

2, 3E

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

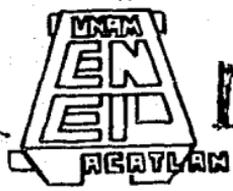
“ACATLAN”



EVASION DE IMPUESTOS

FALLA DE ORIGEN

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
YARZE ANAYA ANA LUISA



FALLA DE ORIGEN



Acatlán, Edo. de México: Agosto 1988



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

	Pág.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	4
IMPUESTOS:	
A) ANTECEDENTES	4
B) DEFINICION	38
C) ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS	53
D) CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	70
E) EFECTOS DE LOS IMPUESTOS	87
CAPITULO II	98
EVASION:	
A) ASPECTO GENERAL	98
B) CLASIFICACION DE LA EVASION EN LEGAL E ILEGAL..	119
C) EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	137
CAPITULO III	168
CAUSAS DE LA EVASION:	
A) CAUSAS ECONOMICAS	168
B) CAUSAS TECNICAS	174

	Pág.
C) CAUSAS JURIDICAS	180
D) CAUSAS POLITICAS	184
E) CAUSAS PSICOLOGICAS	188
CAPITULO IV	191
EFECTOS DE LA EVASION:	
A) EFECTOS ECONOMICOS	193
B) EFECTOS TECNICOS	196
C) EFECTOS JURIDICOS	196
D) EFECTOS POLITICOS	202
E) EFECTOS PSICOLOGICOS	203
CONCLUSIONES	205
BIBLIOGRAFIA	213

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

El tema de la evasión de impuestos es un delito que se ha venido dando a través de todos los tiempos y que se seguirá dando, hasta que las autoridades fiscales al proporcionar asistencia a los contribuyentes les expliquen las disposiciones en un lenguaje claro y sencillo, para que éste no busque formas (legales o ilegales) de evadir sus obligaciones; efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales períodos de presentación de las declaraciones.

Los trabajadores que ganan lo mínimo se ven afectados en sus ingresos debido que al comprar lo indispensable deben pagar un precio alto acompañado del impuesto correspondiente lesionando su capacidad adquisitiva.

Otra forma de evasión la encontramos al implantar el Estado impuestos sin tomar en cuenta el efecto que causará, ya que según el Estado estos impuestos servirán para el mejoramiento de todos, pero esto traerá como consecuencia el descontento del pueblo.

Otra causa la encontramos en las leyes ya que, debido a que sufren cambios, el contribuyente siente desubicación para realizar de manera correcta su pago.

Otra causa la encontramos en los diferentes tipos de impuestos que se ven obligados a cubrir los contribuyentes, como son el Impuesto Sobre la Renta, El Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, las aportaciones, para el fondo nacional de la vivienda para los trabajadores, las cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las fuerzas Armadas, Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, Impuesto sobre Automóviles nuevos, Impuestos sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un patrón, Impuesto sobre servicios de Interés Público, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras, Derechos, Productos, Aprovechamientos, Ingresos derivados de financiamientos, otros ingresos.

Al presentarse la evasión se causa un daño grave al Estado, debido a que gran parte de sus ingresos los obtiene de los Impuestos,

y al no obtener la cantidad necesaria para llevar a cabo sus fines, se verá obligado a obtener mediante otras fuentes el dinero que necesita.

Se puede señalar que la evasión constituye, desde tiempos muy -- antiguos, un vicio que se presenta en los diferentes ordenamientos Fiscales como medio utilizado por los contribuyentes para -- evitar el pago de diversos Impuestos, esto puede suceder por el -- descontento del contribuyente que considera injusto dicho impuesto o que observa falta de equidad y proporcionalidad en el cobro de los impuestos.

Por lo anterior, es conveniente realizar un análisis sobre la -- evasión, sus causas y sus efectos.

Capítulo I

I M P U E S T O S.

A . ANTECEDENTES:

"LOS ROMANOS:

Durante los primeros siglos de Roma, el derecho está unido a la religión, sin perder su dominio propio, los romanos tenían expresiones diferentes para designar las instituciones que consideraban de origen divino y las que emanaban de los hombres.

Fas es el derecho sagrado, Lex Divina; Jus es la obra de la humanidad, Lex Humana, esta distinción se debilitó y la palabra Jus se aplica al derecho en toda su integridad.

