

508

24



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**ASPECTOS SOCIOJURIDICOS DE LA EVASION
FISCAL EN LA SOCIEDAD MEXICANA**



**FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES**

T E S I S
**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :**
MA. CONCEPCION MARTINEZ GODINEZ

México, D. F.

1987



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 está 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.

I N D I C E

ASPECTOS SOCIOJURIDICOS DE LA EVASION FISCAL EN LA SOCIEDAD MEXICANA.

	Págs.
INTRODUCCION.	I
CAPITULO I	
1. CONCEPTOS INHERENTES A LA EVASION FISCAL.	1
1.1. IMPUESTO.	1
1.1.1. CONCEPTOS:	1
1.1.1.1. Código Fiscal de 1938.	1
1.1.1.2. Código Fiscal de 1966.	2
1.1.1.3. Código Fiscal en vigor.	3
1.1.2. SUJETOS DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.	4
1.1.2.1. Sujeto Activo.	4
1.1.2.2. Sujeto Pasivo.	5
1.1.3. OBLIGACIONES.	7
1.1.3.1. Obligaciones Principales.	7
1.1.3.2. Obligaciones Secundarias.	8
1.2. EVASION FISCAL.	9
1.2.1. TIPOS DE EVASION:	9
1.2.1.1. Evasión Legal.	9
1.2.1.2. Evasión Ilegal.	12
1.2.2. SUJETOS.	13
1.2.2.1. Sujeto Activo.	13
1.2.2.2. Sujeto Pasivo.	15
1.2.2.3. Objeto.	17
CAPITULO II	
2. CAUSAS Y EFECTOS SOCIALES DE LA EVASION.	18
2.1. DIVERSAS CAUSAS Y FACTORES.	18

2.1.1.	Fundamento socio-histórico.	18
2.1.2.	Económicas.	19
2.1.3.	Técnicas.	28
2.1.4.	Políticas.	34
2.1.5.	Jurídicas.	36
2.1.6.	Psicológicas.	39
2.1.7.	Otras causas sociales.	43
2.1.7.1.	Familiares.	43
2.1.7.2.	Corrupción.	44
2.1.7.3.	Accidentales.	46
2.2.	EFFECTOS SOCIALES DE LA EVASION.	47

CAPITULO III

3.	PERFIL SOCIOLOGICO DEL MEXICANO COMO CONTRIBUYENTE. .	52
3.1.	PERFIL SOCIOLOGICO.	52
3.1.1.	Idiosincracia y personalidad social del mexicano. . .	52
3.1.1.1.	Rasgos de la personalidad que influyen en su comporta miento tributario.	62
3.1.2.	Tipos de mexicanos y características que describen a la mayoría.	63
3.2.	EL MEXICANO COMO CONTRIBUYENTE.	68
3.2.1.	Cumplidos.	68
3.2.2.	Incumplidos.	70
3.2.2.1.	Formas de evasión.	71
3.2.2.1.1.	Ocultación de la base imponible.	71
3.2.2.1.2.	Maniobras contables y registrales.	73
3.2.2.1.3.	Traslación o desplazo de la base imponible.	74
3.2.2.1.4.	Fraude a la Ley.	76
3.2.2.1.5.	Morosidad en el pago.	77

CAPITULO IV

4.	NORMATIVIDAD RELATIVA AL SUPUESTO DE EVASION EN EL -- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.	79
----	--	----

4.1.	Infracciones.	79
4.1.1.	Tipología descrita en el Código Fiscal de la Federación.	94
4.2.	Delitos.	98
4.2.1.	Tipología descrita en el Código Fiscal de la Federación.	100

CAPITULO V

5.	MEDIDAS ADMINISTRATIVAS Y POLITICAS PARA CONTROLAR LA EVASION FISCAL.	107
5.1.	ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE.	107
5.1.1.	Orientación.	107
5.1.2.	Difusión.	109
5.1.3.	Educación.	109
5.2.	FISCALIZACION.	112
5.2.1.	Cruzada Nacional de Fiscalización.	112
5.2.1.1.	Antecedente inmediato y problemática.	112
5.2.1.2.	Propósitos fundamentales.	114
5.2.1.3.	Nuevas acciones fiscalizadoras.	116
CONCLUSIONES.		120
BIBLIOGRAFIA.		125

I I N T R O D U C C I O N .

Para que el Estado esté en posibilidad de cumplir con las actividades que se ha propuesto realizar, es necesario que cuente con recursos. Es por ello que a través de las Leyes Fiscales, ha dispuesto en las fuentes de obtención de los mismos, denominándolas en forma genérica como contribuciones.

Dentro de este rubro, destaca de manera importantísima, la obtención de recursos vía impuestos; los cuales estarán a cargo de las personas físicas o morales, cuando sus actividades encuadren dentro de las hipótesis que generan la obligación de pago de créditos fiscales.

Ahora bien, cuando no obstante que dichas personas sean sujetos de determinado impuesto, pero encaminen su conducta a un aspecto contrario al mandato legal, con el objeto de pagar en forma parcial o de no pagar totalmente los créditos fiscales a su cargo, se dice que estamos en presencia de uno de los efectos del impuesto, conocido en la doctrina como "evasión fiscal".

Tal efecto merece especial atención, porque no solo con la evasión se verán disminuidos los ingresos financieros más importantes para el Estado, sino porque éste al verse restringido, no podrá cumplir satisfactoriamente con sus fines, esto es, la conservación de la integridad propia del Estado y el bienestar de la colectividad, pues no podrá proporcionar adecuadamente los servicios públicos; independientemente de que se verán afectados otros aspectos de la economía nacional e incluso pueden paralizarla, ej., con la alteración del equilibrio del mercado -- que provoca a su vez, situaciones de desigualdad entre los propios contribuyentes por un lado y por otro, la elevación de las tasas de imposi-

ción, etc.

Es por ello, que en el presente trabajo, se estudian algunos aspectos socio-jurídicos de la evasión fiscal en México, partiendo para ello de los conceptos jurídicos relativos al impuesto, los sujetos de la relación jurídico tributaria, así como sus obligaciones, para posteriormente describir y analizar la conducta con la cual se transgreden las normas jurídico tributarias.

Para tal fin, se hizo necesario conocer primeramente, las causas que originan las conductas evasoras, así como los efectos que ocasiona el fenómeno a estudio, aunado a las características propias de la personalidad innata del mexicano, las formas más comunes con las que manifiesta la conducta ilícita; para finalmente estar en condiciones de proponer las medidas de control, partiendo desde luego de las medidas ya adoptadas como las sanciones económicas, privación de libertad, orientación, difusión fiscalización, etc., como las proyectadas, esto es, la educación a contribuyentes, la cruzada nacional para combatir la evasión fiscal, etc.

Finalmente, se exponen las conclusiones personales del presente trabajo, así como la bibliografía consultada.

De esta forma, el presente estudio queda estructurado teórica y prácticamente, sin dejar de advertir que dados los avances tecnológicos y científicos, podrán utilizarse formas más refinadas de evasión, y al mismo tiempo para abrir caminos a ulteriores investigaciones para actualizar constantemente las medidas de control respecto a la evasión fiscal.

1. CONCEPTOS INHERENTES A LA EVASION FISCAL.

Desde el momento en que apareció el primer impuesto, surgió el deseo de evadirlo, ésto es el dejar de pagar el impuesto por parte de los obligados; tal efecto se conoce en la doctrina con el nombre de evasión fiscal; es por ello, que en el presente trabajo iniciamos el desarrollo del tema, partiendo del concepto jurídico de impuesto, los sujetos de la relación jurídico-tributaria así como sus obligaciones.

1.1. IMPUESTO.

1.1.1. CONCEPTOS.

Referente al impuesto, en el desarrollo del pensamiento fiscal, se presenta una variación conceptual en el Código Fiscal, como enseguida se indica:

1.1.1.1. Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938:

"ART. 2o.-Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquéllos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

Del análisis de la citada definición, se desprende:

a). Es una prestación en dinero o en especie porque a cambio de la entrega que el particular realiza al Estado, no percibe nada concreto, - quedando bien diferenciada del concepto contraprestación, además porque en tal entrega no se encuentran comprendidos los servicios personales.

En la actualidad, los impuestos se pagan exclusivamente - en dinero salvo que el Estado considere a solicitud de algún contribuyente recibir en pago la dación de algún bien, para los cual está faculta-

do el Tesorero de la Federación previo el estudio de que tales bienes - resulten útiles para incrementar el Patrimonio Nacional, según se des-- prende de lo dispuesto por el artículo II fracción XXIV del Reglamento- Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b). El Estado está facultado para fijar unilateralmente los im-- puestos, es decir que éstos derivan de la voluntad del ente público ex-- presado a través de la Ley, sin que sea necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos de la relación jurídico-tributaria, puesto que no es un contrato sancionado por la Ley Civil, sino el resultado de una necesidad político-administrativa.

c).- Existe una obligatoriedad, porque no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado, (no obstante que en-- cuentra sutiles formas para evadir esta obligación como más adelante veremos) pudiendo ejercer la coacción necesaria para obligarlo a cumplir.

b).- La obligatoriedad reside en todos aquéllos individuos cuya - situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del -- crédito fiscal, en otras palabras, cada Ley fiscal referida a la causa- ción de impuestos, prevé la situación que da nacimiento al crédito fis- cal, ejemplo: la percepción de ingresos o de utilidades cuando se realiza alguna de las actividades previstas en la Ley del impuesto sobre la Renta.

1.1.1.2. Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966.

"ARTICULO 2o.- Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo - de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

La definición anterior, establece esencialmente las mismas concep- ciones contenidas en el Código de 1938, pero con dos importantes modalidades:

a). Precisa el término persona física o moral, en lugar de Individuos, pues éste únicamente estaría referido a las personas físicas y no a las morales, siendo estas últimas sujetos pasivos importantes en la relación jurídico-tributaria.

b). La referida al destino de los impuestos, al señalar "para cubrir los gastos públicos", en el que se encuentra comprendido tanto la satisfacción de las necesidades colectivas como de los gastos generales del Estado para su subsistencia.

Respecto a ésta última modalidad, Flores Zavala señala que no se hacía necesario agregar el destino de los impuestos a la definición dado que éste no constituye un elemento que pueda definirlo. (1)

1.1.1.3. Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del 1o. de enero de 1983.

"ART. 2o.-Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

1.-Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de éste artículo".

Tal definición maneja genéricamente el término "contribuciones" para referirse a los conceptos que define, entre ellos el de impuestos además de las siguientes distinciones en relación a las definiciones del Código de 1938 y 1966:

(1).-Flores Zavala, Ernesto.-Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- p.p. 45 y 46.

a). No precisa la forma de pago; aunque esta puede entenderse en efectivo, ello de la lectura del artículo 20 del propio Código Fiscal, - que tajantemente establece que las contribuciones se causarán y pagarán en moneda nacional.

b). Tampoco indica el carácter de obligatoriedad, tal vez porque es un elemento que se encuentra implícito en una norma jurídica, o porque ya está contemplado en Nuestra Carta Magna, Título Primero, Capítulo II, de los Mexicanos, al establecer:

"ARTICULO 31.- Son obligaciones de los Mexicanos:

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

Desde el punto de vista Constitucional, los elementos del impuesto son: 1) Obligación de Derecho Público; 2) Unilateral porque debe -- ser establecido por una Ley; 3) Proporcional y equitativo; 4) Para cubrir los gastos públicos.

1.1.2.- SUJETOS DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.- En la relación jurídico-tributaria intervienen dos sujetos: Activo y pasivo.

1.1.2.1.- Sujeto activo.

Lo encontramos dentro de la organización del Estado Mexicano, siendo sujetos activos: La Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los municipios, se denominan activos, porque tienen el derecho de exigir el pago del tributos. (1)

(1).- Flores Zavala, Ernesto op. cit. p. 53.- Apud. Sánchez Piña, José de Jesús.- Nociones de Derecho Fiscal, p.-- 105.

1.1.2.2. SUJETO PASIVO.

Son las personas que legalmente tienen la obligación de pagar el impuesto, la esencia de éste concepto se encontraba contenida expresamente en el artículo 13 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual se transcribe a la letra:

"ARTICULO 13.- Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona - física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las Leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

Flores Zavala indica al respecto:

"...es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación - - coincide con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal... pero también el individuo a quien la Ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél".
(1)

Conviene precisar que hay una diferencia evidente entre el sujeto pasivo obligado directamente ante el Fisco Federal al pago del impuesto y el que finalmente resulta ser el pagador del mismo, entrándose de impuestos indirectos como lo es el impuesto al Valor Agregado, dado que la obligación del primero deviene de la Ley, mientras que el segundo es - - aquél que realmente se vea afectada su economía por el pago del impuesto, dado que el obligado carga el impuesto al producto y es el consumidor el que realmente viene pagando el impuesto.

En tratándose de impuestos directos como el impuesto sobre la Renta, el obligado por la Ley al pago del impuesto y el pagador del mismo -- recaén en la misma persona.

El carácter de sujeto pasivo de una relación tributaria puede tenerlo:

(1).- Flores Zavala, Ernesto, op. cit. p. 53.- Apud. Sánchez - Piña, José de Jesús.- Nociones de Derecho Fiscal, p. 105.

- a). Una persona física.
- b). Una Persona Moral Privada.
- c). Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia, como Petróleos Mexicanos, Ferrocarriles Nacionales de México y otras Instituciones análogas.
- d). La Federación, los Estados, los Municipios, cuando su actividad no corresponde a sus funciones propias de Derecho Público. Esto es cuando desarrollan actividades iguales en sus fines inmediatos a las de los individuos particulares; las razones son: primero para conocer exactamente la situación financiera de sus empresas y segundo para evitar que puedan competir con ventaja en el mercado.
- e). Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica constituyen una unidad económica diversa de la de sus miembros, como las parcerías, o las constituidas por varias sociedades independientes unas de otras en cuanto a su constitución que coordinan sus capitales en tal forma que en realidad constituyen todas ellas una sola unidad económica, la que se considerará como si fuera un sujeto pasivo independiente de cada una de las empresas que la constituyen.
- f). Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano. (1).

(1).- Flores Zavala, Ernesto, op. cit. pp. 61, 65, 66, 67 y 68

1.1.3. OBLIGACIONES.- De la relación jurídico-tributaria se derivan obligaciones para tres categorías de personas:

- a). Para el sujeto activo.
- b). Para los sujetos pasivos.
- c). Para los terceros.

Las obligaciones inherentes a éstas tres categorías de personas son de dos clases: Principales y Secundarias.

1.1.3.1. Obligaciones Principales.

Son obligaciones principales del sujeto activo, la percepción o cobro de la prestación tributaria, porque este no es un derecho renunciabile, sino quees potestativo para el Estado hacerlo, una vez que se encuentre establecido en la ley; si el fisco dejara de cobrarlo estaría concediendo de hecho una exención contraria a derecho, pues beneficiaría a un particular obligado al pago del impuesto por un lado y -- por otro, los ingresos del estado se verían disminuidos, impidiendo la satisfacción adecuada del gasto público.

Son obligaciones principales del sujeto pasivo, pagar el impuesto exclusivamente, salvo casos de excepción esto es, reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal y tienen por objeto controlar al sujeto para el caso de que existiendo la obligación de pago, no trate de burlarla, ejemplo: El caso concreto de que en un ejercicio fiscal no se obtenga utilidad gravable sino pérdida fiscal, aquí sólo subsiste la obligación secundaria de presentar su declaración con el resultado fiscal obtenido.

Los terceros no tienen obligaciones principales, salvo que se encuentren dentro de los supuestos establecidos en el artículo 26, -

fracciones VIII y IX del Código Fiscal de la Federación en vigor.

1.1.3.2. Obligaciones secundarias.

Para el sujeto activo, son obligaciones secundarias, las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal en cantidad líquida -- dar las bases para su liquidación y en general, las encaminadas a verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, con el objeto de evitar posibles evasiones, éstas obligaciones se subdividen en dos grupos:

a). De hacer: como liquidar un impuesto omitido; b) de no hacer: como abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, etc.

Para el sujeto pasivo, las obligaciones secundarias, pueden ser de tres clases: a). de hacer como presentar avisos, solicitudes, declaraciones, llevar libros de contabilidad, etc.; b). de no hacer como no proporcionar datos falsos, no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etc.; y c). de tolerar, como permitir la práctica de las visitas domiciliarias, etc.

Todas estas obligaciones para el sujeto pasivo del impuesto subsisten mientras exista la posibilidad de que se presente la obligación principal, pero al desaparecer ésta, lógicamente desaparece la obligación secundaria.

Para los terceros, las obligaciones secundarias, son de -- las clases señaladas para los sujetos pasivos, ésto es, de hacer, de no hacer y de tolerar.

1.2. EVASION FISCAL.

1.2.1. Tipos de Evasión.

Distingue la doctrina dos clases de evasiones: Legales e -
Ilegales.

1.2.1.1. Evasión Legal.

Es objeto de polémica, mientras que algunos autores se in-
clinan por su adopción, otros prefieren diversos términos para concep-
tualizar los actos realizados dentro de la ley o al amparo de ella con-
el objeto de no realizar el pago del impuesto; otros más, rechazan defi-
nitivamente la palabra evasión por considerarla en sí misma contradicto-
ria, e inexacta, dado que tal término está ligado a las nociones "evi-
tar", "eludir", en consecuencia, no puede estar referido a la legalidad
y sí a la realización de una conducta, antijurídica, contraria a la --
norma, en suma ilícita.

Giorgetti, establece que la evasión legítima puede configu-
rarse "sólo con relación a determinados actos omisivos o renunciato-
rios del contribuyente virtual, considerado por la norma tributaria en-
una supuesta y permanente condición reditua! imponible, y que en la rea-
lidad ya no tiene lugar por voluntad del sujeto del impuesto". (1).

Asimismo indica, que "el fenómeno de la evasión legítima -
realmente existe y se produce cuando ciertas formas de conducta también
tienen como finalidad o como resultado, la reducción o la eliminación -
del pago del tributo, por la desaparición o la disminución de la mate-
ria imponible ...como la incidencia efectiva de causas objetivas y sub-

(1). Giorgetti, Armando.- La evasión Tributaria.- p: 124.

jetivas y demás circunstancias que las acompañan". (1)

Flores Zavala, adopta en su obra el término evasión legal, señalando al respecto que ésta consiste en:

"...omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo, un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía, dejará de importarla..." (2)

Para César Albiñana, el concepto evasión legal tiene orígenes no jurídicos, indicando que:

"La evasión legal es expresión nacida y utilizada en textos clásicos de la Hacienda Pública. Cuando el sujeto del tributo no era objeto de sanción por la legislación fiscal, la evasión era 'legal', porque la ley establecía una exención o porque la ley ignoraba, consentía o no castigaba la evasión impositiva, pero en puridad, discurría al margen del ordenamiento, vigente y sólo servía para designar las 'elusiones' o las 'evasiones' habidas en tanto la norma no las declaraba ilegales". (3)

La terminología utilizada para designar las evasiones que consideraríamos legales, por referirse a conductas y actos lícitos, además del término antes expuesto, es la siguiente:

- a). Abstención tributaria o elusión;
- b). Opción impositiva o economía de opción;
- c). Remoción; y,
- d). Remisión o transformación.

(1).-Giorgetti, Armando.-Op. cit. p. 126.

(2).-Flores Zavala, Ernesto.-Op. cit. p. 290.

(3).-César Albiñana, cit. pos: Alfonso Gota Losada.-Tratado del Impuesto sobre la Renta.-p. 363 y 364.

Todas ellas están referidas a las formas ilícitas del no - pago del Impuesto, Gota Losada, diferencia a las dos primeras de la siguiente manera:

Abstención tributaria o elusión:

"...todos los actos y conductas del contribuyente que tienen a evitar el pago de los impuestos, absteniéndose al efecto de realizar determinadas actividades, adquisiciones de bienes, actuando sobre la opción consumo, ahorro o emigrando a otros países". (1)

Opción impositiva o economía de opción:

"...cuando la ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar". (2)

El término en cambio, utilizado por los autores italianos para designar el medio legal de eludir el impuesto, es el relativo a remisión o transformación, quizá por su acepción de perdón, como sería el caso de las exenciones, o porque cambia o le da un significado distinto al término evasión en sí mismo, dado que está referido a la ilicitud, en suma al fraude fiscal.

Como se ve, la terminología es muy controvertida, sin embargo, el concepto evasión, según lo ha entendido la más clara doctrina financiera penetrando en la esencia del problema, debe comprenderse como un efecto, o sea, en los resultados, utilizando medios legales o ilícitos; si estamos en presencia de los primeros, es posible asociar a la evasión el término de legalidad, no así en el segundo supuesto, en consecuencia, la nota definitoria de la evasión debe observarse en el resultado.

(1).-Gota Losada, Alfonso.-Op. cit. p. 356.

(2).-César Albiñana, cit. pos: Alfonso Gota Losada.-Op. cit. p. 358.

1.2.1.2. Evasión ilegal.

Para efectos del presente trabajo, el término que presenta verdadero interés es el referido a la ilegalidad, pues el problema es tan serio que no sólo daña el fisco, sino también a los sujetos cumplidos.

