólo buscan sobrevivir en el ámbito comercial, y la mayoría de las veces se realiza utilizando los medios incorrectos, como es a través de la omisión del pago de impuestos.

Es así, como se observa que en el transcurso del tiempo nuestros gobiernos no han acertado en crear o fomentar una reforma impositiva congruente con los enormes cambios implantados por los aspectos evolutivos antes mencionados, con el fin de combatir este tipo de conductas que de manera formidable afectan nuestra economía nacional.

CAPÍTULO 2. LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Como ha sido analizado, la obligación tributaria tiene su origen en tiempos remotos, y no ha sido otra cosa que una manifestación de la potestad soberana del Estado, al atribuirle tanto a personas físicas como morales que mediante la realización de sus actividades coincidan con el hecho generador de una contribución establecida por alguna de las leyes fiscales, el deber de destinar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias obtenidas para cubrir el gasto público, en la forma que dispongan las mencionadas leyes.

De lo anterior, podemos desprender que se trata del deber jurídico que tenemos los administrados, derivado de la realización de diversas actividades que de alguna forma se encuadran en una hipótesis normativa, para contribuir al gasto público, y de esta manera se atiendan y satisfagan las diversas necesidades de la sociedad.

Asimismo, “dicha obligación entraña un vínculo jurídico entre dos sujetos que son plenamente identificados en todas las normas tributarias, en observancia de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es; se trata de un acreedor o sujeto activo de ese deber, que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, ello en ejercicio de la autoridad que le confiere un precepto jurídico, y que está representado por la entidad política en quien radica

la soberanía del Estado; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo”. (Sánchez Gómez, 2003: 343).

2.1 Concepto de la Obligación Fiscal.

Varios son los autores que han establecido el concepto de obligación fiscal, en donde sus opiniones siguen siendo discordantes respecto a su contenido, así encontramos por definición de obligación fiscal las siguientes:

“La obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria”. (Delgadillo Gutiérrez, 2003: 91).

“Como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”. (Giuliani Fonrouge, 1976) (Citado por Sánchez Gómez, 2003: 344).

“La obligación tributaria constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio”. (Manuel de Juano, 1969) (Ídem).

“El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”. (Emilio Margáin) (Citado por Rodríguez Lobato, 1998: 110).

De lo anterior, podemos señalar que la obligación tributaria es aquel vínculo jurídico existente entre dos sujetos, en donde el sujeto pasivo se encuentra obligado a realizar determinadas conductas que pueden ser desde un dar, hacer, no hacer o tolerar, en favor de otro denominado sujeto activo, que en este caso siempre será el Estado.

Cabe mencionar, que la obligación fiscal no existe mientras no se dé el hecho o situación prevista en alguna de las normas jurídicas fiscales, es decir, mientras no se realice el supuesto previsto en la misma. Pero en el caso de que sea realizado tal supuesto, se producirán las consecuencias jurídicas que trae consigo el nacimiento de la obligación tributaria.

De esta manera, y de acuerdo con lo que establecen los autores Ponce Gómez y Ponce Castillo (1997) cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que comprenden las leyes fiscales, se genera un vínculo entre los sujetos de la obligación tributaria, a la cual se le denomina relación jurídico-tributaria.

La cual es definida de la siguiente manera:

Como “un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”. (Delgadillo Gutiérrez, 1993) (Citado por Ponce Gómez, Ponce Castillo, 1997: 90).

“La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”. (Emilio Margáin) (Citado por Rodríguez Lobato, 1998:112).

“Es el enlace o vínculo entre el sujeto legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo”. (Sánchez Gómez, 2003:345).

Así, podemos decir que la relación jurídica- tributaria es el vínculo legal que une al sujeto pasivo con el sujeto activo al momento de realizarse las hipótesis normativas de las leyes fiscales. De tal manera que, la relación jurídica- tributaria implica necesariamente que exista una obligación fiscal.

Es decir, "... desde el momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fincando la esencia de la relación jurídica-tributaria". (Ídem).

De esta forma, encontramos que el nacimiento de la obligación fiscal "es un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación". (Delgadillo Gutiérrez, 2003:97).

Así, que una vez que se genera la existencia de la obligación fiscal, surgen consecuencias jurídicas reflejadas en derechos y obligaciones por parte de los administrados, es decir, en ese momento se hacen exigibles todas aquellas conductas que dicha obligación emerja, las cuales pueden consistir desde un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Dichas conductas, no son más que los elementos que integran toda obligación, y en materia fiscal consisten en:

- a) **DAR.-** Consiste en la entrega que debe hacerse a la Secretaría de Hacienda, de una parte de los ingresos o del patrimonio que una persona posea, a fin de liquidar o cumplir con una obligación que las

misma ley fiscal le atribuye respecto a la realización de sus actividades.

b) HACER.- Se refiere a la realización de todas aquellas conductas que la ley obliga a los administrados a cumplir, con el fin de tener por enterado a las autoridades fiscales respecto de la realización de sus actividades.

c) NO HACER.- Implica una abstención por parte del sujeto pasivo de la obligación fiscal, a efecto de no realizar determinadas conductas que la propia ley fiscal considera como no permitidas, es decir, no realizar conductas ilícitas.

d) TOLERAR.- Consiste en que el sujeto pasivo permita la realización de actos por parte de la autoridad fiscal, referentes al ejercicio de sus facultades de comprobación, dentro de su esfera jurídica.

De tal forma, que una vez que surge la obligación fiscal, ésta debe ser determinada por parte del sujeto obligado, es decir, que dicho sujeto constataste que de la realización de determinados actos da origen a una obligación tributaria y de esta forma verificar la consistencia de dicha obligación.

Así, encontramos que la mayoría de las veces la obligación fiscal consiste en un dar, y por tal motivo, ha surgido dentro de la doctrina algunas opiniones que consideran que la obligación solamente se refiere a un dar.

Por ello, al momento de determinar la obligación fiscal se habla de aplicar por parte del contribuyente el método o procedimiento que marquen las leyes fiscales para determinar el crédito o créditos a su cargo, y así poder enterar la declaración correspondiente.

De la misma forma, tenemos que al momento de determinar la obligación nos encontramos con un sin números de dudas y complicaciones, puesto que las disposiciones de las legislaciones fiscales carecen de claridad.

Al respecto tenemos que “el método de determinación debe ser sencillo, en cuanto a que el propio contribuyente lo comprenda y lo pueda aplicar; cómodo, en cuanto a que evite molestias innecesarias e inútiles para el contribuyente; y finalmente, debe ser limpio, en cuanto evita el contubernio entre el obligado a pagar y el personal hacendario”. (Delgadillo Gutiérrez, 2003:97).

2.2. Fundamento Constitucional.

De este modo, encontramos que la obligación tributaria tiene su fundamento dentro de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, la cual nos señala que se tiene la obligación de contribuir al gasto público de la federación, Estado y Municipio en que se resida, tal y como lo determina su artículo 31 fracción IV, que a la letra nos señala:

“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 rescinda, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Ahora bien, del texto anteriormente citado se desprende la obligación de contribuir a los gastos públicos para todo mexicano sin distinción alguna, asimismo, debemos entender que dicha obligación no solamente entraña a los mexicanos sino también a los extranjeros, cuando se ubiquen en los supuestos que las leyes fiscales prevean.

De la misma forma, reconoce el derecho a percibir impuestos a la Federación, el Distrito Federal, a los Estados y al Municipio, atribuyéndole asimismo la calidad de sujetos activos de la obligación tributaria.

Por otra parte, también nos señala el deber que se tiene por parte de las mencionadas autoridades, de establecer los impuestos por medio de leyes que los prevean, que dichas contribuciones sean destinadas a cubrir los gastos

públicos y por último, que la obligación de contribuir debe ser en forma proporcional y equitativa.

De la misma forma, como ha sido observado del mencionado artículo constitucional también se desprenden los principios generales de los impuestos, mismo que serán analizados a continuación:

2.3 Principios Doctrinales de los Impuestos.

Los principios en materia tributaria, como ya se comentó vienen consignados en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y constituyen el fundamento jurídico de todo ordenamiento jurídico- fiscal, ya que las normas que los conforman deben respetar y manifestar dichos principios.

Claro está, que el legislador al momento de pretender establecer algunos de los impuestos en la legislación fiscal, debe tomar como base los mencionados principios, para orientar su establecimiento. Pues de lo contrario nos encontraríamos en que todo acto que realicen las autoridades fiscales carecería de validez jurídica al efectuarse su inconstitucionalidad.

De este modo, los principios generales en materia fiscal “no son otra cosa que los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen

los particulares frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y que se observen los derechos fundamentales contenidos en la misma Carta Magna...”. (Sánchez Gómez, 2003: 141).

De esta manera, encontramos que en caso de que verifique por parte de las autoridades fiscales algún acto que no contemple algunos de los principios ya mencionados, se estará cayendo en inconstitucionalidad y ante ello los administrados están en posibilidades de ejercer su derecho y promover cualquiera de los medios de defensa previstos en la legislación fiscal.

Es así, como varios han sido los autores que han clasificado los principios teóricos que deben cumplir las leyes fiscales, pero todos uniformes en esencia, es decir, indispensables para conseguir una armonía de tipo tributario, constituidos principalmente por los siguientes:

2.3.1 Principio de Generalidad:

Este principio se basa en que toda contribución debe establecerse dentro de una ley general, abstracta e impersonal tal y como lo establece nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el fundamento que ya fue analizado, pues nos señala la obligación de contribuir de manera general a

todos los mexicanos y extranjeros.

Así pues, tenemos que las contribuciones deben ser exigidas a todas las personas, siempre que se ubiquen en la situación normativa prevista en las leyes fiscales, sin que éstas vayan dirigidas en forma privativa, personal o concreta, pues se estaría en contravención a lo establecido por nuestra constitución.

De la misma forma, podemos señalar que “significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa”. (Rodríguez Lobato, 1998: 62).

En otras palabras, podemos decir que se trata de un principio que establece que al momento de que el legislador pretenda establecer un nuevo tributo, éste se debe contener en un supuesto normativo que dé origen a una obligación fiscal, y no se base en cuestiones discriminatorias o arbitrarias.

Así pues, “establece que todos deben pagar impuestos, y en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagarlos. Sin embargo, no debe entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva...”. (Sánchez Gómez, 2003:181).

De esta forma, encontramos que el aspecto de la capacidad contributiva de una persona, pero claro está que todos aquellos que cuenten con dicha capacidad deben contribuir al gasto público, asimismo, dicho principio exime del pago de impuestos a aquellas personas que no cuenten con capacidad económica.

Para lo cual, se entenderá que tiene capacidad contributiva “la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan”. (Rodríguez Lobato, 1998: 62).

Por último, cabe señalar que este principio de generalidad no se refiere a que todas las personas deben pagar todos los impuestos, sino que algunos impuestos van dirigidos a ciertas personas y otros destinados a otras, pero siempre con la obligación de todos a contribuir.

2.3.2 Principio de Uniformidad:

Se basa en la igualdad que debe existir de todas las personas frente al impuesto, es decir, que a los administrados que se encuentren en una misma situación se les deben imponer las mismas obligaciones. Por lo que, deben contribuir en relación a su capacidad contributiva.

De tal manera que “todos los que tengan la misma riqueza, el mismo porcentaje de ingresos o de bienes, en igualdad de condiciones deben pagar el mismo monto del tributo, lo cual constituye una norma de igualdad contributiva, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales desde un enfoque económico”. (Sánchez Gómez, 2003:182).