El Jus para los romanos era un conjunto de reglas fijadas por la autoridad, y a las cuales los ciudadanos estaban obligados a obedecer.

Esta idea se amplía hacia la mitad del siglo VII, bajo la influencia de la filosofía griega, los jurisconsultos respetan la existencia de un derecho innato, anterior a las leyes escritas, y aplicables a todos los hombres.

Por tal motivo, no siempre evitaron el confundir el derecho con

la moral, esto se observa en la definición del derecho que nos da Ulpiano según Celso: es el arte de lo que es bueno y de lo que es equitativo.

La misión del legislador no es consagrar como reglas de derecho todo lo que es bueno, en él hay preceptos de moral que escapan a la sanción de la ley positiva: tales son lo que más bien tienden a fijar los deberes del hombre consigo mismo que las relaciones con sus semejantes.

De Jus se deriva:

- Justitia, que Ulpiano define como la voluntad firme y continua de dar a cada uno lo suyo.

- Jurisprudentia, que define Ulpiano como el conocimiento de las cosas divinas y humanas y ciencia de lo justo y de lo injusto.

El derecho se divide en dos partes:

El derecho público-jus publicum y el derecho privado-jus privatum.

El Jus publicum comprende el gobierno del Estado; la organización de las magistraturas; y aquella parte referente al culto y sacrificio es llamada también Jus Sacrum; finalmente regula las

relaciones de los ciudadanos con los poderes públicos, el Jus --
privatum tiene por objeto las relaciones entre los particulares.
Una gran obscuridad se observa respecto de los orígenes de Roma,
pero se ha establecido que tres poblaciones concurrieron a su --
formación:

- 1.- Una de raza latina, los Ramnenses, cuyo jefe era Rómulo.
- 2.- Otra de raza sabina, los Titienses, bajo el gobierno de --
Tatio.
- 3.- Y la raza etrusca, los Luceros, cuyo jefe se llamaba ---
Lucuwio.

La reunión de estas tribus, que se encontraban establecidas so--
bre las colinas que bordean la ribera izquierda del Tiber, bajo --
la autoridad de un rey, constituyendo la ciudad romana.

Cada una de las tres tribus primitivas estaba dividida en diez -
curias, cada curia comprendía un cierto número de gentes, cada -
gens comprendía el conjunto de personas que descienden por los -
varones de un autor común, a la muerte del fundador de la gens, --
sus hijos llegan a hacerse jefes de familias distintas; más es--
tas familias, que son ramas diversas de un mismo tronco, conser--
van una señal de su común origen; ésta es el nombre, nomen gen--

---tilitium.

Cada familia está colocada bajo la autoridad de un jefe, pater_ familias, estos padres y sus descendientes, que componen las -- gentes de las treinta curias primitivas, forman la clase de --- los patricios, al lado de cada familia patricia se encuentra un cierto número de personas agrupadas, a título de clientes bajo_ la protección del jefe que es su patrón.

Los testimonios de los antiguos autores convienen que, durante_ los primeros tiempos que siguieron a la fundación de Roma, la - población no comprendía más que los patricios y clientes, más - inmediatamente aparece otra clase de personas, los plebeyos o - la plebe, libres de toda unión con los patricios, ocupan en la_ ciudad un rango inferior.

La forma de gobierno era la monarquía; pero no era absoluta, el rey no es más que el jefe de una especie de república aristocrá_ tica, donde la soberanía pertenece a los patricios, que compo_ nen la curia, ellos ejercen su poder en las asambleas o comi--- cios, los comitia curiata, el rey es elegido vitalicio por los_ comicios, que le confieren la autoridad suprema, es a la vez el jefe del ejército, el magistrado judicial, tanto en lo civil --

como en lo criminal, y el alto sacerdote encargado de velar -- por el regular cumplimiento de las ceremonias del culto público. Servio Tulio, llegado a rey en el año 166 de Roma, establece una nueva división del pueblo, fundada no ya sobre el origen de los ciudadanos, sino sobre la fortuna de ellos, comprendiendo el --- conjunto de la población, los plebeyos fueron de este modo llamados a concurrir con los patricios al servicio militar, al pago del impuesto y asimismo a la confección de la ley dentro de las nuevas asambleas, los comicios por centurias.

