



UNIVERSIDAD VILLA RICA

ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**“CAUSAS QUE GENERAN LA EVASIÓN FISCAL EN EL
SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO Y POSIBLES
SOLUCIONES”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

LORENA EUNICE FLORES SARMIENTO

Asesor de Tesis

LIC. JOSÉ DE JESÚS ROSALES ROMERO

Revisor de Tesis

LIC. JOEL CAMARGO SEGOVIA



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.

A MIS PADRES:

**HERIBERTA SARMIENTO SÁNCHEZ
JOSÉ VÍCTOR FLORES TRUJILLO**
"Los grandes amores de mi vida"

Gracias por darme la vida, por llenarme de tanto amor y felicidad, por todos sus esfuerzos y sacrificios, por su paciencia y dedicación, por sus regaños y palabras de aliento, por ser mis modelos a seguir, por creer en mí y ayudar a que mis sueños se hagan realidad.

LOS AMO.

A MI HERMANA

LORNA IVETH FLORES SARMIENTO

"Mi alma gemela"

Gracias por completar mi vida, por todo tu cariño
y preocupación, por tus consejos dados en los momentos
justos, por ser mi cómplice y nunca dejar de ser
mi eterna compañera de juegos.

TE ADORO.

A MIS ABUELITAS

MARGARITA TRUJILLO LADRON DE GUEVARA

HERIBERTA SANCHEZ MORA

"Mis ejemplos a seguir"

Agradezco a Dios por tenerlas a mi lado, por
disfrutar de su amor especial y delicado,
por consentirme en todo momento,
por enseñarme a luchar en la vida con
mucho fortaleza y por ser mi apoyo incondicional.

LAS ADORO.

A MI ABUELO

JOSE SARMIENTO SALAS

"Donde quiera que estés"

Quien se encuentra en mi corazón

a pesar del tiempo y estoy segura que

no me ha dejado en ningún momento de mi vida

y ha sido mi inspiración en todas mis decisiones.

TE QUIERO MUCHO.

A TI

Desde que te cruzaste en mi vida
me has traído cosas hermosas, momentos
indescriptibles, sentimientos inimaginables,
me has llenado de tanta ilusión que
solo me queda decirte: GRACIAS.

TE QUIERO

A MIS AMIGOS

Gracias Paulina, Isabel, Daniel,
Ana Rosa, Cecilia, Patricia, Marcel,
Edgar, Saúl, Zaida y demás; por estar conmigo,
por celebrar mis triunfos, por alentarme en
los momentos difíciles, por darme gratos recuerdos
y hacerme vivir el maravilloso sentimiento de la amistad.

LOS QUIERO.

A MIS MAESTROS

Quienes día con día me fomentaron el amor
a la profesión, compartieron todas sus experiencias,
me enseñaron la responsabilidad de ser un profesional,
caminaron conmigo en este importante trayecto
e hicieron que jamás dudara de lo que quiero ser.

GRACIAS

LIC. JOSE DE JESUS ROSALES ROMERO

LIC. JOEL CAMARGO SEGOVIA

LIC. RODOLFO GARCIA MUNGUIA

Gracias por todo su tiempo,
por sus conocimientos y paciencia,
por auxiliarme en la hora de plasmar mis ideas
y ayudarme a concluir este logro tan especial.

MUCHAS GRACIAS.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	3
1.2 JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.....	3
1.3 DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS.....	5
1.3.1 Objetivo General.....	5
1.3.2 Objetivos Específicos.....	5
1.4 FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS.....	6
1.5 DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES.....	6
1.5.1 Variable Dependiente.....	6
1.5.2 Variable Independiente.....	6
1.6 TIPO DE ESTUDIO.....	7
1.6.1 Investigación Documental.....	7
1.6.1.1 Biblioteca Pública.....	7
1.6.1.2 Biblioteca Privada.....	8
1.6.1.3 Biblioteca Particular.....	8
1.6.2 Técnicas de Investigación Empleadas.....	8
1.6.2.1 Fichas Bibliográficas.....	8

1.6.2.2 Fichas de Trabajo.....	9
--------------------------------	---

CAPÍTULO II

IMPUESTOS

2.1 ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS.....	10
2.1.1 Primitivas organizaciones sociales.....	11
2.1.2 Edad Media.....	17
2.1.3 Contribuciones en México.....	20
2.1.3.1 Época Prehispánica.....	20
2.1.3.2 Época Colonial.....	22
2.1.3.3 De la Independencia hasta la Actualidad.....	22
2.1.4 Fundamento de los impuestos.....	27
2.2 DEFINICIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	27
2.2.1 Principios doctrinales de los impuestos.....	30
2.2.2 Finalidad de los impuestos.....	32
2.2.2.1 Fines fiscales.....	32
2.2.2.2 Fines extrafiscales.....	33
2.2.2.3 Características de los impuestos.....	33
2.3 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.....	34
2.4 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	37
2.4.1 Tipos de impuestos.....	38
2.5 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS.....	44

CAPÍTULO III**DELITOS FISCALES**

3.1 DELITO EN GENERAL.....	47
3.1.1 Elementos del delito.....	50
3.1.1.1 Sujetos.....	52
3.1.1.2 Objeto.....	53
3.1.2 Medida del delito.....	53
3.2 ANTECEDENTES DE LOS DELITOS FISCALES.....	54
3.2.1 Egipto.....	54
3.2.2 Grecia.....	54
3.2.3 Roma.....	54
3.2.4 Germánico.....	55
3.2.5 España.....	55
3.2.6 Francia.....	56
3.2.7 México.....	56
3.3 DELITOS FISCALES.....	58
3.3.1 Naturaleza de los delitos fiscales.....	58
3.3.2 Elementos de los delitos fiscales.....	59
3.3.2.1 Elementos objetivos.....	59
3.3.2.2 Elementos subjetivos.....	62
3.3.2.3 Procedibilidad.....	62
3.3.2.4 Prescripción.....	65
3.4 CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	67
3.4.1 Contrabando.....	69
3.4.2 Defraudación fiscal.....	75
3.5 RESPONSABILIDAD EN LA COMISIÓN DE LOS DELITOS FISCALES	81
3.6 INFRACCIONES.....	86

CAPÍTULO IV**EVASIÓN FISCAL**

4.1 DEFINICIÓN DE EVASIÓN FISCAL.....	90
4.1.1 Especies de Evasión Fiscal.....	94
4.1.2 Evasión Fiscal Internacional.....	97
4.2 ANÁLISIS PARA DETERMINAR LAS RAZONES DE LA EVASIÓN FISCAL	98
4.2.1 Medidas de control de la evasión fiscal.....	102
4.3 EFECTOS DE LA EVASIÓN FISCAL.....	104
4.4 PROPUESTAS DE SOLUCIÓN.....	106
CONCLUSIONES.....	110
BIBLIOGRAFÍA.....	.113
LEGISGRAFÍA.....	.115
PÁGINAS DE INTERNET.....	116

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación denominado "CAUSAS QUE GENERAN LA EVASIÓN FISCAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO Y SUS POSIBLES SOLUCIONES" tiene por objeto explicar brevemente los puntos relevantes del impuesto y los delitos fiscales que nos sirven de parteaguas para analizar detalladamente a la Evasión Fiscal; su definición, sus elementos, las posibles causas que la generan y proponer posibles soluciones, a este problema económico que se presenta en nuestro país.

El capítulo primero denominado "METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN" contiene el planteamiento y justificación del problema, la delimitación de objetivos tanto específicos como generales, hipótesis, variables y técnicas de investigación empleadas.

El capítulo segundo nombrado "IMPUESTOS" se integra por los antecedentes de los mismos a nivel internacional y en nuestro país, indicando el fundamento, diversas definiciones de la palabra, sus principios doctrinales, la finalidad que persiguen, las características que contienen al igual que sus elementos, una breve clasificación y enunciación de los tipos

de impuestos más importantes y cerrando el capítulo enumerando los efectos que provocan el pago de los impuestos.

El capítulo tercero llamado "DELITOS FISCALES" se hace una remembranza de la palabra delito, incluyendo sus elementos y la responsabilidad que genera esta actividad ilícita, siguiendo con los antecedentes y definición de los Delitos Fiscales agregando la clasificación que otorga el Código Fiscal de la Federación sobre éstos y haciendo una explicación detallada del contrabando y la defraudación fiscal al igual que la responsabilidad que provocan y las sanciones que generan los delitos en la materia fiscal.

El capítulo cuarto, denominado "EVASIÓN FISCAL" comienza con la definición, enumerando las clases que existen, un breve análisis para determinar las razones que la generan contemplando de forma global a los diversos impuestos regulados en el Código Fiscal de la Federación, las medidas de control, los efectos y las posibles soluciones que permitan la disminución de este delito.

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿Cuáles son las causas que generan la evasión fiscal en el sistema tributario mexicano y las posibles soluciones que permitirían disminuir este ilícito?

1.2 JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

La fuerza laboral activa de este país, tiene la obligación de contribuir con el Estado, es decir, debe aportar una parte de sus ingresos para que éste pueda cubrir las diversas necesidades que plantea la sociedad. Pero ¿qué sucede cuando no se lleva a cabo ésta contribución? Se incumple con la Constitución y se incurre en un delito, el de la "Evasión Fiscal". Dicho delito genera un problema socioeconómico en el

país; cabe mencionar, que el Estado lo ha combatido desde siempre y sin embargo, está presente en la actualidad a pesar de las leyes y sanciones para castigarla y abatirla.

La evasión fiscal es una fuga para el Gasto Público del país y juega un papel crucial en la economía gubernamental; de ahí la importancia de las contribuciones por parte de los contribuyentes que la más de las veces no la realiza por irresponsabilidad, por falta de interés o por saber del mal manejo que de ellas hace el Gobierno Federal, Estatal o municipal. Con esta premisa, abriré la primera puerta del proyecto y nos llevará a desglosar las causas de esta conducta tipificada como delito.

Los problemas necesitan una solución eficaz. Para ello, se requieren conocer sus causas y sus efectos. Para enfrentar la Evasión Fiscal se deben implantar estrategias efectivas que vayan, por ejemplo, desde la simplificación de Impuestos, la creación de tarifas equitativas a los ingresos de los contribuyentes, mayor transparencia en el uso de los recursos y su difusión ante la ciudadanía, el pago de impuestos por parte de funcionarios públicos de todos los niveles, el cobro de adeudos a las Organizaciones Empresariales entre otras, pero que cada una de ellas, deben ser aplicadas con rigor y apego a la normatividad por parte del Sistema de Administración Tributaria (SAT) a todos los contribuyentes sin excepción.

Se trata de establecer mecanismos que ayuden a combatir la Evasión Fiscal y lograr su disminución en beneficio de todos,

es decir, que los contribuyentes estén conscientes y convencidos de la importancia de sus aportaciones justas y necesarias, pero también que el Gobierno se comprometa en la aplicación correcta de las contribuciones en apoyo de la sociedad y que en su conjunto, el país se fortalezca y avance equilibrado y equitativamente

1.3 DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo General

Analizar las causas que generan la evasión fiscal en nuestro sistema tributario y las posibles soluciones a este problema.

1.3.2 Objetivos Específicos

1.3.2.1 Investigar los antecedentes de los impuestos en nuestro país.

1.3.2.2 Clasificar las figuras delictivas relacionadas con la evasión fiscal.

1.3.2.3 Analizar los delitos de contrabando y defraudación fiscal.

1.3.2.4 Detallar el concepto de evasión fiscal

1.3.2.5 Proponer las posibles soluciones que disminuyan la evasión fiscal.

1.4 FORMULACION DE LA HIPÓTESIS

La Evasión Fiscal en nuestro Sistema Tributario se debe a diversas variables, a saber: no darse de alta en la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP); omisiones, desconocimiento, falsedades, errores, rebeldía, inconformidad en general de los contribuyentes derivado de sus percepciones de cobros injustos o trato desigual respecto de ciertos personajes a quienes se les otorga trato preferencial.

Por lo que resulta indispensable aplicar estrategias objetivas, claras y transparentes que posibiliten impulsar el desarrollo y bienestar de la sociedad mexicana, apoyados en la recaudación de impuestos, fundamentados en la ley

1.5 DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES

1.5.1 Variable Dependiente

Aplicación de estrategias globales para la disminución de la Evasión Fiscal.

1.5.2 Variable Independiente

Difusión y creación de una cultura de pago de Impuestos mediante la concientización de los contribuyentes sobre la importancia del pago de los mismos señalando en la legislación vigente un trato igualitario.

Generación de empleos por parte del Gobierno y particulares, reteniendo los impuestos correspondientes y haciéndolos llegar al sistema tributario.

Desaparición del fuero constitucional a todos los niveles gubernamentales.

Modificación de las leyes para evitar que los delitos fiscales, prescriban en el país.

1.6 TIPO DE ESTUDIO

1.6.1 Investigación Documental

Este trabajo de investigación será de tipo documental y respaldado a través de la revisión bibliográfica que trata el tema.

1.6.1.1 Biblioteca Pública

NOMBRE: Unidad de Servicios Bibliotecarios e Informática (USBI)

DOMICILIO: Adolfo Ruíz Cortínez, esquina Juan Pablo II, s/n.

FRACCIONAMIENTO: Costa Verde

UBICACIÓN: Boca del Río, Veracruz.

1.6.1.2 Biblioteca Privada

NOMBRE: Universidad Autónoma de Veracruz Villa Rica

DOMICILIO: Urano esquina Progreso, s/n.

FRACCIONAMIENTO: Jardines de Mocambo.

UBICACIÓN: Boca del Río, Veracruz.

1.6.1.3 Biblioteca Particular

NOMBRE: Lorena Eunice Flores Sarmiento

DOMICILIO: Calle 2 número 57 entre Manuel Nieto y Fernando López Arias

FRACCIONAMIENTO: Manlio Fabio Altamirano.

UBICACIÓN: Boca del Río, Veracruz.

1.6.2 Técnicas de Investigación Empleadas

Para llevar a cabo este trabajo de investigación se realizó la recopilación de información a través de diversas consultas de libros de textos jurídicos, para lo cual fue necesario elaborar fichas bibliográficas, las cuales fueron de suma importancia, para la organización y manejo de la información.

1.6.2.1 Fichas Bibliográficas

Para elaborar una ficha bibliográfica se requirió de los siguientes elementos: nombre del autor, título del libro, edición, editorial, lugar, fecha, año y total de páginas.