En efecto, el Estado sufre perjuicio al no percibir los ingresos que por concepto de impuesto legalmente le corresponde obtener, por lo tanto, no podrá presuponer correctamente sus gastos viéndose precisado por una parte a aumentar la maquinaria burocrática para obligar a los causantes a cumplir con sus obligaciones fiscales, lo que implica mayor costo de recaudación y por otro en todo caso el aumento de las cuotas a los sujetos cumplidos, todo lo cual se verá ampliamente en el desarrollo del capítulo IV del presente trabajo, referido a "La repercusión social de la evasión fiscal".

La doctrina coincide en que el término evasión ilegal, consiste en que el sujeto pasivo de la relación tributaria deja de pagar el impuesto, adoptando para ello una conducta violatoria, o contraria a las disposiciones fiscales, en suma antijurídica.

Al respecto se citan los siguientes conceptos:

"... Toda transgresión de las normas jurídico-tributarias, ya sean flagrantes y claras o ya subrepticias, como en el caso del 'fraus legis' ". (1).

"Cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: El contrabando, la ocultación de ingresos, etc." (2).

(1). Gota Losada, Alfonso, op. cit. p. 366.

(2). Flores Zavala, Ernesto, op. cit. p. 290.

"...en los casos en que una persona infringiendo la Ley, -
deja de pagar el 'todo' o parte de un impuesto al que está
obligado". (1).

El Dr. Miguel Angel García Domínguez, establece un concep-
to genérico de infracción fiscal, del cual se desprende el relativo a
la evasión ilegal del impuesto, al señalar:

"La infracción fiscal, en sentido genérico, es toda vulne-
ración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y
en que parecen previstas y definidas las obligaciones fis-
cales... incluye no sólo la hipótesis de violación de las
normas de las que deriven obligaciones sustantivas de pago,
sino también la de violaciones de preceptos que impongan -
deberes formales de colaboración con el fisco, que tienen no
sólo los contribuyentes, si no también los organos de auto-
ridad, los sujetos que tienen fe pública y aún otros parti-
culares". (2)

Con tal concepto se involucra tanto la hipótesis de viola-
ción de las normas sustantivas, ésto es, que contienen obligaciones --
principales que como ya vimos en el punto 1.3.1. se refieren al pago -
del impuesto, cuyo incumplimiento dá lugar a la evasión fiscal; así --
como la de violaciones de preceptos que impongan deberes formales de -
colaboración con el fisco, ésto es incumplimiento de obligaciones se--
cundarias.

1.2.2. SUJETOS.- Al igual que en la relación jurídico-tri-
butaria, en la evasión fiscal intervienen dos sujetos, denominados: ac-
tivo y pasivo, sólo que éstos no se identifican con los de aquélla.

1.2.2.1. SUJETO ACTIVO.

En la evasión tributaria, éste sujeto como ya dijimos, no-
se identifica con el ente público facultado para aplicar tributos y re

- (1).- Sánchez Piña, José de Jesús.- Nociones de Derecho Fiscal.- p.88.
(2). García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción fiscal.
p. 71.

caudarlos, pues contrariamente, aquí el sujeto activo lo es precisamente el contribuyente que deja de cumplir con sus obligaciones fiscales. Dado que la individualización del sujeto activo y pasivo de la infracción financiera en general, deriva de la clásica división de los sujetos según los principios generales del derecho penal.

En consecuencia, el sujeto pasivo de la imposición (impuesto) se identificará con el sujeto activo de la infracción tributaria, siempre y cuando con su conducta viole la norma fiscal.

Al respecto, Armando Giorgetti nos dá el siguiente concepto:

"El sujeto activo de la evasión tributaria es por lo general el contribuyente de derecho, vale decir, aquél a quien la Ley impone el cumplimiento de la obligación tributaria". (1)

Los sujetos activos de la evasión pueden ser tanto las personas físicas como las morales, pues ambas tienen capacidad de ser sujetos pasivos de obligaciones fiscales como ya se vió en el punto 1.1.2.2., del presente capítulo, por lo tanto, tienen capacidad para ser penadas por ello; por lo tanto a la responsabilidad del sujeto activo persona moral cabe hacer las siguientes consideraciones:

En materia de infracciones, la responsabilidad de los entes colectivos no es de tipo subsidiario, sino es una responsabilidad principal, aún cuando los actos materialmente sean ejecutados por el hombre, no son imputados a éste en su entidad física, sino a la persona colectiva porque los resultados van a afectar el patrimonio de ésta última; igualmente sucede en tratándose de delitos, sin embargo,-

(1). Giorgetti, Armando.- op. cit. p. 108.

el análisis y la valoración jurídica de la conducta y voluntad de la persona colectiva, ha de hacerse en relación con la voluntad y la conducta realizada materialmente por él o los sujetos que actúan como órganos de la persona moral.

García Domínguez, interpreta el adagio "societas delinquere non potest", en el sentido de que esto sólo puede significar: " que los actos ilícitos imputables a las personas colectivas, los realiza ésta por medio de sus órganos que son seres humanos de carne y hueso; significa, - por otra parte, que los entes colectivos no son pasibles de penas privativas de libertad, aunque sí lo son de penas económicas". (1)

1.2.2.2. Sujeto Pasivo.

Cabe precisar que de acuerdo con la clásica división de -- los sujetos según el Derecho Penal, la calidad de sujeto activo de la relación tributaria no es conciliable totalmente con la de sujeto pasivo, - perjudicado y ofendido por la acción antijurídica de otro y contraria al jus tributario, esto es, el Fisco no se identifica exclusivamente como sujeto de la evasión tributaria, dado que los ingresos dejados de percibir serían destinados por el propio Estado, tanto a la satisfacción de los -- servicios públicos, como al mantenimiento de la Administración Pública, - en esa medida, también resulta sujeto pasivo de la evasión, la colectividad en sus intereses comunes, es decir, el Estado como personificación de la sociedad política.

Giorgetti establece:

"Sujeto pasivo de la infracción tributaria.- Toda colectividad organizada en el Estado, y por lo tanto sus intereses - comunes, resultan lesionados por el comportamiento antijurídico del contribuyente que no cumple la obligación - - - - -"

(1).-García Domínguez, Miguel Ángel.-Teoría de la infracción Fiscal.-p.93.

impositiva; por lo tanto la sanción financiera penal o ex
trapenal, tiene en mira sobre todo proteger el interés ge
neral". (1)

"...es el Estado o uno de sus entes públicos menores fa--
cultados por delegación a aplicar tributos por cuanto --
ellos son los verdaderos sujetos pasivos de todas las --
acciones contrarias al jus tributario que lesionan sus in
tereses específicos vinculados con la Administración de --
finanzas públicas". (2)

García Domínguez establece con mayor claridad éste concep-
to al indicar:

"El sujeto pasivo de un ilícito es el titular del derecho
violado y jurídicamente protegido por la norma; o dicho-
de otro modo, es el titular del interés cuya ofensa cons-
tituye la esencia del ilícito". (3)

"Sujeto pasivo y ofendido de la infracción fiscal es el -
titular del bien o intereses jurídicamente protegidos, es-
decir, el Estado como personificación de la sociedad polí
tica". (4)

Se establece como sujeto pasivo al Estado, porque es el -
que representa a la sociedad política que lo compone siendo esta última
quién sufre el daño de modo directo por la transgresión del Ordenamien-
to jurídico a través de los ilícitos fiscales.

Si bien en toda transgresión del ordenamiento jurídico --
se causa daño a la sociedad de modo directo o indirecto, en el caso de
la infracción fiscal el daño que se causa es totalmente directo y con--
creto pues es la colectividad la que aparece siempre como víctima direc
ta de la violación jurídica que la infracción lleva consigo.

(1). Giorgetti, Armando.- op. cit. p. 111

(2). Op. Cit. p. 112

(3). García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.
P.p. 93 y 94.

(4). Op. Cit. p. 94

Ello es así porque el Estado actúa interpretando y representando los intereses de la sociedad, cuya realización gestionan y salvaguardan valiéndose para ello de los ingresos que por Ley se destinan a la satisfacción del gasto público.

1.2.2.3. OBJETO.

Tomando en cuenta los principios del Derecho Penal, en el ilícito tributario también existe un "objeto de protección", o bien jurídico tutelado, siendo este el patrimonio de la colectividad, cuya gestión tiene a su cargo el Estado a través de su administración, el cual se ve transgredido por la conducta antijurídica del sujeto evasor.

El bien jurídico se conoce en la doctrina fiscal como -- objeto jurídico de la evasión tributaria, el cual puede ser sustancial-específico o sustancial genérico, el primero se refiere al monto del -- tributo no pagado al fisco y el segundo, esta constituido por el interés del Estado en ver asegurado y tuteladas las condiciones financieras indispensables para la satisfacción del gasto público.

C A P I T U L O 11

2. CAUSAS, FACTORES Y EFECTOS DE LA EVASION.
- 2.1. Diversas causas y factores.
- 2.1.1. Fundamentación socio-histórico.

Las normas legales controlan la actividad externa del individuo en sociedad, pero a cada momento son violadas, unas veces por incomprensión, otras por reaccionar o simplemente por ignorancia.

Por cuanto al incumplimiento de las normas fiscales, - -
Samuel Hendel, señala:

"Si observamos el cumplimiento de las normas tributarias - se nota que cuantitativamente es donde más ocurre la viola- ción de la obligación ¿por qué?. La explicación es socio- histórica se puede afirmar que el impuesto ha tenido dos - orígenes: 1) establecido desde el exterior como consecuen- cia de la victoria de una tribu o Estado sobre otro y - - 2) Como producto de una evolución progresiva de un grupo- social determinado". (1)

Los problemas, como consecuencia de esos dos orígenes del impuesto, no son los mismos, pues en el caso de imposición por la victoria de un Estado sobre otro, es un signo franco de subordinación. En cambio, en el caso de evolución progresiva de un grupo social determina- do, el impuesto nace internamente en el seno de un grupo social, el so- berano se distingue menos claramente del sujeto al impuesto.

Tanto el tributó impuesto por el vencedor al vencido, como

(1). Dr. Samuel Hendel.- Una visión política y social de la evasión -- tributaria.- INCAFI No. 5, mayo.- junio de 1983.

el impuesto interno, establecido para solventar los gastos del Estado, - incluyendo en algunos casos los gastos de guerra, lujos, etc., provocan como reacción de dicho impuesto, la evasión fiscal.

En nuestro país, la reacción provocada después de tres siglos de dominación española y todo lo que implicó tanto la conquista -- como la colonia (la humillación al indio, los trabajos tan pesados, los castigos tan bárbaros, etc.), es la mentira y con ella la evasión de impuestos, que surge como una autodefensa ante las imposiciones extranjeras y que se ve reflejado en el comportamiento respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, aspecto que será tratado en forma especial en el siguiente capítulo, intitulado "Perfil sociológico del mexicano -- como contribuyente".

En la actualidad, la evasión fiscal juega un importante papel en la economía de nuestro país, sus causas son múltiples, destacándose como móviles que con mayor frecuencia inducen al contribuyente a incumplir con sus obligaciones fiscales, los que en seguida se analizan.

2.12 Causas económicas de la evasión.- Corresponde al Estado, cumplir con los objetivos de redistribución de la riqueza que se ha propuesto, pues la incidencia de los impuestos sobre los sectores económicamente más débiles y la situación económica en general, sobre todo cuando ésta atraviesa por etapas difíciles, constituye una de las principales causas de evasión.

Es por ello, que en la aplicación de un tributo debe considerarse la carga tributaria con respecto a las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos y en relación con las condiciones económicas generales, pues tiene vital importancia el factor econó-

mico en la violación de las normas que establecen obligaciones fiscales.

En efecto, si a una excesiva carga tributaria no le sigue una utilización de los recursos obtenidos en la satisfacción y en la -- prestación - de servicios públicos necesarios, el contribuyente verá en la evasión fiscal la salida más beneficiosa con el fin de remediar en - parte la situación económica de precariedad a que lo condena la crisis- económica, la mala gestión del gobierno y la situación de desigualdad - en la distribución de la riqueza.

Dentro de este tema, Stefani distingue los diversos facto res que influyen en el comportamiento de los contribuyentes, siendo - - éstos de tipo: legal, real, psicológicos, individuales y colectivos, de de nominándolos "presiones tributarias". (1)

Así explica a la presión tributaria legal, como la suma - de los tributos que debería pagar el contribuyente, aplicando los mon-- tos imponibles tal y como los determina la ley.

La presión tributaria real, como la suma de los tributos- que el contribuyente efectivamente paga (se percate de ello o no), dis- tinguiéndose de la anteriorprecisamente en la parte de impuesto que eva de y la que trasladada.

La presión tributaria psicológica, esto es, la preocupa-- ción que causa al contribuyente los impuestos de los cuales tiene la -- sensación de pagar, y que no advierte que paga, aunado al factor subje-

(1). Giorgetti, Armando.- La evasión tributaria.- Ediciones Depalma, - Buenos Aires, 1967.- p. 129.

tivo del sacrificio que ello implica, por lo que tal preocupación es generalmente el factor determinante del fraude fiscal.

La presión tributaria individual, se refiere al individuo aislado que puede encontrarse en cualquiera de los tipos de presión - antes descritos.

La presión tributaria colectiva o global media, entendida como la relación entre el conjunto de los tributos percibidos por los entes públicos por cualquier motivo y el rédito nacional devengado en el mismo período.

Ahora bien, el planteamiento exacto del problema implica tanto el estudio de los aspectos económicos individuales de la imposición como el beneficio obtenido en lo individual y colectivo a través de los servidores públicos, la cuestión es difícil porque el contribuyente no disfruta totalmente en servicios públicos, las sumas que por concepto de impuesto eroga, y si relaciona subjetivamente la onerosidad del tributo y la utilidad de los servicios públicos de los cuales considera disfrutar.

Esto es, tiene una apreciación subjetiva de la carga y la ventaja económica de los tributos, (máxime si los servicios públicos que presta el Estado son insuficientes en algunos sectores, malos en otros o casi nulos, aunado al gasto elevadísimo del aparato administrativo, todo ello crea en los contribuyentes cierta rebeldía que se plasma en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales).

La molestia que implica el pago del impuesto, es medida por la masa contributiva con mayor o menor aproximación con respecto a la presión tributaria real que soporta, constituye a veces el elemento determinante de la evasión.

Otro motivo, es el que aparece en períodos de crisis económica, que es consecuencia de la disminución de las capacidades contributivas individuales, pues las reducciones de réditos, las fuertes oscilaciones de los precios, los obstáculos para la colocación de la oferta, etc., y por otro lado, la carga tributaria, provocan en el contribuyente la decisión de evadir impuestos, pues el sujeto se percata de lo doloroso económicamente hablando que resulta el pago del impuesto, (denominado por los estudiosos como: "penosita económica") estimulando por lo tanto la tendencia hacia la ocultación de la riqueza imponible, que es una de las formas de evasión de impuestos.

Barone, al estudiar la relación existente entre la presión tributaria y el fraude fiscal, expresaba la convicción de que:

"...el impuesto elevado excita al fraude de la ocultación". (1)

En opinión de Giorgetti, las tasas progresivas del impuesto son una causa económica de la evasión, porque desde su punto de vista, lo elevado de la imposición que representa una onerosidad económica de los tributos, mema la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto, al señalar:

(1). Barone, citatum pos: Giorgetti, Armando.- Op. cit. p.p.135 y -- 136.

"...los efectos de la progresividad son principalmente del orden económico por la evidente creciente incidencia que de ahí resulta para el patrimonio del contribuyente; y tales efectos constituyen precisamente, otro grupo de causas económicas de la evasión". (1)

Otros autores prefieren incluir a la progresividad de los impuestos como causas técnicas o psicológicas de la evasión, sin embargo, nos adherimos al criterio de Giorgetti por las siguientes razones:

En principio, cabe aquí hacer la distinción entre un impuesto a tasa fija y un impuesto a tasa progresiva: es fija cuando independientemente del ingreso se aplica una misma tasa, ejem: un contribuyente con ingresos de \$1'000,000.00 pagará la misma tasa que otro cuyos ingresos sean superiores o inferiores a esa suma, porque la tasa es única, fija; en cambio, un impuesto es progresivo cuando aumenta la tasa de impuesto a mayor ingreso o riqueza del causante; aunque el principio aquí parece justo porque la política es gravar con mayores impuestos a los que obtienen más ingresos o detentan mayor riqueza -- para luego a través del gobierno traspasar esa riqueza a los de menores ingresos con el objeto de lograr una sociedad más igualitaria y justa; sin embargo y dado el fenómeno de la traslación de los impuestos, quien realmente resulta percutido es el trabajador o el consumidor y el resultado es del todo contraproducente, pues los ricos serán más ricos y los pobres más pobres.

Otro de los peligros de la progresividad de los impuestos es la incidencia directa en la producción para el caso en que el pagador del impuesto tenga que ser el capitalista o el productor, - -

(1). Giorgetti, Armando.- Op. cit. p. 136.

pues evidentemente no se verá interesado en producir más si el impuesto aumenta, lo cual afecta seriamente la economía del país.

Al respecto, John Stuart Mill indica:

"Deseo tanto como el primero que se tomen medidas para que disminuyan esas desigualdades, pero no de manera que alivien al pródigo a expensas del prudente. Imponer sobre los grandes ingresos un porcentaje más elevado que sobre los pequeños es imponer una contribución a la actividad y a la economía; imponer un castigo a los que han trabajado y han ahorrado más que sus vecinos". (1)

Por su parte, el economista Barry Bracewell Milnes, respecto de los impuestos progresivos en Inglaterra, dice:

La racionalidad del impuesto progresivo es una mezcla de falacia y paradoja... El nombre de redistribución de la riqueza es un equívoco. La riqueza tomada del rico no es distribuida al pobre, sino apropiada por el gobierno; y aún en el caso hipotético de que fuera para uso del pobre, tampoco sería riqueza, sino gasto de dinero en las manos de sus receptores". (2)

En consecuencia, las desigualdades sociales pueden aumentar en lugar de reducirse debido a los impuestos progresivos.

Von Mises nos dice:

"Los impuestos ciertamente son necesarios. Ahora bien, la política fiscal discriminatoria aceptada universalmente hoy bajo el equívoco nombre de tributación progresiva so-

- (1). Stuart Mill Citatum pos: Pazos, Luis.- Los límites de los impuestos.- Editorial Diana. México, 4a. reimpresión, 1983, p.p. 105 y 105
- (2). Bracewell Milnes, citatum pos: Pazos, Luis, op. cit. p. 106.

bre las rentas y las sucesiones dista mucho de constituir verdadero sistema impositivo. Más bien se trata de una -- disfrazada expropiación de los empresarios y capitalistas -- más capaces. Es incompatible con el mantenimiento de la -- economía de mercado, digan lo que quieran los turiferarios del poder. En la práctica sirve para abrir las puertas al socialismo". (1)

El mismo autor más adelante nos dice:

"El progreso técnico se paraliza; la cuota de capital invertido por obrero en activo disminuye; el incremento de -- la productividad se detiene y se impide la elevación real de los salarios. Obvio resulta, por tanto, que la tan difundida creencia de que la política fiscal confiscatoria -- sólo daña al rico o sea la víctima inmediata es errada". (2)

En resumen los impuestos progresivos son una forma mediante la cual el Estado obtiene mayores ingresos de manera inmediata, sin -- que en realidad logre una mejor distribución del ingreso, pues como ya vimos por un lado casi siempre se trasladan al trabajador y por otro, -- en el mejor de los casos, cuando incide directamente en el productor o -- capitalista impide una mayor actividad económica (formación de capital -- y productividad), en consecuencia, si los impuestos son bajos hay mayores incentivos y actividad económica y por ende, los niveles reales de -- vida en un pueblo aumentan.

Es posible que nuestro legislador se haya percatado de los efectos nocivos de la progresividad de los impuestos y por ello a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de 1987 introduce poco a poco el sistema tasa fija, ésto es, los contribuyentes deberán aplicar a sus ingresos gravables en un porcentaje determinado, el siste-

(1) Von Mises, citatum pos: Pazos, Luis, op. cit. p.p. 106 y 107.

(2) Ibídem, p. 107

ma tradicional, ésto es, la tasa progresiva y el resto la tasa fija del 35%, de la siguiente manera:

TASA PROGRESIVA (porcentaje de aplicación en sus Ingresos).	TASA FIJA 35% (Porcentaje de aplicación en sus Ingresos).
Para 1987 al 80%	al 20% restante
" 1988 " 60%	" 40% "
" 1989 " 40%	" 60% "
" 1990 " 20%	" 80% "
" 1991	" 100% totalmente.

Aunque la medida es buena, los estudiosos de la materia, - se muestran inseguros por cuanto a la técnica legal utilizada por el legislador, pues encierra una gran dificultad para su debido cumplimiento, ya que implica entre otras cuestiones, el manejo por parte de los sociedades mercantiles de una diversidad de libros y lo complicado del sistema, - entraría en otra de las causas de evasión que más adelante estudiaremos.