Estableció el censo, todo jefe de familia debe ser inscrito en la tribu donde tiene su domicilio, y se halla obligado a declarar bajo juramento, el nombre y la edad de su mujer y de sus hijos, así como el importe de su fortuna, dentro de la cual figuraran sus esclavos, quien no lo hiciera era castigado con la esclavitud, y sus bienes confiscados, debido al censo se conocia la fortuna de cada ciudadano, estableciéndose una nueva repartición de la población, desde el punto de vista del servicio militar y del pago del impuesto, los ciudadanos fueron divididos en cinco clases según su patrimonio.

1.- De 100,000 ases.

2.- De 75,000 ases.

3.- De 50,000 ases.

4.- De 25,000 ases.

5.- De 11,000 ases.

Estas clases están divididas en centurias, el impuesto era pagado por los ciudadanos de las cinco clases y por aquellos que tienen por lo menos 1,500 ases, recibían el nombre de assidui; los ciudadanos que tienen menos de 1,500 ases se hallaban exentos de --- impuestos, llamados los capite censi o proletarii"(1).

"En la Roma Monárquica la elaboración de las leyes era desigual, - ya que el hombre de más fortuna, de más responsabilidad, de mayor edad tenía más influencia, sin embargo, en su aplicación todos -- reciben el mismo trato, ya que los privilegios no deben tomarse - en cuenta, como lo disponían las XII tablas.

Para la expedición de una ley intervenían el rey proponiendo, los comicios aprobando y el senado ratificando, el contenido de las - leyes tal vez no influían mucho en el derecho privado, sino en --

(1) Petit Eugene, Henri, Joseph, "Tratado Elemental de Derecho - Romano", Editorial Porrúa, Primera Edición, México, 1984, --- Pág. 18 y ss.

asuntos administrativos, militares o de política exterior.

En la República, por la ausencia de los cónsules debido a las --
continuas guerras en que Roma participaba y a la creciente colec-
tividad debían delegar parte de sus facultades en nuevos funcio-
narios, surgiendo una serie de magistrados, algunas de las fun-
ciones eran:

1.- La censura, creada en 443 A. de J.C. Los censores de---
bían organizar, cada cinco años, un censo general de la -
población romana; primero, con fines religiosos; y luego,
con finalidades predominantemente Fiscales.

2.- La cuestora, creada en 421 A. de J.C. Los cuestores in-
tervenían en la justicia penal e imponían multas.

Paulatinamente, comienzan a administrar parte de las finanzas --
públicas.

En el periodo del Principado se presenta en el derecho el deseo_
de realizar el principio de la equidad, se tiende a individuali-
zar las soluciones jurídicas.

En el periodo del Bajo Imperio la ciencia jurídica decayó nota--
blemente, designándola como "derecho vulgar", se observan inova-

---ciones, incorporadas en "constituciones imperiales", que ----
consistían en adaptaciones del derecho romano al derecho local, _
adaptaciones al cristianismo y al socialismo del Estado.

En el occidente, el derecho romano vulgar perdura hasta entrada _
la Edad Media, pero en el oriente el ambiente vulgarista cedió -
su lugar al Corpus Iuris Civilis, en tiempos de Justiniano ----
(527 - 565)." (2)

(2) Magadant S., Guillermo Floris, "El Derecho Privado Romano",
Editorial Esfinge, Duodécima Edición, México, 1983, Pág. 30.

"Los más lejanos datos de los sistemas impositivos se encuentran en los censos, derechos y servidumbres que se recibían en la -- edad media y que con cambios y reformas que han realizado los - estados han llegado a nuestros días.

Algunos de los impuestos actuales los encontramos en origen en algunas de las prestaciones que exigían los señores feudales, _ como los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial, el impuesto sobre la renta, cuyo origen fué en 1789 en Inglaterra, donde se exigía un - quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o la renta de los capitales.

La organización económica y política de la unidad de la Europa - Occidental cristiana, finalizó con el Imperio de Carlo Magno, -- debido a que cedió la corona imperial a su hijo, Luis el piadoso; en el siglo V de nuestra era; presentandose una división del --- Imperio y al mismo tiempo iba aumentando el poder de los grandes señores, llegando a tener más autoridad que el rey, aunque en -- teoría se reconocía su jerarquía, pero en la práctica no.