Por otra parte, algunos autores hacen referencia a que dentro de este principio debe tomarse en cuenta la llamada “Teoría del Sacrificio”, consistente en que si dos ingresos o riquezas obtenidas por determinadas personas, proceden de distinta fuente o bien, dichos ingresos implican distintos sacrificios para su obtención, entonces la cantidad que se deberá pagar por cada una de ellas será igualmente distinta.

2.3.3 Principio de Certidumbre:

Significa que la ley fiscal que prevea un impuesto debe establecer de manera cierta y determinada, todos los elementos que lo constituyen, lo anterior para evitar incertidumbre en los contribuyentes, así como que el impuesto no pueda ser exigido de manera arbitraria por parte de las autoridades fiscales, por tal motivo es que se requiere que dicho impuesto sea conocido previamente por los administrados.

Es decir, “requiere que el impuesto sea cierto, claro y preciso en la ley, por lo que respecta a sus elementos y características fundamentales como son: sujetos, objeto, tasas, cuota, tarifas, momento de nacimiento, lugar, época y forma de liquidación y de pago, obligaciones y sanciones”. (Sánchez León, 2000: 445).

De tal forma, que encontramos que todo impuesto debe ser claro, llano e inequívoco para el contribuyente y para cualquier persona, a efecto de evitar el abuso y el arbitrio del Fisco y no se caiga en incertidumbre.

Tiene por fin, que queden plenamente identificados todos los elementos que constituyen al impuesto dentro de la ley fiscal que los regula, a efecto de que la recaudación del mismo sea en forma legal, ya que la incertidumbre en los impuestos estimula la corrupción por parte de las autoridades competentes para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por último, podemos mencionar que “todo impuesto, derecho o contribución especial al definirse en una norma jurídica ésta debe darle claridad, precisión, generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para que esté revestido de legalidad, cuidando desterrar los abusos, el desvío de poder y la corrupción entre los recaudadores de las contribuciones”. (Sánchez Gómez, 2003:184).

2.3.4 Principio de Comodidad:

Señala que todo impuesto debe estructurarse de tal manera que el momento de su exigibilidad sea en las formas y fechas más oportunas o convenientes para el contribuyente, es decir, en el momento donde es más probable que disponga de los medios o recursos para poder cumplir o pagar la contribución.

Consiste en que “al realizar el pago del impuesto y cumplir con las demás obligaciones fiscales debe ser lo más cómodo, fácil y conveniente posible para el contribuyente”. (Sánchez León, 2000: 446).

Por lo anterior, es que se debe buscar por parte del legislador que la forma y los épocas de pago del impuesto, sean los más convenientes para el contribuyente tomando en cuenta la naturaleza de dicho gravamen, es decir, el momento en que se perciban las utilidades, ingresos o riquezas que grava dicho impuesto, así como la situación específica de los sujetos pasivos.

De tal manera, que Sánchez Gómez (2003) señala que el legislador al momento de establecer una contribución, debe hacer cómodo el cumplimiento de pago de dicha obligación fiscal, a fin de que al contribuyente no signifique un sacrificio dicho cumplimiento, por lo tanto, deberá escoger aquellas fechas o

formas que atendiendo al gravamen de que se trate sean más propicias y convenientes para que el obligado realice su pago.

De modo, que sí se atiende lo anterior traerá como resultado una mayor eficacia en la recaudación de impuestos, así como en el cumplimiento de las demás obligaciones fiscales, evitando con ello o disminuyendo la elusión y la evasión fiscal.

Por otro lado, dicho principio además de considerar las fechas o períodos más convenientes para que el contribuyente pueda cumplir con sus obligaciones, también toma en cuenta el lugar donde debe verificarse su pago, así como el procedimiento a seguir para llevarse a cabo, ya que las autoridades fiscales deben tomar en cuenta el cumplimiento de dicha obligación debe hacerse sin que ello represente grandes gastos para trasladarse al lugar donde deba cumplirse con ese pago.

Lo anterior, para tratar de evitar que se eroguen gastos innecesarios, pérdidas de tiempo, así como otros esfuerzos. Así como también, evitar que sean varios los trámites burocráticos que deban realizarse para efectuar el pago, sino que sean gestiones breves, sencillas y sin fórmulas complejas.

Al respecto, Ponce Gómez y Ponce Castillo (1997) señalan que en México se ha observado este principio, y no solamente en lo referente al pago

de impuestos, sino también en las demás obligaciones fiscales, lo cual se ha realizado mediante la desconcentración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además de la simplificación del cumplimiento de dichas obligaciones mediante el manejo de formas impresas o eliminando gestiones innecesarias.

Lo cual como se observa, si se ha dado un gran avance respecto a la desconcentración de oficinas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que cada vez se acercan más a los contribuyentes para hacer mas cómodo el cumplimiento de sus obligaciones, como es principalmente la de pago. Y así, no le resulten muy elevados los gastos para trasladarse a las oficinas a satisfacer sus obligaciones fiscales. Aunque cabe señalar, que si bien se ha observado un gran avance en dicha desconcentración no podemos decir que se ha logrado completamente el objeto del principio en mención.

Por otra parte, por lo que respecta a dicho principio, la comodidad no solo se debe proporcionar en lo referente al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, sino también debe existir al momento de hacer efectivos los derechos que los mismos tienen.

Asimismo, encontramos que es verdaderamente una contingencia al momento de hacer valer algún derecho, ya que no se verifica la simplificación administrativa, pues cualquier gestión por sencillo que sea inmiscuye toda una serie de trámites burocráticos que desalientan en último momento a los mismos

contribuyentes, lo cual ha sido motivo del presente trabajo, pero que será analizado y criticado en capítulos posteriores.

2.3.5 Principio de Economía:

Este principio se refiere a que lo recaudado por parte de las autoridades fiscales sea realmente favorable para el fisco, es decir, que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible, y para ello, se requiere que su recaudación no sea demasiado costosa.

Por lo que, se debe pretender que el Estado cuente con una adecuada Administración, a fin de que se realicen los menores gastos posibles al momento de llevar a cabo la recaudación, control y administración de los impuestos, para que éstos resulten mucho menores a las cantidades que se logren recaudar, lo cual se llevará a cabo mediante la utilización de técnicas administrativas adecuadas.

Este principio, señala que los tributos deben ser productivos, es decir, que lo recaudado por concepto de los mismos sea destinado en la mayor parte a cubrir el gasto público, y con ello satisfacer las necesidades públicas y la realización de sus facultades.

De este modo, este principio ha sido motivo de discrepancias entre diversos autores, ya que mientras que algunos señalan que dicho principio se refiere a la economía del Estado, otros también hacen alusión a la economía de los administrados, al disponer que:

“Los tributos no reporten fuertes cargas para la economía de los contribuyentes, porque ello puede orillarlos a la evasión fiscal o a la elusión tributaria, al ahuyentar o fastidiar a los contribuyentes con las fuertes cargas...”. (Sánchez Gómez, 2003:186).

Así pues, el mencionado principio es de suma importancia, tanto para el fisco como para los contribuyentes, de tal manera que por un lado se debe cuidar que la inversión que se realiza para recaudar sea la mínima, y el rendimiento de lo recaudado sea lo más productivo a favor a las necesidades sociales primordiales, y por otro lado, que las contribuciones impuestas no representen fuertes cargas en la economía de los administrados.

2.3.6 Principio de Justicia:

Se basa en que toda persona que se encuentre obligada a pagar una contribución lo haga en la forma y posibilidades que posea y además que se considere a todos en la misma forma cuando se encuentren en ella.

Así, encontramos que “los que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una forma proporcional y equitativa lo más cerca de su capacidad económica”. (Ponce Gómez, Ponce Castillo, 1997:49).

De lo anterior, es que se desprende que el principio de justicia se desarrolla a través de los principios de generalidad y uniformidad, los cuales para efecto de este trabajo han sido analizados de manera separada.

De la misma forma, de la observancia de este principio se desprende si la recaudación de los impuestos es en forma equitativa o no, como lo señala nuestra Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.

2.3.7 Principio de Simplicidad y Claridad:

Primeramente, se observa que el principio de simplicidad consiste en que el proceso a seguir para determinar la obligación de pago de las contribuciones, debe ser un proceso sencillo que permita a toda persona que sea obligada su acceso y utilización.

Mientras que el principio de claridad es complementario del primero, toda vez que señala que las leyes fiscales sean redactadas de una manera tan explícita, que cualquiera pueda entenderlas y por lo tanto cumplirlas.

Ambos principios, son los que tienen más trascendencia dentro del desarrollo del presente trabajo, ya que hacen manifiesta la pauta de que debe haber simplicidad y claridad en el sistema y estructura de los impuestos.

Determinando de esta forma, que en toda ley y reglamentos fiscales, se debe utilizar lenguaje claro, simple y accesible a todos, ello para hacer más fácil la interpretación de sus disposiciones y así cumplir adecuadamente con nuestras obligaciones fiscales.

Al respecto, debemos hacer mención de lo siguiente: *“De la condición cultural podemos derivar la consecuencia de que las leyes fiscales están formuladas con una técnica y un lenguaje que denotan desde un principio, que los preceptos están concebidos para que se entiendan y cumplan por quienes han superado el analfabetismo y por quienes como resultado del civismo que proporciona la cultura, comprenden la finalidad comunitaria del gasto público que procura y debe en todo caso, romper los estancamientos culturales y económicos que impiden que una porción de mexicanos formen parte más activa en el proceso económico y en las manifestaciones culturales”*. (Valdés Villareal) (Citado por Sánchez León, 2000: 447).

Como se ha observado, las disposiciones de nuestro Código Fiscal de la Federación no observa lo señalado por dichos principios, lo cual trae como consecuencia que la falta de claridad en dichas disposiciones, estimule a la

inadecuada interpretación de las mismas, orillando o ahuyentando a los contribuyentes del cumplimiento de sus obligaciones, cuestión que será analizada y criticada en capítulos posteriores.

2.4 Sujetos de la Obligación Fiscal.

Como se comentó anteriormente, al existir la obligación fiscal se desprenden dos sujetos; por una parte el Sujeto Activo, que es el Estado, pues sólo él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de dicha soberanía.

Por otra parte, encontramos al sujeto pasivo de dicha obligación, que es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Así pues, tenemos como concepto de sujetos de la obligación fiscal, los siguientes:

1. Sujeto Activo.- “Es la persona facultada por la Ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal”. (Sánchez Piña, 1991: 81).
2. Sujeto Pasivo.- “Es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que

al realizar el acto o hecho generador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley”. (Sánchez Gómez, 2003: 374).

Por lo que entendemos que el sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, el cual cuenta con la facultad y obligación de exigir al sujeto pasivo, alguna prestación, como ya se analizó puede ser de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Mientras que el sujeto pasivo de dicha obligación es todo administrado ya sea persona física o moral que se encuentra obligado a destinar una parte de sus ingresos o riqueza al fisco, por haber incurrido en el hecho generador de la obligación fiscal.

De tal modo, como ya ha sido comentado nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dentro de su artículo 31 fracción IV, reconoce como sujetos activos de la obligación fiscal a: la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

Por lo anterior, no se reconoce a ningún otro sujeto activo que no sean los anteriormente señalados, ni se prevé en nuestra Carta Magna la facultad de delegar atribuciones respecto a la potestad tributaria por parte del Estado, a otros organismos descentralizados.

Cabe mencionar, que solamente tres de los mencionados sujetos activos tienen potestad tributaria, ya que los municipios solamente se encuentran facultados para administrar libremente su hacienda, pero en ningún caso establecer sus contribuciones, por lo que los Estado a que dichos municipios pertenezcan son los competentes para establecer dichas contribuciones.