1.6.2.2 Fichas de Trabajo

Es una técnica de investigación que nos lleva a conocer el contenido del libro que se pretende utilizar para la elaboración de determinado trabajo, la cual consta de los siguiente datos: nombre del autor(es), nombre del libro, tomos, número de edición, editorial, lugar y fecha de edición, número de páginas y resumen del material de interés.

CAPÍTULO II

IMPUESTOS

2.1 ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS

Para observar la evolución que ha tenido la contribución a lo largo de los años, ha sido necesario realizar un breve estudio sobre los aspectos históricos de ésta. Y, a través de dicho análisis, podremos percatarnos de que la evasión fiscal ha sido un problema de todos los tiempos, ya que desde la antigüedad los contribuyentes siempre han buscado la manera de evadir sus obligaciones fiscales, porque el Gobierno imponía gravámenes desproporcionados e inequitativos.

Desde épocas pasadas, siempre se trató de lograr una relación entre las autoridades del Gobierno y las necesidades de sus gobernados, convirtiéndose en una de las funciones primordiales del Estado.

Dichas funciones, requerían para poderse cumplir, del elemento económico indispensable mismo que se allegaban los gobernantes a través de la tributación, y es por ello que se crearon las Haciendas Públicas, cuyo propósito fue tanto la imposición de contribuciones como su recaudación.

2.1.1 Primitivas organizaciones sociales

Se encontraban sujetas a obligaciones de carácter impositivo que recaían muy especialmente en los componentes de las tribus que pertenecían al ejército, así como también en la parte del botín que correspondía al jefe.

Por carecer de los adelantos de la moneda, los primeros impuestos se cubrieron en especie, y en ocasiones podían liquidarse también con trabajo personal.

En el Oriente, los gobiernos imponían en especie los gravámenes que recaían a la agricultura, mientras que en Egipto y Persia se conocieron los impuestos en numerario.

Pasando a Atenas, a principios del siglo XVII A.C., la creación de los impuestos así como de la Hacienda Pública, fue tardío porque los gastos eran mínimos, y se cubrían con los productos de las minas.

Posteriormente, el desarrollo de Atenas exigió la creación de nuevas obras públicas, dejando de ser suficientes para poder cubrir las erogaciones que se realizaban, por lo que el Estado se vio en la necesidad de crear una política fiscal

que fue difícil de imponer, porque los ciudadanos se oponían a estar sujetos al pago de impuestos.

Como el pueblo era el titular de las disposiciones en materia fiscal, esto resultaba contraproducente, ya que siempre trataban de sujetar al pago de tributos únicamente a los ciudadanos ricos, originando una falta de equidad, pues las cargas tributarias no se distribuían entre todos los ciudadanos.

Entre los impuestos vigentes en esa época, se encontraban los siguientes:

- 1) Impuestos Directos: Recaían únicamente en los jefes de familia y se basaba en una tasa que se fijaba con oportunidad.
- 2) Impuestos Indirectos.- Se exigían en el comercio marítimo y los primeros que se cobraron fueron los de aduanas.

Hubo necesidad de que las autoridades implantaran un control para el cobro de los impuestos, pues al haberse establecido en contra de la voluntad de los ciudadanos, estos trataban siempre de evadir el pago de sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior, fue necesario que las autoridades fiscales vigilaran la puntualidad de la liquidación, de tal manera que la persona que no saldara su crédito a tiempo,

incurría en una pena, la cual incrementaba al tributo con la aplicación de multas o recargos o alguna actualización.

Pasando a Esparta, nos encontramos que en dicho pueblo para la imposición de los gravámenes, se tomaba en cuenta el siguiente principio:

"Los iguales no pagarán impuestos fuera de las contribuciones consensuales a que estaban obligados para la comida en común".¹

Para entender esto, debemos destacar que los iguales eran una casta privilegiada.

Se requerían tres condiciones para pertenecer a este grupo que eran:

- 1.- Haber nacido de padres espartanos.
- 2.- Estar inscritos en un grupo de personas que comían en común.
- 3.- Someterse a la educación y a la disciplina.

El principal recurso de este pueblo, fue un impuesto que recaía sobre las tierras cultivadas, el cual se debía liquidar como si se tratara del pago de una renta.

Mientras esto sucedía en Esparta, en Grecia hubo una diversidad de regímenes fiscales, los cuales sufrieron una serie de modificaciones con el transcurso del tiempo.

¹ JAQUES, Ellul, *Historia de las Instituciones de la Antigüedad*, México, Editorial Aguilar, S.A., México, 1970, pp. 41-100

Entre las obligaciones fiscales impuestas a los ciudadanos, estaban las que a continuación se mencionan:

- Los propietarios de bienes inmuebles, los que hacían uso de las aduanas y los que realizaban la venta de algún botín, estaban sujetos al pago de un impuesto de tipo ordinario.
- Los impuestos extraordinarios, sólo se pagaban en tiempo de guerra.
- Cuando ocasionalmente se introducían o extraían mercancías por los Puertos del Imperio, tenían que cubrirse gravámenes excepcionales.

Transportándonos ahora a Roma, podemos decir que ésta, tuvo un sistema fiscal importante y avanzado gracias al cual la ciudad podía recaudar los ingresos necesarios para sufragar las erogaciones que se realizaban.

Tenían dos tipos de gravámenes, que fueron los que a continuación se citan:

- a) Impuestos Directos.- Se consideran gravámenes de clases, recaían con mayor intensidad sobre la plebe. Estos gravaban permanentemente a las personas y se fijaban según las necesidades del Imperio. Entre los más importantes, encontramos a la *Capitatio Humana*, que era una carga impuesta por el Estado a las diferentes clases sociales, recayendo especialmente a la plebe.

Para que la recaudación fuera un éxito, estaba encomendada a unos funcionarios denominados Ouriones, los cuales respondían con su patrimonio personal en el caso de que dicha recaudación no se hiciera en forma adecuada.

Por esta razón, vigilaban muy estrictamente que todos cumplieran con las obligaciones de tipo financiero a que se encontraban sujetos.

Aún así con posterioridad se hizo necesario el establecimiento de una Institución denominada Catastro, gracias a la cual se podía llevar a cabo un mejor control de los contribuyentes para lograr así, una mejor recaudación. Cabe hacer la observación, de que los impuestos se podían pagar en especie, además de en numerario según lo solicitare así el Estado, debido a la crisis monetaria que imperaba.

b) Impuestos Indirectos.- Estos se aplicaban a la producción, circulación o adquisición de ciertos bienes o mercancías. La recaudación de estos impuestos, se llevaban a cabo a través de dos sistemas que eran: por administración o contrato.

El primero, consistía en que los ciudadanos llevaban a cabo el cobro de las contribuciones. Esto se hacía por órdenes del Estado.

A fines del Siglo III, Roma tuvo que enfrentar una crisis de tipo económico, en la que se vio afectado el erario del Estado por ser los gastos múltiples y los ingresos

insuficientes para cubrirlos. Esto motivó la creación de nuevas cargas tributarias.

Con posterioridad en tiempos de la República, el Senado era el encargado de tomar las decisiones que se referían a las contribuciones. La recaudación de los impuestos, se asemejaba a la de la actualidad, en el sentido de que los contribuyentes tenían que rendir su declaración.

Al ir evolucionando Roma, tuvo nuevas necesidades que para poder satisfacerse, dieron origen a diversos gravámenes; pero las contribuciones que perduraron, fueron las que estaban constituidas por dos elementos que eran: el Diezmo y el Stipendium.

En el Imperio, última etapa del Gobierno de Roma, las nuevas necesidades de la población hicieron que se reconsiderara el sistema fiscal. Las cargas fiscales que recaían sobre los bienes raíces, continuaron sin modificación alguna. El sueldo se dividió en unidades llamadas Jugum, las cuales se valuaban en razón de dicho sueldo; en cuanto al impuesto personal, éste continuó siendo accesorio.

Dentro de las contribuciones indirectas únicamente se mantuvo en vigor el impuesto sobre la venta de esclavos, puentes y carreteras.

Durante el Siglo VI, la vida en Roma fue difícil a consecuencia de las invasiones, repercutiendo en su situación financiera, tendiendo a desaparecer las finanzas públicas.

Lograron subsistir los impuestos indirectos, y así mismo se conservaron las aduanas.

Finalmente, por lo que toca al Siglo VII, la recaudación vino a pique, pues las medidas que seguían imperando eran muy antiguas. En consecuencia Roma fue perdiendo su privilegiada situación financiera,

2.1.2 Edad Media

Al ocaso del Imperio Romano, surge la Edad Media. En este periodo se vuelve a los impuestos personales, no existiendo una verdadera Hacienda Pública.

En esta fase, los señores feudales imponían a sus vasallos obligaciones fiscales territoriales, mientras que el Rey tenía derechos que consistían en que todos los ciudadanos contribuyeron a sus necesidades, sin existir principios, bases o sistemas tributarios.

Podemos considerar a esta época como una etapa muy arbitraria para los contribuyentes, ya que las prestaciones pecuniarias que se percibían, no eran para satisfacer los intereses públicos, sino que los señores recaudaban para su provecho personal anteponiendo ante todo sus necesidades.

Primeramente, el pago de los impuestos se exigía en especie, pero posteriormente los señores feudales prefirieron su pago en dinero.

Los impuestos directos que estuvieron vigentes en Roma desaparecieron, subsistiendo uno que fue denominado La Talla. Los impuestos indirectos, se conservaron por más tiempo.

Abundando sobre La Talla, se puede decir que era una carga que se imponía según la capacidad económica del contribuyente, y generalmente se exigía a las familias plebeyas. En un principio, fue considerada como un impuesto totalmente arbitrario; ya que los señores feudales anteponían sus intereses personales olvidando por completo que la tributación se pagaba con el fin de que se atendieran las necesidades primordiales de los humildes contribuyentes, y que no era proporcional ni equitativo, pero con el transcurso del tiempo dejó de serlo, ya que se exigía con regularidad adaptándose a las facultades económicas del causante y conservando así su carácter de tributo.

Los impuestos indirectos gravaban las transacciones mercantiles desde el consumo hasta la circulación de las mercancías.

"Los impuestos de exportación e importación quedaron subsistentes, después de transformarse los derechos de peaje. Esto más que de carácter fiscal en la actualidad se conserva con fines proteccionistas".²

Los servicios personales se sustituyeron a través del tiempo por prestaciones en dinero, y La Talla se convirtió en un impuesto sobre la propiedad territorial.

² CHAVERO, Alfredo, *México a través de los Siglos*, Novena Edición, Editorial Cumbre, S.A, México, 1979, t. I, p. 651

El primer impuesto general que apareció en Europa, fue el Saledino, el cual se destino a solventar los gastos de la tercera cruzada.

Durante el Siglo XVII surgieron nuevas imposiciones de tipo fiscal de gran importancia, ya que las mismas dieron origen a muchos de los actuales impuestos, entre los que podemos citar el Derecho de Fórmula, que dio las bases a la derogada Ley del Timbre y el Derecho de Control, que fue la raíz del Registro Federal de Contribuyentes que actualmente conocemos.

Finalmente, para el Siglo XIX no obstante la falta de organización de la Hacienda Pública, se trató de erradicar los privilegios, dándose así mayor generalidad al sistema impositivo y en forma más progresiva se trató de imprimir a las cargas con que el individuo contribuía al mantenimiento del Estado, el principio de proporcionalidad y equidad.

Después de este breve resumen histórico, relativo a diversas partes del Mundo antiguo, cabe referirnos en una forma más específica a México, mencionando algunas tributaciones que tuvieron vigencia en respectivas épocas, mismas que se han ido perfeccionando a lo largo de los años hasta llegar a conformar nuestro sistema tributario actual.

2.1.3 Contribuciones en México

2.1.3.1 Época Prehispánica

Los pueblos de este periodo, tuvieron un sistema fiscal sencillo, que consistió en la imposición del poderoso sobre el más débil.

Las riquezas y los tributos aportados por las provincias y ciudades dominadas, se destinaban para el sostenimiento del ejército de la Casa Real y del Sacerdocio.

En un principio, al fijarse las cargas impositivas, los reyes se conformaban con los pagos en especie, ya fuera con frutos o aves, pero por su ambición se fue exigiendo a los cobradores de Tenochtitlán oro en polvo, joyas e incluso las tierras de las tribus conquistadas.

"Al considerar los reyes que las cargas impuestas eran sumamente importantes porque gracias a ellas podían sufragar todos sus gastos, se vieron en la necesidad de nombrar para su cobro a unos funcionarios que se denominaron Calpixques, los cuales concentraban lo recaudado en la Ciudad".³

Entre los Mexicas, existían cuatro tipos de causantes que eran los siguientes:

³ Ibidem, p. 640

1.- Los Tecallec, quiénes no pagaban directamente sus gravámenes al Supremo, sino que lo entregaban a los señores llamados Tectecuitzin, que eran una especie de intermediarios.

2.- Los Calpullec, que tributaban directamente al Supremo y a su principal o cabeza le labraban un pedazo de tierra, lo cual era una costumbre muy antigua.

3.- Otra clase de personas sujetas a tributo, fueron los mercaderes, de los cuales no se señala de qué manera aportaban su impuesto. Para poder pertenecer a este grupo, era necesaria la licencia del Rey o provenir de herencia dicho nombramiento.

4.- Por último, tenemos a los Malleques, quiénes entregaban sus cargas fiscales al señor de las tierras.

Los impuestos se imponían no sólo a los pueblos sometidos, sino que también recaían en los sujetos dominadores. Dichos impuestos se podían cubrir en especie, o en su defecto por medio de servicios personales, los cuales únicamente se limitaban a los plebeyos o a los labradores.

Los tributos más conocidos, eran los que se pagaban a los señores feudales, los religiosos y los que se cubrían en tiempo de guerra con la regulación en el Acta Constitucional de 31 de enero de 1894, hasta la Constitución de 1917 que se encuentra vigente en nuestros días y son fijados por atribución exclusiva del Congreso de la Unión.

2.1.3.2 Época Colonial

En esta época, el problema de los impuestos fue algo fundamental para Hernán Cortés, el cual al fundar la Villa Rica de la Veracruz, hizo el nombramiento de los representantes del Fisco Español en nuestro país durante la conquista.

En numerosas ocasiones la comunidad indígena se vio obligada a vender sus tierras para poder pagar los gravámenes tan exorbitantes que pesaban sobre ellos.