A partir del siglo V, se va presentando una desaparición lenta -

del comercio y de las grandes ciudades, dándose un cambio en la economía, la cual se vuelve de tipo rural, con la cual se pretendía que los habitantes autosatisficieran sus necesidades, -- debido a la falta de comerciantes que llevaran a otras regiones sus productos; esto dió como resultado que en el siglo XI europea estuviera dividida en amplias extensiones territoriales denominadas por un gran señor "ligado" al rey; al mismo tiempo existían pequeñas propiedades llamadas alodios de señores independientes cuya propiedad era absoluta.

En las amplias propiedades algunas extensiones se dedicaban a -- la explotación directa por el señor, otras se daban a los artesanos, los cuales debían prometer al señor fidelidad y lealtad -- lo cual se realizaba cada vez que había un cambio de señor o de vasallo.

Las tierras de los señores y los vasallos eran trabajadas por -- los aldeanos que presentaban dos clases:

Los hombres libres que no eran sometidos a trabajos serviciales y los siervos considerados descendientes de los esclavos de la -- de la antigüedad.

El vasallo tenía las siguientes obligaciones:

1.- Las prestaciones de Servicios Personales:

Consistentes en el servicio militar acompañando al señor a la guerra, obligación que fué limitándose ya que en el siglo XIII solo se acompañaba al señor a los límites de determinada región, durante cuarenta días otra obligación era cuidar el castillo del señor y dar hospedaje en su casa a los visitantes del señor, señalándose el número de visitantes que debía recibir; lo que debían darles; el vasallo también debía aconsejar al señor en los negocios; esto lo realizaba en las audiencias que se llevaban a cabo en el año.

2.- Las Prestaciones de Carácter Económico.

Consistían en ayuda en dinero, en un principio, posteriormente se reglamentaron y conforme fueron evolucionando se transformaron en subsidios que otorgaban los parlamentos a la corona; el vasallo debía ayudar económicamente al señor en :

- a) Para pagar el rescate del señor cuando caía éste prisionero.
- b) Para equiparlo cuando salía a las cruzadas.

c) Cuando se casaba su hija.

d) Cuando su hijo se armaba caballero.

En caso de que un vasallo vendiera un feudo el señor debía autorizarlo y pagar un impuesto, que llegaba a ser de tres años de renta; en caso de que el feudo pasara en herencia a un menor, lo recuperaba el señor; pero desde el siglo XI se respetaba la transmisión, pero el señor tenía la tutela del menor y administraba el feudo, quedándose con los frutos obtenidos durante su administración.

Por otra parte los siervos tenían dos clases de obligaciones:

a) Las consistentes en la prestación de servicios personales.

b) Las consistentes en lo económico; pudiéndose establecerse las siguientes:

1.- La capitación.

Consiste en un censo que se pagaba por cabeza cada año.

2.- El Formariage o Servidumbre Matrimonial.

Consistía en pagar una cantidad muy elevada por el siervo o sierva que se casaba con persona ajena al feudo; pero si eran los persons del mismo feudo la cantidad era pequeña.

3.- La Mano Muerta.

El señor tenía derecho de tomar la herencia de sus siervos que morían sin dejar hijos, y no tenían derecho a heredar los colatrales.

Los demás miembros del feudo debían pagar las siguientes rentas:

a) El Censo.

Los aldeanos debían pagar una renta en metálico en proporción -- de su predio; en algunos países se pagaban impuestos sobre la casa, llamados masourage.

b) El Pecho o Talla.

Era una carga que pagaba una familia al año, se llamaba talla; - porque al pagar se realizaba una talla con un cuchillo en un trozo de madera.

c) Las Tasas de Rescate.

Se pagaban por la omisión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

Existían prestaciones generales en especie que se pagaban en --- determinadas épocas respecto de los productos de la tierra como el trigo, avena, heno, etc.; los campesinos tenían la obligación

de moler su trigo y cocer su pan en el molino y horno del señor, pagando por cada acto un derecho en especie llamado "vanalida--des", por haberse instituido mediante bando.

Otros ingresos se obtenían de multas provenientes de diferentes delitos señalados en forma arbitraria, de la misma forma se cobraban derechos por ir ante los tribunales, por recibir justicia. Las obligaciones personales de los campesinos eran las de cultivar las tierras del señor, atender sus viñedos, señalándose los días de trabajo que se les destinaría, también debían transportar la leña, los alimentos, reparar los edificios, etc.