Dicha potestad tributaria, es ejercida a través del establecimiento de las contribuciones, así como su exigibilidad, con el fin de recaudar ingresos suficientes para satisfacer las necesidades sociales y el cumplimiento de sus atribuciones.

Por último, el Código Fiscal de la Federación, dentro de su artículo 1º dispone como sujetos pasivos de la obligación fiscal:

“Las personas físicas y morales, están obligada a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”.

2.4.1 Principales Obligaciones de los Sujetos de la Obligación Fiscal.

Existe una serie de obligaciones para los dos sujetos de la obligación fiscal, las cuales son las siguientes:

a) Obligaciones del Sujeto Activo:

Existen dos tipos de obligaciones con que cuenta el sujeto activo: las principales y las accesorias o secundarias.

Las primeras, consisten en la obligación que tiene el Estado de realizar el cobro de las contribuciones, es decir, exige a los administrados el cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias.

Así, encontramos que dentro de las obligaciones principales se encuentran “la percepción de ingresos, determinación de los créditos fiscales, fijar las bases para su liquidación y ordenar las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales”. (Ponce Gómez, Ponce Castillo, 1997: 91).

Mientras que las obligaciones secundarias encontramos “que son aquellas que tiene por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su

percepción, controlar el cumplimiento de la obligación tributaria, imponer sanciones por infracciones a las mismas normas para evitar posibles evasiones contributivas”. (Sánchez Gómez, 2003: 383).

b) Obligaciones del Sujeto Pasivo:

La obligación principal del sujeto pasivo consiste en cumplir con el pago de las contribuciones, dentro de los plazos, condiciones y momentos establecidos por las leyes fiscales, a efecto de contribuir al gasto público.

Mientras que las obligaciones secundarias consisten en hacer, no hacer y tolerar. Consistentes primeramente en registrarse, presentar declaraciones, dar avisos al Registro Federal de Contribuyentes como cambio de domicilio, actividad comercial, etc. Las segundas se refieren a no realizar conductas contrarias a los preceptos jurídicos, y por último, las de tolerar consistentes en la colaboración por parte del contribuyente para otorgar las facilidades a las autoridades, en lo referente a la ejecución de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, como las visitas domiciliarias, verificaciones, etc.

De este modo, tenemos que la obligación fiscal se encuentra fundamentada desde nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al mencionarla como obligación de contribuir de todos los

mexicanos. Pero también nos señala los principios bajo los cuales se debe crear dicha obligación para que pueda ser exigida por el Estado.

Del mismo modo, tenemos que la obligación fiscal es aquella que constriñe a todas aquellas personas (sujetos pasivos) que mediante la realización de sus actos se encuadren en el supuesto normativo contenido en las normas fiscales.

CAPÍTULO 3. LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.

Como ya fue mencionado, las contribuciones no pueden existir sin que haya previamente una ley que las prevea. De tal forma, que dicha ley es creada por el legislador, una vez que éste ha analizado la necesidad de crear dicho impuesto para cumplir diversos fines por parte del Estado.

Es así, como nos encontramos con que el legislador al momento de crear una contribución debe tomar en cuenta una serie de cuestiones referentes a los administrados o sujetos de la contribución que pretende imponer.

Al respecto, Arrijo Vizcaíno (1998) nos señala que el legislador al momento de establecer un tributo lo hace con la finalidad de allegar recursos económicos al Fisco, para que éste cumpla con las tareas de interés social.

Para lograr que dicho tributo cumpla con los fines para los cuales es creado, el legislador debe considerar ciertas circunstancias tales como: principalmente la capacidad económica de los individuos que serán sujetos del mismo, la reacción en la economía nacional, la reacción y mentalidad de los sujetos pasivos, o si dará origen a la elusión y evasión fiscal.

De la misma forma, “en el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: si

el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; cuál será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedará gravada; si se dará origen a la emigración de la fuente afectada; si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar; si se dará origen a una fuerte evasión ilegal, etc.”. (Margáin Manautou, 1997:75).

Asimismo, también nos hace mención respecto de la intención de los legisladores de aumentar las tarifas, cuotas o tasas de los impuestos ya existentes, o por otro lado, la creación de nuevos tributos sin tomar en cuenta la reacción de los contribuyentes, así como su capacidad económica tanto de éstos, como la economía del país, es causa segura del fracaso de un impuesto, y por lo tanto, disminuirá el índice de contribuyentes honestos.

Así pues, encontramos que el legislador al momento de crear una contribución debe primero analizar cuidadosamente todas las cuestiones antes señaladas, a fin de lograr la realización de los propósitos con los que dicha contribución ha sido creada.

Ya que de lo contrario, el resultado que traerá aparejado será inverso a dichos fines, pues se generarán efectos negativos, entre ellos la realización de actos de elusión y evasión fiscal.

En efecto, encontramos que el autor Soriano Ortega (2001), nos señala que el “miedo exagerado” a lo desconocido, provoca que los contribuyentes realicen conductas tendientes a cumplir en demasía con sus obligaciones fiscales.

De este modo, si el legislador maneja adecuadamente los elementos en cuestión, estará en condición de establecer las contribuciones que se planteen, y así lograr los objetivos que para ello fueron creados.

Así, una vez tocado el tema de los efectos de las contribuciones, podemos señalar que del establecimiento de una contribución se pueden desprender varios efectos, dependiendo de las consecuencias de pago o falta del mismo.

De tal manera, que los efectos de una inadecuada implantación de una contribución pueden dividirse en: efectos positivos y efectos negativos. Dentro de los primeros encontramos el modo natural de cumplir con la obligación fiscal como es el pago, “en cualquiera de los momentos: percusión, traslación y la incidencia” (Escobar Ramírez, 1999: 108).

Mientras que dentro de los efectos negativos está: la remoción, elusión fiscal, evasión fiscal y el fraude fiscal. Y para efectos del presente trabajo tomaremos en cuenta únicamente la elusión y la evasión fiscal.

En efecto, “en un mundo caracterizado por la multiplicidad de leyes, la yuxtaposición de disposiciones y la falta de claridad en los preceptos, no puede sorprender que el contribuyente hábil haya abandonado formas de evasión que hoy se consideran primitivas, para desarrollar procedimientos mucho más inteligentes...”. (Alvarado Esquivel, 1997:13).

Al respecto, podemos mencionar que por todas estas circunstancias que desmotivan a los contribuyentes, es obvio que éstos van a perfeccionar sus técnicas no sólo de evasión como lo menciona el autor, sino de elusión y hasta de defraudación fiscal.

Asimismo, es necesario definir las dos figuras y establecer sus diferencias, ya que frecuentemente nos encontramos con polémicas de que ambas figuras son sinónimos, mientras que por otro lado, encontramos con que son figuras totalmente distintas o con significado diferente, ya que los elementos que las integran son variados.

De este modo, resulta necesario realizar un análisis por separado de ambas figuras para posteriormente identificar sus diferencias. Cabe señalar, que los conceptos de elusión fiscal fueron abordados en el primer capítulos del presente trabajo.

Primeramente es necesario definir el concepto general de evasión, que significa: “eludir, fugarse, escapar”. (Sánchez Vega, 1991: 39).

Así pues, encontramos que la evasión fiscal se encuentra “en los casos en que una persona infringiendo la ley, deja de pagar el todo o parte de un impuesto al que está obligado”. (Sánchez Piña, 1991:64).

Por otra parte, tenemos que “es la conducta ilícita producida por quienes tienen la obligación jurídica de contribuir al gasto público, puede presentarse mediante una conducta dolosa o por descuido o negligencia”. (Sánchez Vega, 1991: 39).

De la misma forma, “la evasión se define como un acto reprobable y un ilícito penal que trae consecuencias negativas para el que incurre en ella”. (Ponce Gómez, Ponce Castillo, 1997: 88).

“La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena”. (Rodríguez Lobato, 1998: 70).

Es así, como encontramos que la evasión fiscal consiste en la conducta que realiza el contribuyente contraria a las leyes fiscales con el fin eximirse del

pago de un impuesto, ya sea total o parcial, al que se encuentra obligado.

Por otra parte, se ha encontrado que diversos autores señalan que la evasión fiscal se clasifica en: evasión legal y evasión ilegal.

Definiéndolas de la siguiente manera:

a) EVASIÓN LEGAL:

“Consiste en omitir el pago de una contribución dentro de lo establecido por las leyes fiscales, es decir, con apego a las leyes”. (Sánchez Vega, 1991: 41).

b) EVASIÓN ILEGAL:

“Consiste en omitir el pago de una contribución cuando se está obligado a ello, violando lo establecido por las leyes fiscales”. (Ídem).

En efecto, como se ha venido mencionando la evasión ha sido confundida con la elusión fiscal, y con ello “... los autores mexicanos han contribuido para la aparición de este confusionismo. Así, mientras Sánchez Piña desconoce el término de elusión, habla sin embargo de evasión “legal”. (Alvarado Esquivel, 1997:16).

Por su parte, De la Garza “señala que la elusión es el comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a un gravamen, añadiendo que la evasión consiste en sustraerse al pago del respectivo gravamen, toda evasión ha reputarse entonces como ilícita”. (Ídem).

Con lo cual se está totalmente de acuerdo, ya que la definición de evasión legal corresponde a la definición de elusión fiscal, es decir, que como ya se mencionó dentro de la definición de elusión fiscal, en ésta también se omite el pago de una contribución, pero sin que para ello se incurra en conductas contrarias a la ley.

Asimismo, es menester señalar que la figura de la evasión siempre se ha identificado por ser una conducta ilícita, ya que los actos que realiza el administrado siempre son contrarias a las leyes fiscales, por lo cual no puede ser clasificada en legal e ilegal.

De tal forma, que como se manejó en el capítulo primero, la elusión fiscal es la conducta que realiza el contribuyente para evitar la aplicación de una norma fiscal, ya sea evitando que se actualice alguna de las hipótesis que la ley señale, o bien a través de la inadecuada interpretación de las normas fiscales, con el único propósito de obtener un beneficio ya sea total o parcial en sus intereses económicos.

3.1 Elementos de la Elusión y Evasión Fiscal:

Una vez definidas ambas figuras, es necesario determinar cuáles son los elementos que constituyen a cada una, para lo cual encontramos que son los siguientes:

Es necesario determinar primeramente que la elusión fiscal se puede presentar una vez que el contribuyente adopte cualquiera de los siguientes casos:

1. “No realizar el hecho generador de la obligación fiscal.
2. Se aprovecha al máximo de las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible.
3. Se aprovecha de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la Ley Fiscal”. (Ponce Gómez, Ponce Castillo, 1997: 87).

Por lo que de lo anterior, se desprenden los siguientes elementos:

- a)** La existencia o no de un sujeto obligado, es decir, sujeto pasivo.

- b)** Evitar adecuarse en la hipótesis normativa de la ley fiscal, o una vez obligado, se realicen artificios mediante el aprovechamiento de las desventajas, lagunas, deficiencias y errores contenidos en la ley fiscal.

- c)** Que dichos artificios, se realicen sin incurrir en conductas ilícitas, es decir, contrarias a la ley fiscal.

Por otra parte, encontramos que para que se dé la evasión fiscal cuenta con los siguientes elementos:

1. “Que exista una persona obligada al pago del impuesto (sujeto pasivo).

2. Que se deje de pagar el todo o parte del impuesto.

3. Que se infrinja una ley”. (Sánchez Piña, 1991:65).

De este modo, podemos señalar dichos elementos de la siguiente manera:

- a)** Existencia de una persona obligada o sujeto pasivo.

- b)** El incumplimiento al pago total o parcial de dicha obligación, mediante actos dolosos, descuido o desconocimiento de la ley fiscal.

c) Que dichos actos, sean contrarios a lo que disponen las leyes fiscales.