A partir del Siglo XVI el tributo era el principal ingreso de la Corona, y su recaudación se regía estrictamente por criterios feudales, lo cual lesionaba seriamente los intereses de los indios. Las principales imposiciones de la Corona, fueron los derechos sobre los metales preciosos.

Concluyendo que durante esta etapa de la historia, los tributos fueron impuestos arbitrariamente, ya que sólo perseguían el enriquecimiento ilegítimo de las autoridades, mismas que sólo se preocupaban por llenar sus bolsillos, sin importarles las precarias condiciones en que vivían los indios.

2.1.3.3 De la Independencia hasta la Actualidad.

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos se empezaron a preocupar por la situación económica que imperaba entre los ciudadanos de esa época, y por consiguiente

lucharon por la abolición de las gabelas, alcabalas y peajes que resultaban ser muy ruinosas.

Posteriormente al sobrevenir la Independencia de nuestro país las luchas continuas impidieron la implantación de un sistema fiscal justo y serio.

Al pasar de los años, arribando al poder el Presidente Santa Ana, se expidieron una serie de leyes en materia de contribuciones, que resultaron ser extravagantes, pues pretendían gravar hasta el uso de las ventanas.

"Durante esa época, los impuestos se encontraban sin cálculo como resultado de que el país no tenía seguridad, y los ingresos del erario eran desperdiciados sin discriminación alguna".⁴

Existía la preocupación por el saneamiento de la Administración Pública, la cual por su parte quería la limitación de los abusos del clero, quién contribuía a tener en la miseria a la clase más infeliz de la sociedad.

Con la expedición de la ley que desamortizaba los bienes del clero, se persiguió allanar el principal obstáculo para el establecimiento de un buen sistema tributario, movilizand las propiedades estancadas, con lo cual el erario percibiría grandes entradas disminuyendo así los gravámenes que pesaban por el pueblo.

⁴ EL COLEGIO DE MÉXICO, *Historia General de México*, Tercera Edición, México, 1981, t. II pp. 825 y 826

Después de este gobierno, se padeció el Imperio de Maximiliano quien trajo colaboradores europeos, que debido a su ociosidad inventaron un sin número de impuestos.

Al inicio de su gobierno, Maximiliano no prestó interés a las contribuciones, las cuales a pesar de ser verdaderas cargas, no fueron suficientes para cubrir las necesidades del país.

Posteriormente, al triunfar la República, México carecía de recursos propios, pues la única fuente de ingresos fiscales, eran las aduanas de los principales puertos, por lo que se trazaban nuevas metas para la reconstrucción del país.

Se reorganizó la administración en el ramo hacendario, anulándose las facultades extraordinarias que tenían en dicho ramo los jefes militares para evitar los abusos, y se diseñó un presupuesto de egresos suficientes para cubrir los gastos públicos.

Pasando ahora al gobierno de Juárez, podemos decir que en él, no se pudo hacer mucho en materia fiscal debido a la mentalidad de los mexicanos que rechazaban los impuestos, por lo que fue necesario la supresión de las Aduanas Interiores, en virtud de que las mismas entorpecían el tráfico mercantil.

Apenas marchaban las cosas bien, ocurrió un movimiento armado en Tuxtepec organizado por el General Porfirio Díaz.

Este dictador, ordenó que se duplicaran varios impuestos,

entre los que se encontraban el impuesto del timbre, y asimismo, gravó las medicinas y muchos otros artículos.

Todo lo anterior, ocasionó el descontento de los ciudadanos mexicanos, el cual llegó a su clímax, y en 1910 estalló la Revolución Mexicana, con el fin de acabar dicha dictadura.

Tres años después de lo acontecido Huerta sube al Poder e impone gravámenes a los licores, alcoholes, tabaco y petróleo. Huerta procedió a disolver la Cámara de Diputados, consiguiendo con ello que se agravara la crisis de la situación financiera mexicana.

En México, durante el gobierno del General Lázaro Cárdenas a pesar de las circunstancias internas y externas que vivía el País, el panorama económico empezó a cambiar, pero la transformación aumentó notablemente a partir del año de 1940.

En la época del General Ávila Camacho, el país fue lanzado a una nueva empresa, la cual consistió en propiciar todos los medios para el crecimiento económico y cambiar en unas cuantas décadas a México.

La historia de los cambios ocurrió en nuestro país a partir de 1940, es básicamente la historia del desarrollo de una base industrial, moderna con todas las consecuencias características de este tipo de procesos.

Del año de 1946 a 1952, el licenciado Miguel Alemán impulsó notablemente el desarrollo industrial, construyó caminos y

canales y en general se preocupó por darle al pueblo los servicios públicos adecuados a sus necesidades.

Durante la época de los cincuentas, los recursos captados por el Estado fueron bajos, pero a partir de 1960 en adelante, se percibieron ingresos en cantidades considerables que permitieron la creación de grandes instalaciones deportivas, y oportunas obras públicas en la Capital.

En el México contemporáneo, la fuerza del Estado proviene en buena medida de poder imponer a los empresarios las medidas fiscales pertinentes.

Actualmente, se han modificado las Leyes Fiscales para poder disponer de los recursos necesarios, y así construir obras, prestar servicios a la colectividad, procurando una mejor redistribución de riquezas, y logrando así el progreso de nuestro país.

En el México de hoy, nuestro país atraviesa por una gran crisis socioeconómica, la cual se refleja entre otras cosas, en la amenaza de que sigan cayendo los precios del petróleo en momentos en que no ingresan al país las divisas que se requieren, y la imposibilidad de recurrir a préstamos con otras naciones para financiarse, por carecer con el respaldo económico suficiente y haciendo pieza importante la recaudación fiscal que se convierte en la recuperación financiera del país

Es por ello, que hoy más que nunca es indispensable que el

Gobierno luche por disminuir la evasión fiscal que nos aqueja, concientizando a los contribuyentes y haciéndoles ver que está en sus manos el desarrollo de nuestro país, a través del cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes.

2.1.4 Fundamento de los impuestos

El situarnos en este apartado, nos otorga la respuesta del por qué se castiga el no cumplir con el pago de nuestros impuestos, ya que es reglamentado en el capítulo II de nuestra Carta Magna, denominado "De los mexicanos" en su artículo 31 fracción IV:

"Son obligaciones de los mexicanos el Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".⁵

2.2 DEFINICIÓN DE LOS IMPUESTOS

Como pudimos observar desde los tiempos más remotos de nuestra historia se ha realizado el tributo al emperador, rey o presidente siempre con el mismo fin, de cubrir las necesidades de la sociedad de la época, quizás la forma ha variado; al principio se contribuía en especie y en la actualidad es de forma monetaria.

⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Primera Edición, México, Editorial Juridiediciones, 2007, p. 43

¿Pero existe alguna diferencia entre tributo y contribución? La respuesta es no, ambas palabras son sinónimos, quizás la pequeña diferencia observable es la época en que ha sido enunciado.

El Derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Financiero, ha recibido el nombre de Derecho Tributario, y sus tratadistas más importantes citan diversas definiciones acerca de la contribución:

"Para Blumenstein "tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, por un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".

Para Jarach "el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".

Para Sergio Francisco de la Garza "son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".⁶

En las leyes mexicanas no se encuentra una conceptualización de tributo, se utiliza la palabra contribución, que sólo es definida por ser integrada por:

Impuestos

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 25ª ed., México, Editorial Porrúa, 2003, pp. 320 y 321

Aportaciones de Seguridad Social
Contribuciones de mejora
Derechos.

Lo que nos lleva a definir sus componentes por separado para comprender lo que nos indica la palabra contribución y que en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación encontramos:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

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

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que

presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".⁷

2.2.1 Principios doctrinales de los impuestos

Los principios doctrinales orientan al derecho financiero, con base en postulados extraídos de la experiencia histórica, para que los responsables de la administración pública deban servir a los contribuyentes cubriendo sus necesidades y proporcionándoles los servicios y medios para su completo desarrollo.

Al respecto Adam Smith, en su obra *La riqueza de las naciones*, señala cuatro principios:

- I. "El principio de justicia.- Los súbditos de cada Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del estado. De la observancia o menoscabo de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos": Fundamento de la contribución, lo marcado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución mexicana.

⁷ Código Fiscal de la Federación, 5a Edición, México, Editorial Taxxx, 2009, pp. 791 y 792

- II. El principio de generalidad.- Indica que el pago de los impuestos lo realizan todas las personas que se encuentran inmersas en las hipótesis de las leyes; al igual que el subprincipio de la uniformidad donde se proclama la contribución al gasto público de acuerdo a la capacidad tributaria de las personas.
- III. El principio de certidumbre.- El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario, es decir, el pago que realizan los contribuyentes ya es bastante oneroso para que se aumente por la mala forma de recaudarlo o el abuso de autoridad.
- IV. El principio de comodidad.- Todo impuesto debe de recaudarse en la época y de la manera como es más probable que convenga el pago al contribuyente.
- V. El principio de economía.- El impuesto debe estar organizado de tal manera que sea una cantidad muy pequeña la que aporte el contribuyente, por encima de la cantidad total de sus ingresos; al mismo tiempo el producto de los impuestos, una vez salido de las manos de los gobernados, debe de colocarse lo antes posible a los ingresos del estado".⁸

Al igual que Adam Smith plantea principios muy importantes que rigen los impuestos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación realiza lo mismo mencionando:

⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit, nota 6, pp.

- Que todo impuesto debe de ser cierto, claro y preciso para que tanto el Estado como los contribuyentes cumplan de manera eficaz con sus deberes.
- El impuesto debe de ser justo, equitativo y proporcional relacionado con la riqueza de la nación, pues sólo debe de ser suficiente para cubrir los egresos de la misma.
- Debe ser cómodo para evitar una merma al patrimonio de los contribuyentes.
- Y, por último, debe ser económico para que el fisco no invierta en la recaudación del importe del mismo.

2.2.2 Finalidad de los impuestos

La finalidad que persiguen los impuestos es respaldar los gastos y egresos que el Estado realiza para cumplir con sus funciones competentes, de forma equitativa y proporcional por parte del contribuyente. Haciendo una pequeña división:

2.2.2.1 Fines fiscales

Los impuestos no pueden tener otro propósito que el puramente fiscal, es decir, recaudar una parte de los ingresos de las personas físicas y morales, con las características correspondientes que señala el código fiscal de la federación, implementando el gobierno su poder monopolizador, para distribuir el dinero y hacerse cargo del gasto público, con el objeto de crear las condiciones que le brinden mayores oportunidades al hombre para el desarrollo de sus potencialidades.

2.2.2.2 Fines extrafiscales

Donde se postula que las contribuciones no sólo persiguen un fin financiero, recaudando cantidades monetarias, además deben explicarse y justificarse en función de otros propósitos, como distribuir la riqueza, estabilizar la economía, estimular la producción, construir carreteras, abastecer de servicios públicos, fomentar la creación de empleos, inyectar las innovaciones a la educación e implementar la cultura en la sociedad de la consciencia de la contribución.

2.2.3 Características de los impuestos

Los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señala la ley; haciendo valer la proporcionalidad y equidad de acuerdo con la capacidad tributaria de los obligados.

Tienen un carácter público, porque son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio y son utilizados para un interés social.

Las prestaciones son otorgadas al Estado en forma de dinero, para facilitar su utilización.

“Y generan una obligación ex-lege, porque ningún gravamen puede exigirse sin antes sustentarse en la ley, ya que

carecería de legalidad; de aquí se parte para sumar una característica más a las contribuciones, que es la coactividad; ya que el no cumplir con la contribución en el tiempo debido produce un castigo que impone el estado".⁹

Cerrando con las características relevantes de los impuestos se engloba la relación de derecho consistente entre el acreedor del tributo, quien tiene el derecho de exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación pecuniaria y obligatoria, tal relación recibe el nombre de relación tributaria.

2.3 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

Realizando un análisis más a fondo de los impuestos se enunciarán sus elementos más relevantes para la teoría y estos son:

- Sujetos:

- a) Pasivo.- Contribuyente, es decir la persona física o moral obligada al pago de los Impuestos, Derechos Aportaciones de Seguridad Social y Contribuciones de mejoras. Estos a su vez se subdividen en:

⁹ Ibidem p.323

- Sujeto jurídico.- Quien tiene la obligación principal de pagar los impuestos, por las actividades o ingresos que producen.
- Sujeto económico.- Persona que realmente paga los impuestos al Estado, es decir, no sólo se encuentra ubicado en la hipótesis que establece las leyes sino aporta pecuniariamente su obligación.
- Terceros.- Son los que responden por la deuda de otro y no tienen la obligación directa de cumplir con el pago de los impuestos señalados.

b) Activo.- Titulares de la potestad tributaria, sus funciones fundamentales consisten en la determinación, liquidación, comprobación, fiscalización, cobro, recaudación y administración de las contribuciones, así como en la imposición de sanciones.

- Sector central:

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)

Servicio de Administración Tributaria (SAT)

- Sector parafiscal

Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)

Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT)

Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. (ISSSTE)

Instituto Social de las Fuerzas Armadas (ISFAM)

Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro
(CON SAR)

- Objeto.- Prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe de dar al fisco por su consumo, transferencia de un bien o percepción de un ingreso con la característica de ser lícito y atañe a los aspectos siguientes:
 - a) "Dar.- Parte de sus ingresos, patrimonio, valores determinados que el sujeto pasivo debe de entregar al Fisco para cubrir su deuda propia o ajena.
 - b) Hacer.- Cumplir con todos los deberes positivos que se establecen en las leyes fiscales correspondientes.
 - c) No hacer.- El contribuyente debe de omitir ciertas conductas ilícitas señaladas por la legislación fiscal."

- Base.- Es la cantidad monetaria sobre la que se calcula el impuesto. Se constituye con el valor total de los ingresos percibidos menos la cantidad de las deducciones autorizadas.

- Tasa, tarifa o cuotas.- Se constituye por el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos, es decir, la forma de cálculo del impuesto.

10

¹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª ed., México, Editorial IURE, 2007, p. 151

- La forma, medio y fecha de pago.- Que se indica en las leyes de la materia, dependiendo la naturaleza del impuesto a recaudar.

2.4 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Los cuales se estudiarán a continuación someramente:

1.- Impuestos directos.- Aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio, se gravan periódicamente por la facilidad de su permanencia y estabilidad.