Dentro de este punto, cabe citar que Giorgetti se adhiere a la justificación de Stefani, para evadir el impuesto cuando el Estado - solicita más de lo estrictamente necesario, sin llevar una administración prudente de los dineros públicos que incrementa eficazmente el bienestar común, al señalar en su obra:

"...convengamos con Stefani que si para estar autorizados a la evasión ilegal basta que el Estado solicite más de lo estrictamente necesario sin guardar proporción con capacidad contributiva, y gaste esos ingresos sin observar la forma más escrupulosa y honesta, serían muy frecuentes los casos en que la evasión es normalmente admisible". (1)

(1).-Giorgetti, Armando.-Op. cit. p. 145.

Luis Pazos, al respecto establece en la contraportada de su obra, la interrogante "¿cuándo es ético y moral no pagar impuestos?" y en el contexto de su obra, dentro del capítulo "Conclusiones generales", señala en el punto 14:

"La utilización por parte del gobierno de impuestos en fines que no sean lograr el llamado bien común vuelven ilegítimas esas extracciones de riqueza a los ciudadanos, y se equiparan al robo; por lo tanto, en conciencia ningún ciudadano está obligado a pagar impuestos que no sean utilizados para crear un ambiente de paz, seguridad, orden y justicia que permita a cada persona realizarse -- como seres de naturaleza individual, racional y libre -- dentro de la sociedad en que viven". (1).

Otro factor económico que influye de manera importante en el ánimo del contribuyente para evadir el pago de los impuestos, es la crisis económica provocada por la inflación, incluso Luis Pazos en su obra " Los límites de los impuestos", equipara a la inflación con un impuesto, pues define a la misma como:

"...la emisión de circulante sin respaldo en la creación de bienes y servicios, casi siempre con el fin de financiar los gastos de un gobierno". (2)

Con respecto al mismo punto, más adelante señala:

"Muchos gobiernos han justificado el impuesto inflacionario aduciendo que con ese nuevo dinero van a lograr una mejor distribución del ingreso o que dicho dinero les va a permitir llevar adelante obras de interés social o de beneficio a los de menores ingresos y crear empleos" (3)

- (1). Pazos, Luis, op. cit. p. 118.
- (2). Ibidem, p. 101.
- (3). Ibidem, p. 103.

Sin embargo, tal mecanismo sólo empobrece a los menores ingresos y abren la posibilidad de aumentar sus ingresos reales a los de mayores ingresos y desde luego a quienes se constituyen en distribuidores de dicho ingreso. Los economistas distinguen a éste fenómeno como "distribución regresiva del ingreso". (la razón es porque los ricos se hacen más ricos y los pobres más pobres).

En consecuencia, si el Estado se ha convertido en regulador de la economía nacional, la política fiscal que se siga debe estar acorde con la capacidad contributiva real de los contribuyentes, para no lesionar la economía interna y externa del país.

2.1.3. Causas técnicas de la evasión.- Este grupo lo enmarcaremos en la esfera de la actividad Estatal, su sistema tributario.

El estado para subsanar la evasión fiscal, ha multiplicado los impuestos y elevado los existentes, gravando "la fuente visible de ingresos" o "contribuyentes visitables", (expresiones más propias que la de causantes cautivos); que generalmente son empresas bien organizadas con amplias perspectivas y asesoramiento idóneo para el cumplimiento debido de sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, la incidencia de la carga fiscal sobre los contribuyentes visibles, desalienta precisamente a éstos que mayor contribución pueden dar al desarrollo económico del país, sobre todo cuando se vean afectados por la competencia desleal de los que evaden el pago de sus impuestos, por lo que buscarán la forma de evadirlo también.

Además del factor citado, podemos señalar en forma general como causas técnicas de la evasión, el hecho de que nuestro sistema impositivo adolece de muchas inconveniencias como su complejidad, las deficiencias de administración y una acusada tendencia a la regresividad. (1)

En la citada publicación, la crítica que respecto a las deficiencias de la Administración se realizan, las subdividen en estructurales y operacionales y de éstas podemos citar entre otras como principales causas técnicas de la evasión fiscal, las siguientes:

1). De tipo estructural, la legislación compleja cuyo estudio se realizará concretamente dentro de las causas jurídicas de la evasión y dentro del apartado 2.1.5. del presente trabajo.

2). Igualmente y dentro de las estructurales, es preciso mencionar la poca uniformidad de criterios fiscales, dado que éste factor influye negativamente en el ánimo de la masa contribuyente, concretamente, el hecho de que en igualdad de circunstancias y situaciones, la autoridad fiscal se comporte diferente respecto de algunos contribuyentes, en relación con la mayoría, al favorecer a algunos aún cuando técnica y jurídicamente hablando no le asistía la razón a esa minoría; para mayor comprensión de lo antes dicho, expondremos un ejemplo hipotético: "X" contribuyente tiene a su cargo un crédito fiscal pendiente de pago y antes que se venza el término legal en el cual debe cumplir con su obligación, solicita de la autoridad fiscal, la autorización de pago en parcialidades respecto de impuestos indirectos y/o de impuestos de los cuales es retenedor y por alguna circunstancia lo logra.

(1).-Crítica al Sistema Tributario Mexicano.-Revista Fiscal y Financiera. Enero y Febrero de 1965.-Méx.

Lo anterior no obstante que por la naturaleza de dichos impuestos, se ha adoptado como postura general y en uso del arbitrio que al efecto concede el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación en vigor, no acceder a la petición de pago en parcialidades, porque aún cuando se maneja un mala situación económica e incluso se demuestre, se trata como ya dijimos de impuestos indirectos, esto es -- que trasladó al consumidor y cuya obligación es recaudarlos y entregarlos al fisco o bien porque como responsable solidario, los retuvo con anterioridad a sus trabajadores, en consecuencia, en ninguno de los dos casos afectaron sus utilidades.

Ahora bien, si esa resolución favorable la conocen los demás contribuyentes que en igualdad de circunstancias vieron negada su solicitud, medirán su situación de desventaja y en lo futuro se registrarán aún más al pago de sus impuestos, viendo en la evasión fiscal una solución viable.

3).- De tipo estructural y operacional podemos citar -- entre otras, la falta de organización y funcionamiento de los medios legales con que cuenta la Administración Pública para hacer cumplir -- el mandato legal, incluyendo aquí la falta de decoordinación entre las dependencias gubernamentales.

Esto solo por cuanto a política interna involucrando exclusivamente al factor humano, pues tanto la Ley de Coordinación, los convenios celebrados entre la Federación y las Entidades Locales, el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Acuerdos Delegatorios respectivos, otorgan a las autoridades fiscales y sus funcionarios, competencia y facultades amplísimas, solo falta llevar a cabo en forma eficaz y eficiente los mandatos legales para cada caso en particular, para evitar en lo posible que aún cuando fuese detectado a un contribuyente evasor, final--

mente no logre recaudarse el impuesto omitido.

Ej. a través de alguno de los procedimientos de verificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la autoridad conoce una omisión de impuestos, pero si no se cumplen cabalmente los requisitos formales y sustanciales en dicho procedimiento, aún cuando dicho impuesto omitido sea determinado en cantidad líquida por una resolución fiscal, el causante a través de alguno de los medios de defensa que tiene a su alcance, podrá anular la liquidación de dicho impuesto, y no obstante que la autoridad pueda emitir otra resolución, el causante así mismo podrá impugnarla nuevamente y en el mejor de los casos prolongar en el tiempo el pago del impuesto, y más aún, lograr según sea el caso, la prescripción o la caducidad del crédito. ¿No sería éste un mecanismo de evasión al alcance de los contribuyentes?

Un factor importante dentro del punto que analizamos, lo es la carencia cuantitativa y cualitativamente hablando de personal, sobre todo de quien fiscaliza, liquida y finalmente recauda el impuesto; -- una solución eficaz sería que constantemente se estén capacitando a los empleados hacendarios, a la vez que remunerando adecuadamente.

En efecto, con la capacitación al personal se evitarían en lo posible los errores formales o sustanciales que obstaculizan en gran porcentaje la recaudación oportuna y total de los ingresos que el Estado debe percibir por concepto de impuestos.

Asimismo, con una adecuada remuneración se lograría además de la elevación del nivel de vida de los empleados, la permanencia en la Administración Pública de un personal ya capacitado y eficiente, ello -- por el grave peligro que representaría para el Fisco que éstos se integrarían en el sector privado, y que en el caso de profesionistas faltos de --

ética profesional asesoren a los contribuyentes en forma nefasta para -- los intereses del Fisco y en consecuencia de la colectividad, pues al co nocer cabalmente las lagunas en la Ley o los errores en la Administra--- ción Pública, logren inducir a los contribuyentes a la elusión o evasión de impuestos.

Independientemente de lo anterior, debe sumarse la pérdida económica que para el Estado representó la capacitación de ese personal.

4). Otra causa técnica de tipo estructural y operacional -- lo es el aumento continuo de los impuestos, esto es, lo elevado de los -- mismos en relación además de la capacidad contributiva, con la capacidad adquisitiva del trabajador o consumidor y con ello las disparidades en -- la distribución de la carga fiscal.

Vimos en el punto anterior cuando estudiamos las causas -- económicas de la evasión, que quien finalmente viene pagando el impuesto es precisamente el trabajador o el consumidor (en términos generales, -- porque habrá artículos suntuarios o de lujo que sólo son consumidos por -- la clase pudiente), dado el fenómeno de repercusión de los impuestos en -- su fase de "traslación".

Conviene recordar que la repercusión del impuesto es un fe -- nomeno que se desarrolla en tres etapas que son: la percusión, la trasla -- ción y la incidencia, entendiend^o a la primera como la caída del impues -- to sobre el sujeto pasivo, la segunda como el hecho de pasar la carga tri -- butaria a otra u otras personas y la última como la caída del impuesto -- sobre la persona que realmente lo paga. (1).

(1). Flores Zavala, Ernesto.- Op. cit. p. 277.

Paradójicamente, las recaudaciones impositivas en nuestro país son bajas, pero ello no quiere decir que las tasas impositivas sean también bajas, por el contrario, y volviendo al punto de partida, por lo elevado de los impuestos, aunado a la situación económica en general, el contribuyente ve en la figura de la evasión una forma de compensarse; -- por su parte el Estado, al no obtener los ingresos vía impuestos que debiera percibir, tomará como política fiscal el aumento de los mismos, -- formándose un círculo vicioso que urge romper.

El criterio que se sostiene en relación a que a su vez la evasión fiscal produce como reacción o medida tomada por el Estado la de aumentar las tasas de impuestos se corroborará con lo sustentado en forma gráfica por Arellano Vázquez, en su tesis profesional. (1)

Entonces tenemos que: si los ingresos que el Estado percibe no son los que debería recaudar en base a las tasas de imposición, -- vale afirmar que hay un índice importante de evasión fiscal; sería interesante realizar estadísticas para conocer concretamente el alcance de -- nuestro problema y buscar soluciones adecuadas; a éste respecto, García-Domínguez afirma:

"En la actualidad la evasión está muy generalizada y resulta preocupante por los graves perjuicios materiales que -- ocasiona.

Aunque no existen estadísticas al respecto, autores latinos en general y mexicanos en particular, afirman que el -- monto total de la evasión asciende al 60% o 70% de lo que-

(1). Arellano Vázquez, María del Carmen.- Análisis Sociológico y Jurídico de la Evasión Fiscal en México.- México, 1986.-p.91.

debiera recaudarse de acuerdo con la presión tributaria -- teórica". (1)

En conclusión, hay urgencia de que se cuente con un aparato administrativo capaz de hacer cumplir a los contribuyentes con sus -- obligaciones fiscales, procurando que la carga impositiva sea general, -- que incluya a todos los causantes con justicia y equidad y que las leyes de imposición sean de fácil manejo.

2.1.4. Causas políticas de la evasión..- Es de señalarse -- por principio que el gobierno utiliza para su política financiera como -- instrumento la legislación; la cual a su vez constituye por su complejidad el elemento precursor de las causas técnicas y en sí mismo las jurídicas por estar relacionado con el sistema tributario.

Las causas que en este punto estudiaremos deben colocarse generalmente en relación con el juicio negativo al que frecuentemente es inducida la masa contribuyente, cuando observa la utilidad del gasto público y el uso que hacen los gobernantes de los dineros públicos, resultando así casi imposible encontrar un impuesto que no cause malestar -- entre los ciudadanos como bien lo apunta Giorgetti. (2)

El mismo autor establece más adelante en su obra que las causas políticas de la evasión se manifiestan a través de aquellos motivos de insatisfacción de la masa contribuyente con respecto a: (3)

- (1). García Domínguez, Miguel Ángel.- Los Delitos Fiscales.- Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal.- México. agosto de 1986.- Inédito.
- (2). Giorgetti, Armando, op. cit. p. 10
- (3). Ibíden, p. 157

a). Los principios político-sociales en que se funda un sistema tributario y en los cuales se originan las instituciones jurídicas que hacen efectivos sus instrumentos y sus fines;

b).- Las orientaciones prácticas de gobierno para las selecciones políticas del gasto, con lo cual se vincula el problema de la productividad de las erogaciones y de las inversiones del ente que aplica el impuesto;

c).- Los efectos redistributivos del impuesto, como instrumento de una política de intervención fiscal en favor de sectores económicos distintos de aquéllos sobre los cuales recae la carga tributaria;

d).- Al juicio sobre la equidad de la presión fiscal con relación al nivel de la producción, los réditos y del ahorro;

e). Los métodos de realización de la política impositiva, cuyos múltiples efectos están inevitablemente condicionados por la forma que revisten en la práctica las relaciones entre fisco y contribuyente y por la influencia que sobre tales relaciones ejerce el modo de actuar de los órganos de la administración pública.

Es necesario reducir los motivos de fricción y descontento, obrando sobre las causas que los determinen; es así que la actuación de la Administración frente a los contribuyentes debe realizarse con buen tacto y en debido acatamiento de las normas legales, pues de ello dependen la armonía y respeto mutuo.

2.1.5. Causas jurídicas de la evasión.- Este grupo igualmente se encuentra referido al sistema tributario, hacia los principios: éticos, jurídicos, económicos y sociales que necesariamente deben inspirar un equitativo ordenamiento fiscal, dado que el acto de imposición se manifiesta única y exclusivamente a través de la ley.

Como principales causas de evasión dentro de éste grupo podemos señalar: (1)

a). La cantidad de brechas que deja el instrumento legal, como el frecuente abuso de condonaciones, amnistías y similares que conducen a menudo a la realización de ilícitos fiscales.

b). El confuso cúmulo de normas y de disposiciones que regulan tal vez de manera inestable y contradictoria idénticas relaciones-jurídico tributarias.

c). El desconocimiento que tiene el legislador acerca de las características que rodean la materia sobre la cual pretende incidir el gravamen, conlleva a imprecisiones que hacen en la práctica nugatoria la imposición.

d).- El hecho de que no se consideren los niveles educativos de los diversos contribuyentes que van a quedar sujetos a un determinado impuesto.

e).- La interpretación contradictoria de las normas aplicadas a casos concretos, realizada por la propia autoridad hecendaria, ni-

(1).Giorgetti, Armando.- op. cit. p.p. 160 a 165.

que decir de la jurisprudencia sustentada por los tribunales respecto a un mismo caso en uno y otro sentido, esto coadyuva a la desorientación - pues ambas posturas son del todo discutibles.

f).- La dificultad en la interpretación y aplicación de la ley, a manera de ejemplo citaremos a la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1o. de enero de 1987, en atención a la problemática que encierra, los estudiosos se muestran escépticos por cuanto a la política de recaudación implantada y más bien partidarios de que la evasión se de en gran escala por los conceptos y tecnicismos económicos de difícil comprensión y aplicación para la gran masa de contribuyentes.

Ello es así dado que en la citada ley se contienen disposiciones que nos llevan a sostener que en ésta se manejan en realidad dos ordenamientos legales en uno.

Lo anterior, en virtud de que se establece en la referida ley un procedimiento tradicional para obtener la base gravable del impuesto y otro procedimiento que se le ha denominado de base ampliada.

Se introducen para efectos de determinar la base ampliada, conceptos económicos de difícil comprensión y aplicación.

Las reformas mencionadas equivalen a que se tenga que llevar por parte de las sociedades mercantiles con fines empresariales, una diversidad de libros y registros contables, pudiendo existir hasta mas - de 5 juegos de libros por empresas.

Además, cabe hacer notar que por lo complicado del sistema que contiene dicha ley, los contribuyentes se verán motivados a buscar los medios adecuados para evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Asimismo, tomando en consideración que en el ordenamiento que nos ocupa, se gravarán situaciones como lo es la denominada "ganancia inflacionaria", que en la opinión general de los estudiosos se sostiene que esto no incrementa el patrimonio porque no existe una entrada real de ingresos y que en todo caso está incidiendo sobre las empresas endeudadas tal circunstancia provocará de manera inminente una reacción negativa en la voluntad de tales sujetos.

g). Por último y relacionando con el punto anterior citaremos el "error juris" como otra causa de evasión de impuestos, pues éste consiste en la ignorancia o falaz conocimiento de la norma fiscal que induce al sujeto obligado al pago del impuesto a un acto contrario al jus tributario, con la observación de que éste error no puede invocarse en materia fiscal como excusa o atenuante, pero es evidente que provoca actos de omisión.

"...error juris, ...este error nunca podrá tener validez ni podrá invocarse como atenuante o como justificación o de un acto contrario al jus tributario y, por tanto, de un incumplimiento del deber contributivo, exactamente por la regla de que error juris non excusat". (1)

Es evidente que una codificación y actualización de toda la legislación fiscal que además maneje una técnica adecuada de imposición es necesaria para obtener los resultados deseados.

(1). Giorgètti, Armando.- Op. cit. p. 164.

Aunado a lo anterior, una bien entendida ética social que implica tanto una buena administración como mejor conocimiento por parte del contribuyente de la función de la utilidad que representa el pago de sus impuestos, ésto es, el porqué de la actividad financiera del Estado, que consiste en la adquisición de la riqueza privada para destinarse a la satisfacción de la necesidad pública; y por tanto, la certidumbre de que los dineros públicos, fruto a veces de pesados sacrificios individuales, son administrados con responsable cautela y donde cada erogación corresponde, realmente a una efectiva y justa necesidad de la colectividad.

2.1.6. Causas psicológicas de la evasión.- Para establecer las causas psicológicas de la evasión, se hace necesario tomar en cuenta los factores que han incidido en el modo de ser de un pueblo desde su nacimiento hasta la actualidad, pues ello dará la pauta para conocer las reacciones del contribuyente frente al tributo y, finalmente, suministrar las bases objetivas a una política fiscal que se interese en crear entre los ciudadanos una mejor comprensión del problema fiscal.

Estos factores de incidencia en términos generales son:

a).- Las características propias de acuerdo a las peculiaridades de los pueblos, en México podríamos señalar: La dominación española en la que el tributo no tenía como finalidad el bien común del pueblo dominado, lo cual crea una reacción hostil a los poderes públicos y en especial al pago del tributo, aunado a que los ciudadanos en general tienen un concepto bastante vago y confuso de las finanzas públicas y de sus finalidades;

Asimismo, a través del mestizaje se conjugan las características de ambas razas, para dar lugar al mexicano actual. desconfiado y mentiroso, rasgos importantes para el tema a estudio, pues al desconfiar de todo y de todos, también lo hará respecto de los buenos menejos de la-

administración pública y al conducirse en todos los aspectos de su vida con la mentira como medida de protección hacia los demás, respecto de su persona y bienes, con mayor razón lo hará frente al fisco, máxime si se verá privado del producto de su riqueza por un lado y por otro lo intangible del beneficio que reporta en lo particular; aunado a la mala opinión pública que se tiene de la administración que de los dineros públicos realiza el Estado.

b). En forma individual, podemos señalar: el temperamento de cada individuo, los perjuicios, la invencible desconfianza hacia las Instituciones y los órganos fiscales, etc. (1).

La psicología del contribuyente es tan importante como amplio su campo de estudio, por lo que solo resaltaremos algunas causas más comunes: (2)

Un primer grupo tenemos, el impacto psicológico que sufre un contribuyente cumplido al percatarse de su situación de desventaja respecto de los contribuyentes incumplidos y más todavía por los muchos casos de impunidad, porque la Administración Pública no cuenta con los elementos suficientes para detectarlos e imponerlas las penas o sanciones a que se hicieron acreedores.

Cabe agregar el efecto psicológico que tiene la publicidad (a través de los medios masivos de comunicación) respecto al mal uso de nuestros impuestos, ejem: en el mes de abril de 1987 el periódico "Exce

(1). Giorgetti, Armando.- Op. cit. p. 158.

(a). *Ibidem*, p. 159

sior", publicó un artículo intitulado "Aspectos Psicológicos de la Defraudación Fiscal" y como subtítulo: "El mal uso de nuestros impuestos".

En dicha publicación se señala en forma sintética que lo -- tradicional en nuestro país es "el mal uso de nuestros impuestos", o "uso-deshonesto de los mismos" por el mexicano funcionario irresponsable deshonesto, señalando además la escala de valores en la que éstos se conducen: en los siguientes términos:

"...cuando un funcionario (sic) sustrae, o no aprovecha su condición de funcionario para atesorar, se le califica de raro o tonto, es decir malo o peligroso y por tanto indigno de ser funcionario. Es cesado o cambiado. Lo que quiere decir que se ha entronizado la deshonestidad, que es lo común, lo cotidiano, por tanto, lo normal. (1)

Este tipo de artículos crea en el lector la plena convicción de que no se manejan adecuadamente nuestros impuestos, la que va acompañada casi siempre de una reacción contraria a su pago, aún cuando -- la intención del autor fué el proponer dos soluciones.