3.2 Diferencias entre Elusión y Evasión Fiscal:

La evasión y la elusión fiscal son dos figuras muy presentadas en la actualidad, y que suelen ser utilizadas como sinónimos al hablarse de ellas, es por ello que se necesita establecer una serie de diferencias entre ellas, para así poder distinguirlas.

De tal forma, que podemos señalar primeramente que en la figura de la evasión fiscal, el contribuyente que la realiza siempre se encuentra obligado al pago de una contribución, es decir, siempre será sujeto pasivo.

Mientras que en la elusión fiscal, la persona que la realiza en algunos casos aun no es sujeto pasivo de la contribución que elude, ya que realiza una serie de actos para evitar la realización del hecho generador que presupone la existencia de la obligación tributaria.

Sin embargo, también se puede dar en los casos en que la persona sea sujeto pasivo de determinada contribución, y actúe aprovechándose de las lagunas de las leyes fiscales, o bien, realice una inadecuada interpretación de las mismas.

Así pues, otra de las diferencias y que se puede señalar la más trascendente es, que dentro de la evasión fiscal el sujeto pasivo realiza una determinada conducta para dejar de pagar una parte o la totalidad de la contribución a que se encuentra obligado, o bien, puede omitir realizar ciertas obligaciones, pero recurriendo para ello en actos ilícitos, es decir, infringiendo las disposiciones de las leyes fiscales.

Por lo que ve a la elusión, encontramos primeramente que la persona puede dejar de realizar ciertos actos para evitar que se genere la obligación tributaria, y por lo tanto, no convertirse en sujeto pasivo de determinada contribución, lo cual realiza sin incurrir a conductas ilícitas.

De la misma forma, en la hipótesis de que sea sujeto pasivo de una contribución, realiza conductas enfocadas a escapar de dicha obligación tributaria, empleando para ello aprovechamiento de vacíos o lagunas existentes en las leyes fiscales, o por otra parte, realizando una inadecuada interpretación de las mismas, pero siempre actuando de manera lícita, sin violentar las disposiciones fiscales.

Así pues, las diferencias mencionadas pueden desprenderse de los elementos que constituyen cada figura, sin embargo, también podemos señalar cuestiones más sutiles, tales como que:

“Jamás han entendido que evadir es escapar de una obligación, mientras que eludir es evitar el surgimiento de ella”. (Diep Diep, 2007: 13).

Sin embargo, es necesario señalar que dicho autor solamente señala uno de los supuestos en que puede darse la elusión fiscal, ya que menciona que consiste en evitar el surgimiento de la obligación tributaria.

Por lo anterior, considero que solamente es uno de los supuestos en que se puede presentar la misma, ya que también puede actualizarse una vez que dicha obligación haya surgido, y se presenten entonces aprovechamiento de vacíos o lagunas en las leyes fiscales, así como la inapropiada interpretación de las mismas.

De la misma forma, coincido en lo referente a que la elusión fiscal es racional, ya que las conductas que realiza el contribuyente para escaparse ya sea del surgimiento de la obligación tributaria, o bien, del cumplimiento de la misma, han sido estudiadas y analizadas con anterioridad.

Es así, que podemos decir que son conductas intelectivas que sirven para evitar el surgimiento de los antes mencionado, sin que ello viole las disposiciones de las leyes fiscales, es decir, que se analizan las disposiciones aplicables, y mediante ello se decide o bien, no realizar el hecho generador, o desentrañar el sentido de tal disposición de manera que se encuentre algún

vacío o laguna, o se interprete en beneficio a nuestros intereses, de manera que nuestro actuar se encuentre legitimado o fundado por dichas leyes.

Mientras que en la evasión fiscal, no se realiza ese estudio intelectual, simplemente se violentan las disposiciones aplicables, o se omite el cumplimiento de las obligaciones fiscales que se tienen, es decir, se incurre en conductas contrarias a las disposiciones de las normas fiscales.

Una vez analizadas las diferencias, es menester señalar que aunque sean figuras completamente diferentes puede darse el caso en que una sea complementaria de la otra, es decir, que “una simple elusión puede dadas las circunstancias convertirse en una grave evasión fiscal”. (Ponce Gómez, Ponce Castillo, 1997:88).

3.3 Causas de la Elusión y la Evasión Fiscal.

De esta manera, podemos decir que las causas de que dichas figuras se presenten comúnmente en la actualidad son muy variadas, pero consideramos que la gran mayoría suelen ser, por la dificultad para ser interpretadas las disposiciones fiscales lo que trae como consecuencia la omisión de las obligaciones fiscales.

Al respecto, se señala que “nadie escapa el hecho de 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 las obligaciones que no entiende”. (Arrijo Vizcaíno, 1998:489).

Con lo anterior, se está completamente de acuerdo, ya que como se ha venido analizando, la dificultad de entendimiento de las disposiciones fiscales hace que surja un verdadero problema para el contribuyente al momento de determinar su obligación fiscal, lo cual motiva a que éstos realicen conductas elusivas y de evasión fiscal.

Así, encontramos como principales causas de evasión fiscal las siguientes:

- a) “Deficiencias en cuanto al control de los contribuyentes.
- b) El aumento de las tasas impositivas.
- c) La diversidad de obligaciones fiscales que deben cumplir los causantes.
- d) La deficiencia publicitaria de las obligaciones para que éstas se cumplan.

- e) El desconocimiento general de las leyes.

- f) La inmortalidad administrativa de quienes recaudan y administran los impuestos”. (Ponce Gómez, Ponce Castillo, 1997: 89).

De la misma forma, encontramos como otras causas, las siguientes:

- a) “La no existencia de una conciencia tributaria.

- b) La estructura del sistema tributario.

- c) La expedición administrativa de las disposiciones fiscales.

- d) El riesgo”. (Sánchez Piña, 1991:65).

De tal forma, podemos concluir que las causas de la elusión y la evasión pueden ser iguales, ya que ambas aun siendo diferentes cuentan con el mismo fin, que se refleja en disminuir al máximo la carga económica o tributaria o el conocido por algunos autores como “ahorro de impuesto”.

Dicha figura es definida como: “la reacción del contribuyente ante el impuesto, tendiente a hacer mínimo el volumen de sus prestaciones tributarias, puede seguir unos causes lícitos o ilícitos”. (Alvarado Esquivel, 1997:16).

De esta manera, una vez mencionadas las causas anteriores, podemos concluir que las principales causas que originan la realización de actos de evasión y elusión fiscal, son:

1. La falta de conciencia tributaria por parte de los ciudadanos.
2. Las altas tasas impositivas.
3. Diversidad de obligaciones impuestas a los contribuyentes.
4. Deshonestidad administrativa.
5. Ausencia de claridad, sencillez y precisión de las leyes fiscales.

De lo anterior, podemos decir que existe un desaliento por parte de los ciudadanos para cumplir con sus obligaciones fiscales, ya que ven reflejado una mala distribución de los recursos por parte del Fisco.

Al respecto, encontramos que la elusión fiscal y “la forma en que cada país se enfrenta con ella es el resultado de sus tradiciones y valores jurídicos; en definitiva, de su cultura jurídica, que pertenece a la sociedad en su conjunto...”. (Palao Taboada) (Citado por Díaz González, 2006:120).

Por otra parte, encontramos que las tasas que se imponen a los administrados algunas veces no son acorde con la capacidad contributiva de los mismos, ya que ésta última se ve muy limitada a consecuencia de la diversidad de tributos y demás obligaciones fiscales a que son sujetos.

Asimismo, se ha observado diversos actos deshonestos por parte de la Administración Pública encargada de recaudar y administrar los recursos, reflejándose en una fuga de los mismos, destinándose a una infinidad de gastos y que en último supuesto se encuentra el verdadero objeto de las contribuciones que es el gasto público.

Por otra parte, encontramos que es innegable la complejidad de las leyes fiscales, en donde al momento de que el contribuyente pretende realizar una de sus obligaciones fiscales, como es la de determinar el pago de las contribuciones, se encuentra con una infinidad de obstáculos debido a la terminología compleja que se utiliza, lo cual favorece a la realización de conductas erróneas como las que se han venido analizando.

A pesar de que dichas figuras son realizadas con mucha frecuencia, y traen consecuencias desfavorables para la economía de nuestro país, nuestro Código Fiscal de la Federación no prevé ninguna disposición respecto a la evasión fiscal, por ser ésta únicamente la que va en contravención con las leyes fiscales.

Por tal motivo, se ha visto que “algunos autores y las autoridades fiscales comparan o equiparan esta conducta o hecho al delito de defraudación fiscal siempre que el hecho o la conducta reúna los supuestos descritos en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que son:

“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”.
(Sánchez Vega, 1991:42).

De lo anterior, se desprende que las conductas de evasión fiscal son castigadas a través del delito de defraudación fiscal, ya que dentro del mismo se prevé el uso de engaños, aprovechamiento de errores o la omisión total o parcial del pago de alguna de las obligaciones que tenga el contribuyente, que vienen siendo las conductas mediante las cuales se actualiza la evasión fiscal.

Por último, podemos concluir que como ya se analizó, las figuras de la elusión y la evasión fiscal son muy comunes en la actualidad, y que trascienden de manera considerable en la economía de todo el país, al reflejarse en una disminución considerable de los recursos obtenidos. Y que de entre varias de las causas de su comisión se debe a la complejidad de interpretar las disposiciones contenidas en las leyes fiscales, y más aún, en la falta de

simplificación administrativa, que la mayoría de los casos se refleja en un verdadero laberinto cumplir con una simple obligación fiscal.

CAPÍTULO 4. INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES.

Al momento de aplicar una norma jurídica en cualquier materia, siempre es necesario realizar una interpretación de la misma, empleando cualquiera de los diversos métodos de interpretación de leyes que existen, todo con el fin de descubrir el sentido que encierra cada disposición jurídica.

De este modo, resulta necesario primeramente establecer qué se entiende por interpretación, para lo cual tenemos las definiciones de diversos autores:

“Del latín *interpetatio*, y significa mediar, explicar, comentar aclarar, deducir, inferir, traducir, representar, etc., es decir, descifrar o esclarecer sentidos, significados, signos textos, fórmulas sucesos, etc.”. (Diep Diep, 2001:29).

“Interpretar es desentrañar el sentido de una expresión”. (García Maynez) (Citado por Sánchez Piña, 1991: 59)

“Interpretar será indagar y conocer con veracidad el íntimo sentido de determinada expresión o palabra”. (Sánchez Gómez, 2003:61).

Mientras que en el ámbito jurídico, es decir, la interpretación de una norma jurídica podemos decir que es:

“La interpretación en materia jurídica tiene el valor de un desentrañamiento de cualquier texto legal que sea confuso, oscuro o ambiguo”. (Diep Diep, 2001:29).

“La actividad intelectual encaminada al esclarecimiento del verdadero sentido de una norma legal”. (Pina Vara) (Citado por Díaz González, 2004: 31).

“Interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poderla aplicar”. (Arrijo Vizcaíno, 1998:299).

“La interpretación de una norma jurídica se refiere a la explicación de su sentido literal, gramatical, así como desentrañar el verdadero pensamiento del legislador conforme al interés social que dio origen a ese precepto”. (Sánchez Gómez, 2003: 61).

Por último, “el significado de interpretar una ley consiste en buscar encuadrar los hechos que se verifican en la realidad dentro de la previsión abstracta de la definición que ha dado el legislador, cuando éste define un hecho imponible, da un conjunto de conceptos, y nosotros debemos, a través de ellos, valorar los hechos de la realidad”. (Dino Jarach) (Ídem).