2.- Impuestos indirectos.- El sujeto pasivo puede trasladar el impuesto a otras personas, de manera que no sufre el impacto económico en forma definitiva, ya que sus hipótesis son transitorias e instantáneas.

3.- Impuestos reales.- Aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente en cuanto a su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad tributaria

4.- Impuestos personales.- Reaen sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, tomándose cualidades jurídicamente calificadas.

5.- Impuestos objetivos.- Tributos donde se especifica la materia imponible.

6.- Impuestos subjetivos.- Donde se designa con precisión el sujeto pasivo de la relación tributaria.

7.- La clasificación que se enfoca en el sujeto activo o estado, es decir el acreedor que tiene el derecho de exigir la prestación tributaria, divide a los impuestos como federales, locales o municipales.

8.- Impuestos instantáneos.- Aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho es un acto aislado y único que se agota en sí mismo.

9.- Impuestos periódicos.- Se generan por hechos imponibles constituidos por un estado de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de cierta duración.

10.- Impuestos proporcionales.- Mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.

11.- Impuestos progresivos.- Se presenta cuando la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

2.4.1 Tipos de impuestos

Como observamos al ser nuestra legislación fiscal tan extensa, la diversidad de impuestos también se amplía, por lo tanto, a continuación se explicarán los más relevantes con sus elementos correspondientes, que anteriormente se hizo mención de éstos.

a) Impuesto sobre la renta (ISR)

Se llama renta al producto del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. La renta está constituida esencialmente por los ingresos que provienen del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente o de la combinación de ambos.

Sujetos del impuesto

Las personas físicas y las personas morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

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

Objeto del impuesto

El objeto del impuesto lo constituye gravar los ingresos o la utilidad del contribuyente, percibidos en determinado tiempo.

Base del impuesto

Es la cantidad monetaria sobre la que se determina el monto del impuesto a cargo del contribuyente, la cual puede ser el valor total de los ingresos del contribuyente o la utilidad o resultado fiscal que se obtienen de disminuir a los ingresos percibidos las deducciones autorizadas en las disposiciones fiscales.

Tasa o tarifa

Una vez que el contribuyente sujeto del impuesto ha determinado la base del impuesto, solamente le queda aplicar la tasa o tarifa para conocer el impuesto a pagar.

La tasa es el porcentaje aplicable a la base del impuesto para efectos de determinar el monto del impuesto a pagar.

La tarifa se encuentra determinada progresivamente y varía conforme a la base gravable de cada contribuyente, es decir, que es proporcional en relación a los ingresos obtenidos.

b) Impuesto empresarial a tasa única (IETU)

El impuesto empresarial a tasa única se aplica al precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Sujetos del impuesto

Las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, o cuando sean residentes en el extranjero pero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en territorio nacional, por los ingresos obtenidos en dichos establecimientos.

Objeto del impuesto

Gravar los ingresos que se obtengan por:

- a) Enajenación de bienes
- b) Prestación de servicios independientes
- c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

Base del impuesto

La cantidad que resulte de disminuir de los ingresos percibidos las deducciones autorizadas.

Tasa o tarifa

La tasa, es el porcentaje aplicable a la base del impuesto a efecto de determinar el monto del impuesto a pagar. En este caso corresponde al 17.5 % indicado en el 2010.

c) Impuesto al valor agregado (IVA)

“El impuesto al valor agregado se aplica al consumo y está presente en todas las etapas de la actividad económica y de la intermediación. Aplica a los consumidores en todo el territorio nacional, y grava los consumos o gastos que se efectúan por bienes o servicios adquiridos en el país o en el extranjero.”¹¹

Sujetos del impuesto

Las personas físicas y las personas morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

¹¹ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Guía de estudio para la asignatura de la Formación e información tributaria, 3° ed., México, 2008 p. 37.

Objeto del impuesto

La realización en territorio nacional de los actos o actividades mencionados anteriormente.

Base del impuesto

En las enajenaciones, la base del impuesto será el precio o contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

En la prestación de servicios la base del impuesto será el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren -a quien reciba el servicio- por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

En el uso o goce temporal de bienes la base del impuesto será el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren -a quien se otorgue el uso o goce- por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

En importación de bienes tangibles, la base del impuesto será el valor que se utilice para los fines del impuesto

general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Tasa

Tasa general de 16%. Tasa de 11% en la región fronteriza. Tasa de 0% para ciertos actos o actividades.

2.5 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

La contribución genera sacrificios temporales o permanentes a los contribuyentes dentro de su patrimonio y en algunas ocasiones beneficios económicos, cuando estos realizan una correcta y transparente declaración de sus bienes. Los efectos de los impuestos varían, ya que su naturaleza no es la misma, por lo tanto hablaremos de forma genérica y los resultados son los siguientes:

1.- Morales.- Se busca lograr conductas éticas, moral pública y salud en la sociedad, como incrementar la tasa de impuestos en los vinos o cigarrillos para disminuir su consumo.

2.- Políticos.- Después de ciertas circunstancias aparecidas en el ámbito político.

3.- Económicos.- Que se encuentran dentro de éstos impuestos los siguientes efectos:

- Percusión.- Es aquel acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo legal del impuesto y tiene la obligación de pagarlo de acuerdo con la ley.

- Traslación.- Fenómeno por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto, recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto.

- Incidencia.- Es cuando la carga del impuesto recae sobre una persona, y no encuentra a ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo.

- Difusión.- La persona que paga el impuesto, sufrirá una merma en su patrimonio, lo que le impedirá comprar en la misma cantidad de antes y disminuyendo la cantidad entregada a sus proveedores.

- Absorción.- Se genera un impuesto, el sujeto pasivo no pretende trasladarlo, sino pagarlo, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleado, o consigue un progreso técnico.

4.- "Remoción.- Ocurre cuando el contribuyente reacciona ante la carga tributaria, en vez de resignarse a una deducción de su consumo o de su ahorro y al alternar el empleo respectivo de los recursos que le han sido amputados por el impuesto, puede esforzarse en establecer a su primitivo nivel redoblando su esfuerzo".¹²

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit, nota 6, p. 399

5.- Consolación.- Cuando un impuesto grava tanto el capital como los réditos de una propiedad, mueble o inmueble, de forma duradera, se producirá una pérdida en su valor original, al ser la inversión estable.

6.- Evasión.- Fenómeno que surge desde el momento del establecimiento de los impuestos y es la acción de omitir el pago de los impuestos, que por obligación debe de otorgar el contribuyente, cuando el Estado exige una contribución mayor.

CAPÍTULO III

DELITOS FISCALES

3.1 DELITO EN GENERAL

“La definición del delito es siempre el resultado de un silogismo que plantea el problema pero que nada llega a descubrirse de éste. No es posible dar una concepción que abarque todos los elementos presentados para otorgar una calificación de delictuoso, puesto que el concepto de delito es relativo, ya que se apega al orden jurídico en el cual se describa o en la situación histórica que se sitúe”.¹³

Por ejemplo, en las primeras nociones del delito predomina el aspecto meramente legal; es decir, la concepción de aquél como el acto contrario a la ley; pero el simplismo de esta definición provocó el surgimiento de otras que trataran de profundizar a esta figura, concibiendo al delito como

¹³ JIMÉNEZ DE ASUA, Luis, *Teoría del Delito*, México, Editorial IURE, 2003, p. 5

quebranto de la justicia, violación de un deber, opuesto a la voluntad de todos.

Pero etimológicamente la palabra delito, deriva del supino delictum del verbo delinquere, a su vez compuesto de linquere, dejar, y el prefijo de, en la connotación peyorativa, se toma como linquere viam o rectam viam: dejar o abandonar el buen camino.

Delito se ha convenido en llamar a todo atentado grave al orden jurídico; y si los fines del Derecho son la justicia, la seguridad y el bien común, el delito es tal porque lesiona, pone en peligro alguno de estos tres valores, o atenta contra él.

Los delitos solamente han de buscarse en la conducta de los hombres, es decir, cuando realicen la formulación de actos jurídicos. Ya que no todo acto es considerado acto jurídico. Por ejemplo:

Acto.- Es la manifestación de una facultad en movimiento que se ejerce o se pone en juego para la realización que le es propia.

Acto humano.- Entidad continua e idéntica a través del tiempo, ordenado voluntariamente por el sujeto evocando las imágenes, ordenando los conceptos y buscando las conclusiones representando su personalidad.

Acto jurídico.- Actos internos que se substraen, por su naturaleza, a la esfera del Derecho que se forma esencialmente de normas de relación, ya que el acto que interesa en la integración del delito, es el acto que puede ser calificado de jurídico o de antijurídico, no sólo debe de ser realización sino exteriorización de voluntad humana.

El acto jurídico integra tres elementos: primero manifestación de la voluntad que es la actividad externa del hombre que necesita esclarecerse con más prolijidad, segundo nexo causal que es punto de arranque que ha de subordinarse a las pruebas de adecuación al tipo y de la culpabilidad antes de que pronunciamos el fallo acerca de la responsabilidad del causante y tercer el resultado que es el cambio en el mundo exterior causado por la manifestación de la voluntad; los cuales son esenciales para la conformación de la figura denominada delito y provocan un daño.

La noción del delito, como figura jurídica, se contempla en dos aspectos: jurídico-formal, consistente en la enunciación de que un ilícito penal merece una sanción y jurídico-sustancial, se refiere a los elementos de que conforma el delito.

El delito puede ser encontrado inmerso en distintas nociones, subdivisiones o clasificaciones pero la que se desarrolla enseguida es la que enfoca su estudio según el medio en que se lleve a cabo y el resultado es el siguiente:

- Delitos comunes.- Delito primario, original, atenta al orden social.
- Delitos militares.- Infracciones que afectan la disciplina del Ejército.
- Delitos políticos.- Todo acto que desconozca la organización política o en sus órganos o representantes y tienda a modificar o imponer determinados regímenes o determinadas personas por la violencia, por el fraude o en formas no autorizadas por la ley.
- Delito social.- Atentados que obedecen a móviles de carácter más o menos general, originados en bandas, en grupos o en partidos que profesan una tendencia profesional determinada.
- Delitos oficiales.- Cuando un funcionario o empleado público ejecuta en ejercicio de sus atribuciones como tal.

3.1.1 Elementos del Delito

Realizando la enunciación y explicación de éstos, apegado al sistema jurídico penal llamado "causalista" que nace a partir de la obra de Franz Von Liszt, que recoge las ideas de las Escuelas Clásica y Positivista y el estudio del Código Penal Alemán de 1871, a fines del siglo XIX.

Conducta.- Es un comportamiento humano voluntario, activo o negativo, que produce un resultado; manifestándose en una acción u omisión.

Tipicidad.- Exacto encuadramiento de la conducta a la hipótesis legal para aplicar una sanción. Esta conceptualización es fundamentada por el artículo 14 constitucional cuando nos dice:

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En este elemento no se puede dejar de hacer referencia acerca del tipo legal, el cual consiste en la descripción legal de una conducta delictiva en la que incurre un individuo en la ley penal y pasa a desempeñar una triple función:

- a) "Una función sancionadora, represiva, de las conductas que se ubiquen dentro del tipo;
- b) Una función de garantía, pues sólo las conductas típicas, podrán llegar a ser sancionados;
- c) Una función preventiva; el tipo penal pretende que la prohibición contenida en la ley sea suficiente para lograr que el ciudadano se abstenga de realizar la conducta tipificada".¹⁴

Antijuridicidad.- Valoración de un acto contrario a la norma jurídica o valores de la sociedad que pone en peligro bienes jurídicos tutelados. Maneja dos conceptos: El formal

¹⁴ ORELLANA WIARCO, Octavio A., *Teoría del Delito*, 19a ed., México, Editorial Porrúa, 2010, p.96

que es contradicción entre conducta y derecho, el material concibe una lesión a intereses sociales

Culpabilidad.- Es la relación directa que existe entre la voluntad y el conocimiento del hecho con la conducta realizada, ya sea de forma dolosa o culposa.

Imputabilidad.- Comprender la parte ilícita del hecho y conducirse basado en ese entendimiento. El Código Penal de nuestro Estado en su artículo 26 nos otorga claros ejemplos de inimputabilidad: un límite físico; que se observa en los menores de dieciocho años y un límite psíquico producido por la incomprensión de hechos ilícitos causados por trastorno, enajenación o retraso mental.

Punibilidad.- Es la amenaza de una pena que establece la ley en cada tipo penal, para ser impuesta por el Estado a través de un órgano jurisdiccional, al acreditarse la comisión de un delito porque se presentan los elementos de conducta típica, antijuridicidad y culpabilidad.

3.1.1.1 Sujetos.

Se habla de dos sujetos protagonistas del delito:

El sujeto activo, es la persona física que comete el delito; llamado delincuente, agente o criminal.

El sujeto pasivo, es la persona física o moral sobre quien recae el daño o peligro sobre su bien jurídico causado por la conducta del delincuente. Se le denomina víctima u ofendido.

3.1.1.2 Objeto

Se distinguen dos tipos de objetos: el material, que es la persona o cosa sobre la cual recae directamente el daño causado por el delito cometido o el peligro en que se colocó a dicha persona o cosa; y el jurídico, que es el interés o bien jurídicamente tutelado por la ley.

3.1.2 Medida del delito

Además de determinar los elementos que integran al delito también es de suma importancia aplicar medidas a éstos para cuantificar la omisión del acto que provoca un daño. Éstos son los siguientes:

1.- Calidad.- Distinción entre un título criminoso de otro título criminoso.

2.- Grado.- Sirve para determinar la gravedad en cada caso concreto.

3.- Cantidad.- Es investigar cuál delito es más grave, con respecto al otro, para proporcionarle la imputación justa.

4.- Gravedad.- Se encuentra en el daño social, es decir, por la mayor o menor importancia del bien destruido por el delito, por la menor o mayor responsabilidad del mal y por su posibilidad de difusión.

Al concluir con la noción general que nos otorga la palabra delito, proseguiremos con el enfoque que nos proporcionen los delitos apegados al área fiscal.

3.2 ANTECEDENTES DE LOS DELITOS FISCALES

Es la historia de la fuerza brutalmente aplicada a obtener el pago de las prestaciones tributarias que pesaban sobre los súbditos.

3.2.1 Egipto

Se ordenó que todo Egipto, bajo pena de muerte en caso de desobediencia o fraude, hiciera cada año a las autoridades una declaración de sus medios de existencia, que servía de base para el cobro de tributo.