La ignorancia o el insuficiente conocimiento individual de los gravámenes impositivos efectivamente soportados, lo que no siempre -- coincide con lo que el contribuyente tiene la sensación de estar obligado.

Rosier establece otras causas psicológicas de evasión, a saber: (2)

- (1). Pérez Toledo, Miguel Angel.- "Aspectos psicológicos de la Defraudación Fiscal.- El mal uso de nuestros impuestos.- (Segunda y última parte).- Excelsior, 8 de abril de 1987.
- (2). Rosier, citatum pos: Giorgetti, Armando.- Op. cit. p. 159

- La desaparición de una coincidencia tributaria;
- La proliferación de las Oficinas fiscales;
- La actitud asumida hacia el fisco por las agrupaciones profesionales -- (sindicatos, asociaciones, federaciones de clases);
- La agresividad de algunos economistas y financistas (A. Smith, G.B. Say, Keroy-Beaulieu, Jeze);
- La Indiferencia de los moralistas y sociólogos;
- La actitud comprensiva de las autoridades eclesiásticas;
- La extremada benevolencia de los políticos, literarios, periodistas, etc;
- Las sutiles distinciones de los juristas.

Lo considerado por Rosier debe tomarse en cuenta como factores que intervienen en el fenómeno en grado y forma diversos.

Otra causa es la defensa y la asistencia técnica que las asociaciones de ciertas categorías proporcionan en materia fiscal a sus asociados cuando influyen negativamente en la psicología del contribuyente, - así como los profesionistas que actúan como consejeros del contribuyente - tales como abogados y contadores que son todo dolo, la imaginación y la destreza posibles que le ha dado el área que manejan, burlan impunemente las disposiciones fiscales.

Los profesionales en esta materia deberían tener una ética - muy estricta y preocuparse por inculcar a los contribuyentes el deber de cumplir con sus obligaciones fiscales y no cooperar basados en su técnica y conocimientos a la evasión de impuestos, pues de lo contrario se convierten en cómplices o instrumentos de defraudación, por lo tanto, deberán distinguir aquello que está permitido por las leyes y recomendarlo -- por ser justo y lógico, de aquello que se considera evasión considerando además que también ellos son contribuyentes y por lo mismo, los efectos - de la evasión les alcanza.

Otro factor psicológico de la evasión es el vinculado con el tipo de impuesto, siendo evidente que los tributos más directos y fácilmente perceptibles por el contribuyente, serán los que habrán de excitar en mayor grado sus reacciones contrarias al jus tributario.

Así mismo, la inestabilidad del ordenamiento tributario, - que a menudo va acompañada de un irracional aumento de los impuestos y - de las alícuotas.

Por último, ¿cuántos de nosotros nos hemos rebelado ante -- las trabas que un empleado ineficiente nos pone cuando precisamente vamos a enterar un impuesto y ante la actitud generalizada en ciertos funcionarios al considerar a todo causante un defraudador en potencia?

Ante todas estas situaciones, el contribuyente reponde con el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, como medida de protección, pues si lo llegaran a descubrir, siempre pagará menos de lo que debió pagar en su oportunidad, o bien, se compensan ellos mismos los impuestos -- que a su juicio pagaron de más, porque cuando trataron de recuperarlos -- necesitaron hacer cientos de trámites y antesalas por toda la Secretaría.

2.1.7. Otras causas sociales de la evasión.- En éste punto agruparemos tres factores: el educacional dentro del núcleo familiar; la corrupción en general y algunas causas accidentales.

2.1.7.1. Citamos el factor educacional en la familia, porque dentro de ella se aprenden los patrones de conducta fundamentales, los que van a manifestarse en todos los actos sociales del individuo, porque - la sociedad es un reflejo de la familia.

Ahora bien, si la cabeza familiar carece de conceptos claros y bien entendidos respecto a la actividad financiera del Estado, el impuesto y sus fines, ¿qué educación fiscal podrán recibir los hijos? a ello hay que agregar que los únicos comentarios que éstos pueden escuchar se concentran en reproches sobre la mala administración del Estado, la -- pérdida de tiempo al presentarse en las Oficinas para efectuar el pago, -- etc. Es evidente que el individuo no recibe orientación para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales dentro del núcleo familiar, por ello convenimos con Johnson Okhuysen en que:

"...pocas veces o ninguna observamos que el padre de familia induce a sus hijos a pagar impuestos; es más, el trato de éstos es un trato como la educación sexual, se ve con -- Tabúes y mentiras". (1)

2.1.7.2. El fenómeno de la corrupción ha estado presente -- en nuestro país desde siempre en mayor o menor grado, algunos estudiosos señalan que ésta floreció desde la época prehispánica, destacando incluso:

"...que el emperador Moctezuma trató de 'comprar' con oro al dios Quetzalcóatl -- como identificó a Cortés al principio--". (1)

Hoy día, la corrupción es parte del sistema y con ella -- gira y funciona de alguna manera.

"...la corrupción permite que el sistema funcione, proporcionando el 'lubricante' que permite que los engranajes de la maquinaria política giren, y el 'engrudo', que sella -- las alianzas políticas". (2)

- (1). Alan Riding.- Vecinos Distantes. Un retrato de los Mexicanos.- Edit. Joaquín Mortiz, S.A. y Grupo Planeta.- Méx. 1985.- p. 141.
- (2). Ibíden, p. 141

Ella es así, dado que proporciona a los contribuyentes un camino más atractivo que el de cumplir cabalmente con sus obligaciones - fiscales, pues resulta menos oneroso y más práctico pagar un favor denominado por el vulgo como "mordida", al tiempo que se justifica la evasión en la opinión muy generalizada de que "el gobierno se robaría el dinero"; aún más, quienes pagan sobornos a funcionarios se piensan víctimas de la evasión, en lugar de contribuyentes a ella.

La justificación manejada por los contribuyentes en el sentido de que "no pago impuestos porque los funcionarios hacen mal uso de los dineros públicos", se refuerza aún más de las informaciones captadas a través de los medios masivos de comunicación como el supra citado artículo "Aspectos Psicológicos de la Defraudación Fiscal. El mal uso de nuestros impuestos".

Es así que entramos en un círculo vicioso difícil de romper o sea: contribuyente-incumplido o moroso, y funcionario-irresponsable y desonesto.

No obstante la presencia de la corrupción, el sujeto pasivo que incurra en un ilícito fiscal, no puede alegar a su favor la existencia de éste factor o la excusa de que mucha gente así se conduce, pues ello no tiene cabida en nuestro sistema de Derecho. (1)

El factor que mencionamos evidentemente deteriora la imagen del Estado y propicia la evasión; urge pues, la concientización de gobernantes y gobernados para combatirla en lo posible, aunque la tarea no es fácil, ni de resultados inmediatos, pues requiere de tiempo y esfuerzo por varias generaciones.

(1).-Gubney, Gustavo, cit. por: Silvia María del Carmen Arellano V.-Análisis Sociológico y Jurídico de la Evasión Fiscal en México.-Méx. 1986. p.p. 36 y 37.

"La moral tributaria de un país no puede ser modificada a corto plazo, sino que requiere un cambio de actitudes que sólo el tiempo, los factores políticos y socio-económicos pueden lograr. Casi podríamos decir que para perfeccionar la moral tributaria de un país se requiere el transcurso de varias generaciones". (1)

El tema que hemos tocado es bastante amplio y complejo, por lo que solo nos hemos referido a él como uno de los factores que contribuyen a la evasión de impuestos.

2.1.7.3. Otras causas sociales de la evasión son las denominadas "accidentales", en las que se consideran los factores casuales de las violaciones tributarias, mismos que se dan por circunstancias excepcionales de carácter general o particular y que por su amplitud y gravedad pueden influir negativamente en la masa contribuyente o en las reacciones individuales de los sujetos del impuesto, tales como: (2)

-La marcha desfavorable de los cultivos con relación a factores climáticos anormales;

-Fenómenos naturales de carácter extraordinario como aluviones, inundaciones y otras calamidades, cuando no van seguidas de oportunas disposiciones fiscales como moratoria o alguna otra política de alivio de la carga fiscal;

-Crisis económicas;

-Huelgas, cierres de establecimientos y otras perturbaciones del orden social, y.

(1).-Gota Losada, Alfonso.-Op. cit. p. 420.

(2).-Giorgetti, Armando.-Op. cit. p.p. 165 y 166.

-Resonantes episodios de evasión fiscal, etc.:

2.2. EFECTOS SOCIALES DE LA EVASION.- Con la evasión fiscal, evidentemente se ven disminuidos los ingresos financieros más importantes que el Estado debería percibir por concepto de impuestos y por lo tanto se verá afectado el gasto público que es precisamente la finalidad o destino de dichos impuestos.

En efecto, debemos considerar que a través de los impuestos:

"El estado provee a la satisfacción de los propios fines - no solo cuando tutela la seguridad interior y exterior, o asegura la justicia, sino siempre que provee a la conservación e incremento de su poder y prosperidad. A estos fines, la actividad del Estado debe también satisfacer necesidades individuales y colectivas..." (1)

En este orden de ideas, si los ingresos que el Estado percibe tienen como finalidad: 1) la existencia, sostenimiento y conservación de la integridad propia del Estado y 2) la satisfacción de las necesidades colectivas, mediante la prestación de los servicios públicos - la evasión fiscal, es un factor que incide directamente sobre esta actividad Estatal, teniendo paralelamente repercusiones o efectos desde el punto de vista: económico, psicológico, técnico, jurídico, político-financiero, etc.

A continuación citaremos algunos de los efectos de mayor trascendencia, agrupados de la siguiente manera:

- (1). Benvenuti Griziotti.- Principios de Política, Derecho y Ciencia - de la Hacienda.- Traducida por Enrique R. Mata. Edit. Reus, Madrid, 1958.- p. 48

a). Efectos económicos:

- Es un factor capaz de alterar el equilibrio del mercado.

- Provoca situaciones de desigualdad y desventaja para los contribuyentes cumplidos respecto de los evasores, determinando condiciones económicas que conducen al sacrificio, pues resulta para los contribuyentes leales un recargo fiscal, atendiendo a la necesidad en que se ve el Estado de aumentar los impuestos como consecuencia de la falta de fondos que ocasiona el índice de evasión.

b). Efectos psicológicos:

- El conocimiento o la sensación de injusticia percibida por los contribuyentes cumplidos con respecto de los evasores, termina por convencer a los primeros a comportarse ilícitamente.

c). Efectos técnicos:

- Induce al legislador a resoluciones tendientes a la reparación de los daños producidos por el fenómeno evasivo, mediante el aumento de la presión fiscal, decisión que va en perjuicio del contribuyente honesto como ya apuntamos dentro de los efectos económicos del fenómeno a estudio.

d). Efectos jurídicos:

- Multiplica la actividad contencioso-fiscal; porque el evasor mediante impugnaciones y oposiciones a menudo capciosas e infundadas, procura justificarse así mismo y ante los demás el acto ilícito realizado y con ello;

- Retarda y entorpece la actividad financiera del Estado;

- Repercutiendo así mismo en la eficacia y oportunidad de la legislación represiva (por las violaciones de las leyes fiscales), pues provoca vacilaciones y discrepancias interpretativas respecto de las leyes fiscales violadas.

e). Efectos político-financieros:

- Provoca importantes pérdidas al fisco, por un lado en el monto de los tributos evadidos y por otro, por los gastos que el Estado tiene que hacer para la persecución de los evasores, para el contencioso-fiscal, etc.; gastos que se agregan a la determinación y recaudación de los impuestos.

- Obliga a los responsables políticos a adoptar medidas tendientes a restablecer el equilibrio financiero, como decisiones de política económica contrarias a los intereses generales, (como el aumento de los impuestos). Ello es así, dado que:

"... el Estado también debe asegurarse el producto previsto en los ingresos, y para realizarlo no tiene más recurso que el aumento de la imposición... se tendrán inevitablemente más amplias y negativas repercusiones sobre la producción, el consumo, el ahorro, los precios, las inversiones, etc.; en una palabra sobre todo el equilibrio económico general..." (1)

Consecuentemente, a todo lo anterior, la evasión fiscal resulta ser un freno al desarrollo económico-político de un país, pues-

(1).- Giorgetti, Armando, op. cit. p. 182

como ya vimos, desequilibra totalmente su economía por un lado y por otro, favorece la anarquía, el desorden y la insubordinación frente a las instituciones.

Corresponde entonces a la política tributaria implementar un sistema impositivo con el logro de objetivos a corto y a largo plazo en función del "... desarrollo económico, la regularización de la coyuntura y la justicia social..." (1)

Manzini al recomendar una reforma del derecho financiero y del sistema tributario italiano para hacerlo justo y moral, destacaba lo siguiente:

"Desde el punto de vista ético es de desear que la creciente educación nacional moral y política del pueblo, al disminuir los fraudes, induzca al Estado a reducir la enormidad de las sanciones financieras y la onerosidad de las -- alícuotas tributarias, que a su vez es causa del fraude, -- ya que al suponerlo lo promueve. En el aspecto administrativo, sería cosa buena atenuar el peso y las molestias de las obligaciones financieras de los ciudadanos, para facilitar el abandono del fraude y la reconciliación ética con la actividad fiscal del Estado. En el aspecto técnico-legislativo es de esperar que con la elevación del nivel de -- la cultura de nuestra administración política, cese el ac-

(1).- Masoin, Maurice.- Política Fiscal más apropiada en los países en proceso de desarrollo.- Citatum pos.- Tarantino, Jacintos R.- Finanzas Públicas y Desarrollo Económico.- Edit. Ediar, S. A.- Buenos Aires 1961.- p. 154

tual y perjudicial empirismo y se admitan para los delitos financieros todos los principios del derecho penal común,- Es absurdo, en efecto, someter las infracciones menos graves a un régimen más duro y con menos garantías que el de las mayores." (1)

(1).- Manzini, Trattato di dir. pen.- Citatum pos: Giorgetti, Armando,- Op. cit. p.p. 182 y 183.

CAPITULO III

3. PERFIL SOCIOLOGICO DEL MEXICANO, COMO CONTRIBUYENTE.
- 3.1. PERFIL SOCIOLOGICO.
- 3.1.1. Idiosincracia y personalidad social del mexicano.

Coincidimos con Díaz Guerrero, respecto a que la forma de ser del individuo, o el por qué de su comportamiento, depende en gran parte o fundamentalmente de la cultura a que éste pertenezca (1); es decir, la respuesta se encuentra íntimamente ligada al pasado histórico y al medio actual en que nace y se desenvuelve.

Octavio Paz, expresa en relación a éste postulado:

"...Las circunstancias históricas explican nuestro carácter en la medida que nuestro carácter las explica a - - - ellas. Ambas son lo mismo..." (2)

Algo difícil parece ser la tarea de tratar de definir la mexicanidad de nuestra sociedad, al decir de Alan Riding, pues según -- los resultados de sus consideraciones, al propio mexicano le cuesta trabajo tratar de explicarse asimismo; no obstante que se da real cuenta - de su diferencia no solo con estadounidenses, europeos, sino también en

(1).-Díaz Guerrero, Rogelio.-Psicología del Mexicano.-Edit. Trillas.- 4a. Ed.-p. 13.

(2).-Paz, Octavio.-El Laberinto de la Soledad.-Edit. Fondo de Cultura Económica.-Méx. 1986.-p. 65.

relación con otros latinoamericanos, e incluso señala:

"...Se ha pedido a poetas, novelistas, filósofos, sociólogos, antropólogos y psicólogos que definan la 'mexicanidad', pero incluso ellos se confunden cuando tratan de distinguir las 'máscaras' de los rostros 'reales' de la personalidad mexicana." (1)

Continúa diciendo el autor:

"...Hay un aire mágico, inasible, casi surreal en los mexicanos. Y, lo que es más frustrante aún, cuando llega a ser captado por una descripción, se disfraza de caricatura." (2)

La razón de nuestra compleja sociedad, la encontramos -- en su historia.

En efecto, si contemplamos nuestro pasado histórico, podremos darnos cuenta y comprender nuestra mexicanidad, aún cuando nos duela aceptar el origen y formación de nuestro pueblo, pues sus raíces se encuentran en el mestizaje.

Nuestra sociedad es en un 90% mestiza, somos tanto descendientes de Cortés como de Cuauhtémoc, esto es, no somos ni españoles ni indígenas, simplemente mestizos.

(1).-Alan Riding, "Vecinos Distantes, Un retrato de los mexicanos.-" -- Edit. Joaquín Mortiz + Planeta.-p.p. 13 y 14.

(2).-Ibídem, p. 14.

De España tenemos: el idioma, el catolicismo y con él la represión; con la derrota de la conquista tenemos además: la inferioridad étnica, pues aún despreciamos a los indígenas puros y respetamos a los gueros.

Del indígena tenemos: la traición, la espiritualidad, --- gran parte de sus características raciales y su personalidad, el fatalismo y con él la incapacidad de influir en acontecimientos futuros.

El resultado de la fusión de esas dos razas, origina contrastes de lo más extraño, que coexisten en el mexicano, tales como:

-La ritualidad y el desorden (con la fiesta). (1)

-La impuntualidad y la desorganización (porque simplemente no queremos ser gobernados), aunque internamente tenemos idea de cómo funcionarían mejor las cosas. (2)

-Somos dados a la contemplación, además de ser reservados, evasivos, rebeldes, desconfiados (aunque quisiéramos confiar en los de más) y por ello adoptamos disfraces como protección, el resultado final es la "mentira" para todos los aspectos de la vida. (3)

Según Octavio Paz, en el mexicano se dan al mismo tiempo,

(1).-Paz, Octavio.-Op. cit. p. 45.-Alan Riding.-Op. cit. p. 15.

(2).-Alan Riding.-Op. cit. p. 15.

(3).-Paz Octavio.-Op. cit. p.p. 14, 15, 22 y 36.

las siguientes máscaras:

"...el silencio y la palabra, la cortesía y el desprecio, la ironía y la resignación..." (1)

Esto es, simulamos ser lo que no somos, "quizá el disimulo nació durante la Colonia. Indios y mestizos tenían, como en el poema de Reyes, que cantar quedo, pues 'entre dientes mal se oyen las palabras de rebelión'". (2)

-También somos orgullosos y vigilantes de las cuestiones de honor. Asimismo, la mujer mexicana es "depositaria de la honra". (3)

Así mismo, señala Octavio Paz:

"...en nuestra concepción del recato femenino interviene la vanidad masculina del señor -que hemos heredado de indios y españoles... los mexicanos consideran a la mujer - como un instrumento, ya de los deseos del hombre, ya de los fines que le asignan la ley, la sociedad o la moral... sobre los que nunca se le ha pedido su consentimiento y - cuya realización participa sólo pasivamente, en tanto que (sic) "depositaria" de ciertos valores..." (4)

-En otro aspecto, somos trabajadores, aunque soñamos con una vida de holganza. (5).

(1).-Paz, Octavio.-Op. cit. p. 26.

(2).-Ibídem, p. 38.

(3).-Alan Riding.-Op. cit. p. 14; Paz, Octavio.-Op. cit. p. 34.

(4).-Paz, Octavio.-Op. cit. p.p. 31 y 32.

(5).-Alan Riding.-Op. cit. p. 14.

-Igualmente: cálidos, ocurrentes, sentimentales, pero también violentos, crueles, tristes y sarcásticos. (1)

-Nuestras relaciones se guían más por las tradiciones que por los principios, por lo práctico, más que por lo ideológico, por el poder, más que por la ley. (2)

-El mexicano ama las fiestas y las reuniones públicas, -- "...todas ellas le dan ocasión de revelarse y dialogar...Durante esos días el silencio del mexicano silba, grita, canta, arroja petardos, descarga su pistola en el aire. Descarga su alma, etc." (3)

En suma, dice Octavio Paz:

"El mexicano y la mexicanidad se definen como ruptura y negación. Y, asimismo, como búsqueda, como voluntad por trascender ese estado de exilio..., como viva conciencia de la soledad, histórica y personal..." (4)

Ahora bien, a la fusión de razas provocada por la conquista de México, hay que adherir la amarga experiencia que implicó la Colonia, ni que decir por cuanto al destino de los tributos impuestos a la Nueva España, pues éstos iban a dar directamente a la Corona española; aunado a lo excesivo de los mismos, la discriminación al mestizo, el --

(1).-Alan Riding.-Op. cit. p. 14.

(2).-Ibídem, p. 14.

(3).-Paz, Octavio.-Op. cit. p. 43.

(4).-Ibídem, p.p. 79 y 80.

maltrato al indio, etc.; provocó la primera reacción contraria al pago - del impuesto.

En este orden de ideas, la independencia era deseable por los mexicanos, pues ni los ricos, ni los latifundistas y mineros deseaban compartir su riqueza con la nación española; encontrando la coyuntura para poner en práctica sus ideales cuando en el año de 1808, Napoleón invadió España.