Así, encontramos que la interpretación de una norma jurídica consiste en analizar o descubrir el sentido que verdaderamente encierra dicho precepto, para poder aplicarla en forma adecuada, es decir, de acuerdo a los fines con los que el legislador la creó.

De tal forma, tenemos que las leyes han sido creadas para regular determinadas conductas o actos, encerrando en ellas un determinado sentido, pero nos encontramos en el caso de que no siempre el contenido de dichas normas es claro y preciso, y para realizar una adecuada aplicación de las mismas se debe entonces recurrir a la interpretación jurídica, ya que mediante ella se puede descubrir el verdadero sentido que encierra.

Asimismo, encontramos que a la interpretación de leyes también se le denomina hermenéutica jurídica, la cual es definida de la siguiente manera:

“Es la ciencia que se encarga de desentrañar el lenguaje, es decir, de interpretarlo”. (Díaz González, 2004: 31).

“La hermenéutica jurídica es la ciencia que interpreta los textos y fija su verdadero sentido”. (Escobar Ramírez, 1999: 58).

Así pues, tenemos que la hermenéutica jurídica es la ciencia que nos ayuda a interpretar el contenido de las leyes, para descubrir el significado que

en ellas se encuentra y así poder determinar una adecuada aplicación de las mismas a los casos concretos.

De la misma forma, Sánchez Gómez (2003) nos señala que la función de la hermenéutica jurídica es sumamente importante, mediante su utilización nos acercamos a la realización de una adecuada aplicación de las normas, sin variar su sentido, ya que mediante ella descubrimos el sentido o significado de las cosas.

Asimismo, tenemos que “las leyes fiscales, como todas las demás, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística, de técnica jurídica o de normas tributarias que tiene un verdadero vocabulario muy distinto al espíritu del constituyente, pues ello dificulta más su conocimiento y entendimiento, y por lo tanto es rigurosa la interpretación jurídica para alcanzar su verdadero significado y alcances”. (Sánchez Gómez, 2003: 63).

De este modo, encontramos que no siempre los textos de las leyes se manejan de manera clara y sencilla, lo cual trae como consecuencia que el verdadero sentido por el cual la ley fue creada desvarié, y entonces se pueda hacer una inadecuada aplicación de las leyes fiscales.

Asimismo, no solamente nos encontramos al momento de aplicar una

norma fiscal con este problema, sino también como lo señala el autor Rodríguez Lobato (1998) en ocasiones encontramos contradicciones entre las normas contenidas en las leyes fiscales, o entre ellas y el Derecho Privado, o por otro lado, nos encontramos con la imposibilidad de aplicar dichas normas por cuestiones de tipo material, económico, jurídico, políticos, económicos o sociales del ámbito en el que deben regular, y por tal situación nos encontramos con un sin número de dudas al momento de aplicarlas, es decir, resulta muy difícil su cumplimiento.

Por otra parte, es importante señalar que como lo menciona el autor Arriola Vizcaíno (1998), la función u objeto esencial de interpretar una ley es el poder determinar de manera clara cuál es la norma aplicable y la forma en que ésta debe ser aplicada.

Así pues, encontramos que en materia fiscal como lo señala el autor Sánchez Gómez (2003) la interpretación de las normas fiscales es realizada por cualquier persona que se encuentre interesada en aplicar dichas normas a casos concretos, ya que mediante el estudio de su contenido podrá desprender el sentido que guardan las mismas y realizar su aplicación. Pero ésta es una tarea de suma importancia, ya que mediante esa interpretación se determinará si es o no aplicable la norma al caso concreto y específico de los gobernados, ya que de eso depende que no se grave a los causantes con cargas económicas indebidas, o por otro lado, que no se le prive al Fisco del derecho

de percibir los recursos económicos que necesita para sufragar el gasto público, es decir, todas aquellas actividades de interés general.

Por lo que, al momento de interpretar las leyes fiscales se debe cuidar que no se aplique inadecuadamente la misma, ya que como consecuencia se tendría la asignación de una carga económica indebida a los gobernados, o por el contrario, si no se le atribuye dicha carga debiéndolo hacer, se priva del derecho al Estado de percibir los ingresos económicos por dichas cargas.

Cabe señalar, que se está en contradicción con lo que señala el citado autor, respecto que la interpretación de las leyes fiscales es una labor que se lleva a cabo por cualquier persona interesada, lo cual como se ha mencionado no es verdad, ya que éstas se encuentran formuladas con una técnica y un lenguaje que denotan que han sido creadas para personas especializadas en la materia, y no para la mayoría de los contribuyentes que requieran hacer uso de ellas sin ayuda profesional.

De este modo, “la función interpretativa de la Ley Tributaria permite la consecución de la justicia fiscal, armonizando en la práctica los postulados constitucionales de proporcionalidad y equidad”. (Arrijo Vizcaíno, 1998: 301).

Pero desgraciadamente, encontramos que la función de la interpretación de las leyes fiscales es de gran responsabilidad, ya que “el interprete debe con

gran frecuencia suplir el silencio de la ley o corregir sus fórmulas poco felices, basándose en el principio de que cuando no hay precisión técnica en el lenguaje del legislador, siempre queda el recurso de acudir al análisis ético-jurídico de acuerdo con los principios generales de Derecho Tributario que, ante las lagunas legales deben emplearse como elementos interpretativos". (Rodríguez Lobato, 1998:47).

De esta forma, es que nos encontramos que el intérprete al momento de suplir dichas lagunas siempre busca adquirir los mayores beneficios, realizando con ello una inadecuada interpretación, es decir, contraria al sentido que quiso plasmar el legislador, todo con el fin de disminuirse al máximo la carga tributaria, es decir, hacer efectivo el ahorro de impuesto.

Pero por otra parte, como lo señala el autor Sánchez Gómez (2003) cuando la interpretación se realiza por parte de las autoridades fiscales y la misma se aplica de manera inadecuada, puede dicha autoridad caer en conductas injustas, arbitrarias o de negligencia, lo cual orilla a los administrados a no cumplir con sus obligaciones fiscales o a evadir las mismas perjudicando como consecuencia los intereses del fisco.

4.1 Métodos de Interpretación del Derecho Fiscal.

Encontramos una variada clasificación de los métodos aplicables a la

interpretación de las normas fiscales, de los cuales solamente tomaremos los principales, los cuales son los siguientes:

4.1.1 Método de Interpretación Estricta o Literal.

“Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto”. (Sánchez Gómez, 2003: 66).

“La interpretación estricta o declarativa, es aquella que asigna a la norma el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas que, como dice Vanoni, el intérprete declara”. (García Belsunce) (Citado por Margáin Manautou, 1997:135).

“La declaración del sentido de un texto atendiéndose al significado estricto de las palabras, a la letra de la ley”. (Escobar Ramírez, 1999:58).

“El método de interpretación estricta de las normas Fiscales, consiste en aplicar las normas jurídico-tributarias, atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley”. (Arrijo Vizcaíno, 1998:305).

De este modo, tenemos que este método sostiene que la interpretación y aplicación de las leyes fiscales debe hacerse en términos literales, es decir, de manera estricta o exacta de acuerdo a las palabras que contienen las mismas.

Como claramente lo manifiesta el autor Arrijo Vizcaíno (1998) este método pudiera considerarse como el más fácil o simple de todos los demás métodos, pero en la práctica no lo es, ya que es de saberse las palabras pueden contener más de un significado, o por otro lado, que la connotación jurídica pueda darle un contenido totalmente distinto del que se deriva de su significación gramatical. Por ello, es que dicho método da lugar a provocar confusiones o una inadecuada interpretación y por lo tanto aplicación de la ley fiscal.

Por consiguiente, “la interpretación literal rara vez resulta una técnica adecuada para la aplicación de las leyes, ya que por atender exclusivamente al aspecto gramatical, olvida que las normas jurídicas poseen también un significado lógico-conceptual”. (Arrijo Vizcaíno, 1998:302).

Mientras que por otro lado, otros autores como Margáin Manautou (1997) señalan que el Derecho tributario es más estricto que cualquier otro, y por ello es que se exige ser aplicado de manera concreta o exacta.

Asimismo, es que se está de acuerdo con que el método literal no todas las veces es el indicado para interpretar las leyes fiscales, ya que siempre toda ley debe interpretarse en términos lógicos-jurídicos, y muchas veces no concuerdan con el confucionismo que acarrea la interpretación estricta.

Ya que tenemos que, “en ocasiones el legislador saliendo al paso de posibles vacilaciones, define o concreta ciertas palabras como vocabulario técnico de su texto”. (Escobar Ramírez, 1999:58).

Por otra parte, “la interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, oscuridades o lagunas de la ley”. (Margáin Manautou, 1997:136).

De esta manera, encontramos que al tratar de hacer este tipo de interpretación se observa la ineficacia de la ley fiscal, al observarse que la falta de claridad, contradicciones y vacíos de la ley, lo cual únicamente trae confusiones al contribuyente y que éste al interpretar trate de subsanar dichas deficiencias de la manera más preferente a sus intereses.

4.1.2 Método de Interpretación Judicial:

“Es la que realizan los tribunales o jueces, mediante los criterios que van sosteniendo”. (Díaz González, 2004:42).

“Interpretación Judicial es la representada por la que se genera en los tribunales federales y que dentro de nuestra materia sobresale el Tribunal Fiscal de la Federación”. (Sánchez Piña, 1991:60).

Encontramos pues que la interpretación judicial es aquella que realizan la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los jueces de Distrito a través de criterios que van sosteniendo mediante la jurisprudencia.

Por su parte, y como es de saberse el autor Escobar Ramírez (1999), señala que en México respecto a la materia fiscal y administrativa, la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene atribuciones para fijar la jurisprudencia de todas las ramas del derecho, así como también actualmente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Es así, como nos señala el autor Díaz González (2004), que las leyes fiscales se encuentran llenas de errores e imprecisiones, lo cual provoca múltiples conflictos entre los intérpretes de dichas normas.

Con lo anterior es que estamos completamente de acuerdo, ya que como es bien sabido la materia fiscal es una materia nueva y que su legislación se encuentra con mayor número de errores a diferencia de legislaciones de otras

materias jurídicas, lo cual se ve observado al momento de tratar de interpretarlas.

4.1.3 Método de Interpretación Lógico- Conceptual:

“La finalidad de esta técnica interpretativa estriba en: descubrir el espíritu de la Ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra. Habrá de buscar el pensamiento del legislador en un cúmulo de circunstancias extrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que precedieron su aparición”. (García Máynez) (Citado por Arrijo Vizcaíno, 1998:302).

“Trata de averiguar lo que quiso decir el legislador, y para lograrlo, se construye el pensamiento del mismo, acudiendo a fuentes como: la exposición de motivos, los debates en el Congreso de la Unión, las circunstancias existentes en la época, entre otras”. (Díaz González, 2004:34).

“Persigue descubrir su significado conceptual de una ley desde un punto de vista eminentemente lógico, para desentrañar su naturaleza intrínseca y filosófica del concepto jurídico de que se trate”. (Sánchez Gómez, 2003:66).

De este modo, tenemos que este método trata de estudiar, analizar y descubrir cuál fue el sentido que el legislador plasmo en esa norma fiscal,

tomando como en base la exposición de motivos de las mismas, para así poder determinar, controlar o extender la aplicación de las mismas.

Es decir, este método “no se detiene exclusivamente en el análisis gramatical del texto de que se trate, sino que persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico”. (Arrija Vizcaíno, 1998:302)

Por lo tanto, podemos decir que este método no se limita a realizar una interpretación literal o estricta de la norma, sino que se adentra al pensamiento del legislador para crearla, y así formar un concepto o significado lógico, es decir, desentrañar su filosofía, encontrando el verdadero sentido de la norma por parte del intérprete.