3.2.2 Grecia

Se castigaba el fraude, que consistía en ocultación de mercancías ante la estación u oficina del portorium, con multas excesivas cuando se trataba del impuesto sobre el capital y otras contribuciones; el causante ateniense que solicitaba una exención era castigado con la degradación cívica, perdía sus bienes y se hacía merecedor de la pena de muerte.

3.2.3 Roma

Encontramos el origen de la palabra "multa" designado a la pena pecuniaria impuesta a un particular y destinada a ingresar al patrimonio de la comunidad. La multa era la expresión más frecuente de la coercitio que consistía en la potestad de los magistrados de hacer cumplir coactivamente sus determinaciones.

3.2.4 Germánico

"En el poder franco, el culpable puede sustituir por dinero, la pena corporal, de destierro o encarcelamiento, o reducción a servidumbre penal. Pero la suma así pagada corresponde al poder público".¹⁵ En el mismo periodo franco, los reyes carolingios imponían una multa a los contribuyentes que huían de los mercados establecidos para no pagar los derechos de locación y procuraban comprar alguna cosa fuera de los lugares autorizados.

3.2.5 España

En la época feudal, los reyes concedían a los nobles territorios en feudo, con sujeción a un tributo, tanto en especie, como en servicios personales, el cual era pagado por los labradores o siervos comprendidos en el territorio dado en feudo.

¹⁵ BORJA OSORIO, Guillermo, *El delito fiscal I*, México, Edit. ECASA, 1965 p. 34.

En la Quinta Partida, Título VII, Ley V, se establece el portazgo, impuesto fijado a todas las mercancías que se trajeran a vender o se sacaren del reino, ordenando que si los mercaderes encubrieran algunas cosas de cuantas trajeren o llevaren, las perderían, estos serían confiscados en favor del Fiscal Real.

3.2.6 Francia

Las infracciones relacionadas con los impuestos sobre ventas y ferias eran sancionadas con multas, confiscación de mercancías y vehículos y aún encarcelación. Las infracciones en los impuestos de vino y cerveza, consistía en exponer a los deudores en camisa, en la plaza pública, además de confiscar el vino, objeto del impuesto. La falsificación de las marcas que comprobaban el pago de los impuestos aduaneros se castigaba condenando a los culpables a ser quemados o colgados.

3.2.7 México

a) Época precortesiana

Entre los aztecas, los indios de la clase común o macehuales, que incluía no sólo a los labradores, sino también a los artesanos y comerciantes, estaban obligados a pagar tributo a los grandes señores de México, Texcoco y Tlacopan. El tributo consistía en prestaciones en especie y en servicios personales y para su cobro se seguía el sistema colectivo por pueblos, barrios o grupos.

b) Época Colonial

Al principio de la conquista se pagaban los tributos en especie con los frutos o productos de la región, así como en servicios personales.

A finales del siglo XVI, se señaló una tasa en efectivo para el pago del tributo y sólo en casos excepcionales continuaba pagándose en especie.

c) Época Independiente

A raíz de la consumación de la Independencia, la situación del país era anárquica y la falta de fondos hizo necesario recurrir a las contribuciones extraordinarias y préstamos forzosos.

Desde 1821 se empezó a legislar sobre la materia aduanal, que era el renglón de ingresos ordinarios más importante, expidiéndose el "Arancel General Interino para Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio", el 15 de Diciembre del año 1821. La Ordenanza de 1891, señaló en la categoría de delitos fiscales: el contrabando, quebrantamiento de sellos fiscales, y omisión culpable.

Llegamos así a la expedición del Código Fiscal de la Federación el 30 de diciembre de 1938 en el que se reunieron y sistematizaron las principales disposiciones de las leyes fiscales para formar un cuerpo de principios generales de Derecho Tributario incluyendo los preceptos relativos a infracciones y sanciones.

3.3 DELITOS FISCALES

Se conocen como delitos fiscales: "Aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que se establecen penas por su naturaleza puede imponer sólo la autoridad judicial, como son los que importan privación de la libertad":¹⁶

En palabras de Mario Alberto González Llanes delito fiscal es: "Todo ilícito que atenta sobre la hacienda pública no sólo federal, sino estatal o municipal, es decir tienen relación con el patrimonio del Estado".¹⁷

3.3.1 Naturaleza de los delitos fiscales

La naturaleza de estos delitos es disputada por dos posturas, con respecto a la ubicación en las leyes: la primera sostiene que los delitos deben contemplarse en las disposiciones fiscales; ya que además contemplan derechos y obligaciones de los contribuyentes, infracciones y sanciones y a la par se le otorga una característica de delitos especiales por encontrarse regulados por una ley separada, en este caso, por el Código Fiscal de la Federación. Una segunda postura ubica a los delitos fiscales en la materia penal, pues es el ordenamiento propio para el señalamiento de los delitos y penas.

¹⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit, nota 6, pp. 904 y 905

¹⁷ GONZÁLEZ LLANES, Mario Alberto, *Delitos Fiscales y Financieros*, México, Editorial Sista, 2005, p.23

Desde el punto de vista material o sustancial, el delito fiscal se fija en el sujeto pasivo o quien tiene en sus manos la titularidad del bien jurídico protegido por la norma, es decir, el Estado como titular de la Hacienda Pública.

3.3.2 Elementos de los Delitos Fiscales

El listado de éstos son más amplios que los proporcionados con anterioridad, porque se realizó una mezcla de elementos planteados entre el sistema causalista y el sistema finalista para hacer una descripción más profunda y apegada a la materia fiscal.

3.3.2.1 Elementos Objetivos

Conducta.- Hecho o conducta exterior del agente infractor. Dicha conducta puede consistir en una acción u omisión. Las infracciones se producen en relación con las obligaciones tributarias formales por violación de prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento tributario.

Resultados.- Perjuicio económico, el cual debe definirse perfectamente por la Secretaría de Hacienda a fin que se constituya un requisito de procedibilidad para que se ejercite la acción penal por parte del Ministerio Público en contra del presunto delincuente.

Nexo causal.- Que exista una relación entre la infracción y el resultado que castiga la ley.

Tipicidad.- Violación a las normas tributarias sustantivas o formales que constituyen un daño y a la vez se forma un hecho punible.

Antijuridicidad.- Ataque al interés financiero del Estado.
Imputabilidad.- Se requiere que la omisión de la acción sea referida a un sujeto, es un sustrato de la culpabilidad.

Punibilidad.- Imposición de sanciones al acto delictivo.

Tentativa.- Ejecución imperfecta del delito por medio de actos externos que no llegan a ser suficientes para realizar el hecho, sin que haya habido disminución voluntario por parte del culpable. Es un momento dentro del proceso delictivo anterior a la comisión del mismo y se materializa en el momento en que es interrumpida la producción del delito por causas ajenas a la voluntad de quien quería generarlo.

La tentativa es uno de los grados del delito puesto que se encuentra entre los actos preparatorios y la consumación. La cual se sanciona aunque se haya evitado la consumación de un delito; y para explicar qué es lo que se castiga se desglosan las siguientes teorías:

Objetiva.- La tentativa se castiga porque implica un peligro para el bien jurídico y da paso a la figura de la tentativa inidónea por la presencia de las siguientes circunstancias:

- "Falta de calidad específica en el sujeto activo o en el pasivo
- Inidoneidad de los medios con los que se pretendía llevar a cabo el delito; y,
- La inexistencia del bien jurídico y el objeto material."¹⁸

Subjetiva.- Voluntad del autor de cometer el delito.

Ahora bien, conviene señalar que el momento en el que debe sancionarse la tentativa será cuando los actos sean ejecutivos y esta palabra nos hace explicar el *Iter criminis*, denominada por la teoría del delito.

El *Iter criminis*, es el proceso que crea un sujeto para la comisión del delito y se conforma por dos fases: Interna, misma que se genera en la mente del sujeto y no se manifiesta al exterior lo que provoca una intranscendencia penal al no materializarse la idea criminal y la fase externa que la conforman los actos llevados a cabo por el sujeto para producir las condiciones indicadas a fin de cometer el delito y se divide en actos preparativos, actos ejecutivos y actos consumados.

Los actos ejecutivos son los relevantes porque a partir de ellos se puede aplicar una sanción y nace la punibilidad en la tentativa ya que son aquellos que lleva a cabo el sujeto, directamente encaminados para producir el resultado sin generar los actos consumados.

¹⁸ *Ibidem*, p.94

3.3.2.2 Elementos Subjetivos

Sujeto activo.- El Estado, como titular de la potestad tributaria.

Sujeto pasivo.- Las personas responsables de las infracciones señaladas en la ley de la materia, las que omitan el cumplimiento de obligaciones o las hagan fuera de tiempo.

De lo cual es necesario, hacer la mención que la participación de estos sujetos puede presentarse de tres formas distintas. En primer lugar aparece la autoría única o directa que es cuando una sola persona es la que realiza la acción, en segundo lugar se menciona a la autoría mediata que es cuando una persona utiliza de instrumento a otra para la comisión de un delito y por último la coautoría la cual se realiza con la intervención de dos o más personas para llevar a cabo la conducta tipificada en la ley como delito y ésta misma figura nos proporciona una subdivisión para abarcar la instigación y la complicidad.

3.3.2.3 Procedibilidad

Para la investigación de los delitos fiscales es necesario que se cumplan ciertos requisitos que propicien iniciar la indagatoria correspondiente:

- Querrela.- El derecho que tiene el ofendido por el delito, para hacerlo del conocimiento a las autoridades

correspondientes para que sea perseguido el sujeto que causó agravio.

Este requisito es localizado en el Código Fiscal de la Federación en los siguientes artículos:

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

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

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

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

- Declaración de perjuicio.- Falta de ingreso al erario federal de la cantidad que le corresponde por la formación de impuestos cuya percepción le estuviere encomendada.

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

II.- Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los delitos fiscales en que se necesarios querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de los previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad

judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adecuadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

- Denuncia.- Significa dar parte a la autoridad de un daño, designando al culpable o sin designarlo.

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

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

- Petición.- Sólo se aplica en los delitos financieros y puede ser equivalente a la querrela.

3.3.2.4 Prescripción

Hay una idea muy generalizada que el origen de la prescripción en el derecho penal se encuentra en la llamada *Lex Iulia de Adulteriis* que data hacia el año 18 a.c. La verdad es que la primera ley que hizo conocida la prescripción y sus efectos fue la romana y en ella se

consigna un término de cinco años para la prescripción de ciertos delitos.

Los griegos de la época de Demóstenes conocían el fenómeno de la prescripción mientras que en el derecho penal de los Bárbaros prácticamente la desconoció y sólo comenzó a aceptarlo por la influencia del derecho romano.

En México, el presidente Benito Juárez dirigió la publicación del decreto que instituía el código penal con el nombre del Presidente de la Comisión Redactora, en el año de 1871. Este código, recogía las ideas más avanzadas de la época en materia penal y en lo relativo a la prescripción sostuvo que todas las acciones de cualquier delito son prescriptibles, desechando la imprescriptibilidad como excepción.

En este orden de ideas se considera que la prescripción penal se define como la extinción del fenómeno penal jurídico por el sólo transcurso del tiempo y se limita a la facultad represiva con la que cuenta el Estado, al impedírsele el ejercicio de la acción persecutoria o las sanciones impuestas, por haberse cumplido el lapso señalado por la ley.

Ante este fenómeno el Código Fiscal de la Federación menciona en su artículo 100 lo siguiente:

La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en

tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

Haciendo mención que por lógica y jurídicamente la autoridad hacendaria no puede con la sola presentación de la declaración anual de un contribuyente, percatarse de la probable comisión del delito y su autor, puesto que en el momento de la declaración anual, se desconoce que la información no se encuentra apegada a la realidad contable, y no es sino hasta que se analiza toda la información y documentación recabada para corroborar los datos y aparece la omisión en el pago de impuestos al declarar ingresos menores a los percibidos así como el consignar actos o actividades menores a las realizadas, lo cual sucede hasta levantarse la última acta parcial de visita practicada al contribuyente y se asientan todas y cada una de las irregularidades detectadas.

3.4. CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Para proceder penalmente en los delitos fiscales será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

"I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105 (actos similares al contrabando), 108 (defraudación fiscal), 109 (actos similares a la defraudación fiscal), 110 (relacionados con el registro federal de contribuyentes), 111 (relativos a declaraciones, contabilidad y documentación), 112 (de depositarios e interventores fiscales), 113 (de alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales), 114 (relativos a visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito, y revisión de mercancías fuera de los recintos fiscales cometidos por servidores del fisco), y 115 bis (operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas), independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 (contrabando) y 115 (robo de mercancías de recintos fiscalizados).

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido; y

IV. Denuncia de hechos."¹⁹

A pesar de la numeración de diversos delitos encontrados en el Código de la materia, haremos la descripción de los dos

¹⁹ Código Fiscal de la Federación, op. cit, nota 7, p. 945

delitos fiscales más importantes haciendo la enunciación de sus elementos, fundamento, sanción y tomando en cuenta al contrabando y la defraudación como el género y los otros delitos como la especie.

3.4.1 Contrabando

La palabra contrabando, de origen español, tiene sus antecedentes en la expresión *bannum*, voz latina con la que se designaba una ley cualquiera dictada con el fin de ordenar o de impedir los hechos individualizados a los habitantes de la nación.

Con ese sentido, la palabra contrabando significó cualquier acción o comportamiento contrario a la ley dictada en el país o región determinados.

Con el paso del tiempo, el significado se involucró con la violación de leyes de naturaleza fiscal; y es recientemente cuando aparece la noción de contrabando, atendiendo a la acción de introducir o sacar bienes de un país sin pagar derechos de aduana, o cuando la importación o exportación de dichos bienes está prohibida.

La noción de contrabando como concepto aduanero, fue afirmándose en el tiempo a medida que la noción fiscal iba influyendo en el ámbito de prohibiciones legales.

El tributo aduanero y la circulación de mercaderías y artículos del consumo privado se tratan de un fenómeno

histórico que se ha presentado en forma continua en todos los tiempos y países, por viajeros que no declaran mercancías sujetas a arancel. En Atenas, por ejemplo, se conocía un derecho que gravaba la entrada de ciertas mercaderías; mientras que en Roma, existió un impuesto que fue quitado y restablecido en diversas ocasiones, que debía ser abonado bajo pena de confiscación de las mercaderías no declaradas.