Con la independencia, se pretendía más bien liberar a los criollos, pues se veían impedidos a lograr altos empleos y llevar la dirección de la Colonia, por lo que encabezan el movimiento; sin embargo, una vez consumada la independencia, "...las clases dirigentes se consolidan como herederas del viejo orden español." (1)

No obstante que el ideal del movimiento lo era la libertad y la democracia; ésto solo servía para enmascarar el régimen colonial que seguiría imperando, con la única diferencia de que se había desligado de España; en consecuencia, podemos afirmar que "la mentira" ha ocupado un papel relevante en nuestra historia e incluso se refleja en la vida política de nuestro país; al respecto, Octavio Paz, expresa:

"La ideología liberal y democrática, lejos de expresar -- nuestra situación histórica concreta, la ocultaba. La -- mentira política se instaló en nuestros pueblos casi -- constitucionalmente. El daño moral ha sido incalculable y alcanza a zonas muy profundas de nuestro ser." (2)

(1).-Paz, Octavio.-Op. cit. p. 109.

(2).-Ibídcm, p.p. 110 y 111.

Enseguida indica el mismo autor:

"Nos movemos en la mentira con naturalidad. Durante más de cien años hemos sufrido regímenes de fuerza, al servicio de las oligarquías feudales, pero que utilizan el lenguaje de la libertad... De ahí que la lucha contra la mentira oficial y constitucional sea el primer paso de toda tentativa de reforma." (1)

En su vida independiente, el reciente país comienza con pocos recursos naturales, escasa población, aunado a una precaria economía, todo ello a raíz de la guerra de la Independencia.

Para el Erario, la cosa era peor, en 1822 sus Ingresos fueron de nueve millones y medio de pesos y los gastos de trece y medio millones de pesos. (2)

"La baja de los Ingresos estatales no fue puramente pasajera; se debió en gran medida a la abolición de un impuesto injusto; el tributo per cápita de los indios; Tam- poco el alza del gasto público podía ser transitorio; había que sostener un ejército numeroso y fuerte para conservar la Independencia." (3)

No obstante que en términos generales la situación del país era precaria, sobre todo en el aspecto económico, pues lo poco que se recaudaba "vía impuestos", además de destinarse a la manutención del ejército, era despilfarrado por los dirigentes en "fiestas y

(1).-Paz, Octavio.-Op. cit. p. 109.

(2).-González, Luis.-Historia Mínima de México. El Período Formativo.- El Colegio de México. 1983.-p. 93

(3).-Ibídem, p. 94.

banquetes", siendo significativo dice Octavio Paz, que "un país tan triste como el nuestro tenga tantas y tan alegres fiestas. Su frecuencia, el brillo que alcanzan, el entusiasmo con que todos participamos, parecen revelar que, sin ellas, estallaríamos..." (1)

Como ejemplo de lo anterior, citaremos a Santa Anna, que durante su período presidencial (abril de 1853 a agosto de 1855); "Vendió 'La Mesilla', se autoñombró Alteza Serenísima, e impuso contribuciones a coches, caballos, perros y ventanas; propició banquetes con príncipes importados, balles de gran gala, comitivas y ceremonias de felicitación y vastas orgías." (2)

De dicho ejemplo, podemos destacar: lo injusto de los tributos, aunado al mal uso de los mismos, lo que evidentemente crea una reacción contraria a su pago y lo que es peor, la desconfianza en la Administración Pública.

Con la reforma, (Constitución de 1857 y Leyes de Reforma 1859), se consolida la independencia, se rompe con la tradición colonial y se tiende a fundar una nueva sociedad.

En el fondo, tanto la independencia como la Reforma, no son sino dos movimientos del mismo tipo social: con la primera se pretendía emanciparse de España, y con la segunda, del régimen colonial. (3)

(1).-Paz, Octavio.-Op. cit. p. 47

(2).-González, Luis.-Op. cit. p. 108.

(3).-Ramos, Samuel.-El Perfil del Hombre y la Cultura en México.-Colección Austral.-Espasa-Calpe Mexicana, S.A.-Méx. 1985.-p. 26.

Al llevar a cabo el fin de la Reforma, se niegan tanto -- sus raíces (herencia española y pasado histórico) como la forma en que éstas se conciliaban entre sí (el catolicismo), al destruir dos instituciones; la propiedad comunal indígena y las asociaciones religiosas, -- pues se separa a la Iglesia del Estado.

También se plasman otros principios como: la libertad de la persona y la igualdad de todos ante la Ley.

Las continuas guerras civiles y extranjeras que vivió el mexicano hasta 1857 crearon una actitud de intolerancia que llegaba al extremo de creer que las disputas políticas no podían resolverse sin -- la eliminación física del adversario, ya fuera en el campo de batalla -- o con el destierro; por lo que, ni pensar en que se restauraría la economía del país, pues el poco dinero que se recaudaba era para armas y municiones.

Con el porfiriato (1877-1911) hubo una mayoría económica para el país, su fórmula era "poca política, mucha administración" (1); logró autorización del Congreso para contratar la construcción de nuevas vías férreas, lo que permitió a su sucesor (Manuel González) su ejecución, construyendo el Ferrocarril Central, que ligó a la Capital con -- Ciudad Juárez, y el Ferrocarril Nacional con Nuevo Laredo; de manera -- que al concluir el porfiriato, México paso de tener 460 km. a toda una red ferrocarrilera de 19,000 km.

(1).-Cosío Villegas, Daniel, «Historia Mínima de México,--El Tramo Moderno.--El Colegio de México.--Méx. 1983.--p. 129.

Paralelamente se implantaron las comunicaciones: postal, telegráfica y telefónica, se crearon bancos, se ensanchó la agricultura, la minería, el comercio y la industria; pero la sociedad en sí era muy cerrada, siendo casi imposible entrar de un nivel bajo a otro superior, lo que representaba un obstáculo para los jóvenes que difícilmente habían logrado obtener un título profesional, pues no podían escalar a la cúspide porque los puestos estaban ocupados por viejos.

Ello provocó el descontento, pues a pesar de la buena administración de Porfirio Díaz, se pensaba en que el presidente ya era un anciano, los humanos somos perecederos mientras que las instituciones no, con todo y ello, en 1910, Porfirio Díaz, volvió a reelegirse, provocando que Francisco I. Madero se lanzara a la rebelión armada el 20 de noviembre de 1910.

Con la Revolución se pretende reconquistar nuestro pasado, asimilarlo y hacerlo vivo en el presente, surge como protesta al régimen porfiriano, se instaura el lema: "Sufragio Efectivo. No Reelección" (Sf tesis del Plan de San Luis Potosí).

"La Revolución es una súbita inmersión de México en su propio ser de su fondo y entraña extrae, casi a ciegas, los fundamentos del nuevo Estado. Vuelta a la tradición, (sic) re-anudación de los lazos con el pasado, rotos por la Reforma y la Dictadura, la Revolución es una búsqueda de nosotros mismos y un regreso a la madre." (1)

En 1929 se funda el primer Partido Nacional Revolucionario, dejando la solución a las disputas por el poder, al medio civilizado de lucha puramente política y no a las armas.

(1).-Paz, Octavio.-Op. cit. p. 134.

Así es como poco a poco, México entra a la era de la "estabilidad política y de avance económico", lo que solo puede surgir dentro de la paz.

3.1.1.1. Rasgos de la personalidad del mexicano que influyen en su comportamiento tributario:

De lo brevemente relatado hasta ahora y la actual crisis económica en que vivimos desde 1970, podemos destacar como rasgos sociales de la personalidad que influyen fundamentalmente en su comportamiento tributario, los siguientes:

1. La impuntualidad y con ello tenemos a los contribuyentes morosos.
2. El desorden, y la desorganización, que coadyuvan a una ineficaz e inoportuna tributación.
3. La mentira y con ella, la ocultación de la base gravable y otras maniobras como medidas de protección hacia la riqueza personal.
4. La desconfianza en la Administración por los abusos cometidos tanto por lo injusto de los tributos, como por el mal uso de los mismos, que ha provocado estragos en la economía nacional.
5. La rebeldía contra toda imposición sea cual fuere, in-

cluyendo la obligación fiscal.

3.2.2. Tipología del mexicano y características que describen a la mayoría.

Con el objeto de descubrir el alma del mexicano, Samuel Ramos examina algunos de sus grandes movimientos colectivos, ello con base en la afirmación de Platón de que: "...el Estado es la imagen agrandada del individuo." (1)

Para su estudio, escoge tres categorías de mexicanos que -- denomina: 1) el "pelado"; 2) el mexicano de Ciudad; y, 3) el burgués mexicano. (2)

Estas tres categorías podríamos ubicarlas en clases: baja, media y alta, respectivamente, resultando como factor que enmarca los diferentes estratos en forma primordial la posición económica y con ello el nivel de vida y cultura.

Podemos enfatizar que a pesar de la clasificación realizada por Samuel Ramos, las notas distintivas del mexicano de cualquier estrato social, es el sentimiento de inferioridad, acompañado de susceptibilidad y extrema desconfianza de todo y de todos, ello es así, dado que son rasgos característicos de un pueblo joven, en pleno desarrollo.

(1).-Ramos, Samuel.-Op. cit. p. 53.

(2).-Idem, p. 52 a 65.

A éste respecto, Keiserling afirma:

"Los pueblos jóvenes...no tienen el espíritu concentrado y crítico. Son espiritualmente pasivos, como todos los seres jóvenes; son infinitamente sugestionables y soportan mal la crítica, por debilidad fisiológica y moral al mismo tiempo; están constantemente perturbados por un sentimiento de inferioridad." (1)

Este sentimiento de inferioridad tiene diferentes apoyos - de acuerdo al estrato social al que el individuo pertenece, ejem: el "peleado" en su propia inferioridad económica e intelectual; en "el mexicano de ciudad", porque solo trabaja y vive para el presente, sin horizonte a futuro y, "el burgués", cifra su inferioridad en el mero hecho de ser mexicano y la posición social.

Díaz Guerrero en su estudio para relacionar la cultura mexicana con la personalidad del mexicano obtuvo como resultado que cuando menos hay ocho tipos de mexicanos y mezclas de esos mismos; considerando además que en los cuatro primeros tipos concurren la mayoría de los mexicanos; la clasificación que establece es la siguiente: (2)

- a) El pasivo obediente y afiliativo;
- b) El rebelde activamente autoafirmativo;
- c) Con control interno activo;
- d) Con control externo pasivo;
- e) Cauteloso pasivo;
- f) Audaz activo;
- g) Activo autónomo, y
- h) Pasivo interdependiente.

(1).-Keiserling.-L'Avenir de l'Esprit Europeen.-Cit. pos: Samuel Ramos.-Op. cit. p. 52

(2).-Díaz Guerrero, Rogelio.-Psicología del Mexicano.-Edit. Trillas.-4a. Ed.-p. 13.

El tipo de mexicano "pasivo y obediente afiliativo", lo ubica en las áreas rurales y en las provincias del centro y sur de la República, encontrando mayor índice de esta personalidad en niños de 12 o 13 años, y más aún, si son mujeres. La desventaja de esta personalidad es que son lentos para todo tipo de actividades, poco impulsivos y espontáneos. Las ventajas: les atrae el orden y la limpieza, son pacientes y cautelosos.

Así mismo, señala que si estas características persisten en la vida adulta, seguramente estarán en posiciones siempre por debajo de las más altas, pues a falta de iniciativa propia, no llegarán a tener dirección ni mando, pero sabrán mantener su nivel por su limpieza y organización, además del afán de agradar a sus superiores jerárquicamente hablando, con el objetivo de ser reconocido y aceptado.

Seguramente a éste tipo de mexicanos pertenecen gran parte de los contribuyentes cumplidos, por su alta capacidad de obediencia y aceptación a todo tipo de reglas.

El tipo de mexicano "rebelde activamente autoafirmativo", es precisamente el opuesto al anterior, pues desde los 12 años se opone a la obediencia absoluta, se le encuentra con mayor frecuencia entre los niños de clase media y alta, aunque también en algunas ocasiones en la clase baja. La característica fundamental es la de ser dominante y más agresivo que sus compañeros y tiene mayor necesidad de decidir las cosas por sí solo.

El aspecto negativo de ésta personalidad, es que tiende a ser peleonero, irritable, vengativo, individualista, naturalmente rebel y si el ambiente familiar le es hostil, tiende a aislarse y a convertir

se en solitario. Sin embargo, positivamente hablando, tiende a ser más perceptivo, le gusta asumir el papel de líder, es bastante autoafirmativo y le agrada gobernar, dirigir o supervisar a sus compañeros, tiende también a ser independiente y autónomo.

Si esta tipología es exagerada, puede aún en su juventud terminar en puestos gubernamentales, si es que es un político, o en el peor de los casos, incluso en la cárcel, por el grado de frustración que en ellos provoque nuestra sociedad excesivamente formal y dedicada a las reglas y los empuje a cometer acciones contra la Ley.

Si el tipo no es exagerado, en general, éstos individuos alcanzarán éxito en la sociedad, incluso si en la edad adulta la persona alcanza alto grado de rebeldía, combinado con la madurez, autoafirmación y autosuficiencia, le puede ser favorable.

El tipo de mexicano "con control interno activo", es el que posee los aspectos más positivos de la cultura mexicana, pues evita lo exagerado y lo negativo de la misma. La incidencia de éste tipo no está referida a su estrato social, sino más bien cuando se conjugan los mejores aspectos de la cultura mexicana en algunas familias, que además hacen partícipes a sus hijos.

Desde muy niño, se destaca por ser estudioso y capaz, es bastante más afectuoso y obediente afiliativo, complaciente con sus padres, educado, cortés y obediente con sus maestros y adultos en general, aunque son también bastante activos y autoafirmativos, son menos irritables y peleoneros, esto es, no tienen el aspecto negativo del tipo descrito con anterioridad y sí el positivo, igual por cuanto a las características del primer tipo que hemos estudiado.

Este tipo tiene un buen pronóstico para la vida adulta, dada la flexibilidad de los recursos internos que parece poseer, la actitud abierta, su habilidad de saber complacer sin servilismo, sus actitudes contra la corrupción y contra todo lo que no sea auténtico, combinado con su desarrollo intelectual y cognoscitivo. Serán algunos de los pocos que lleguen a altos puestos por lo que valen y no por la demagogia.

De acuerdo a sus características será un contribuyente cumplido por plena convicción y conocimiento de sus deberes como mexicano.

El tipo de mexicano "con control externo pasivo", resulta ser la imagen del anterior pero en su aspecto negativo. Se dá en todas las clases sociales con la misma frecuencia, parece ser el resultado de tipos de familias en las que los aspectos negativos de la cultura mexicana proliferan, como: la corrupción, la desobligación, el oportunismo, la frecuente y abierta violencia por parte de alguno de los padres, la falta de confianza que los mismos puedan tener en el resto de la sociedad, etc.

Desde los 12 años, son descontrolados, agresivos, impulsivos y pesimistas, son además: rebeldes y desobedientes, no les gusta estudiar, tienden a ser peleoneros, irritables, vengativos, toscos, etc., tampoco muestran actitudes de liderazgo y casi nunca son complacientes con los padres u otras figuras de autoridad. El control externo que aceptan es a menudo el del mejor postor, siendo el campo fértil para la corrupción.

En la vida adulta será un individuo cínico, irónico, amar

gado y corrupto, que se aprovecha de cualquier oportunidad para llevar las cosas a su favor.

Es importante destacar que de los tipos anteriormente descritos, se dá en mayor o menor grado el fenómeno a estudio (la evasión de impuestos), según la incidencia de las causas que lo provocan (ya estudiadas en el capítulo inmediato anterior) y la forma de ser de cada mexicano en lo particular.

3.2. EL MEXICANO COMO CONTRIBUYENTE.

3.2.1. Contribuyentes cumplidos.

Esta categoría de contribuyentes no reviste mayor problema, pues como su nombre lo indica, son aquéllos que cumplen total y oportunamente con sus obligaciones fiscales. Sin embargo, y de acuerdo al estudio preliminar, conviene destacar los siguientes motivos de cumplimiento:

a) Con plena convicción del deber que como mexicanos tienen de contribuir al gasto público y la confianza de que con tales ingresos, el Estado podrá asegurar por un lado su propia subsistencia y por otro, la prestación de servicios públicos en bien de la colectividad. Evidentemente, a ésta categoría de contribuyentes pertenecen, el tipo de mexicanos con control interno activo, esto es, aquéllos que poseen todas las características positivas de nuestra cultura mexicana y que saben y hacen las cosas como deben ser.

b) Por evitarse un castigo que puede ir desde la privación de libertad por la comisión de un delito en materia fiscal, y/o,

para evitarse el pago adicional de multas, recargos y gastos de ejecución por la omisión de impuestos. A este grupo, pueden corresponder, - los tipos de mexicano pasivo y obediente afiliativo y el rebelde activamente autoafirmativo.

c) Por último, también cabe citar aquéllos que cumplen a causa de ciertos factores que amoldan sus percepciones y eventualmente su comportamiento, pudiendo ser simplemente por hacer lo que hacen los demás o por así convenir momentáneamente a sus intereses, como v.gr.:

En el primer caso, citaremos lo dicho por el Dr. Elliot Dansig, respecto a que: "...los contribuyentes pagan sus impuestos voluntariamente, casi como se puede decir que millones de hombres se han enrolado voluntariamente en el servicio militar e ido a la guerra." (1)

Dentro del segundo caso, podemos mencionar: el afán de -- una empresa por dar al público (comprendiendo tanto a sus acreedores, - clientes e incluso empleados), la imagen de honradez, liquidez y buena administración; tratándose de una persona física, pagará sus impuestos para obtener un ascenso (si ésta es la política de la empresa para la - cual trabaja), para quedar bien con sus superiores, o para mantenerse - en el puesto si es que es funcionario, etc.

En este grupo, podemos enmarcar los siguientes tipos de - mexicanos: el pasivo y obediente afiliativo en su característica negativa de servilismo y al mexicano con control externo pasivo en su característica de oportunismo, por así convenir a sus intereses inmediatos pero en ninguno de ellos está el aspecto cognoscitivo de su deber como mexicanos de contribuir al gasto público, menos aún la convicción propia.

(1).-Elliot Dansing, Dr.-Cumplimiento voluntario del Contribuyente, ¿mito o realidad?.-INCAFI No. 10, Marzo-Abril, 1984.-p. 73.

Cabe resaltar dentro de éste punto, que los contribuyentes que cumplen cabalmente con sus obligaciones fiscales son una minoría de la gran masa de contribuyentes afectados al pago, por lo que los primeros soportan una carga fiscal elevada, que además de injusto, provoca que -- esos pocos contribuyentes cumplidos midan su situación de desventaja y -- decidan pertenecer al grupo de los incumplidos.

3.2.2. Contribuyentes incumplidos.

A ésta categoría de contribuyentes pertenecen todos aquellos que estando obligados al pago de los impuestos, por coincidir su situación con el hecho generador del crédito fiscal, omiten su pago ya sea en forma total o parcialmente.

De acuerdo a lo que se ha venido sosteniendo en el presente trabajo, podemos destacar los siguientes tipos de mexicanos incumplidos más comunes:

a) "El desconfiado", aquél que no paga impuestos porque -- "si el gobierno todo se roba, mejor me lo quedo yo", parece apoyar su -- conducta en aquél refrán que reza: "ladrón que roba a ladrón..."

b) "El mentiroso", aquél que oculta parte o toda su riqueza imponible con el objeto de pagar menos impuesto del que le corresponde o abatirlo totalmente.

c) "El corrupto", aquél que busca la forma ilegal para no cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales, que va desde la "mordida", para que le reciban en tiempo documentos ya extemporáneos, e incluso buscar transacciones que mejor le favorezcan para reducir su carga -- fiscal o extinguirla.

d) "El impuntual", es aquél que no paga sus impuestos dentro de los plazos fijados por la Ley, ya sea por decidia, por conveniencia, o simplemente por costumbre (muy mexicana).

e) "El rebelde intelectual", aquél que con apoyo en la ciencia contable-fiscal, conoce todos los resquicios de la Ley, así como la mejor forma de liberarse de la carga fiscal. Representa todo un peligro para la Administración Pública, más aún si este sujeto es asesor de otros contribuyentes.

De lo descrito hasta este punto, tenemos las respuestas a las siguientes interrogantes: ¿qué es la evasión?; ¿quiénes son los sujetos evasores?; ¿por qué evaden?; sólo nos falta explicar el cómo lo hacen?, esto es, las diversas formas de evasión, que serán objeto del siguiente punto.

3.2.2.1, Formas de evasión.

Las formas de evasión más comunes pueden agruparse en:

- Ocultación de la base imponible;
- Maniobras contables o registrales;
- Traslación o desplazo de la base imponible;
- Fraude a la Ley; y,
- Morosidad en el pago.

3.2.2.1.1. Ocultación de la base imponible.-Al decir de Gota Losada, es "... la acción de no declarar, es decir de incumplir la obligación de informar a la Administración sobre la realización del he-

cho imponible, de sus elementos o de sus circunstancias," (1)

En otras palabras, consiste lisa y llanamente en omitir de clarar total o parcialmente los ingresos gravables.