4.1.4 Método de Interpretación Auténtica:

“Recomienda que para entender la verdadera significación de una disposición normativa, no se atiende ni al significado gramatical, ni al significado lógico conceptual de las palabras que integran su texto, sino que se busca descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expandir dicha disposición”. (Sánchez Gómez, 2003:66).

Mientras que por otro lado, tenemos que varios autores como Sánchez Piña, Rodríguez Lobato y Margáin Manautou manifiestan; que la interpretación auténtica es la que realiza el propio legislador, es decir, la que deriva del propio órgano creador de la ley.

Con lo cual, apoyando la idea que manifiesta el autor Margáin Manautou (1997), de que esta idea no se refiere a un método de interpretación jurídica, sino que el legislador impone una interpretación de un sentido de una ley, mediante la creación de otra ley.

Por otra parte, en apoyo con los autores que mencionan que este método busca descubrir cuál fue el pensamiento del legislador al momento de crear la ley, se realiza por medio de la utilización de instrumentos tales como: el examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias.

“Es decir, se buscan los antecedentes legislativos que dieron origen a la ley sujeta a interpretación y con base en dichos antecedentes se resuelven los problemas que pudieran presentarse para su aplicación”. (Arrijo Vizcaíno, 1998:302).

De esta manera, podemos decir que este método acude a los antecedentes de las leyes fiscales, para analizar las razones que influyeron en

el legislador para crear dichas leyes, y así poder determinar si es aplicable al caso concreto que se presenta.

Sin embargo, como los señala el autor en cita, las exposiciones de motivos y las discusiones parlamentarias son muy generales, más que la ley que podemos someter a interpretación, por lo que no será posible en la mayoría de los casos encontrar situaciones concretas como las que pretendemos interpretar.

4.1.5 Método de Interpretación Restrictiva.

“La aplicación de la norma jurídica a los casos que menciona o a los cuales se refiere expresamente”. (Escobar Ramírez, 1999:60).

“Es aquella que restringe o reduce el sentido literal de la ley”. (García Belsunce) (Citado por Margáin Manautou, 1997:134).

“La interpretación restrictiva limita el sentido de las palabras contenidas en la norma, ya que van más allá de lo que quiso decir el legislador”. (Díaz González, 2004:39).

Así, tenemos que este método limita al intérprete al estudiar el significado literal de las palabras, es decir, no se le permite que haga un análisis extenso o

más profundo de la norma.

De este tipo de interpretación algunos autores señalan que se desprenden varias tesis, entre las principales se encuentran la de: interpretación en contra del fisco y la interpretación a favor del fisco.

a) Interpretación en contra del Fisco.

Esta teoría afirma que “cuando el significado de una ley fiscal no es evidente debe interpretarse siempre en el sentido más favorable para el particular”. (Cárdenas Elizondo, 1997:190).

De la misma forma, fundamenta que “si el legislador es el autor de la norma, el poder público debe sufrir las consecuencias de una norma oscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de oscuridad o de duda debe estarse por la no imposición”. (Margáin Manautuo, 1997:134).

De esta forma, tenemos que esta teoría se basa en el supuesto de que si el contribuyente al momento de interpretar una ley se encuentra con una serie de dudas por caer ésta en oscuridad o falta de simplicidad, entonces el contribuyente deberá interpretar dicha ley en sentido contrario a los intereses del Fisco.

b) Interpretación a favor del Fisco.

Esta teoría, al contrario de la anterior sostiene que “en caso de que cuando el significado de una ley fiscal no es evidente la ley debe aplicarse en forma que favorezca al Estado”. (Cárdenas Elizondo, 1997:190).

Del mismo modo, como lo señala Margáin Manautuo (1997), dicha teoría sostiene que en caso de que el contribuyente al interpretar una norma fiscal se encuentra con dificultades para hacerlo, por la falta de claridad de la misma debe interpretarla en sentido favorable al Fisco, porque los recursos obtenidos de la recaudación de las contribuciones son utilizados en solventar las causas de utilidad pública.

De este modo y como lo maneja el autor en cita, esta tesis ha sido sacrificada por los contribuyentes fundándose en cuestiones de que nadie está obligado a pagar más de lo que realmente le corresponde.

Asimismo, encontramos que el autor Cárdenas Elizondo (1997), nos señala que las teorías antes mencionadas pueden considerarse actualmente superadas no sólo por la doctrina, sino además por las legislaciones fiscales, ya que actualmente nuestro Código Fiscal de la Federación como se verá posteriormente, admite además del método de interpretación estricta, cualquier otro método de interpretación jurídica.

Con lo cual, no se está totalmente de acuerdo, ya que aunque se permita en ciertas disposiciones la aplicación de cualquier método de interpretación de las leyes fiscales, no siempre dicha interpretación se realiza acorde al sentido que verdaderamente quiso plasmar el legislador, o por otra parte, mediante la subsanación de los errores o lagunas a dichas leyes se realiza una inadecuada interpretación y por lo tanto una aplicación errónea, que en casi la totalidad de los casos es en contra de los intereses del fisco.

4.1.6 Método de Interpretación Extensiva.

“Por el contrario de la restrictiva, ésta se amplía en el concepto de los términos utilizados”. (Sánchez Piña, 1991:60).

“Trata de comprender el significado natural de los vocablos empleados en la disposición en un sentido amplio”. (Díaz González, 2004:39).

De la misma forma, el citado autor manifiesta que este método se aplica cuando el legislador emplea palabras que comprenden especies, y no aquellas que describen al género.

Por otra parte, tenemos que la interpretación extensiva “es la que tiende a darle un alcance más allá de su objetivo fundamental o medular de las palabras empleadas a una disposición jurídica”. (Sánchez Gómez, 2003:67).

Asimismo, acorde a lo que señala el citado autor este método de interpretación puede orillarnos a caer en excesos ya sea al indebidamente exigir una obligación fiscal, o por otra parte, liberar erróneamente a aquellas personas que coincidan con la hipótesis normativa, es decir, caer en injusticias por una parte, o bien en evasión fiscal por la otra.

4.1.7 Método de Interpretación Analógica.

“Establece que, ante lo no previsto por la norma jurídica, se permite la aplicación de un artículo semejante, a fin de darle solución a un problema de esta índole”. (Díaz González, 2004:40).

“Consiste en aplicar a una situación de hecho no previsto en la ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí está prevista en la ley”. (Arrijo Vizcaíno, 1998:304).

De esta forma, como varios autores lo sostienen la aplicación de este método no es recomendable en materia fiscal, ya que la comparación que se utiliza entre casos semejantes, puede encuadrar ciertos hechos que no fueron voluntad del legislador incluirlos en esa disposición, es decir, se puede caer en equivocación ya sea a favor o en contra de los intereses económicos tanto de los administrados, como del mismo Fisco.

Por su parte, Margáin Manautou (1997), nos señala lo peligroso de la aplicación de este método de interpretación, ya que su elasticidad permite que se haga extensa la aplicación de la norma fiscal sujeta a interpretación, a casos que en dado momento no fueron voluntad del legislador regular. Señalando además, que su aplicación es comúnmente aplicada por las autoridades administrativas al adjudicarse la facultad de legislar, y por lo tanto, violentan los derechos de los contribuyentes.

4.1.8 Método de Interpretación Sistemática.

“Consiste en analizar una norma, relacionándola con las demás, que configuran en su totalidad una institución jurídica”. (Díaz González, 2004:36).

“Es aquel, que pone en relación la norma interpretada con todo el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual aquélla forma parte”. (Sánchez Gómez, 2003:65).

Del mismo modo, tenemos que este método tiene que interpretarse tomando en consideración el sentido que atribuye el conjunto de normas jurídicas que comprenden la legislación fiscal.

Por su parte, el autor Díaz González (2004) señala que una disposición interpretada de manera aislada puede ser mal interpretada, para lo cual debe

tomarse en cuenta la relación que existe entre las demás disposiciones, para poder determinar el sentido que encierran en su conjunto, y poder aplicarlas de acuerdo al verdadero principio que las rige.

4.2 Análisis del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

Es bien sabido que nuestro Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 5º que:

“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 a 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”.

De este modo, tenemos que nuestro Código Fiscal de la Federación establece la aplicación estricta, en lo referente a cargas tributarias, excepciones a las mismas, infracciones y sanciones, mientras que en segundo párrafo

establece que por lo que ve a las demás disposiciones puede aplicarse cualquier otro método de interpretación jurídica.

De esta forma, encontramos que dicho artículo ha sido sujeto a una multitud de críticas respecto al método de interpretación aplicable a las disposiciones que establezcan cargas a los particulares, ya que refiere en su segundo párrafo que las demás disposiciones pueden ser interpretadas por cualquier método de interpretación, dicha confusión ha ocasionado que sea aplicado el método de interpretación estricta a dichas disposiciones.

Tomando en cuenta, que lo que buscan los contribuyentes es encontrar el mínimo detalle para que su conducta o sus actos no encuadren en la hipótesis normativa, es decir, este método en lugar de cumplir su objeto principal, como es “el que las leyes fiscales sean aplicadas exactamente a los sujetos y situaciones a los cuales van dirigidos de manera específica, evitando en todo momento que aquellas personas cuya situación no coincida con la de la Ley puedan verse afectadas por la misma”. (Arrijo Vizcaíno, 1998:307), al contrario, ayuda a que los administrados busquen cualquier detalle por medio del cual puedan escaparse de la aplicación de la norma tributaria.

Por lo anterior, es que se han originado críticas por varios autores al respecto, sosteniendo que en México se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal y este método permite con mayor frecuencia

destacar los errores, defectos, oscuridades o lagunas de las leyes fiscales, por lo que para ello y mediante el empleo de otros métodos de interpretación es que el contribuyente tiende a completar o restringir la letra de dicha ley, logrando con ello el beneficio económico deseado.

Por otro lado, tenemos que los legisladores han tratado de esclarecer dicha confusión, para lo cual encontramos las siguientes jurisprudencias que aclaran lo antes mencionado. 2ª. CXLII/99, en la cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación plasma su criterio:

“LEYES TRIBUTARIAS, SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5º DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, **no impide al intérprete acudir a los diversos métodos** que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis **literal** en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere*

incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquel a realizar la aplicación de las respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Diciembre de 1999. Página 406". (Díaz González, 2004:44).

Así como la jurisprudencia 2a./J.133/2002. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Noviembre 2002.

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPISICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÈTODOS DE INTERPRETACIÒN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO” El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su

significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Es así, que encontramos que al momento de aplicar una norma tributaria, siempre es necesario realizar una interpretación de la misma, y con mayor razón al observarse que dichas normas en la mayoría de los casos no son claras o sencillas, por lo que se requiere la utilización de la hermenéutica jurídica, a través de los métodos de interpretación que establece nuestro Código Fiscal de la Federación, que como se analizó el método aplicable a las disposiciones que establecen cargas a los particulares ha sido confundido y aprovechado a través del empleo una interpretación estricta a dichas disposiciones, a fin de encontrar los medios para que el contribuyente se pueda esquivar de su aplicación a los casos concretos, al encontrar el mínimo detalle que haga inadecuada su aplicación.

Objetivo general:

Consiste en analizar el problema con el que se encuentran las personas al momento de interpretar alguna de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, puesto que la complejidad para realizarla obstaculiza el cumplimiento de lo que en ellas se establece y provoca la realización de conductas elusivas por parte de los obligados.

Objetivos específicos:

- * Identificar las causas que provocan el incumplimiento de las obligaciones fiscales, así como aquellas que causan la realización de elusión fiscal.