Sin olvidar, que el contrabando se vincula con la época de la Colonia y a medida que los Estados perfeccionaban su legislación, en el área aduanera se tendió asegurar el suministro de mercancías y objetos vinculados a un concepto político o bienestar económico.

Cuando Francisco Guemes y Horcadita tomó su cargo en 1746, continuaba la guerra entre Inglaterra y España, generando grandes amenazas para la Colonia, hubo grandes inversiones para apoyar al ejército. Trató durante su mandato, acabar con el contrabando al realizar la implementación de ciertas medidas pero fue inútil, ya que se lleva a cabo en playas abandonadas durante la noche.

El contrabando en América, hace alusión al comercio ilegal que regía las relaciones entre España y sus posesiones en América. Las dificultades de abastecer un mercado cada vez más extenso y a gran distancia de la metrópoli, y el estricto control con que se quería regir desde España todo lo relacionado con el intercambio comercial con América, fueron las causas principales de que

se desarrollara un amplio comercio fraudulento en el que participaron tanto españoles como europeos.

El fraude se producía con el apoyo de los funcionarios corruptos, al presentar registros que no incluían la totalidad de los productos que se transportaban en las flotas de Indias, al falsear el propio tonelaje de los barcos y al desviar hacia puertos no autorizados parte de la mercancía. Los barcos de guerra que servían de apoyo a los convoyes y los dedicados al correo, transportaban a menudo mercancías, aunque legalmente no podían hacerlo.

Del mismo modo, los particulares declaraban una mínima parte de los bienes que incluían en sus equipajes. En numerosas ocasiones el fraude en las declaraciones ascendía al cincuenta por ciento o más, lo que reducía el volumen de los impuestos recibidos por la corona, que tenía que recurrir a solicitar préstamos a los propios comerciantes a cambio de no condenar con severidad dichas actuaciones al margen de la ley o de perdonarles las multas impuestas.

Luego entonces, contrabando es un delito fiscal que constituye la introducción o exportación de géneros o mercancías en un país, cuyo bien jurídico tutelado es la economía nacional al omitirse el pago de derechos de aduanas, impuestos o cuotas compensatorias a que están sometidos legalmente.

Es preciso resaltar, que el momento en que se consuma el delito de contrabando es cuando se consuman todos y cada uno

de los elementos del delito, en el contrabando por importación, se consuma cuando se da la introducción de la mercancía al país y se omite el pago total o parcial de la contribución o cuota compensatoria.

Las fuentes del derecho penal para el estudio del contrabando, son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; el Código Fiscal de la Federación; Código Penal Federal y el Código Federal de Procedimientos Penales.

Mientras que las fuentes del derecho para el análisis del contrabando en materia aduanera son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; la ley Aduanera; la Ley de Impuestos Generales de Importación y Exportación y el Código Fiscal de la Federación.

El fundamento correspondiente a este delito, es el que se localiza en el Código Fiscal de la Federación en el:

Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

1.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

2.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

3.- De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al

resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Como todo delito, el contrabando concibe sus propios elementos que son de importante relevancia enunciarlos haciendo una correcta combinación entre la doctrina y la ley para conjugar cada uno de los puntos que encierra este delito fiscal.

Dentro de sus elementos objetivos encontramos:

Conducta.- Introducir o extraer del país mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse o sin permiso de la autoridad competente cuando sea necesario ese requisito o de importación o exportación prohibida.

Sujeto activo.- Cualquier persona.

Sujeto pasivo.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lesión.- Omisión del pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

Objeto material.- Mercancías para la importación o exportación.

Resultado material.- Disminución o afectación en la recaudación tributaria.

Los elementos normativos de este delito encierran a los medios utilizados, que se traducen en introducir o extraer del país mercancías y las circunstancias que exigen las modalidades de modo al realizarse la acción sin permiso de la autoridad y el lugar ubicado en zonas libres o los recintos fiscales o fiscalizados.

Y por último cabe mencionar a los elementos subjetivos, los cuales son el dolo que se crea en conocer y querer realizar la conducta omisiva tipificada como delito por la ley y la culpa que es demostrada por la acción u omisión imputable, típica y antijurídica a favor del sujeto activo.

"El contrabando tiene infinidad de formas de llevarse a cabo, utilizando todo tipo de transporte, bien sea aéreo, terrestre o fluvial. En todos los casos se utilizan caletas para ocultar los bienes o productos que se quieren llevar de un lugar a otro. Si nos pusiéramos a dar ejemplos de contrabando abierto seguramente no acabaríamos".²⁰

Lamentablemente lo que más se busca contrabandear son los de tráfico de armas, materiales para fabricar armas químicas o nucleares y las drogas porque se trata de un mercado que mueve grandes capitales que se ocultan bien sea en el sistema financiero (internet, bancos, testaferros, etc.), o

²⁰ Camargo Hernández, David Francisco, *Evasión Fiscal: Un problema a resolver*, 1a ed., Distrito Federal, Editorial Eumed.net, 2005, pp. 20 y 21

disfrazado en la compra de tangibles con la complacencia de quienes se prestan para tales fines.

3.4.2 Defraudación Fiscal

Desde la antigüedad los medios fraudulentos han tenido su aparición; el Código de Hammurabí sancionaba la venta del objeto robado y la alteración de pesas y medidas; las leyes de Manú asimilaban al robo la venta de un objeto ajeno y castigaban al que vendía grano malo por bueno, cristal de roca colorada por piedra preciosa, hilo de algodón por hilo de seda, etc.

Para los romanos, el fraude era el dolo malo, falacia empleada para engañar y burlar a otros; que podía ser perseguida por medio de una *actio doli* de carácter civil. En el segundo siglo de la era cristiana, los romanos a esta figura la llamaron perjuicio de la propiedad ajena, que fluctúan entre la falsedad y el hurto.

El legislador medieval español, estableció en las Partidas varios ejemplos de engaño, las que se concretaron en dos: la primera es cuando se hacía por palabras mentirosas; la segunda cuando se preguntaba al hombre sobre una cosa y el callaba engañosamente o si respondía era con palabras encubiertas.

Hasta principios del siglo XIX se logró la separación del fraude, como delito contra el patrimonio, de las falsedades que protegen la fé pública. Este concepto genérico de fraude

inspiró a la ley francesa de 1791 y al código penal francés napoleónico que manejaban tres medios genéricos de engaños: hacer uso de nombres falsos, hacer uso de falsas calidades o emplear maniobras fraudulentas.

En México, el código penal de 1871 en el Título Primero de los delitos contra la propiedad, dedica su capítulo V al fraude contra la propiedad, señalando que hay fraude, siempre que engañando a uno, o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa, o alcanza un lucro indebido con perjuicio de aquel. Esta definición es la misma que retoman los códigos de 1929 y de 1931, modificando que el lucro se alcanza con perjuicio de la víctima del engaño.

El código de 1931 cambio radicalmente la estructura de la reglamentación del fraude. Desapareciendo así, la distinción entre fraude genérico y fraude específico. El código penal en su artículo 386 define el delito de fraude genérico expresando que comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

En ese orden de ideas, defraudación fiscal es un delito cometido contra el patrimonio de una persona sin su voluntad, y, generalmente con ánimo de lucrarse, interviniendo engaño, dolo, abuso de confianza o incumplimiento de una obligación.

Este delito encierra características preponderantes como que es un delito instantáneo basado en el engaño, un delito

doloso porque se realiza con toda la intención y conocimiento del perjuicio, es un delito grave porque afecta de manera importante valores fundamentales de la sociedad y debe de encuadrar en el monto que la ley lo considera como defraudado y por último como delito calificado al encontrarse tipificado por las leyes fiscales.

Su regulación es encontrada en el artículo 108 del Código de la materia y tal transcripción es la que a continuación se cita:

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Las fuentes de este delito son el Código Fiscal de la Federación, el Código Penal Federal, el Código Federal de Procedimientos Penales, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley de Amparo y las Leyes secundarias.

Continuando con el análisis de la defraudación fiscal el artículo 109 fracción I del código de materia nos señala tres tipos penales a saber; consignar en las declaraciones deducciones falsas, persona física que perciba dividendos y erogaciones superiores a los ingresos.

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

I.- Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Primeramente, tenemos defraudación fiscal equiparable por consignar en las declaraciones deducciones falsas; en seguida, tenemos la defraudación fiscal equiparable por omisión de ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados; y por último veremos la defraudación fiscal equiparable denominada discrepancia

fiscal; que sólo es considerada delictiva cuando va dirigida únicamente a persona físicas en sus calidad de accionistas, personas que se desempeñen por honorarios, personas con actividades empresariales y no se considera delictiva cuando la erogaciones superiores a los ingresos declarados se justifican con donativos, herencias, liquidaciones laborales, entre otros.

Al igual que el delito de contrabando, la defraudación fiscal tiene sus propios elementos y a continuación se plantean cada uno de ellos. Los elementos objetivos son:

Conducta.- Que se constituye a través de la acción u omisión del pago de impuestos, en cantidad cierta y determinada, correspondiente a un ejercicio fiscal determinado.

Sujeto activo.- El contribuyente.

Sujeto pasivo.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lesión.- Patrimonio de la hacienda pública.

Objeto material.- Lo constituye la cantidad de dinero relativa a la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, o la cantidad de dinero relativa al beneficio en perjuicio del sujeto pasivo.

Resultado material.- La disminución o afectación en la recaudación tributaria.

La constitución de los elementos normativos es a través de los medios utilizados, es decir, los engaños que hizo omitir el pago de impuestos federales, al realizar una disminución en la declaración anual del ejercicio fiscal, en los pagos provisionales que nunca se realizaron y que se hace creer a la autoridad hacendaria que se llevaron a cabo en su totalidad los impuestos que legalmente están obligados a pagar.

Y como último elemento son los subjetivos como lo son: el dolo, la culpa y los elementos subjetivos que se dan en el sujeto que realiza la conducta típica, como son el ánimo, el propósito, el deseo, la finalidad, la intención, entre otras cosas.

Para proporcionar un último punto, que nos ayudará a desaparecer dudas entre el delito de contrabando y el delito de defraudación fiscal enunciaremos las analogías y diferencias que existen entre ambos ilícitos.

Dentro de las similitudes observamos que los dos son delitos fiscales y en consecuencia se encuentran correctamente tipificados por el Código Fiscal de la Federación, los dos conservan la misma penalidad de tres a nueve años de prisión y su sanción es con pena privativa de libertad, los dos se refieren a mercancías, ambos afectan el patrimonio del Estado, establecen permiso de autoridad, se

regulan sus equiparables y en ambos se necesitan señalar los requisitos de procedibilidad y se llevan a cabo planteando engaños y obteniendo beneficios; los que los hacen considerarse delitos dolosos.

Y en contrario sensu, la diferencia presentada en estos delitos fiscales es su requisito de procedibilidad porque el contrabando es mediante una declaratoria de perjuicio y la defraudación fiscal es por querrela.

3.5 RESPONSABILIDAD EN LA COMISIÓN DE DELITOS FISCALES

La responsabilidad de los delitos no se circunscribe sólo por su ejecutor, o ejecutor principal, también se presenta el caso que un tercero se encuentre inmiscuido en la producción de la conducta delictual; a continuación se presenta la fundamentación localizada en el Código Fiscal de la Federación marcado por los siguientes artículos:

Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Apegándonos a lo mencionado por el artículo 95 la responsabilidad puede transformarse en diversas clases, por ejemplo:

Responsabilidad originaria por el incumplimiento.- Es producida por el contribuyente cuando omite una obligación de dar, hacer o no hacer regulada por la ley y crea como consecuencia, satisfacer daños y perjuicios al fisco.

Responsabilidad de satisfacer el daño y perjuicio ocasionado.- Donde se deben hacer aplicables las figuras de actualización, recargos y demás indemnizaciones.

Responsabilidad solidaria.- La cual se extiende a todos los accesorios de las contribuciones excepto las multas y aparecen cuando el contribuyente principal no cumple con su obligación y él se hace cargo ante esa omisión.

El artículo 26 del Código de la materia hace mención de estos responsables y se presentarán brevemente:

- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes,
- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente,

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

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

- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma,

- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado, los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado, quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria,

- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía,
- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad,
- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente,
- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado,
- La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan y los asociantes respecto de las contribuciones que se

hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma.

Responsabilidad por infracción administrativa.- A través de la imposición de infracciones, por el poder sancionador con el que cuenta la Administración Pública.

Responsabilidad penal.- La cual se genera cuando la actuación del contribuyente se presume de buena fé, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren a las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

²¹

Pero la responsabilidad no acaba sólo con la información anteriormente mencionada, el propio Código Fiscal resalta otro tipo de responsabilidad en la comisión de una infracción o ilícito fiscal, y el punto es el siguiente:

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

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

²¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6a ed., México, Editorial IURE, 2007, p. 277

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

El efecto de encubrir, es decir, la participación en las responsabilidades de un delito, impidiendo que éste se descubra, favorecer la fuga o la ocultación de los delincuentes.

La conformación de un delito, la aparición de una responsabilidad traen como resultado la imposición de una sanción que puede ser la privación de la libertad o de una importante infracción. A continuación la investigación se enfocará al estudio de este último punto que da por terminado el capítulo de los delitos fiscales.

3.6 INFRACCIONES

El término infracción es una consecuencia al incumplimiento de la norma impositiva y trae aparejada una sanción.

Las infracciones dentro de las disposiciones fiscales se pueden dividir en dos especies:

- a) "Infracciones administrativas: Se determinan o sancionan por la autoridad administrativa y tienen como sanción pena que no imponen pena privativa de la libertad.

b) Delitos fiscales, que son sancionados con pena privativa de libertad."²²

Pero a la vez pueden sufrir otro tipo de clasificaciones: las que producen un perjuicio económico, por ejemplo no pagar un impuesto, las que no generan un perjuicio económico; infracciones dolosas o culposas las cuales se diferencia porque en las primeras se realiza con la voluntad de infringir la norma fiscal y en las segundas no, infracciones sustantivas donde se vulnera una norma fiscal principal y las infracciones formales se refieren por no cumplir deberes formales que tiene que cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídico-contributiva y la última clasificación es la observable según por los sujetos que las realizan, es decir por el sujeto principal de la obligación tributaria o un tercero.