El señor tenía también el derecho de confiscación de los bienes de los vasallos que no cumplían con su fidelidad y lealtad, así como por el derecho de naufragio, el cual consistía en que los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas pertenecían al señor; pero el Papa Gregorio VII en el Concilio de Roma en 1078 y Alejandro III en el Letrán excomulgaron a los que usaron este derecho; fué prohibido en Sicilia por Federico II en 1231.

También se gravaban el tránsito de las mercancías, así como so--

---bre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de paso por las puertas de las poblaciones, que era cobrado en dinero o en especie; por ejemplo en 1218, todo mercader forastero -- que pasara por San Owen, que veniera especias a Inglaterra, pagaba una libra de pimienta.

Otro derecho era el de toma, el cual consistía en que el señor - aprovisionaba su casa con lo que necesitaba por cada cosa lo --- que él creía justo, también tenían el derecho de guarda, el cual consistía en guardar los bienes del obispado mientras éste estuviera vacío"(3).

(3) Flores Zavala, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos", Editorial Porrúa, 17a. Edición, México, 1976, Pág. 28 y ss.

EN MEXICO:

"En tiempos de la Conquista, el Imperio formaba parte de una ---- Triple Alianza, en la cual existía una hegemonía tal, que el emperador azteca a menudo podía determinar quién sería el gobernante en las naciones aliadas, este Imperio no tuvo un derecho uniforme: la política azteca era la de no quitar a los pueblos subordinados su propia forma de gobierno o su derecho; lo importante era que el tributo llegara en la forma convenida.

Los aztecas, pueblo de agricultores, habían venido de Aztlan, quízás situado en el noroeste del actual territorio mexicano, ya --- cuando llegaron al altiplano tenían una cultura muy superior a -- la de los demás chichimecas, algo que se manifiesta no sólo en el nivel más elevado de su agricultura, en su religión, en su organización social que se encontraba en clanes y grupos de clanes.

Estos clanes eran grupos de familias emparentadas entre ellas, -- viviendo bajo un sistema patrilineal, y con residencia patrilocal, dentro de estos grupos hubo una vida relativamente democrática, - bajo un gobierno de consejos de ancianos, estos calpulli tenían - sus propios dioses, tenían en propiedad colectiva ciertos ---

terrenos, hacia abajo estaban subdivididos en Tlaxicallis; ----
hacia arriba agrupados en cuatro campans, el conjunto de estos_
campans se encontraba sometido a un solo líder militar, el ----
tenoch, asistidos por nueve jefes.

El régimen de la propiedad raíz pertenecía al derecho público,_
ya que era la base del poder público y sólo dentro de un circulo
limitado de influyentes había una forma de tenencia que se -
parecía a nuestra propiedad privada.

Unas tierras pertenecían al rey en lo personal, otras al rey --
en calidad de tal, otras tierras, los tlatocamili, servían para
el sostenimiento de los funcionarios nobles, los tecutli, por -
todo el tiempo que desempeñaran sus funciones; otras, los pillá
li, pertenecían a los nobles en forma hereditaria, con indepen-
dencia de sus funciones, pero sólo podían ser vendidas a otros_
nobles.

Además de tales parcelas, el calpulli también contaba con terre
nos de uso comunal y otros con cuyo producto debían sostenerse_
el culto religioso, el servicio militar, la justicia, ciertos -
servicios públicos locales o el palacio.

En los territorios sometidos, algunos servían para pagar el --

tributo.

El Atle Petlalli era la tierra común cuyo aprovechamiento se --- destinaba a los gastos públicos y al pago de tributo.

-La propiedad del Ejercito y de los Dioses, grandes extensiones_ de tierra estaban destinadas al sostenimiento del ejercito en -- campaña y otras a sufragar los gastos del culto. Estas tierras se daban en arrendamiento o eran labradas colectivamente.

Es difícil asentar las medidas no así la denominación de las --- tierras:

- a) Tlato Xalli = Tierra del Rey.
- b) Pillalli = Tierra de los Nobles.
- c) Atle Petlalli = Tierra del Pueblo.
- d) Calpullalli = Tierra de los Barrios.
- e) Milchimalli = Tierra para la Guerra.
- f) Teotlalpan = Tierra de los Dioses.