- * Analizar de manera particular el problema que existe para interpretar las disposiciones fiscales y entender de manera adecuada el mandato expresado en las mismas.

- * Determinar la importancia de simplificar la redacción en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y combatir con ello la elusión fiscal.

Hipótesis:

La simplificación de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación eliminará los obstáculos legales con que se enfrentan los contribuyentes al momento de pretender cumplir con sus obligaciones fiscales, y que en dado caso influyen en la inobservancia de las mismas, puesto que se le facilitarán los instrumentos para un adecuado cumplimiento.

Asimismo, se reducirá considerablemente la realización de las conductas elusivas en contra del Fisco, ya que la facilidad para interpretar dichas disposiciones permitirá desentrañar adecuadamente el sentido que encierra el precepto legal por aplicar, evitando la duplicidad de sentidos por parte de los obligados, con el único fin de obtener un beneficio económico y reducir el pago de sus obligaciones fiscales.

VARIABLE X. La simplificación de las disposiciones fiscales reducirá las dificultades que encuentra el contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales, así como para contribuir de manera correcta lo que la ley determina a cada caso específico, sin emplear mecanismos artificiosos para reducir el monto del impuesto a pagar.

VARIABLE Y. De este modo, el Fisco obtendrá un medio eficaz para reducir el nivel de incumplimiento de las obligaciones fiscales, y la reducción de

las conductas elusivas cometidas por dichos obligados, traducido en una mayor seguridad a los contribuyentes de que verdaderamente predomina el principio de equidad en la recaudación de contribuciones fiscales.

Justificación:

El motivo de la elección del presente tema se debe a que en la actualidad se ha observado que existen diversos problemas de entendimiento y aplicación de las disposiciones contenidas en nuestro Código Fiscal de la Federación así como las demás leyes fiscales debido a su redacción, pues tal parece que el legislador se ha preocupado más por los tecnicismos, que por plasmar una redacción entendible, evitando con ello que se cumpla realmente con el fin expresado por dicha norma mediante su interpretación, lo cual ocasiona un verdadero problema, pues por su falta de asimilación y entendimiento se da como consecuencia que se apliquen las normas fiscales de manera errónea al momento de cumplir una obligación, o por otro lado, utilizar esas confusiones en sentido que favorezcan al contribuyente, esto es, mediante la reducción o disminución del pago de una contribución o cualquier otro beneficio fiscal, ocasionando conductas elusivas en contra del Fisco.

Es por ello, que como contribuyente considero que la complejidad en la redacción de las disposiciones fiscales provoca una serie de obstáculos para el cumplimiento de las obligaciones, así como interpretaciones o sentidos diversos

al momento de la aplicación de las mismas, trayendo como consecuencia conductas elusivas.

De la misma forma, como Licenciada en Derecho, tengo que observar cuales son los problemas que se presentan en materia Fiscal y que provocan la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la realización de conductas elusivas.

Por último, considero que sí se maneja de manera más simple la redacción de las disposiciones en el Código Fiscal de la Federación, se evitará y disminuirá considerablemente el incumplimiento de las obligaciones fiscales, así como el número de casos de conductas elusivas que de alguna manera se reflejan perjudicialmente en una reducción considerable de ingresos al Fisco.

Metodología:

Los métodos que se utilizaron en la investigación del presente trabajo fueron:

MÉTODO DEDUCTIVO.- Ya que se analizó en aspecto general cuales son las causas del incumplimiento de las obligaciones Fiscales y las conductas elusivas que se observan con mayor frecuencia dentro de la sociedad, para llegar a un caso particular: que una de las principales causas es la complejidad de interpretar las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

MÉTODO ANÁLITICO.- Pues lo que se realizó fue un análisis de dichos fenómenos, estudiando una de las causas principales que inhibe el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, como es la complejidad de interpretación de la Legislación Fiscal.

Asimismo, dichos métodos se emplearon mediante la utilización de técnicas documentales, así como la elaboración de fichas de trabajo.

CAPÍTULO 5. SIMPLICIDAD EN LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO MEDIO PARA FACILITAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES Y COMBATIR LA ELUSIÓN FISCAL.

Como fue analizado, la obligación tributaria ha tenido lugar desde tiempos remotos, y no es otra cosa que una manifestación de la potestad soberana del Estado. Actualmente se fundamenta dentro de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como la obligación de todo mexicano de contribuir al gasto público, esto mediante el pago de todas aquellas contribuciones que le sean impuestas por el Estado.

De esa forma, tenemos que todo aquel que mediante la realización de diversas actividades que de alguna forma se encuadren en un supuesto normativo, dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal, y por lo tanto, al derecho de ser exigida por el Estado.

Es claro que el Estado ocupa allegarse de recursos económicos necesarios para cumplir con todos aquellos fines sociales a que está obligado, dichos recursos son obtenidos principalmente por el cobro de las contribuciones.

De modo, que el legislador al momento de pretender la creación de alguna contribución, debe primeramente valorar toda una serie de cuestiones,

entre las cuales tenemos esencialmente: los principios generales de las contribuciones, así como circunstancias tales como la capacidad económica de los individuos que serán sujetos pasivos, la reacción y mentalidad tanto de los contribuyentes, como de la economía nacional, o bien, sí dará origen a la elusión y evasión fiscal.

Claro está, que la mayoría de los casos dichas circunstancias no son tomadas en cuenta al reflejarse la incertidumbre en la que caen los contribuyentes al momento de querer determinar sus obligaciones fiscales, mediante la aplicación de alguna norma fiscal, por la falta de certeza y precisión en sus elementos.

De esta forma, tenemos que en ningún momento resulta fácil ni cómoda la realización del pago de las mencionadas obligaciones, primeramente por la falta de consideración de la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que resulta una gran carga tributaria.

Asimismo, tenemos que la comodidad que se debe proporcionar a los administrados, no solo se debe ser en lo referente al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, sino también debe existir al momento de hacer efectivos los derechos que los mismos tienen.

Comúnmente encontramos, que es todo un largo proceso el hacer valer algún derecho, ya que no se verifica la simplificación administrativa, pues cualquier gestión que pretenda realizarse por sencillo que sea inmiscuye toda una serie de trámites burocráticos que desalientan en último momento a los mismos contribuyentes.

Y como último punto y el más importante respecto al desarrollo del presente capítulo, tenemos que las disposiciones tributarias están completamente ausentes de claridad y sencillez, ya que nos encontramos al momento de querer aplicar e interpretar las mismas, con una serie de tecnicismos en su redacción así como reenvíos a otras disposiciones que sólo provocan infinidad de dudas que dificultan el desarrollo para determinar las contribuciones fiscales a nuestro cargo y así cumplir debidamente con las mismas, lo cual resulta indispensable para el Estado y el gasto público.

De tal forma, que la redacción de las disposiciones fiscales no fue realizada como comúnmente se dice para que puedan ser entendidas y cumplidas tanto por los contribuyentes, como por la Autoridad Fiscal, ya que su aplicación parece ser que ha sido destinada para aquellos que profesionalmente manejan la materia, y aun así podemos considerar que se encuentran con gran variedad de confusiones al momento de interpretar las mismas.

De todas las cuestiones antes mencionadas, podemos decir que como se ha observado, las disposiciones de nuestro Código Fiscal de la Federación así como de aquellas leyes fiscales que de él se derivan acarrear varias dudas, ya que su redacción ha sido basada en infinidad de tecnicismos fuera del lenguaje de todo aquel que esté obligado a contribuir, sin embargo, también es obligación del Estado mediante los legisladores la creación de leyes sencillas y claras que nos provean de los elementos necesarios para poder cumplirlas, ya que por el contrario la falta de claridad en dichas disposiciones, estimula a realizar una interpretación inapropiada de las mismas, orillando o espantando a los contribuyentes del cumplimiento de sus obligaciones.

Asimismo, encontramos que las leyes fiscales prevén como una obligación de los contribuyentes el determinar los impuestos a su cargo así como los importes a enterar por concepto de los mismos, mediante la aplicación del método que dichas leyes establezcan y así poder presentar la declaración correspondiente.

Sin embargo, es precisamente en ese momento donde cualquier sujeto obligado al pago de alguna contribución se encuentra con un sin número de dudas y confusiones debido a la falta de sencillez y claridad en los artículos de las legislaciones fiscales, esto es, a pesar de ser una obligación de nuestro Poder Legislativo el realizar leyes que puedan ser interpretadas y aplicadas por

todos, desde cualquier persona obligada, como por la misma autoridad encargada de hacerlas cumplir.

Lo anterior, actualmente es una de las principales causas que motivan a los contribuyentes a escaparse de encuadrar en alguna de las obligaciones fiscales, o por otro lado, una vez adquiridas las mismas realizar una inadecuada interpretación de las disposiciones fiscales mediante la cual se obtengan los mayores beneficios económicos, es decir, pagando lo menor posible de impuestos.

Aunado a ello, tenemos la confusión que hasta la fecha presenta el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, ya que se ha encontrado infinidad de críticas y dudas en cuanto sí el método de interpretación que adopta en lo referente a cargas tributarias, excepciones a las mismas, infracciones y sanciones es el método de interpretación estricta, o bien, por otro lado y como lo han justificado las jurisprudencias citadas en el capítulo anterior, dichas disposiciones pueden ser interpretadas mediante el empleo de cualquier método de interpretación, sin embargo la aplicación de las mismas debe ser en sentido estricto.

Considerando lo anterior, es como se ha obtenido que aprovechándose de la confusión que encierra el citado artículo, se ha empleado la interpretación estricta a las disposiciones que establecen cargas a los particulares con el fin

de descubrir el mínimo detalle para que su conducta o sus actos no encuadren en la hipótesis normativa, en otras palabras, ha ayudado a que los administrados busquen cualquier detalle por medio del cual puedan escaparse de la aplicación de la norma tributaria, o bien obtener el mayor beneficio posible.

Por otra parte, tomando en consideración que nuestro sistema tributario se encuentra compuesto por multiplicidad de leyes, y la falta de claridad en los preceptos, no puede caernos en raro que los particulares utilicen textos legales o interpretaciones rigoristas que les beneficien respecto a la carga impositiva, ya sea para no verse incidido, o bien, disminuir dicha carga obteniendo con ello un resultado a favor.

De este modo, la gran controversia respecto a lo establecido artículo 5º de nuestro Código Fiscal de la Federación ha sido motivo de iniciativas de reforma tendientes a esclarecer que todas las disposiciones fiscales pueden ser interpretadas mediante el empleo de cualquier método de interpretación, y ya una vez interpretadas aquellas relativas a determinar cargas a los particulares, excepciones a las mismas, así como las que contienen infracciones y sanciones deben ser aplicados en forma estricta, sin embargo, dicha confusión hasta en tanto ha sido y seguirá siendo aprovechada para favorecer los resultados obtenidos.

Ahora bien, encontramos que frente a la actualización de la figura de elusión fiscal las autoridades continúan con la idea primitiva de que mientras mayor sea el castigo para todos aquellos contribuyentes que realicen conductas tendientes a eludir el pago de las contribuciones, mayor será la percepción del riesgo que se tendrá por los demás contribuyentes al pretender realizar dichas conductas, lo cual traerá como consecuencia el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y por lo tanto la disminución de los casos de elusión y evasión fiscal.

Actualmente, podemos observar que los contribuyentes ante la desventaja competitiva y la carga tributaria con la que en nuestros días se encuentran, se han visto orillados a cometer conductas elusivas con mayor frecuencia, es decir, han tenido que buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos, o en algunos casos, sólo buscar sobrevivir comercialmente, y la mayoría de las veces se realiza utilizando los medios incorrectos, como es a través de la omisión del pago de impuestos.