Margarita Lomelí Cerezo en su obra *Derecho fiscal represivo*, señala los caracteres de la responsabilidad por infracciones fiscales:

1.- Para que exista dicha responsabilidad, debe de haber violación de una norma de derecho tributario.

2.- La violación tiene siempre un carácter de derecho público, aunque no se produzca un daño concreto para el fisco, porque la norma violada es de derecho público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos,

²² *Ibidem* p.270

fundamentalmente que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

3.- La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al fisco, o sea el pago de los impuestos o derechos y los recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena, multa, clausura, suspensión de actividades, etcétera.

4.- Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.

5.- En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas.

Las sanciones pueden ser diversas ya que los delitos también son variados y por tanto para su aplicación deben de ser analizados primeramente los elementos que conforman el incumplimiento para saber que se infringe específicamente y así poder otorgar las infracciones correspondientes que se encuentran dispersas dentro de todo el Código Fiscal y alguno de los ejemplos son los siguientes:

- Multa
- Arresto
- Clausura

- Suspensión de actividades; y
- Confiscación de bienes.

CAPÍTULO IV

EVASIÓN FISCAL

4.1 DEFINICIÓN DE EVASIÓN FISCAL

Con el propósito de remontar el tema a su origen y poder reconstruir brevemente la historia de la evasión en México, "los estados partieron de la nada en materia de participaciones federales, la productividad era escasa y solo la agricultura, la minería y el petróleo eran fuente de riqueza pero fue hasta 1823 con el pacto federal del anahuac, donde se indica una administración central regulada en los intereses de la nación pero una independencia con respecto a la dirección en la forma de gobierno interna; eliminando una potestad tributaria en los Estados, una cercanía y conocimiento de éstos con sus contribuyentes".²³

²³ TAPIA TOVAR, José, *La Evasión Fiscal*, 2a ed., México, Editorial Porrúa, 2006, pp. 19 al 21

Pero no sólo fue la centralización que generó esa fuga de aportaciones tributarias también se procede a generar la evasión con la presentación del marco impositivo de los impuestos; por ejemplo, en el siglo XIX se incrementó los impuestos sobre gastos, esto es, de los impuestos sobre el consumo de las clases bajas o en el siglo XX se gravaban con tasas altas los artículos suntuarios o en el inicio de la aplicación del Impuesto sobre la Renta, donde el manejo no fue adecuado en conjunto con los impuestos indirectos; que daba lugar a una evasión fiscal generalizada de los contribuyentes que si se encontraban registrados.

Algunos ejemplos interesantes acerca de la evasión fiscal previstos de forma mundial y castigada por la potestad con la que cuenta el Estado, más que por la conformación de otros delitos son los previstos:

"1.- Al Capone, gángster, estadounidense de origen italiano, quien en la década de los veinte condujo una organización dedicada al tráfico de bebidas alcohólicas, a la prostitución y al juego ilegal con asiento en Chicago, siendo acusado de evasión de impuestos en 1931, como única manera para enviarlo a prisión.

2.- Sun Myung Moon fundador de la iglesia de la unificación, en Corea del Sur en el año 1954, su filosofía consistía en establecer un reino en la tierra por mediación suya y de su mujer, para salvar al mundo del comunismo satánico. Según dicho movimiento el precursor de este reino fue Jesús, cuya crucifixión le impidió alcanzar su objetivo

al no llegar al matrimonio y la procreación. Los ingresos de Moon crecieron tanto en Japón como en Corea atrayendo miles de adeptos. A comienzos de los años setenta su iglesia se trasladó a los Estados Unidos, extendiendo su influencia en todo el mundo. Sun Myung Moon fue llevado a prisión por evasión de impuestos en 1984.

3.- Para los hebreos los diezmos constituían obligación de tributar y aquellos que las evadían se hacían merecedores a sanciones físicas al ser azotados públicamente.

4.- El emperador Darío instauró el principio de imposición por cuota para una equitativa aplicación de los tributos que iban desde impuestos a la propiedad, a las cortesanas, al comercio y a las diversas formas de liturgia".²⁴

Como podemos recalcar la evasión aparece adjunto a la determinación de los tributos, por lo tanto sus antecedentes son el efecto de la pluralidad de éstos mismos o la forma de su recaudación, generando una conducta ilícita para evitar el pago de las contribuciones señaladas.

En primer lugar la palabra evasión significa fuga, es la disminución de una contribución producida dentro de un país por parte de quienes estando obligados principalmente a aportarlo no lo hacen, y en cambio obtienen de ello, beneficios mediante conductas fraudulentas. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus

²⁴ CAMARGO HERNÁNDEZ, David Francisco, op. cit., nota 16, p. 19.

obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar de forma correcta y obtener como resultado, el pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas y dolosas.

Dentro de este fenómeno aparece una nueva figura conocida como evasor que es aquel contribuyente que declara parcialmente el pago de tributos al Estado, ocultando alguno de sus ingresos significando beneficio económico o quienes se colocan bajo regímenes erróneos con el propósito de evitar el pago de impuestos como debe de cumplirse oportunamente o aquella persona que obtiene ingresos y no se encuentra registrado evadiendo valores significativos de dinero por quienes están al margen de la legalidad, las personas que trabajan en la economía informal, grandes ejecutivos del sector público, como del sector privado quienes se constituyen en grandes evasores porque se amparan en figuras tales como: los impuestos no constitutivos de renta, las deducciones, los gastos, las rentas exentas entre otras que les permiten ocultar sus riquezas.

El evasor nace desde el mismo momento en que inician una actividad fiscal y ven en la evasión una forma interesante de beneficiarse o también puede suceder que evadan en cualquier momento de estar ejerciendo una actividad económica motivados por la poca efectividad de los organismos de control, o alentados por aquellos contribuyentes que lo vienen haciendo con el pago de sus impuestos y nunca les ha sucedido nada que afecte sus intereses.

4.1.1 Especies de Evasión Fiscal

No toda acción tomada para reducir el pago de impuestos constituye evasión. La evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con la fuerza laboral. La evasión se presenta tanto en actividades formales, es decir, empresas prestadoras de servicios productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas; como actividades informales, en el caso del mercado informal.

La interpretación de la evasión fiscal se subdivide según la intención de la conducta infractora, el uso del derecho común y la interpretación de las normas tributarias, generando las siguientes especies:

- Evasión legal o lícita.

Corresponde a la declinación en el pago de los impuestos usando los vacíos que existen en la ley concretizado por procedimientos lícitos, para alejar, o aplazar las circunstancias del hecho generador sin que constituya falta o delito, es decir, es un recurso para reducir el costo tributario al mínimo dentro de las alternativas legales. Dicha evasión no es fiscalizada y en caso de detectarse no puede recibir sanción. Lográndose de las siguientes formas: no realizando actos gravados, acogiéndose a presunciones de

renta que resulten favorables, postergando el pago de los impuestos declarados por el tiempo que resulte económicamente útil, entre otros.

Esta especie de evasión tiene su equivalente y es lo que se conoce doctrinariamente como elusión tributaria y en palabras de Bochiardo, es lo que se define como acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realizan por medios lícitos empleados antes de la exteriorización del hecho generador, sin infringir el texto de la ley.

También se manejan ciertos tipos: como aquellas que tienen que ver con la evitación del impuesto, como el hecho de situarse por fuera del ámbito de la actividad sujeta a impuesto, con el objetivo de no pagar el tributo respectivo acogiéndose a normas legales que disminuyen la tributación.

La elusión también se presenta cuando la legislación tributaria contempla beneficios orientados a incentivar determinadas actividades de una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes, para pagar menos impuesto mediante la utilización de vacíos en la ley de tributación, reduciendo la carga impositiva con el apoyo de expertos tributarios, sin contravenir explícitamente las leyes.

Haciendo la precisión para definir a la planeación fiscal; es decir, el programar una actividad gravada, antes de que esta suceda, con el objetivo de ahorrar; alargar el

cumplimiento de la obligación tributaria, esto es pagar impuestos en la menor medida, pero siempre de acuerdo a la ley.

Para que podamos entender lo que es una verdadera planeación fiscal es necesario determinar el fin que el contribuyente persigue y de aquí se derivan dos clases de planeación en cuanto a sus efectos en el tiempo: las planeaciones continuas, aquellas que se programan a largo plazo y de forma reiterada año con año, ejercicio tras ejercicio; y las esporádicas con motivo de la celebración de uno o más actos aislados dentro de un ejercicio.

Mencionando que no se debe relacionar la planeación fiscal como sinónimo de no pagar el menor impuesto posible, pues lo esencial dentro de la planeación es conocer los efectos fiscales en la vida diaria.

- Evasión ilegal o ilícita

Es la evasión característica clásica, acción consciente del incumplimiento y voluntaria del deudor en la declaración y pago de las obligaciones tributarias por medios ilícitos que eliminan, reducen o retardan la contribución efectivamente debida. Esta acción comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la denuncia penal en caso al tratarse de un delito.

4.1.2 Evasión fiscal Internacional

Efectivamente, la evasión fiscal es un fenómeno a escala mundial, porque existe un sector que acumula diferentes niveles de ahorros o utilidad, que no desea pagar impuestos.

Un segundo sector está conformado por narcotraficantes, traficantes de armas y políticos corruptos, quienes buscan asegurar dineros ilegales. En tercer lugar, hay que señalar a las empresas multinacionales que desean colocar ganancias al amparo de los sistemas fiscales, donde tienen su casa matriz. Finalmente están los bancos internacionales que llevan a cabo las complejas operaciones que requieren el traslado de fondos de un país a otro hasta llegar a su destino, dificultando la identificación y proveniencia de los fondos, lo mismo que sus poseedores y la trayectoria que siguen para evitar ser descubiertos. Por medio de las bolsas de valores también se está presentando el fenómeno de la evasión fiscal por parte de empresas que reportan pérdidas inexistentes, para reducir el pago de tributos.

El avance de la industria y del comercio ha llevado a las empresas a realizar transacciones internacionales, el manejo de valores bursátiles en los grupos empresariales *holdings* que instalan sus matrices en países con baja imposición fiscal obteniendo financiamiento para la emisión de empréstitos internacionales, enviando dividendos y honorarios a dichas matrices; facturando en importaciones o exportaciones, lo que ha dado lugar a que los países logren

una igualdad en el tratamiento fiscal a fin de omitir ciertos impuestos.

“Existen tres tipos: los holdings instaladas en los Países Bajos, Suiza y Luxemburgo manejan carteras de valores mobiliarios, toman participaciones, procuran financiamientos para la emisión de empréstitos internacionales y cobran rentas, honorarios o comisiones, un ejemplo claro es Nestlé instalada en las islas del Caribe; sociedades base no tienen actividad económica propia, sirven para concentrar y administrar los beneficios comerciales y financieros realizados en diversos países por las filiales y los establecimientos de su grupo y sociedades ficticias que tiene una realidad material tenue”.²⁵

En relación al tema es de suma importancia hacer una breve mención de los países que presentan ciertas características, la principal es la ausencia o la debilidad de la imposición sobre la mayoría o la totalidad de las ganancias, sea cuál sea el origen; conocido como paraíso fiscal y la mayoría de sus actividades son lícitas y se utilizan desde hace mucho tiempo por grandes empresas. Son países que reúnen las condiciones ideales para el blanqueo de fondos y actividades ilícitas.

²⁵ TAPIA TOVAR, José, op. cit., nota 23, pp. 70 y 71

4.2 ANÁLISIS PARA DETERMINAR LAS RAZONES DE LA EVASIÓN FISCAL

La evasión tributaria puede ser del orden social, estructural, normativo, administrativo, también están aquellas de naturaleza técnica como los vacíos en las leyes, la falta de claridad y las dudas en su interpretación y aplicación.

De naturaleza política: como los factores de política económica y financiera, que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, y pueden constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente.

Accidentales: como aquellos elementos excepcionales, naturales, políticos y sociales que se resuelven en una alteración de las condiciones contributivas o en un cambio en las actividades de los sujetos pasivos de la imposición frente a las obligaciones fiscales.

De naturaleza económica, o sea, aquella en la que se considera el peso de la carga tributaria con respecto de las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos.

Y de naturaleza sicológica: constituida por un conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos del gobierno, incluyendo inconvenientes como la relación de

confianza entre la administración y los contribuyentes, los sistemas de distribución de la carga fiscal, la productividad y calificación de los gastos públicos.

Una de las principales causas de la evasión es el desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente, debe de existir una relación equilibrada entre los objetivos y la conducta deseada de las personas físicas o morales para evaluar y determinar que el comportamiento es el señalado en la ley de la materia.

La apariencia gravosa de nuestro régimen impositivo, originado por la multiplicidad de tributos aplicados a todo nuestro entorno y elevado el porcentaje de las tasas a cada momento.

Rechazo natural del sujeto pasivo de la relación tributaria, para desprenderse de una parte de sus ingresos, los que desearía mantener en su integridad para soportar la crisis económica actual o gozar de ellos en sus actividades particulares.

Plena desconfianza en el acierto con que se administran los fondos fiscales por el gobierno, resultado de las promesas que crean los partidos políticos durante su campaña y al entrar a los cargos los ingresos son insuficientes para aliviar la pobreza, inseguridad, salud y otros servicios.

La ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva que considera reprochable y moralmente

condenable la burla de los intereses fiscales y es un problema que aqueja a nuestro país impactando en la recaudación y acrecentando la economía informal, motivada por la imagen negativa que la comunidad tiene del Estado. Por tal razón hay quienes consideran que no deben contribuir al erario público, porque sus aportes no generan obras y porque nadie les asegura que no despilfarren lo que la sociedad aportan al erario público.

"Falta de sanciones drásticas y ejemplares para los infractores, tanto en relación con el monto de las mismas, como en relación con su asignación en lo individual.

Un deficiente esquema de fiscalización, porque al existir normas poco adecuadas generan confusión y dan lugar a la violación de la ley.

Aparición de graves problemas de corrupción y legitimidad dentro del sistema de recaudación"; ²⁶y

Una lenta y demasiado formalista la aplicación de la ley, tanto por parte de la autoridad administrativa, como por parte de nuestro Poder Judicial.

La ignorancia de las obligaciones fiscales, caso de quienes después de algún tiempo dicen no saber que estaban obligados a tributar y crearon empresas que responden a negocios específicos y al no desarrollarse dicha actividad económica, optan por no continuar, olvidando el respectivo trámite de

²⁶ CANO DEL VALLE, Mauricio, *Evasión fiscal: Una decisión racional*, 1ª ed., Editorial Porrúa, México, 2006, p.19

cancelación de la misma ante la administración tributaria y cuando son llamados a presentar cuentas manifiestan no tener recursos para cancelar las obligaciones adquiridas.