La guerra también encontró cierta reglamentación consuetudinaria entre los aztecas, excluyéndose el ataque por sorpresa, el siste ma bélico, no tuvo como única mira la de acumular derechos a tri

---butos, sino que también era un instrumento para proporcio---
narse víctimas para satisfacer la sed de los dioses sangrientos,
que necesitaban tales sacrificios para continuar apoyando a los_
aztecas en sus hazañas militares.

Los tributos generalmente son el producto de la guerra; los tri_
butos dieron lugar a una administración Fiscal en especie, que_
fue alabada como sorprendentemente eficaz por los conquistado--
res.

Hubo una pirámide de cobros, a cargo de los calpixqui, cuyo re-
sultado neto llegaba finalmente a los almacenes públicos, la --
deshonra de un calpixqui fue castigada con la muerte.

Del total recibido por parte de unas 260 tribus, Tenochtitlán -
recibió un 40%, Texcoco también un 40%, y Tacuba un 20%, al la-
do de los tributos repartidos en esta forma, parece que hubo --
otros que sólo aprovechaba alguno de los tres aliados.

Por otra parte los nobles nunca cobraban tributos a su propio -
nombre: sólo ayudaban para el cobro del tributo debido al empe-
rador; así; el pueblo se daba cuenta de que su soberano era el_
emperador y el noble al que estaban directamente sometidos sólo

era el representante de aquél.

En la fase Virreinal, se presenta el derecho indiano el cual es expedido por las autoridades españolas peninsulares o sus delegados u otros funcionarios y organismos en los territorios ultramarinos, para valer en éstos, este derecho se completa por aquellas normas indígenas que no contrariaban los intereses de la Corona o el ambiente cristiano, y por otro lado por el derecho castellano.

El orden de prelación de las fuentes del derecho castellano, -- aplicable subsidiariamente a los territorios de ultramar, se -- encuentra en la Recopilación de Leyes de los Reinos de las Indias, que se refiere a las Leyes de Toro (1505), estas Leyes, a su vez , se basan en el Ordenamiento de Alcalá, de 1348, que establece como orden:

- 1.- Este Ordenamiento de Alcalá.
- 2.- Los Fueros Municipales y el Fuero Real.
- 3.- Las Partidas.

En caso de controversias, surgidas en la Nueva España posteriormente a 1567, es probable que se recurriera a la Nueva Recopilación.

En el desarrollo del derecho indiano, se distinguen dos fases.

- a) En la Fase inicial se presenta la discusión de los fundamentos ideológicos de este derecho.
- b) A partir de mediados del siglo XVI, se establecen las bases para la organización administrativa del inmenso territorio.

Una fuente del derecho indiano es la legislación, de la cual -- emana una avalancha de Reales Cédulas, Provisiones, Instrucciones, Ordenanzas, Autos Acordados, Cartas Abiertas, el fundamento de esta legislación era la Corona, y la ratificación por --- ella era necesaria para toda medida, emanada de los virreyes, - audiencias, gobernadores, esta legislación indiana produjo un - derecho desconfiado, plagado de trámites burocráticos, dentro de la cascada de normas de derecho indiano, a menudo sólo experimentales, tentativas, y frecuentemente orientadas hacia un caso especial, pero susceptibles de aplicarse por analogía a casos semejantes, varias normas y grupos de normas se destacan por su --

nombre: sólo ayudaban para el cobro del tributo debido al emperador; así el pueblo se daba cuenta de que su soberano era el emperador y el noble al que estaban directamente sometidos sólo era el representante de aquél.

En la fase Virreinal, se presenta el derecho indiano el cual es expedido por las autoridades españolas peninsulares o sus delegados u otros funcionarios y organismos en los territorios ultramarinos, para valer en éstos, este derecho se completa por aquellas normas indígenas que no contrariaban los intereses de la Corona o el ambiente cristiano, y por otro lado por el derecho castellano.