Asimismo, la actualización de dichas conductas también trae como consecuencia el desaliento por parte de los demás contribuyentes al considerar que la recaudación de impuestos no es equitativa, o por otra parte, que la redistribución de lo recaudado no es justa.

Es por ello, la necesidad de que nuestro país cuente con un sistema tributario más equitativo y simple que evite la evasión y la elusión fiscal, que no se trata de tomar una posición ruda o estricta, sino práctica reflejada en que los instrumentos que se provean para el cumplimiento de las obligaciones fiscales sean claros y sencillos en donde el sentido que encierren los textos fiscales sea claro, no dé lugar a dudas y más aún que pueda ser empleado por contribuyentes y autoridades, lo que de alguna manera motiva la elusión de contribuciones.

Por otra parte, tenemos que nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 33, fracción I, inciso g) atribuye a las autoridades fiscales la facultad de emitir disposiciones de carácter general tendientes a facilitar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, en base a ello se ha observado que en el afán de tratar de simplificar el cumplimiento de las mismas han llegado a establecer criterios mucho muy variables a los que determinan las disposiciones de las leyes Fiscales.

De este modo, encontramos situaciones de algunas conductas realizadas por contribuyentes, aprovechándose de los beneficios que dichas disposiciones de carácter general les brindan, y tomarlas como ventajas encaminadas únicamente a evitar o disminuir en lo posible el pago de impuestos.

Como ejemplo tenemos que el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación nos señalan la obligación de expedir comprobantes cuando las leyes fiscales así lo determinen de acuerdo a la actividad que se realice, asimismo nos menciona cuáles son los requisitos que deben cumplir los mismos para ser expedidos y aplicados para deducir o acreditar contribuciones, por otra parte, la Autoridad Fiscal ha emitido en los últimos años Resolución de facilidades Administrativas al sector primario y de autotransporte otorgándoles el beneficio de deducir con documentación comprobatoria que no reúna los requisitos fiscales hasta por el 18% de sus ingresos propios, con lo anterior se observa que la facilidad que se les otorga es variable a lo dispuesto por los artículos anteriormente citados, y por otra parte, ha dado lugar a tomar ventaja respecto de dicha deducción, ya que siempre se trata de deducir el máximo para hacer menor la utilidad gravable y por lo tanto el impuesto causado.

Por otra parte, encontramos que nuestro Código Fiscal de la Federación en su Título II establece los Derechos y Obligaciones de los contribuyentes de acuerdo a lo que establezcan las leyes fiscales, las cuales deberán ser aplicadas de manera estricta conforme a lo establecido por el artículo 5º del referido Código. Es así como derivado de lo anterior, encontramos que el artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece quiénes pueden tributar conforme al régimen de Pequeños Contribuyentes siempre que los ingresos percibidos por su actividad empresarial no hayan excedido de dos millones de pesos; de lo anterior se observa que algunas personas físicas

sujetas a este régimen declaran haber obtenido ingresos menores a tal cantidad para disfrutar de las facilidades que dicho régimen representa como es entre otras el pago de una cuota fija bimestral, y en caso de obtener ingresos mayores, prefieren hacer dos empresas con diferente nombre, y así dividir en dos los ingresos obtenidos y no tener que tributar mediante el régimen intermedio, lo que representa aumento de obligaciones fiscales, tales como llevar contabilidad más detallada, facturar, y declarar y pagar mas impuestos, entre otras, con lo cual se reflejan mayores gastos y posiblemente la contratación de un contador a efecto de que lleve todo el control de sus actividades.

Con lo anterior, se puede observar que algunas veces las resoluciones que realizan las Autoridades Fiscales tendientes a interpretar alguna disposición de carácter fiscal debido a la dificultad que se ha tenido para aplicarse, o aquellas emitidas como opción a los contribuyentes para la regularización de ciertas actividades, han colaborado para que éstos encuentren otras vías para escaparse de la aplicación de la Ley.

Es por ello, que se insiste en la necesidad la simplificar las disposiciones fiscales ya que reducirá los casos de elusión fiscal, respecto de aquellas personas que eviten incidir en el supuesto normativo para evitar todas aquellas complicaciones para hacer efectivo el cumplimiento de sus obligaciones

fiscales, tales como la falta de entendimiento y los múltiples trámites burocráticos.

CONCLUSIONES:

Una vez realizado el trabajo de investigación anterior, podemos concluir que el problema de la complejidad de interpretación de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación obstaculiza el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ya que al momento de determinar dichas obligaciones nos encontramos con múltiples dudas respecto a la redacción y tecnicismos utilizados por el legislador al establecer las normas fiscales los cuales provocan desaliento en los contribuyentes hasta llegar a cometer conductas elusivas.

De esta manera, podemos mencionar que las principales causas de la elusión fiscal son: la falta de conciencia tributaria por parte de los ciudadanos, las altas tasas impositivas, diversidad de obligaciones impuestas a los contribuyentes, deshonestidad administrativa, así como la ausencia de claridad, sencillez y precisión de las leyes fiscales.

En efecto, no es de cuestionarse la complejidad de las leyes fiscales, en donde al momento de que el contribuyente pretende realizar una de sus obligaciones fiscales, principalmente la de pago, se encuentra con una infinidad de obstáculos debido a la terminología compleja que se utiliza, aunado a la confusión respecto a la aplicación estricta que nos señala el Código Fiscal de la Federación, todo ello favorece a que en dado momento realice una interpretación distinta a la voluntad del legislador al momento de crearla, y

siempre dicha interpretación del contribuyente se inclina a su beneficio, mediante la disminución total o parcial del pago de contribuciones.

De tal forma, podemos mencionar que no se cumple con la mayoría de los principios que deben regir a las contribuciones, entre los cuales podemos mencionar como principales el de comodidad, así como el de simplicidad y claridad, ya que primeramente nos encontramos con numerosos problemas para desentrañar el mandato que una disposición fiscal nos señala para poder cumplir adecuadamente nuestras obligaciones fiscales.

Por otro lado, enfrentamos la diversidad de trámites burocráticos que debemos seguir para cumplirlas, y no solamente al cumplir con nuestras obligaciones, sino también al exigir un derecho ante las autoridades fiscales.

De tal forma, es que se insiste en la necesidad de hacer más sencilla y clara la redacción en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de modo que se facilite el entendimiento y por lo tanto el cumplimiento de las obligaciones fiscales y combatir la elusión fiscal.

Lo anterior, mediante dichas modificaciones fiscales en donde el sentido que encierren sea claro, y así se eliminen gradualmente los obstáculos con que se enfrentan los contribuyentes y por lo tanto se incremente la recaudación, mediante instrumentos tributarios simples y flexibles.

PROPUESTA:

Por lo anterior, es que se propone poner énfasis en las cuestiones gramaticales, haciendo más sencilla la redacción de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, facilitando de esta manera su entendimiento y consecuentemente su cumplimiento, porque como fue analizado, se privilegia el aspecto técnico y se descuida la redacción.

Del mismo modo, dicha simplificación será tendiente a conseguir una estructura tributaria más equitativa y eficiente, promoviendo así el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, al encontrarse con procedimientos y trámites más sencillos y fáciles de identificar y aplicar, evitando con ello el desvío de interpretaciones en las disposiciones fiscales.

Asimismo, lo que se requiere es un sistema tributario más práctico y flexible que brinde la posibilidad de ajustarse rápida y adecuadamente a las condiciones económicas, así como que permita la fácil y efectiva identificación de las obligaciones fiscales, tanto para los contribuyentes como para las autoridades, eliminándose la mayoría de los obstáculos con los que se enfrenta al momento de cumplirlas.

En efecto, se propone mediante la simplificación de las disposiciones Fiscales brindar la certidumbre que los contribuyentes necesitan al realizar la interpretación de alguna norma fiscal para tener la seguridad de que la misma

es aplicable al hecho que se realiza, así como que los procedimientos y trámites son aplicables a los casos concretos plasmados, lo cual motivara al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

BIBLIOGRAFÍA:

LIBROS:

- ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO (1998).
Derecho Fiscal.
Editorial Themis. 2ª reimpresión de la décima tercera edición.
México, D.F.
- CÁRDENAS ELIZONDO FRANCISCO (1997).
Introducción al Estudio del Derecho Fiscal.
Editorial Porrúa. 2ª Edición.
México, D.F.
- CARRASCO IRIARTE HUGO (1997).
Derecho Fiscal Constitucional.
Editorial Harla- Oxford. 3ª Edición.
México, D.F.
- DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO (2003).
Principios de Derecho Tributario.
Editorial Limusa. 4ª Edición.
México, D.F.
- DÍAZ GONZALEZ LUIS RAÚL (2004).
Temas Fiscales Selectos.
Editorial Gasca Sicco. 2ª Edición.
México, D.F.

- ESCOBAR RAMÍREZ GERMÁN (1999).
Principios de Derecho Fiscal.
Editorial OGS. 3ª Edición.
México, D.F.
- MARGÁIN MANAUTOU EMILIO (1997).
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
Editorial Porrúa. 13ª Edición.
México, D.F.
- PONCE GÓMEZ F/ PONCE CASTILLO RODOLFO (1997).
Derecho Fiscal.
Editorial Banca y Comercio. 2ª Edición.
México, D.F.
- RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL (1998).
Derecho Fiscal.
Editorial Oxford. 2ª Edición.
México, D.F.
- SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO (2003).
Derecho Fiscal Mexicano.
Editorial Porrúa. 3ª Edición.
México, D.F.
- SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO (2000).
Derecho Fiscal Mexicano.
Editorial Cárdenas.

México, D.F.

- SÁNCHEZ PIÑA JOSÉ DE JESÚS (1996).

Nociones de Derecho Fiscal.

Editorial PAC. 5ª Edición.

México, D.F.

- SÁNCHEZ VEGA JAVIER ALEJANDRO (1991).

La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como delitos graves.

Editorial Sista.

México, D.F.

HEMEROGRAFÍA:

- ALVARADO ESQUIVEL MIGUEL DE JESÚS (1997)

Planeación Fiscal contra Evasión Fiscal.

Numero 3, Volumen II.

Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

- CALDERON AGUILERA A/ IBARRA RODRIGUEZ ALEJANDRO (2005).

Fraude a la Ley.

Número 9º, Volumen XXII, 2ª época.

Puntos Finos.

- CELORIO VELA JESÚS AGUSTÍN (1997).

Algunas consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México.

Numero 3, Volumen II.

Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

- DÍAZ GONZÁLEZ LUIS RAÚL (2006).
El Abuso del derecho y la evasión fiscal.
Número 408, Volumen XVII, 1ª época.
Prontuario de Actualización Fiscal.
- DANIEL DIEP DIEP (2001).
Interpretemos la interpretación.
Número 27, Volumen III.
Defensa Fiscal.
- DANIEL DIEP DIEP (2007).
Elusión Fiscal.
Número 101, Volumen VIII.
Defensa Fiscal.
- SORIANO ORTEGA JOSÉ LUIS (2001).
Defraudación fiscal.
Número 29, Volumen III.
Defensa Fiscal.

LEGISLACIÓN:

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADO UNIDOS MEXICANOS.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- JURISPRUDENCIA
- RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.

INTERNET

- www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho/contribuciones/contribucion_indice.html
- www.eumed.net/tesis/2007/mao/La%20elusion%20fiscal.htm
- www.monografias.com/trabajos12/tjofinal/tjofinal.shtml
- www.sat.gob.mx/
- www.todito.com/paginas/contenido/fc06292000/nt2248.html