Esta forma podemos catalogarla como la más fácil y menos costosa, por lo tanto la más atractiva para los contribuyentes deshonestos; quienes optan por esta forma pueden subdividirse en dos grupos:

- a) Los que no presentan declaración, y
- b) Los que aún presentándola declaran una base imponible menor a la verdadera.

Dentro del primer subgrupo, algunos se mantienen la mayor parte de sus vidas fuera del sistema tributario, mientras que otros que van cumpliendo con sus obligaciones tributarias, tanto primarias como secundarias, esto es, referidas al pago cabal de sus impuestos y a la -- presentación de declaraciones (aún cuando no resultase saldo a cargo), -- repentinamente dejan de hacerlo, enmarcándose en cualquiera de los dos subgrupos mencionados, quizá por la influencia de las causas apuntadas -- en el capítulo anterior.

La forma de evasión de impuestos, relativa al segundo subgrupo, consiste en el ocultamiento de ingresos brutos para los efectos del impuesto sobre la renta y a las ventas, ej. de acuerdo con el IVA, se supone que las empresas tienen interés en obtener facturas de todas sus compras a fin de tener derecho al máximo crédito por impuestos paga

(1).-Gota Losada, Alfonso.-Op. cit. p. 380.

dos por concepto de insumos, esto hará que a su vez, los vendedores registren todas sus ventas. Si bien, esta característica del IVA tiende a fomentar el cumplimiento tributario, las empresas pueden reducir considerablemente sus impuestos, mediante el procedimiento de ocultar tanto las compras como las ventas, y de ésta manera no solo se reduce el IVA, sino también el ISR.

3.2.2.1.2. Maniobras contables o registrales.-Consiste en "...reflejar inexactamente en la declaración los datos que se deducen de los estados contables o en realizar las anotaciones de modo equívoco o en no recoger exactamente en la contabilidad todas las operaciones patrimoniales realizadas con intención de engañar a un tercero." (1)

De lo anterior, podemos desprender que puede existir tanto el fraude al elaborar la declaración como al registrar en la contabilidad en forma indebida, inexacta o equívoca las operaciones reales de la empresa con la intención indiscutible de engañar al fisco.

Dentro de este punto, Gota Losada, distingue las siguientes clases: (2)

- Fraude de declaración;
- Fraude intra-tábulas;
- Fraude extra-tábulas; y,
- Fraude interempresarial.

El fraude de declaración consiste en incluir en las parti

(1).-Gota Losada, Alfonso.-Op. cit. p. 382.

(2).-Ibídem, p.p. 385 a 387.

das principales, conceptos que han sido contabilizados en libros auxiliares, pero que no tienen la consideración de gastos deducibles.

En el fraude intra-tábulas, la empresa contabiliza todas sus operaciones por su valor real, pero realiza los asientos en cuentas improcedentes dada la naturaleza de las operaciones; los mecanismos utilizados son diversos, tantos como sea la imaginación de los técnicos contables, ej. denominaciones incorrectas de las cuentas.

El fraude extra-tábulas, es el que vulgarmente se denomina "doble contabilidad", la forma común es el llevado de una contabilidad -- falseada y además las anotaciones libros y registros de las operaciones ocultadas exclusivamente, sin necesidad de llevar otra contabilidad completa y con anotaciones verdaderas, ej. no contabilizar parte de las compras y de las ventas; anotar como clientes de dudoso cobro los que no lo son, para luego ocultar el cobro de la deuda, etc., y, finalmente,

El fraude inter-empresarial, que por su importancia y frecuente uso, hemos separado su estudio en otro apartado que enseguida analizamos, como: "traslación o desplazo de la base imponible".

3.2.2.1.3. Traslación o desplazo de la base imponible, -- consiste como su nombre lo indica en trasladar parte del beneficio de una empresa a otra, unidas normalmente por relaciones de matriz a filial, o bien, aunque no exista ésta relación y las empresas aparentemente sean distintas, la realidad es que los socios mayoritarios son los mismos en ambas empresas y la apertura de una de la dos tiene como finalidad, la realización de operaciones inter-empresariales, con el único objeto de abatir sus cargas fiscales.

Esta forma de evasión se da en empresas de grandes capitales, como las transnacionales,

El método más utilizado para trasladar las utilidades entre empresas afiliadas, se basa en la "...manipulación de los precios - de transferencia, es decir, el establecimiento de precios artificiales para los bienes y servicios que se compran y se venden entre las empresas afiliadas; manipulando los precios a fin de minimizar los impuestos totales pagaderos por la empresa." (1)

Como ejemplo a lo anterior, podemos citar: las ventas - inter-empresariales a precios inferiores a los del mercado; la simulación de operaciones financieras como el pago de intereses por préstamos, ayudas, asistencia técnica, etc.

Así mismo, éstas operaciones inter-empresariales tienen como objeto el uso de lo que la doctrina fiscal ha denominado como "paraísos tributarios", que viene a ser "...un lugar en el cual los extranjeros pueden percibir rentas o mantener activos sin tener que pagar por ellos impuestos elevados." (2)

Estos paraísos tributarios son más bien utilizados para la realización incluso de operaciones ficticias; ej. los bienes comprados y vendidos por filiales situadas en paraísos tributarios, no pasan por dicho territorio, sino que se envían directamente del país de ori--

(1).- Milka Casanegra de Jantscher, -Modalidades de Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias.-INCAFI, No. 5, Mayo-Junio, 1983.-p. 36.

(2).- Ibídem, p. 36.

gen al país de destino, para acumular la renta en el paraíso tributario e invertirla más adelante en otro país.

Lo ideal sería que tanto los países desarrollados como los que están en desarrollo encuentren la manera de restringir el uso de dichos paraísos tributarios.

Los países miembros del CIAT, han aplicado o propuesto varias soluciones como: la fijación de los precios de transferencia, un mayor intercambio de información entre las autoridades tributarias de diferentes países, etc.

3.2.2.1.4. Fraude a la Ley.-Consiste en la realización de "...uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y al o a los que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad." (1)

Esta es la forma más refinada para evadir impuestos, realizada con apoyo en la interpretación de las normas fiscales, la doctrina, las tesis de jurisprudencia resueltas en casos análogos, que van perfilando conceptos totalmente contrarios al espíritu de la Ley.

Esto último, provoca que la autoridad vea la necesidad de reformar la norma fiscal, aclarándola o adicionándola; sin embargo, esta medida según criterios reiterados del juzgador, resuelve el problema exclusivamente a partir de su vigencia y por cuanto al criterio anterior,

(1).-Gota Losada, Alfonso.-Op. cit. p. 392.

que como ya dijimos era contrario al espíritu de la Ley, lejos de esclarezcerlo, confirma el hecho de que tal o cual actividad no estaba gravada o que tal o cual concepto no era acumulable a los ingresos o perfectamente deducible de los mismos, etc.

Todo lo cual, ofrece a los contribuyentes avizores, numerosas oportunidades de reducir sus obligaciones tributarias, casi podríamos decir que en forma "legal", pues aún cuando la autoridad fiscal pudiera lograr a futuro, una jurisprudencia contraria al criterio indebido y posteriormente, una resolución favorable en contradicción de jurisprudencias, ¿cuántos casos ya fueron totalmente resueltos conforme al criterio indebido?

3.2.2.1.5. Morosidad en el pago.-Tiene lugar cuando un contribuyente no paga sus impuestos dentro del plazo establecido por la Ley, ya sea que esté determinado, o corresponda al propio causante determinar en cantidad líquida.

Si ya está determinado el impuesto, como es el caso del relativo al Predial, la autoridad cuenta con el registro del nombre, la dirección y la cantidad adeudada, sólo falta hacer efectivo y eficaz el procedimiento administrativo de ejecución a fin de lograr su recaudación.

Si corresponde determinar el impuesto al causante y no lo hace, también la autoridad está autorizada para determinarlo y finalmente lograr su recaudación.

La conducta morosa de los contribuyentes obedece general-

mente a que las tasas de interés aplicables a las cuentas morosas sean más bajas que los tipos de interés comerciales; en algunas otras ocasiones, a la característica innata del mexicano, "la impuntualidad".

CAPITULO IV

4. **NORMATIVIDAD RELATIVA AL SUPUESTO DE EVASION EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**
- 4.1. **Infracciones y Sanciones.**

Hemos visto en el capítulo inmediato anterior, que no todos los contribuyentes cumplen de manera constante, oportuna, completa y espontánea con sus obligaciones fiscales; es por ello que el Estado se ve en la necesidad de prever las medidas para hacer frente al incumplimiento de las disposiciones fiscales, tipificando en primer lugar las conductas violatorias, para posteriormente sancionarlas o penarlas, según constituyan infracciones o delitos fiscales.

Por definición, la infracción fiscal es:

"... una conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la Administración." (1)

(1).- García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la infracción Fiscal. Derecho Fiscal-Penal.-Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor.- Primera Ed. 1982.-p. 73.

Analizando la definición anterior tenemos:

a).- "Es una conducta" que puede presentarse de acuerdo - con la doctrina general del Derecho Penal en las siguientes formas: por acción o por omisión.

Es por acción, cuando el contribuyente realiza en forma - conciente y voluntaria una actividad contraria a una forma fiscal prohi bitiva; ejem: efectuar deducciones indebidas porque no reunen los requisi tos fiscales requeridos.

Jiménez de Azua nos da el siguiente concepto:

"La acción, en sentido estricto, es todo movimiento corpo ral voluntario encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en la creación del peligro de que se produzca dicha modifica- - ción." (1)

En suma, la conducta por acción entraña los elementos - - que a continuación se expresan:

- "a) La voluntad o el querer.
- b) la actividad, y
- c) Deber jurídico de abstenerse." (2)

(1).- Jiménez de Azua, Luis: "Tratado de Derecho Penal", citatum pos: - García Domínguez, Miguel Angel.-Op.cit. p. 120

(2).- Porte Petit Candaudap, Celestino.-Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal.-Tercera Ed.- Edit. Porrúa, S.A.-Mex.1977.-- p. 302.

La infracción cometida por omisión, consiste en el no hacer, ya sea voluntario o involuntario (culposo), respecto de un deber jurídico de hacer; ejem: no presentar su declaración anual, no contabilizar todas las compras y todas las ventas, etc.

A este respecto, Jiménez de Azua establece:

"La omisión es el no hacer un movimiento corporal esperado que debía producir un cambio en el mundo exterior, que por la inacción quedó sin la modificación esperada." (1)

En consecuencia, los elementos que comprende la conducta por omisión, son:

- a) Voluntad o no voluntad (culpa).
- b) Inactividad o no hacer.
- c) Deber jurídico de obrar, y
- d) Resultado típico." (2)

En las infracciones de omisión puede existir la voluntad interna del no hacer concreto, pero puede no estar querido el resultado que consiste en no mudar el mundo exterior, cuyo cambio se espera. La infracción de omisión simple es de peligro abstracto si se trata del incumplimiento de una obligación formal, y de daño si se incumple una - -

(1).- Jiménez de Azua, Luis: "Tratado de Derecho Penal", citatum pos: - García Domínguez, Miguel Ángel.-Op. cit. p. 121

(2).- Porte Petit Candaudap, Celestino.- Op. cit.p. 307.

obligación sustantiva, es decir, de pagar. (1)

Castellanos Tena, agrega otra forma: "omisión por olvido", conceptuándola como a continuación se indica:

"En las infracciones cometidas por olvido la omisión no es voluntaria por faltar la voluntad en el instante mismo de la abstención de la acción debida; sin embargo, es voluntaria la conducta antecedente precursora del estado de inactividad; por ello el olvido integra infracción, ya que el autor no procuró por falta de cuidado o diligencia, recordar la acción debida; indudablemente está presente el factor volitivo." (2)

b).- "Es una conducta típica", porque no hay infracción fiscal sin tipicidad; esto es, que la acción u omisión realizada por el contribuyente encaje dentro de una de las fórmulas en que el legislador ha descrito las infracciones fiscales, en otras palabras, los tipos de infracción.

"El que la tipicidad sea elemento esencial de la infracción fiscal derivada del principio de estricta legalidad-penal expresado con la fórmula latina nullum crimen, nulla poena sine lege, que ha sido consagrado por nuestra Constitución Federal en el tercer párrafo del artículo 14..." (3)

- (1).- Montoro Puerto, Miguel.- La infracción Administrativa, Características, Manifestaciones y Sanción.-Ed. Nauta, Barcelona, 1965,- -- p. 183.
- (2).- Castellanos Tena, Fernando.- Cit. pos: García Domínguez, Miguel Angel.- Op. cit. p. 122.
- (3).- Carrancá y Trujillo: "Derecho Penal Mexicano", cit. pos: García Domínguez, Miguel Angel.- Op. cit. p. 131.

c).- "Que esa conducta típica sea además antijurídica", - esto es, contraria al ordenamiento jurídico en el que se consagran las obligaciones fiscales de hacer, de no hacer y de tolerar.

La diferencia de ésta con la tipicidad, es la siguiente:

- En la tipicidad, la infracción fiscal no vulnera la Ley que la tipifica, sino que se adecua a ella.

- En la antijuricidad, se vulnera el precepto que establece la obligación fiscal y ello crea lo antijurídico.

"El tipo solo puede constar de hechos y la antijuricidad es una calificación jurídica, una valoración. Tipicidad y antijuricidad se comportan entre sí como forma y contenido; además ambas deben coincidir con los demás elementos de la definición, adjetivando a la conducta, para que se de la infracción fiscal." (1)

Cabe recalcar que toda acción antijurídica es punible - - siempre y cuando la Ley haya previsto con anterioridad a la conducta -- realizada el tipo de infracción.

d).- " Que en la conducta, además de típica y antijurídica se de el elemento de culpabilidad", ésto es, el nexo psicológico que se reprocha al sujeto activo de la infracción y que une a la conducta -

(1).- García Domínguez, Miguel Angel.- Op. cit. p. 151.

con la lesión al bien jurídico tutelado. (1)

La culpabilidad se manifiesta en dos formas: el dolo y la culpa.

En el primero, hay la voluntad de transgredir el orden jurídico con la conciencia, de que producirá un resultado que también se desea, por lo tanto, su esencia psicológica es la intención.

"Dolo es la conducta voluntariamente encauzada a la lesión de un bien jurídicamente protegido con conciencia de que se viola un deber y con representación del resultado a -- producirse." (2)

En la culpa, en cambio, no se quería efectuar una conducta ilícita, menos aún se esperaba el resultado típico y antijurídico, - sin embargo, éste se produce por negligencia, imprevisión, falta de cuidado u otros factores similares, que vienen a determinar la esencia psicológica de la culpa.

La doctrina ha establecido entre otros, los siguientes -- conceptos:

- (1).- Hernández Esparza, Abdon.- El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático.-Ed. Botas.-Mex. 1962. p. 110.
(2).- Idem. p. 111.

"La culpa... implica la voluntad de realizar una conducta lícita y la ausencia de voluntad en cuanto al resultado, - mismo que se produce por impericia, imprevisión, imprudencia, negligencia, ineptitud o falta de cuidado." (1)

"...la culpa, en sentido más amplio y general, es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente causa un efecto dañoso." (2)

Analizadas las dos especies o formas de la culpabilidad - podemos concluir que ésta consiste en el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible, a la que le liga un nexo psicológico motivado, que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a las normas. (3);

Esto último encierra la imputabilidad, la que algunos tratadistas consideran como un elemento más del delito, pudiendo considerarse como un soporte o cimiento de la culpabilidad. (4)

Es así que la imputabilidad es el presupuesto necesario de la culpabilidad, dado que entraña: "la capacidad de entender y de querer en el campo del Derecho Penal", (5); de ahí que el sujeto pueda -

(1).- Hernández Esparza, Abdón.-Op. cit. p. 110 y 111.

(2).- García Domínguez, Miguel Angel.- Op. cit. p.p. 246 y 247.

(3).- Idem. p. 204.

(4).- Castellanos Tena, Fernando.- Lineamientos de Derecho Penal.-Ed. - Porrúa, S. A.- Mex. 1976.- p.p. 217 y 218.

(5).- Idem. p. 218.

o no ser responsable de su conducta.

e).- La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados por las disposiciones fiscales, referidos a las obligaciones de hacer; o por la ejecución de actos que las mismas leyes prohíben, referidos a las obligaciones de no hacer y/o de permitir; las que según sea el caso, constituirán violaciones a obligaciones principales o secundarias, esto es, "al incumplimiento de obligaciones fiscales patrimoniales o formales" a que se refiere la definición que analizamos.

García Domínguez, clasifica a las infracciones tomando en cuenta el efecto que producen o pudieran llegar a producir en: "infracciones de daño y de peligro" (1).

Considera que son de daño: cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse los impuestos, se menoscaban: la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas que son bienes jurídicos tutelados; además de que el daño es directo e inmediato a tales bienes.

Así mismo, considera que son de peligro: cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la --

(1).- García Domínguez, Miguel Ángel.- Op. cit. p.p. 34 y 35.

omisión de prestar ayuda a la administración estatal, pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que el Estado no reciba cabal y puntualmente el pago de -- los impuestos; Independientemente de que estas infracciones no lesionen directamente los bienes jurídicos tutelados, sí crean las condiciones - favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo o peligro contingente para dichos bienes.

f). - En tratándose de infracciones fiscales, éstas pueden ser cometidas tanto por personas individuales como colectivas, de ahí - que la definición distinga a ambas, dado que por principio tanto unas - como otras pueden ser sujetos pasivos de la relación tributaria, con -- sus consiguientes obligaciones fiscales: primarias y secundarias cuyo - incumplimiento da lugar a responsabilidad del sujeto activo de la in- - fracción (ya sea persona individual o colectiva).

En el campo del derecho se ha establecido el concepto de persona que incluye tanto a las individuales como a las colectivas como clases de personas.

La persona individual se identifica con el ser humano, la unidad biológica: Hombre en su acepción distintiva al género humano y - que en lo individual puede ser sujeto activo de una infracción fiscal.

La persona colectiva puede definirse como un ente humano-plural, como una asociación de seres humanos, o grupo organizado de individuos para la consecución de un fin que es considerado por el Dere--

cho como una unidad imputable de derechos y obligaciones, (1)

Dentro de las obligaciones de derecho quedan incluidas -- desde luego las obligaciones fiscales, cuyo incumplimiento convierte a la persona colectiva en sujeto activo de la infracción fiscal.

g).- Por último, dentro de la definición encontramos, "la pena económica que debe aplicarse por un órgano de la Administración", - con ello se refiere a la "multa" impuesta por la autoridad competente - para ello.

La sanción fiscal entendida en su concepto restringido como "multa", consiste en la pena económica aplicada por la autoridad Adm[in]istrativa, independientemente de que se exija el pago del crédito -- fiscal, el pago de recargos y el correspondiente a los gastos de ejecución.

A éste respecto, el artículo 70 del Código Fiscal de la - Federación en vigor, establece:

"ART. 70.- La aplicación de las multas, por infracciones - a las disposiciones fiscales, se hará independientemente - de que se exija el pago de las contribuciones respectivas

(1).- García Domínguez, Miguel Angel.- Op. cit. p. 81.

y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal." (1)

La imposición de sanciones por infracciones a las leyes fiscales, persigue las finalidades que a continuación se enumeran:

- Que se cumplan aun cuando sea en forma extemporánea la obligación fiscal principal (o de pago).
- Que de alguna manera se repare el daño causado por el incumplimiento. Es así que la pena económica tiene efectos de resarcimiento al Fisco Federal.
- Que el sujeto infractor, (persona individual o colectiva) se abstenga en lo sucesivo de poner en práctica acciones u omisiones tendientes a evadir las prestaciones fiscales y/o a infringir en cualquiera otra forma las disposiciones legales o reglamentarias en materia fiscal.
- Finalmente, que el castigo impuesto al infractor sirva de ejemplo para los demás contribuyentes infractores en potencia.

(1).-Código Fiscal de la Federación.

La forma en que se realiza la pena económica, es a través de una resolución fiscal denominada "provido de multa", el cual deberá reunir los requisitos a que alude el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, esto es:

- a) Constar por escrito;
- b) Señalar la autoridad que lo emite;
- c) Estar fundado y motivado.
- d) Expresar en la resolución el objeto o propósito de que se trata, en el caso, "multa".
- e) Ostentar la firma del funcionario competente; y,
- f) El nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

De los requisitos señalados, sólo abundaremos en lo relativo a la fundamentación y motivación, por considerar que los demás no revisten mayor problema. Al efecto, citaremos los conceptos relativos, en base al criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que reza:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. «De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo -

necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."

Amparo en revisión 8280/67.-Augusto Vallejo Olivo, 24 de junio de 1968.-5 votos.-Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Amparo en revisión 9598/67.-Oscar Leonel Velasco Casas.-24 de julio de 1968.-5 votos.-Ponente: Alberto Orozco Romero.

Amparo en revisión 7358/67.-Comisario Ejidal del Poblado de San Lorenzo Tezonco, Ixtapalapa, D.F. y otros.-24 de julio de 1968.-5 votos.-Ponente Pedro Guerrero Martínez.

Amparo en revisión 3713/69.-Elías Chahín.-20 de febrero de 1970.-5 votos.-Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Amparo en revisión 4115/68.-Emeterio Rodríguez Romero y Coags.-26 de abril de 1971.-5 votos.-Ponente: Jorge Saracho Álvarez.