4.2.1 Medidas de control de la evasión fiscal

De nada sirve una óptima fiscalización, si la percepción del contribuyente de que va a ser sancionado es muy baja, desgraciadamente en nuestro país detectamos a los infractores, los procesamos, son condenados como evasores fiscales y andan por las calles, haciendo negocios y beneficiándose a costillas del erario público.

Se requiere simplificar el sistema tributario haciéndolo más sencillo, flexible y entendible para los contribuyentes, de tal manera que puedan cumplir sus obligaciones sin mayores dificultades. Otra forma es mediante la utilización de sistemas modernos de información en los procesos de fiscalización, que actualmente se lleva a cabo pero también es importante inmiscuir a la sociedad y difundir la preparación para hacer un ejercicio cotidiano. También se podría pensar en involucrar a la ciudadanía para que de una u otra forma denuncie los comportamientos evasores, ofreciendo alguna clase de estímulos.

La elusión podría dejar de existir si se mantuviera una responsabilidad solidaria con los contadores públicos que dictaminan los ingresos y egresos de sus clientes y al ser ellos los causantes de la no contribución a la Secretaría de Hacienda se sancione con una multa o se les retire la

licencia que les impida seguir ejerciendo su profesión. En ese sentido los dictámenes son el punto de partida de una fuente ágil de fiscalización, pues lo no observado o detectado por los auditores también constituye un castigo solidario con el contribuyente al resultar omiso parcialmente o totalmente el pago de impuestos.

Eliminando regímenes de privilegio que ahondan más las diferencias entre quienes tienen recursos y quienes no los tienen. Otra manera sería mediante una mayor presencia institucional, aumentando el número de visitas fiscalizadoras y revisiones minuciosas a aquellas empresas o establecimientos de las cuales se tiene indicios de evasión.

También es indispensable que los funcionarios recobren el prestigio de ser incorruptibles, lo que se puede medir por sus acciones.

La más notoria e importante medida contra la evasión, es sin duda la que se debería aplicar en el comercio informal, facultando a las autoridades para embargar precautoriamente las mercancías que se coloquen en puestos fijos o semifijos en la vía pública y no estén dados de alta ante la Secretaría de Hacienda y no se acredite la propiedad o posesión de las mismas. Para así controlar la informalidad, evasión, contrabando y robo de mercancías y lograr primeramente la disminución y concluir con la desaparición.

El comercio informal se genera por la aplicación de elevadas tasas impositivas, lo que induce a que se presente

una mayor cantidad de actividades que no se registran o informan. Las restricciones que determinan diferentes beneficios; las regulaciones y controles en el mercado laboral impidiendo trabajar a personas mayores; los controles de precios y restricciones en mercados de bienes y servicios; las dificultades en el acceso al crédito.

La economía informal al contrario de la formal no paga tributos al Estado al no estar inscritos quienes hacen parte de ella, sin embargo es claro que a las empresas informales les cuesta mucha dificultad evitar el pago de impuestos, es así como quienes ahorran los costos legales deben asumir aquellos costos que implican eludir el pago de las sanciones, lo que significa que la evasión fiscal implique un costo para quien la ejerce, porque deben invertir una parte de sus recursos en corromper a los funcionarios del Estado con el fin de no ser evidenciados y mantenerse en la sombra.

4.3 EFECTOS DE LA EVASIÓN FISCAL

Un efecto es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal. Otro efecto es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de evasión desprestigian la disposición de los contribuyentes a cumplir con la obligación que se tiene como ciudadano desde el momento de ser una persona activa económicamente hablando y

debe cumplir con su aportación de los tributos señalados por la ley.

La evasión causa la falta de respeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad y astucia de las instituciones del Estado.

Otro efecto de la evasión es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que ésta además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa.

La desigualdad contributiva no siempre incide en los precios pero puede influir indirectamente modificando las condiciones y la capacidad productiva de las empresas, al reducir sus posibilidades económicas. El comportamiento ilegal que no es sancionado, se constituye en elemento psicológico que va en contraposición con la moral, influyendo negativamente en el cumplimiento de las obligaciones impositivas de quienes las consideran como un deber social.

Hay quienes ven en la evasión uno de los medios menos complejos para obtener fáciles ganancias y están convencidos que eludiendo las obligaciones tributarias no perjudican a nadie ni constituyen acción denigrante. El evasor procura justificarse frente a las acciones que realiza al margen de la ley. El exceso y desorden de las disposiciones de carácter fiscal, son motivos de confusión e incertidumbre estimulando

a los contribuyentes a evadir. La evasión provoca pérdidas al fisco por el monto de tributos evadidos y por los recursos que se invierten para hacer los respectivos seguimientos, aumentando la presión fiscal por parte del legislador, perjudicando a los contribuyentes que cumplen cabalmente con sus obligaciones tributarias.

Sin duda la evasión fiscal provoca incrementar la habilidad en los ciudadanos para planear distintas estrategias para omitir la contribución, como abrir algún negocio y no darse de alta en la Secretaría de Hacienda hasta después de un año, realizar ventas en la vía pública sin ningún permiso o formalidad, el no interesarse por conocer los lineamientos, reglamentos, derechos y obligaciones que marcan las autoridades fiscales o recurrir a datos falsos para mantenerse dentro de un régimen fiscal con mayores ventajas y menos pagos.

En la secuencia que lleva esta investigación y para finalizar el desarrollo de la evasión fiscal, enunciaré propuestas de soluciones que ayuden a disminuir este fenómeno social y económico.

4.4. PROPUESTAS DE SOLUCIÓN

Para todo problema identificado o en su parcialidad analizado, su efecto es proporcionarle posibles soluciones que ayuden a su resarcimiento y en nuestro caso pequeños ajustes o simplemente un mayor apego o conocimiento de las

necesidades que presentan los contribuyentes y que el Estado debe tomar en cuenta para la implementación de impuestos.

Resarcir la falta de precisión de la figura tributaria gravada por la norma que deja lagunas en su interpretación, lo que hace dudar al contribuyente en acudir a ella. Lo importante es no contrariar el sentido de la ley, ya que la mejor norma es aquella que prevé cada una de las particularidades de la realidad social a la que deberá ser aplicada.

Iniciar un programa de depuración de cartera incobrable e investigaciones profundas, para determinar a los contribuyentes insolventes y se puedan formular remisiones de deudas y con ello se concluyan casos rezagados.

Implementar severos castigos a los defraudadores y hacer publicidad de ellos, para crear una verdadera conciencia sobre la ilicitud que genera el no contribuir con el gasto público. Pero a la par se debe impartir una regeneración apropiada en el comportamiento del evasor y no se caiga en la imagen que son procesados y al salir a la calle siguen haciendo negocios turbios. Con ello se alcanzaría un mayor respeto a las autoridades y se tendría el efecto psicológico deseado.

Se debe buscar el convencimiento natural para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y sólo se lograría si el contribuyente interviniera en temas del ámbito fiscal, como por ejemplo, la mejor forma de llevar a cabo la

contribución, plantear los problemas que enfrentan los contribuyentes para cumplir su obligación y el propósito que persigue la autoridad en la recaudación. Así se analizarían las ventajas y desventajas y las acciones no se tornarían ilícitas.

El despertar de una conciencia fiscal logrado por el conocimiento de todos los apartados del fenómeno tributario en todas sus facetas, con explicaciones de los rendimientos sobre la causa, operación y destino del ingreso tributario, celebración de foros, redacción sencilla, verdadero apoyo de asesoría jurídica y administrativa al contribuyente por parte del SAT y, que ésta, sea de forma eficiente y oportuna para el contribuyente.

Eliminar la prescripción en los delitos de esta índole, ya que las personas con posibilidades económicas o nuestros propios gobernantes, escudándose en el fuero que se les otorga, sacan beneficio de este punto en nuestras leyes y valiéndose de esto, terminan por no pagar sus impuestos correspondientes gracias al transcurso del tiempo.

Y lo más soñado sería que las reformas fiscales no sólo fueran por la aparición de nuevos impuestos o por el incremento en el porcentaje de las contribuciones ya reguladas, lo relevante es disminuir la diversidad de impuestos y sólo generar tributos en áreas estratégicas de la economía que reditúen al término del ejercicio fiscal, porque la implementación de impuestos no asegura una correcta contribución, al contrario se genera una apatía y desinterés.

Al ser pocos impuestos, las personas tanto físicas como morales no rechazarían la idea de pagar lo que señala la ley, porque no sentirían el desprendimiento brutal de sus ingresos.

Como último punto y no por eso el menos importante, si las contribuciones fueran como lo señala la ley, justas y equitativas nuestro país dormiría tranquilo, ya que la sociedad se mostraría conforme y más, si observara su aportación reflejada en la cobertura de sus necesidades, que sólo el Estado se encuentra obligado a realizar.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La Sociedad Mexicana presenta múltiples y variados problemas, por ejemplo: en los servicios públicos (luz, agua y drenaje), en los servicios estructurales (carreteras y puentes), en el sistema educativo nacional (escuelas, plan de estudios actualizado y maestros preparados), en el campo (su abandono, la inmigración), en muchas partes del país se tiene pobreza extrema, hay una tasa de desempleo alta, una economía inflacionaria, etcétera, sin embargo, estoy convencida que mediante la disminución de la Evasión Fiscal, la formación de una planeación fiscal que es una estrategia válida y apegada a derecho y la aplicación correcta y siguiendo la normatividad de los recursos recabados, dicha problemática disminuiría.

SEGUNDA.- Cabe señalar que la aplicación de los recursos públicos, por parte de los tres niveles de Gobierno (Federal, Estatal y Municipal) no siempre ha sido la adecuada y lo podemos constatar por la problemática reinante y el

enriquecimiento de funcionarios públicos además, los privilegios que se le otorgan a Personas Físicas y Morales en éste país, son de escándalo, y su riqueza lastima a la población. Ahí están los recursos que requiere el país y no se encuentran aplicados en las verdaderas necesidades de la nación.

TERCERA.- El Gobierno en general, se hace llegar de recursos públicos mediante la imposición y recaudación de Impuestos. Como se describió en su momento, esta actividad no es nueva; apareció con la existencia del hombre y su progreso económico, desde la antigüedad se ha ejercido y continúa en nuestros días. Nunca ha tenido la aceptación general, porque la omisión de la aportación tributaria surgió a la par de los impuestos, de la población pero la ley lo tiene contemplado y todos, de un modo u otro somos contribuyentes al erario de la nación.

CUARTA.- La población, por diversas causas, evita a toda costa el pago de los impuestos, se hizo mención a varias de ellas y desde su punto de vista, es lo correcto. Están conscientes de que incurren en un Delito Fiscal empero, cabe señalar, que esto está motivado, entre otras cosas por escándalos financieros permitidos y solapados por el Gobierno que bajo ninguna circunstancia castiga a los defraudadores, logrando así la impunidad que provoca malestar en el contribuyente común y corriente, que ve que sus aportaciones al erario solo merman su raquítico salario percibido, colocándolo en situaciones lastimeras en su vida familiar. Ahí su resistencia al pago de Impuestos.

QUINTA.- La Evasión Fiscal en México es un problema de muchas caras y su base de contribución no es tan amplia como debiera, ya que ella está basada en la fuerza económicamente activa del país, conformada por la burocracia y un sector pequeño empresarial, dejando fuera grandes consorcios y personas físicas que deberían aportar grandes cantidades de Impuestos, inclusive desde hace años; cabe mencionar que el sector laboral informal en el país es inmenso y si se le obligara al pago de sus impuestos, la base de gravamen se ampliaría y los beneficios para todos serían más equitativos.

SEXTA.- Es hora de que todos aportemos nuestro grano de arena y contribuyamos a que nuestro país crezca y se desarrolle como lo que debemos ser, un México de primer mundo.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ALVARADO, María de Lourdes, Tesis: *Evasión, sus causas y posibles soluciones*, México 1989.

BORJA OSORIO, Guillermo, *El delito fiscal*, Edit. ECASA, México 1965. Págs. 408

CAMARGO HERNÁNDEZ, David Francisco, *Evasión fiscal: Un problema a resolver*, 1ª ed., Edit. Eumed.net, Distrito Federal 2005. Págs. 89

CANO DEL VALLE, Mauricio, *Evasión Fiscal: Una decisión racional*, 1ª ed., Edit. Porrúa, México 2006. Págs. 66

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª ed., Edit. IURE, México 2007. Págs. 539

CHAVERO, Alfredo, *México a través de los Siglos 9º ed.*, Tomo I, Edit. Cumbre, México 1979. Págs. 267

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Edit. Porrúa, México 2007. Págs. 1025

EL COLEGIO DE MEXICO, *Historia general de México*, 3° ed., México 1981. Págs. 198

GONZÁLEZ LLANES, Mario Alberto, *Los Delitos Fiscales y Financieros*, Edit. SISTA, México, 2005. Págs. 257

JAQUES, Ellul, *Historia de las Instituciones de la Antigüedad*, Edit. Aguilar, S.A. México 1970. Págs. 345

JIMENEZ DE ASÚA, Luis, *Teoría del Delito*, Edit. IURE, México, 2003. Págs. 711

ORELLANA WIARCO, Octavio A., *Teoría del Delito*, 19^a ed., Edit. Porrúa, México, 2010. Págs. 217

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Guía de estudio para la asignatura de la Formación e información tributaria*, 3° ed., México 2008. Págs. 229

TAPIA TOVAR, José, *La evasión fiscal*, 1^a ed., Edit. Porrúa, México 2006. Págs. 278

LEGISGRAFÍA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,
Primera Edición, México, Editorial Juridiediciones, 2007.

Código Fiscal de la Federación, Quinta Edición, México,
Editorial Taxxx, 2009.

Código Penal para el Estado de Veracruz, México, Editores
Anaya S.A, 2007.

PÁGINAS DE INTERNET

www.monografias.com/trabajos24/evasion-fiscal/evasion-fiscal.shtml

Fecha de consulta: 21 de Agosto de 2010

www.jurídicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm

Fecha de consulta: 25 de Septiembre de 2010

http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/010926133228-3_2_.html

Fecha de consulta: 17 de Noviembre de 2010