(1)

En consecuencia;

Fundamentación, consiste en expresar con precisión el o los preceptos legales aplicables al caso; en tratándose de multas, deberán expresarse, tanto los preceptos en que la autoridad funda sus facultades, como los relativos al tipo o tipos de infracción y en el artículo en el cual se encuentra previamente establecida la sanción, ya sea que se encuentre determinada en cantidad líquida o señale el mínimo y el máximo en que la autoridad en uso de su arbitrio puede determinar.

Motivación, consiste en señalar con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se

(1).-Informe Rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, el Sr. Lic. Alfonso Guzmán Neyra, al terminar el año de de 1973.-Segunda Parte.-Segunda Sala.-p. 18.

hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir que en el caso concreto se surtan las hipótesis normativas previstas en dichos preceptos.

Ahora bien, además de fundar y motivar las multas, y a fin de que la autoridad fiscal pueda fijar cuantitativamente las mismas, deberá considerar los elementos que como agravantes establece el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 75, tales como:

- a) La reincidencia en infracciones de la índole de la cometida.
- b) El uso de documentos falsos en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- c) Utilización sin derecho de documentos pertenecientes a un tercero con el objeto de abatir la base gravable y con ello el impuesto a pagar.
- d) Llevar dos o más sistemas de contabilidad.
- e) Llevar dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- f) Destruir, ordenar o permitir la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- g) Microfilmear documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos fiscales.
- h) Omitir el entero de contribuciones retenidas o recauda-

das de otros contribuyentes.

1) Que la infracción sea en forma continuada.

Por cuanto a los anteriores elementos, sólo abundaremos -- por cuanto al concepto de "infracción en forma continuada", por considerar que los demás no revisten mayor problema.

Esta infracción consiste esencialmente en que la conducta ilícita se prolonga en el tiempo y sin interrupción.

Al respecto, Beling establece el siguiente concepto de delito continuo:

"...es aquél cuyo tipo se manifiesta prolongándose a través de un espacio de tiempo más o menos largo." (1)

El Código Penal Federal establece en su artículo 7o. fracción III, el concepto en los siguientes términos:

"ART. 7o.-Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

FRACC. III.-Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal.

Los anteriores conceptos de delito continuo, son plenamente

(1).-Beling.-Cit. pos: Celestino Porte Petit Candaudap.-Op. cit. p. 385.

te aplicables en materia de infracciones fiscales, máxime si consideramos que entre delito e infracción fiscal, la diferencia estriba únicamente por cuanto a la gravedad de la conducta que el propio legislador cataloga como infracción o como delito, o ambos.

Como corolario a todo lo anterior, podemos resumir que para que se de una infracción fiscal, deben conjugarse los siguientes elementos:

1. La existencia en la Ley de obligaciones y deberes fiscales.
2. Que esos deberes y obligaciones se incumplan.
3. Que la propia Ley señale en forma expresa, cuáles incumplimientos configuran infracciones, esto es, los tipos de infracción.
5. El juicio de reproche al sujeto activo de la infracción.
6. La pena económica con que serán sancionados los sujetos infractores.
7. Que dicha sanción sea impuesta por un órgano administrativo competente.

4.1.1. Tipología descrita en el Código Fiscal de la Federación.

El Código citado, refiere en el Título IV, Capítulo I, la

normatividad relativa a las "infracciones", dentro del cual establece, -- los diversos tipos de infracción que el legislador ha considerado como tales, relativas a:

- Errores aritméticos. (art. 78)
- Al Registro Federal de contribuyentes. (art. 79)
- A la obligación de pago de las contribuciones. (art. 81)
- A la obligación de llevar contabilidad. (art. 83)
- Las relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación. (art. 85)
- Las que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones. (art. 87)
- Las recaídas sobre terceros. (art. 89)
- Las indeterminadas. (art. 91)

De los grupos citados, sólo nos referiremos a algunos tipos de infracción que traen aparejada en forma expresa o implícita la evasión de impuestos; siguiendo el orden establecido en el propio Código, tenemos:

a) Atribuibles a contribuyentes:

1. Omitir contribuciones como consecuencia de errores aritméticos. (tipo: art. 78; sanción: art. 78).

2. No presentar declaraciones. (tipo: art. 81 frac. I; sanción: art. 82 frac. I, inciso a)).
3. Presentar declaraciones a requerimiento de las autoridades fiscales. (tipo: art. 81 frac. I; sanción: art. 82 frac. I, inciso a)).
4. Presentar declaraciones incompletas o con errores. (tipo: art. 81 frac. II; sanción: art. 82 frac. II).
5. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente. (tipo: art. 81 frac. III; sanción: art. 82 frac. III).
6. No llevar contabilidad. (tipo: art. 83 frac. I; sanción: art. 84 frac. I).
7. No llevar el procedimiento de control de inventarios. (tipo: art. 83 frac. II; sanción: art. 84 frac. II).
8. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas. (tipo: art. 83 frac. IV; sanción: art. 84 frac. III).
9. Registrar los asientos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos. (tipo: art. 83 frac. IV; sanción: art. 84 frac. III).
10. No suministrar los datos e informes que legalmente exigen las autoridades fiscales. (tipo: art. 85 frac. I; sanción: art. 86 frac. I).

11. No proporcionar la contabilidad o parte de ella, el con
tenido de las cajas de valores y en general, los elemen
tos que se requieran para comprobar el cumplimiento de
obligaciones propias o de terceros. (tipo: art. 85 frac.
1; sanción: art. 86 frac. 1).

b) Tipos de infracción atribuibles a funcionarios y emplea
dos públicos, que coadyuvan a la evasión:

1. No exigir el pago total de las contribuciones y sus ac-
cesorios. (tipo: art. 87 frac. 1; sanción: art. 88 frac.
1).

2. Permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diver-
sa a la prevista en las disposiciones fiscales. (tipo:
art. 87 frac. 1; sanción: art. 88 frac. 1).

3. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las --
disposiciones fiscales. (tipo: art. 87 frac. 11; san- -
ción: art. 88 frac. 11).

4. Asentar falsamente que se practicaron visitas en el do-
micilio fiscal. (tipo: art. 87 frac. 11; sanción art. 88
frac. 11).

5. Incluir en las actas de visita datos falsos. (tipo: art.
87 frac. 11; sanción: art. 88 frac. 11).

c). Tipos de infracciones atribuibles a terceros y que ---
Igualmente coadyuvan a la evasión.

1. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir -

el pago de una contribución. (tipo: art. 89 frac. I; sanción: art. 90 frac. I).

2. Colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan. (tipo: art. 89 frac. I; sanción: art. 90 frac. I).

4.2. Delitos.

El Código Fiscal de la Federación enumera en el Capítulo II del Título IV, los delitos en la materia y asimismo, establece los requisitos para proceder penalmente por dichos delitos; intitulado el mencionado Capítulo: "De los Delitos Fiscales".

El rubro en cuestión nos lleva a concluir que se refiere a los "eventos punitivos" contra el Fisco, o lo que es lo mismo, lo que se hace, daña al tesoro público (Fisco) y que mediante la amenaza de la sanción se intenta no se lleve a cabo. (1)

Por su parte, el Código Penal Federal define al delito en su artículo 7o. en los siguientes términos:

"ART. 7o.-Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales."

(1).-Rivera Silya, Manuel.-Derecho Penal Fiscal.-Ed. Porrúa, S.A.-Méx. -- 1984.-p. 7.

No obstante la citada definición, el Código Penal no agota el contenido del Derecho Penal, pues existe un enorme número de normas -- con relación al Derecho Penal que constituyen un complejo heterogéneo al que suele denominarse como "Delitos Especiales de Derecho Penal Especial".
(1)

Estas normas nacen de exigencias prácticas y teóricas que representan modalidades de los principios generales de Derecho Penal, es por ello que vienen a ser ramas especiales de Derecho Penal.

Sin embargo, expresa García Domínguez con relación a los delitos tipificados en las distintas leyes administrativas, que:

"...constituyen lisa y llanamente delitos de naturaleza - sustancialmente idéntica a los incorporados en el Código Penal." (2)

Las razones para justificar la existencia de delitos en - las leyes administrativas son: "...por una parte, que ello permite una - detallada regulación de conductas constituidas de delitos especiales y - de sus presupuestos; por otra, que la presencia de los delitos especia- - les en el Código Penal pondría al descubierto peculiaridades que no resul- - tan tan chocantes en una ley especial." (3)

Por el contrario, Rivera Silva sostiene que: "...debe sen- - surarse la ausencia de criterio jurídico del legislador, por dar hospeda

(1).-García Domínguez, Miguel Angel.-"Los Delitos Fiscales".-Op. cit. p. 43

(2).-idem, p. 44.

(3).-idem, p. 45.

je a delitos fuera del Código Penal, siendo en este Ordenamiento donde de
berían tener acomodo..." (1)

4.2.1. Tipología descrita en el Código Fiscal de la Federa-
ción.

Los delitos enumerados en el Código Fiscal de la Federa-
ción, en forma genérica se refieren a:

- Contrabando. (art. 102)
- Defraudación fiscal. (art. 108).
- Diversos delitos. (art. 110 al 115)

Por razones prácticas, sólo abundaremos por cuanto a los -
dos primeros.

CONTRABANDO:

El delito de contrabando se encuentra tipificado en el ar-
tículo 102 del Código Fiscal de la Federación, existiendo tres formas:

1. Quien introduzca al país o extraiga del mismo mercan- -
cias:

- a). Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que

(1).-Rivera Silva, Manuel.-Op. cit. p.p. 7 y 8.

deban cubrirse,

b).- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario éste requisito.

c).- De importación o exportación prohibida.

2.- Quien interne mercancías extranjeras procedentes de zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores.

3.- Quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

En la primera forma de contrabando descrita en el inciso a) del presente trabajo, encontramos lo que ha denominado la doctrina jurídica como "Contrabando Clásico", porque consiste en internar al país o sacar de él mercancías sin pagar los impuestos correspondientes.

En la forma enumerada en el inciso b), se da el contrabando aún cuando se hayan pagado los impuestos respectivos por el hecho de que habiendo necesidad de recabar permiso de autoridad competente, no se haga; consecuentemente, aunque aquí no exista evasión de impuestos, se ha considerado como delito porque vulnera la política económica del país.

Respecto a la forma considerada en el inciso c), tampoco podemos decir que puede existir evasión de impuestos, más aún si se refiere a mercancía de importación o exportación prohibida puesto que ni -

siquiera habrá tabla de impuestos, pero se considera delito por el daño directo en la economía nacional.

Rivera Silva nos dice:

"... solo torturando la hermenéutica, se puede concluir con un daño al Fisco, en cuanto interviene en las importaciones o exportaciones." (1)

La hipótesis relativa a la internación de mercancía extranjera procedente de zonas libres, puede comprender cualesquiera de las hipótesis señaladas anteriormente; sin embargo, el objeto de esta concretización obedece al deseo de restringir la maniobra de burlar el pago de impuestos trasladando la mercancía a zonas libres para luego distribuirla al resto del país, sin que éste momento ni en el anterior se pudiera afirmar que hubo introducción ilegal al país de determinada mercancía, porque ésta ya se encontraba dentro (en la zona libre) de la República.

En la última hipótesis, al extraer mercancía de los recintos fiscales o fiscalizados sin que haya sido entregada legalmente por las autoridades o personas autorizadas para ello, es evidente que quien extrae dicha mercancía, tiene el propósito de evadir el pago de impuestos.

Asimismo, en el artículo 103 del propio Código se establece

(1).- Rivera Silva, Manuel.- Op. cit.- p. 80.

cen diversas presunciones legales con respecto a la Comisión del delito de contrabando y en el 104 se establecen las equiparaciones al mismo.

La sanción para el contrabando se encuentra regulada en el artículo 104 del Código Fiscal, y para los delitos equiparables al contrabando se aplica lo dispuesto en el artículo 105, en relación con el 104 citado.

Por último, el artículo 107 del Código Fiscal de la Federación establece los supuestos en que el contrabando se considerará calificado.

DEFRAUDACION FISCAL.

El delito de defraudación fiscal, está tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en vigor al establecer:

"ART. 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita -- total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio (indebido con perjuicio del Fisco Federal)."

Tal definición contiene en esencia los mismos elementos -- que la expresada en el Código anterior en su artículo 71, cambiándose --

algunas palabras, con la observación de que ahora se encuentra referida a todas las contribuciones y no solamente al impuesto.

Esta definición tiene su fuente en la establecida en el Código Penal Federal respecto del fraude, pues en su artículo 386 define a éste como: "... el que engañando a uno o aprovechándose del error en que se haya, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido".

En consecuencia, el Código Fiscal recoge de la citada definición los elementos esenciales, esto es: "el engaño o aprovechamiento del error" y en lugar de referirse a "hacerse de una cosa o alcanzar un lucro indebido", consigna: "la omisión total o parcial del pago de las contribuciones o la obtención de un beneficio con perjuicio del Fisco -- Federal"; sin embargo, lo consignado en el Código Fiscal en éste último aspecto, es igual al concepto de fraude, porque: "... la omisión total o parcial de las contribuciones entraña hacerse ilícitamente de una cosa - y el obtener un beneficio en perjuicio del fisco equivale a alcanzar un lucro indebido". (1)

La sanción para el delito de defraudación fiscal se encuentra consignada en el propio artículo 108, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, para el caso de que el monto de lo defraudado se encuentre plenamente determinado, en caso contrario, se aplica el contenido del tercer párrafo del propio artículo.

(1).-Rivera Silva, Manuel.-Op. cit. p. 122.

De igual forma, no se formulará querrela y en consecuencia no se procederá penalmente por el delito a estudio, si el monto de lo omitido se entera en forma espontánea con sus recargos, antes que la autoridad fiscal descubra la omisión o medie requerimiento, etc., conforme a lo estipulado en el cuarto párrafo del artículo 108 en cita.

Por último, en el artículo 109 del Código Fiscal Federal se establecen las diversas hipótesis de los delitos equiparables a la defraudación fiscal, y por lo tanto, la pena aplicable es idéntica a la del delito de defraudación fiscal.

DIVERSOS DELITOS.

Los artículos 110 al 115 del citado Código Fiscal de la Federación, tipifican diversas conductas delictivas, de las cuales podemos hacer las siguientes observaciones:

Las consignadas en los artículos 110 y 111 citados, encierran multitud de conductas, no siendo posible darles nombre genérico, -- por la variedad de los elementos que registran unos delitos en relación con otros.

Por cuanto a la sanción, ésta se encuentra inmersa en los mismos artículos mencionados.

El delito contenido en el artículo 112 del Código invocado, podemos identificarlo como " de las indebidas disposiciones del depositario o interventor", encontrándose tanto el tipo como la sanción - en el mismo precepto legal.

El delito descrito en el artículo 113, podemos ubicarlo - como: " de la alteración o destrucción de aparatos o marcas de control"; encontrándose tanto el tipo como la sanción en el citado artículo 113.

Por cuanto al delito consignado en el diverso 114, podemos identificarlo con el nombre genérico " de las visitas domiciliarias o embargos "; cuyo tipo y sanción igualmente se encuentra contenida en el precepto referido.

Finalmente, el delito a que se refiere el artículo 115, - podemos identificarlo como: " del robo en el recinto fiscal "; mismo -- que al igual que los anteriores contiene tanto el tipo como la sanción.

CAPITULO V

5. MEDIDAS ADMINISTRATIVAS Y POLITICAS PARA CONTROLAR LA EVASION FISCAL.

5.1. ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE.

Es una medida de suma importancia, a fin de que el Fisco logre la debida y oportuna recaudación de las contribuciones impuestas -- por la autoridad, tan es así que incluso en el Código Fiscal de la Federación, Título III "De las facultades de las Autoridades Fiscales", Capítulo Unico, se instrumenta la "asistencia en forma gratuita a los contribuyentes", específicamente en el artículo 33, cuyo enunciado establece:

"ART. 33.-Las autoridades fiscales procurarán asistencia gratuita a los contribuyentes..."

Ahora bien, el propio precepto en sus fracciones I a la -- VII, marca la pauta para llevar a cabo esa asistencia gratuita que en resumen podríamos agrupar en: orientación, difusión y educación; para ello, se hace necesario mantener oficinas en diversos lugares del territorio Nacional, que se ocupen de éstas cuestiones.

5.1.1. La orientación consiste en explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano, alejado de tecnicismos, apoyando dicha explicación inclusive con folletos previamente elaborados, para los casos que sean de naturaleza compleja.

Aunado a lo anterior, deberá señalarse desde luego, la for

ma y términos en que las obligaciones fiscales deban cumplirse y en su caso, los derechos y medios de defensa que pueden hacer valer los contribuyentes en contra de las resoluciones de las autoridades fiscales.

Es importante destacar que es una política interna de la Dirección encargada de la "asistencia al contribuyente", la de infundirle confianza a éstos, garantizando que la información obtenida en la consulta fiscal, no motivará riesgo alguno, esto es, que ocasione revisiones -- por parte del Organismo encargado a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Lo anterior, porque la orientación se da en forma confidencial, por considerar quizá que quienes acuden a dicha Dependencia con tal fin, están en buena disposición de regularizar su situación fiscal y posteriormente seguir cumpliendo debida y oportunamente con sus obligaciones fiscales.

Con la orientación se pretende, además, lograr un efecto -- multiplicador, esto es, que el contribuyente orientado, a su vez, asesore gratuitamente a otros contribuyentes en igualdad de circunstancias que él, denominándosele "orientador voluntario".

Con ello se espera que poco a poco, la masa de contribuyentes conozca y comprenda cabalmente las disposiciones fiscales, tanto su alcance, como su contenido y aplicación, para que estén en aptitud de cumplirla debida y oportunamente, evitando asimismo, el riesgo que implica su incumplimiento, para lograr finalmente, el cumplimiento voluntario de dichos contribuyentes.

5.1.2. Otro aspecto importante de la asistencia al contribuyente, lo encontramos en la difusión, tanto de las disposiciones fiscales en su contenido, alcance y aplicación, como en el destino de los impuestos, destacando sobre todo el buen uso que de los mismos se haga; los medios más comunes para ello son:

- a) A través de folletos e instructivos distribuidos en forma gratuita.
- b) Elaboración de formularios para las declaraciones.
- c) Conferencias en distintas partes del País, en las que se informa y explica a los contribuyentes, esencialmente las reformas, adiciones o modificaciones de las leyes fiscales; así como los derechos y medios de defensa que pueden hacer valer en contra de resoluciones de autoridades fiscales.
- d) La publicidad, a través de los distintos medios masivos de comunicación, como: prensa, radio y televisión. Principalmente, por cuanto a los servicios públicos prestados, su mantenimiento y ampliación de los mismos a más sectores de la República.

Por cuanto a éste último punto, se hace notar que la -- publicación exagerada del mal uso de los impuestos, así como del gran número de contribuyentes evasores, es del todo perjudicial, pues ello produce como ya estudiamos, una reacción contraria al pago de los impuestos, en suma genera más evasión.

5.1.3. Por último, la educación fiscal, que consiste en la concientización a todos los mexicanos de su obligación como tales de --

"contribuir al gasto público tanto de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (1)

Margaín Manautou, señala los puntos que debe contener una educación fiscal: (2)

- Que el contribuyente se percate de que el avance del país depende de su conducta tributaria;
- El conocimiento del uso que se dará a su dinero y, de las necesidades que dejarán de colmarse si no se tributa con honradez;
- No interpretar como debilidad la tolerancia del Fisco, si no como comprensión a sus problemas.
- Familiarizarlos, desde la escuela en la formulación y presentación de su declaración, concerniente al impuesto sobre la renta personal.

Analizados los puntos anterior, creemos conveniente recalcar uno más, relativo "al conocimiento del riesgo", el cual se encuentra implícito una vez realizada la conducta ilícita, dicho riesgo puede ser desde una sanción económica hasta privación de libertad.

(1).-Ar. 31 frac. IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(2).-Margaín Manautou, Emilio: Introducción al Derecho Tributario Mexicano.-Cit. pos: Silvia Marfa del Carmen Arellano V.-Op. cit. p. 61.

Actualmente, la Dirección de Asistencia al Contribuyente, ha proyectado enfocar su actuación en los contribuyentes potenciales, -- para tratar de concientizarlos desde su formación escolar, tanto a niños como a jóvenes universitarios, por la razón de que los primeros algún -- día se convertirán en contribuyentes y los segundos, están próximos a -- serlo; para tal efecto, sería conveniente:

a). Elaborar folletos para ser distribuidos posteriormente a niños de nivel escolar primario, en los que de una forma sencilla como lo sería a través de tiras cómicas, se les explicara la importancia del pago de los impuestos, y que sin esos recursos, el Estado no podría proporcionar servicios públicos como: luz eléctrica, agua, drenaje, calles, carreteras, etc., por lo que sería imposible concebir la convivencia en sociedad, así como su desarrollo y avance.

Lo anterior, con el fin de crear en los niños la necesidad de pagar los impuestos, y por otro lado, infundir la confianza por -- cuanto a su buen uso, por parte de los funcionarios de la Administración Pública.

b). -- Para los universitarios de los últimos semestres, sería conveniente que en todas las carreras, se instrumentara una asignatura a través de la cual se dieran nociones de Derecho Fiscal y se enseñe en forma práctica el llenado de declaraciones, sobre todo del impuesto sobre la renta, particularmente respecto a las personas físicas.

Eilo por la razón de que están próximos a desempeñar su -- profesión y por lo tanto a convertirse en contribuyentes, de ahí la importancia de concientizarlos a través de la educación.

Desde luego, no se descarta la posibilidad de reeducar a los que ya son contribuyentes, pues para ellos está el auxilio de la -- "orientación" y la "difusión" gratuitas; máxime si con la aplicación --

del proyecto mencionado, en breve tiempo podrá contarse con el apoyo de profesionales educados fiscalmente hablando,

5.2. FISCALIZACION.

5.2.1. Cruzada Nacional de Fiscalización.

5.2.1.1. Antecedente inmediato y problemática.

El antecedente inmediato anterior al Plan "Cruzada Nacional de Fiscalización para combatir la evasión fiscal", lo fué la "Fiscalización Permanente"; sin embargo, éste dejó de ser eficaz, por las siguientes razones: (1)

a) Los sistemas profundos de fiscalización distraen al personal experimentado para supervisar y así mismo, afecta las labores de fiscalización.

b) Por la utilización de prestadores de servicio social, pues su capacidad actual es limitada, por lo que, la captación disminuyó y por ello, la incapacidad de revisar la correcta determinación de los impuestos. En el año próximo pasado, se admitieron prestadores de servicio social del 4o. y 5o. semestres, e inclusive provenientes de escuelas técnicas.

c) Porque el contribuyente ya conoce el sistema y por lo tanto, está preparado para recibir a los visitantes y sabe que no tendrá consecuencia real sobre la exactitud de la determinación de impuestos.

(1). Datos tomados del Plan: Cruzada Nacional para combatir la Evasión Fiscal, S.H. y C.P., Subsecretaría de Ingresos.-Dir. Gral. de Fiscalización.-Octubre, 1986.

Así mismo, el Plan anterior de "Fiscalización Permanente", dejó de ser eficaz, por los problemas adicionales, que enseguida se expresan: (1)

a) La presencia fiscal es mínima, con respecto al universo de contribuyentes, porque es así mismo mínimo el número del personal fiscalizador, ej. el número del personal fiscalizador para 1986 ascendía a - 5,181 elementos, mientras que los contribuyentes a 1'695,052, existiendo una relación de contribuyentes por personal del 1:327.

En esa medida, se propone para 1987, un aumento de personal exactamente al doble del número manejado en el año pasado, esto es de 10,362, pues además se calcula un aumento de contribuyentes para éste año del 6.1%, esto es, de 1'695,052, a la suma de 1'800,000 por lo que quedaría una relación de contribuyentes por personal del 1:174, mejorando la relación anterior a casi la mitad de contribuyentes por personal.

b) En cuanto a la ampliación del universo por contribuyentes, se hace necesario tratar de incorporar y localizar sujetos no inscritos o que desaparezcan sin los avisos correspondientes; los primeros implican el 10% aproximadamente del universo de contribuyentes y los segundos, el 17%, aproximadamente; así mismo, es indispensable abatir las causas que lo originan como son, la ausencia de verificación por calle y - el desconocimiento de los contribuyentes respecto a sus obligaciones en materia de registro.

c) Otro problema adicional, lo es la emigración del perso

(1).-Datos tomados del Plan: Cruzada Nacional para combatir la Evasión Fiscal.-Cit.

nal calificado a otras áreas, incluyendo a la iniciativa privada, para poder combatirlo, se hace necesario conocer sus causas, éstas son:

- 1) Falta de competitividad salarial en el mercado de la -- Contaduría Pública.
- 2) Falta de motivación profesional en el personal.
- 3) Imágen en la sociedad de poca calidad del personal fiscalizador.
- 4) Inexistencia de personal especializado por giros o sectores de la economía; nivel de ingresos y regiones.

d) Así mismo, cabe mencionar la problemática que para el Fisco resulta con la proliferación de lo que en la doctrina se conoce como "paraísos fiscales", mismos que se dan como consecuencia de los problemas anteriormente citados (presencia fiscal mínima, ampliación del -- universo de contribuyentes y el éxodo del personal calificado), existiendo actualmente un sin número de poblaciones con nula o mínima presencia fiscal, no obstante que presentan una relativa importancia económica y social.

e) Otro problema que merece especial atención, es el referido a la economía subterránea, esto es, los contribuyentes no registrados y que tampoco presentan declaración, pues resulta difícil detectar este tipo de evasión con un reducido número de personal fiscalizador, -- siendo necesario además del aumento de éste, su especialización en técnicas de inspección e investigación y desarrollar y establecer cuerpos -- de ésta naturaleza.

5.2.1.2. Propósitos fundamentales.

Los propósitos fundamentales de la Cruzada Nacional para combatir la evasión fiscal, son: (1)

a) Elevar el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, porque es sabido que en su gran número, los contribuyentes no cumplen debidamente con sus obligaciones.

b) Hacer efectivo el riesgo por incumplimiento fiscal, a través de las sanciones que el propio Código Fiscal Federal establece, pero de manera inmediata.

c) Crear un efecto multiplicador con la fiscalización. Este efecto, lo encontramos tanto en la fiscalización como en la propia evasión, e.j.: si la fiscalización es efectiva, produce la concientización en los contribuyentes en forma generalizada, esto es, de mejorar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, porque al fiscalizar a un contribuyente, se hará seguimiento posterior a otros contribuyentes relacionados con el primero, como sus clientes, acreedores, los propios accionistas, etc.

En cambio, una ineficaz fiscalización puede constituirse en una causa de evasión, o ésta última en el efecto, y así mismo, la evasión puede dar margen a más evasión (efecto multiplicador), porque distorsiona la equidad tributaria y la recaudación entre otras cuestiones.

En consecuencia, los propósitos enunciados persiguen como finalidad abatir la evasión fiscal ocasionada por contribuyentes que cum

(1).-Datos tomados del Plan: Cruzada Nacional para combatir la evasión Fiscal.-Cit.

plen indebidamente con sus obligaciones, los que no cumplen y por último, los que ni siquiera están registrados como tales. Para ello, se hace necesario: (1)

a) El concurso de las Entidades Federativas y Organismos fiscales autónomos;

b) Un propósito común de los 3 sectores de la sociedad: - público, privado y social, en el sentido de sumar esfuerzos para ser eficaces y desarrollar mecanismos para identificar al contribuyente evasor.

c) Por último, la sistematización de los caminos viables para organizar los esfuerzos para el combate a la evasión fiscal.

5.2.1.3. Nuevas acciones fiscalizadoras.

Con la Cruzada Nacional para combatir la evasión fiscal, se implantan nuevas acciones en fiscalización para modernizar el aparato fiscalizador, tales como: (2)

a) La reestructuración de la organización, esto es, que -- las políticas relativas a las nuevas estrategias de fiscalización como el establecimiento de grupos de auditores en forma permanente en los domicilios de grandes contribuyentes, la aplicación del programa de renovación moral, las nuevas técnicas para enfrentar la evasión, etc., que lleve a cabo la Administración Central, opera total y uniformemente en las Administraciones Regionales.

(1).-Datos tomados del Plan: Cruzada Nacional para combatir la Evasión -- Fiscal.-Op. Cit.

(2).-Idem, Op. cit.

b) El fortalecimiento de los recursos humanos, empezando por el aumento del 50% del personal fiscalizador, la capacitación de los mismos por giro y tipo de contribuyente, el refuerzo de éste personal capacitador al igual que la remuneración adecuada con la competitividad del mercado laboral.

Ello es así, dado que "la capacitación de los funcionarios fiscales es parte integrante de la organización del personal y esta, a su vez forma parte de la Organización general de la Administración Tributaria". (1)

Por cuanto a la remuneración adecuada del personal, resulta ser un punto vital para el aseguramiento del personal fiscalizador (ya capacitado), dentro de la Administración Pública, pues el permitir su emigración sobre todo al sector privado por los bajos sueldos, la pérdida para el fisco, no sería solamente en relación al tiempo y capital invertido en la capacitación misma, sino además puede incidir directamente en los ingresos que por contribuciones debiera percibir el fisco, pues dichos empleados conocen la Ley (y sus lagunas), las políticas internas de la Administración, y también sus errores, en suma, las mejores formas de evaluar las obligaciones fiscales.

c) El establecimiento de nuevos sistemas de revisión y desarrollo de los existentes, como:

1) Implantación de verificaciones masivas.

(1).-Arthur Strasst, Dr.-La Capacitación como parte de la política de personal en la Administración Tributaria.-INCAFI, No. 2, Marzo-Abril, 1982.-p. 55.

2) Reorientación de auditorías para darles mayor profundidad y calidad.

3) Simplificación de los sistemas de administración tributaria: fusión de liquidación-fiscalización.

4) Establecimiento de sistemas de revisión a personas Físicas.

5) Reorientación del dictámen de Contador Público.

6) Evolución de la fiscalización permanente a una auditoría intermedia.

7) Instauración de revisiones de escritorio.

8) Fortalecimiento del uso de la pena corporal.

9) Instrumentación de mecanismos contemplados en Ley. (1)

d) Apoyo de la informática a la fiscalización, con el objeto de aumentar la presencia del fisco por giro y por sectores de la República, aumentando el riesgo ante actitudes dolosas de los contribuyentes y por lo tanto, favoreciendo la recaudación. Todo ello mediante la creación de una base sustantiva de datos estableciendo programas de informática fiscalizadora a corto, mediano, y largo plázos, como los relativos a las siguientes acciones:

1) Revisar la correcta determinación de impuestos.

(1).-Datos tomados del Plan: Cruzada Nacional para combatir la Evasión -- Fiscal.-Op. cit.

2) El cruce de la información aportado por terceros con -- los datos de las declaraciones.

3) La detección de fuentes de ingresos y su globalización.

4) Establecer métodos de selección de contribuyentes a revisar. (1)

e) Así mismo, con la creación de sistemas de uso potencial en la función fiscalizadora para:

1) La vigilancia de las obligaciones.

2) La verificación automática de declaraciones.

3) La detección de fuentes de ingreso (Sist. en desarrollo para aplicación a largo plazo).

4) Selección de contribuyentes. (Sist. a corto plazo, de selección predeterminada por giros y rubros y a largo plazo mediante un sistema calificador).

5) Control de gestión.

6) Sistema de apoyo como: estadísticas, control de saldos, devolución automática de oficio y autorizaciones. (2).

(1).-Datos tomados del Plan: Cruzada Nacional para combatir la Evasión -- Fiscal.-Op. cit.

(2).-Idem.

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

PRIMERA.-La problemática de la evasión fiscal se remonta al momento mismo en que apareció el primer impuesto, fundamentalmente si éste es producto de de la conquista de un Estado frente a otro, o aún naciendo internamente en el seno del propio Estado, si su finalidad es la de solventar gastos de guerra, lujos, o gastos superfluos o innecesarios a la vista de la comunidad.

SEGUNDA.-En el Estado moderno resulta de vital importancia que los contribuyentes cumplan cabalmente con el pago de sus impuestos, ya que dichos ingresos permiten la subsistencia del propio Estado, su desarrollo y cumplimiento de los gastos públicos, todo lo cual se vería seriamente afectado por la evasión de impuestos, que incluso tiene además repercusiones -- desde el punto de vista económico, psicológico, técnico, jurídico, político-co-financiero, etc.

TERCERA.-En las sociedades contemporáneas existe una tendencia de los contribuyentes a incumplir con sus obligaciones fiscales; destacando como -- causas principales, las de orden económico, técnico, jurídico, político, psicológico y social.

CUARTA.-En el acto contrario a la Ley, conocido como evasión fiscal, intervienen dos clases de sujetos principalmente; el sujeto activo, que se identifica con el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, esto es, con el contribuyente; mientras que el sujeto pasivo es el Estado en su integridad, pues se verán afectados tanto la Administración Pública como la colectividad al no poder satisfacerse los gastos públicos.

QUINTA.-Dentro de las causas de evasión enmarcadas directamente en la actividad Estatal, se destacan las técnicas, las jurídicas y políticas; -- mismas que se encuentran relacionadas entre sí y cuyas fallas o inconveniencias coadyuvan en gran parte a la evasión, resultando por ello urgente obrar sobre las causas que determinan fricción y descontento, procurando que la carga impositiva incluya a todos los contribuyentes con justicia y equidad y que las leyes de imposición sean de fácil manejo.

SEXTA.-Entre las principales causas económicas de la evasión, se identifican: a) la indebida redistribución de la riqueza por parte del Estado, ocasionada por impuestos altos sobre sectores económicamente débiles, máxime si a esa excesiva carga tributaria no le sigue una adecuada prestación de servicios públicos y, b) la crisis económica, porque disminuye las capacidades contributivas.

SEPTIMA.-La evasión debe combatirse porque: a) constituye una violación a la Ley; b) coloca a los violadores en situación de privilegio frente a aquéllos que han querido cumplir con la Ley (e incluso frente a aquéllos que no han podido violarla; c) no puede quedar al criterio del particular determinar si debe o no pagar el impuesto, y d) dado el destino de los impuestos, quien defrauda al fisco, es un enemigo de la sociedad en general.

OCTAVA.-La fusión de razas (indio-español) provocada por la conquista, -- así como la experiencia histórica y social vivida por el mexicano desde la colonia a la actualidad, da como resultado la personalidad del mexicano de hoy, cuya idiosincracia y cultura influyen en todas sus actividades de vida, incluyendo su comportamiento tributario; dentro de los rasgos que coadyuvan a la evasión fiscal se identifican: la impuntualidad, el desorden, la mentira, la desconfianza y la rebeldía.

NOVENA.-El marco jurídico de las contribuciones en nuestro País, se encuentra constituido principalmente por los artículos 31 fracción IV de la Constitución, artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, así como por las diversas leyes fiscales; en el primero de los preceptos se establece en forma general la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; en el segundo numeral, ya de una manera más especial se dispone que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

DECIMA.-La evasión fiscal resulta ser un acto contrario a la obligación que tienen todos los mexicanos conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución, y que consiste en dejar de pagar sus impuestos, no obstante que éstos son básicos para que el Estado pueda cumplir sus programas de desarrollo y paz social.

DECIMA PRIMERA.-La solución que debe buscar el Estado para sufragar los gastos públicos, no debe consistir en la elevación de las contribuciones, sino en hacer cumplir el imperativo del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, lo cual traerá como consecuencia la disminución de la elevación fiscal.

DECIMA SEGUNDA.-Actualmente hay un gran esfuerzo del Estado para captar re cursos, por lo que se ha establecido la Cruzada Nacional de Fiscalización para combatir la evasión fiscal, con los mejores propósitos para elevar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, por el riesgo efectivo de la fiscalización y el efecto multiplicador que trae consigo. Sin embargo, es posible que los esfuerzos no sean recompensados en la forma esperada, no obstante ello, la constancia en la aplicación de sus programas dará la pauta para la obtención de resultados.

DECIMA TERCERA.-La orientación gratuita y confidencial que proporciona la Administración Pública a través de la Dirección de Servicios al Contribuyente, es una buena medida para disminuir la evasión, porque le infunde confianza al contribuyente, le orienta y asesora en el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, además, por su efecto multiplicador, se espera que éste a su vez se convierta en orientador voluntario de otros contribuyentes.

DECIMA CUARTA.-Con objeto de abatir la evasión fiscal, se propone:

- 1).-En forma urgente, una simplificación administrativa y una conciencia participatoria de los empleados y funcionarios fiscales, para:
 - a) Agilizar los procedimientos administrativos.
 - b) La aplicación de sanciones y penas real e inmediatamente.
- 2).-Adecuada difusión por los medios de comunicación masiva de las sanciones y penas aplicadas a los evasores; al mismo tiempo que motivar y estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- 3).-Capacitación constante del personal fiscalizador y liquidador.
- 4).-Establecer sueldos decorosos y beneficios atractivos para evitar que el personal del Estado destinado a las tareas fiscales sea frágil a la corrupción o bien captado por la iniciativa privada.
- 5).-En la redacción de leyes, utilizar términos que sean entendidos por el mayor número de contribuyentes y lo más práctico posible, pues lo contrario provoca no solo el deseo, sino también la necesidad de acudir a la evasión fiscal, en atención al tiempo y dinero que se tendría que invertir para cumplir --

debidamente con sus obligaciones fiscales.

- 6).-Intensificar los programas de saneamiento y moralidad de la --
Administración Pública, no solo con reducción del gasto co- --
rriente del Estado, sino también apoyarla con educación al fun
cionario y empleado público.
- 7).-Difusión del por qué, para qué, para quiénes, cuándo, dónde, y
cómo son las contribuciones, para educar y concientizar a los
contribuyentes de que el avance y desarrollo del país depende-
rá en gran medida del comportamiento tributario de sus habitan-
tes.

B I B L I O G R A F I A

Alang Riding.-Vecinos Distantes. Un Retrato de los Mexicanos.-Edit. Joaquín Mortfz, S.A. y Grupo Planeta.-Méx. 1985.

Arellano Vázquez, María del Carmen.-Análisis Sociológico y Jurídico de la Evasión Fiscal en México.-Tesis Profesional.-Méx. 1986.

Arthur Strasst, Dr.-La Capacitación como parte de la política de personal en la Administración Tributaria.-INCAFI, No. 2, Marzo-Abril, 1982.

Benvenuti Griziotti.-Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda.-Trad. por Enrique R. Mata.-Edit. Reus, Madrid, 1958.

Castellanos Tena, Fernando.-Lincamientos de Derecho Penal.-Ed. Porrúa, S.A.-Méx. 1976.

Cosío Villegas, Daniel.-Historia Mínima de México. El Tramo Moderno.-El Colegio de México.-Méx. 1983.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Crítica al Sistema Tributario Mexicano.-Revista Fiscal y Financiera.- -- Enero y Febrero de 1965.-Méx.

Cruzada Nacional para combatir la Evasión Fiscal.-Secretaría de Hacienda y Crédito Público.-Subsecretaría de Ingresos.-Dir. Gral. de Fiscalización.-Octubre, 1986.

Díaz Guerrero, Rogelio.-Psicología del Mexicano.-Edit. Trillas.-4a. Ed.

Elliot Dansing, Dr.-Cumplimiento voluntario del Contribuyente, ¿mito o realidad?.-INCAFI, No. 10, Marzo-Abril, 1984.

Flores Zavala, Ernesto.-Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.-Edit. Porrúa. Méx. 1984.

García Domínguez, Miguel Angel.-Los Delitos Fiscales.-Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal.-Méx. agosto, 1986.-Inédito.

García Domínguez, Miguel Angel.-Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal-Penal.-Cárdenas Editor y Distribuidor.-1a. Ed. 1982.

Giorgetti, Armando.-La Evasión Tributaria.-Ediciones Depalma.-Buenos Aires, 1967.

González, Luis.-Historia Mínima de México. El Período Formativo.-El Colegio de México.-1983.

Gota Losada, Alfonso.-Tratado del Impuesto sobre la Renta. La Inspección del Impuesto, regímenes especiales, rentas irregulares.-Edit. de Der. Financiero.-Madrid, 1958.

Hendel, Samuel, Dr.-Una visión política y social de la evasión tributaria.-INCAFI, No. 5, Mayo-Junio, 1983.

Hernández Esparza, Abdón.-El delito de Defraudación Fiscal.-Estudio Dogmático.-Ed. Botas.-Méx. 1962.

Jurisprudencia.-Informe Rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, El Sr. Lic. Alfonso Guzmán Neyra, al terminar el año de 1973.-Segunda Parte.-Segunda Sala.

Milka Casanegra de Jantscher.-Modalidades de Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias.-INCAFI, No. 5, Mayo-Junio, 1983.

Montoro Puerto, Miguel.-La infracción Administrativa, Características, Manifestaciones y Sanción.-Ed. Nauta, Barcelona, 1965.

Paz, Octavio.-El Laberinto de la Soledad.-Ed. Fondo de Cultura Económica. Méx. 1986.

Pazos, Luis.-Los Límites de los impuestos.-Ed. Diana.-Méx. 4a. reimpression, 1983.

Pérez Toledo, Miguel Angel.-Aspectos Psicológicos de la Defraudación Fiscal. El mal uso de nuestros Impuestos.(Segunda y última parte).-Excel-sior, 8 de Abril, 1987.

Porte Petit Candaudap, Celestino.-Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal.-3a. Ed.-Edit. Porrúa, S.A.-Méx. 1977.

Ramos, Samuel.-El Perfil del Hombre y la Cultura en México.-Colección -- Austral.-Espasa-Calpe Mexicana, S.A.-Méx. 1985.

Rivera Silva, Manuel.-Derecho Penal Fiscal.-Ed. Porrúa, S.A.-Méx. 1984.

Sánchez Piña, Jose de Jesús.-Nociones de Derecho Fiscal.-Edit. Pax.-Méx.-1984.

Tarantino, Jacintos R.-Finanzas Públicas y Desarrollo Económico.-Edit. -- Ediar, S.A.-Buenos Aires, 1961.