El orden de prelación de las fuentes del derecho castellano, aplicable subsidiariamente a los territorios de ultramar, se encuentra en la Recopilación de Leyes de los Reinos de las Indias, que se refiere a las Leyes de Toro (1505), estas leyes, a su vez, se basan en el Ordenamiento de Alcalá, de 1348, que establece como orden:

- 1.- Este Ordenamiento de Alcalá.
- 2.- Los Fueros Municipales y el Fuero Real.
- 3.- Las Partidas.

gran importancia, entre ellas se encuentran las Leyes de Burgos de 1512, la Provisión de Granada de 1526, las Nuevas Leyes de 1542, las Ordenanzas de Felipe II de 1573 y la Reforma Agraria de 1754, las normas más importantes, en vigor en 1680, se encuentran compiladas en la recopilación de Leyes de los Reinos de las Indias.

Esta Recopilación consistían en 9 libros, subdivididos en títulos (218).

El libro I se refiere a la iglesia, los clérigos, diezmos, la enseñanza y censura.

El libro II habla de las normas en general, del Consejo de Indias, las Audiencias, y el Juzgado de Bienes de Difuntos.

El libro III trata del virrey, y de los asuntos militares.

El libro IV se refiere a los descubrimientos de nuevas zonas, el establecimiento de centros de población el derecho municipal, casas de moneda y obrajes.

El libro V contiene normas sobre gobernadores, alcaldes mayores, corregidores, y cuestiones procesales.

El libro VI está dedicado a los problemas que surgen en relación

con el indio: las reducciones de indios, sus tributos, los --- protectores de indios.

El libro VII se refiere a cuestiones morales y penales.

El libro VIII contiene normas Fiscales.

El IX reglamenta el comercio entre la nueva España y la metrópoli." (4)

"Por otra parte las Leyes de Indias presentan una legislación - que articula con el sistema administrativo, cuando no crea y - determina su organización especial; asiente, regula y asegura_ los ingresos de la Hacienda pública, modela y condiciona la in_ dustria, y tiene por objetivo principal el comercio, mediante_ una serie de preceptos, que llenan los libros VIII y IX, los - más extensos.

La serie innumerables de los preceptos, su preponderancia, cuan_ titativa, aunque notoriamente pospuesta por menor dignidad de -

(4) Margadant S., Guillermo Floris, "Introducción a la Historia del Derecho Mexicano", Textos Universitarios, Universidad Nacional Autónoma de México, Primera edición, México, 1971, Págs. 19,48,69 y 166.

materia en la jerarquía espiritual de valores, que informa la -- recopilación, corresponde a la magnitud ingente y complicadísima de la maquinaria oficial, que el Imperio de las Indias crea, organiza, sostiene y aprovecha.

La mezcla extraña de preceptos administrativos, fiscales y mercantiles, característica de los millares de preceptos a que se alude destructora de linderos, entre el Derecho Público y el Privado, diferente en absoluto de la codificación del siglo XIX, se asemeja un poco a algunas novedades, remotamente por supuesto, - de la economía dirigida y del comercio exterior monopolizado.

El título XVI del libro VIII le confía a la casa de Sevilla un cometido de evaluaciones cuidadosamente reglamentado que va a -- ser la base y el instrumento para el régimen aduanero y la cobranza de los tributos.

- En materia de cuentas, salvo la novedad moderna del sistema, la exigencia de libros, cuidadosamente sellados y llevados, fué mayor, más minuciosa, más abrumadora que en la época contemporánea. Sobre contabilidad, como sobre administración, muchos preceptos_

y singularmente las ciento ocho leyes del título I del libro --- VIII, forman un estatuto amplio, suficiente, innovador para su tiempo, tan adaptable, que ha sido conservado en gran parte para los actuales.

La ley XIV señala las relaciones juradas como base de liquidación; allí la multa del triple que vendrá perpetuándose, como se ve en la realidad fiscal contra los fraudes, en la legislación española; allí también, dentro de ese triple, la diferenciación, asimismo mantenida, entre los dos tercios o tercios para la Hacienda, que puede condenarlos, y el otro tercio o tanto ineludible y destinado al denunciador, si le hay; y eso desde 1605, es decir, ya camino de cuatro siglos de vigencia". (5)

- (5) Alcalá Zamora y Torres, Niceto, "Nuevas Reflexiones sobre las Leyes de Indias," Ed. Porrúa, Tercera Edición, México -- 1980, Págs. 69 a la 77.

"Otra fuente importante del derecho indiano es la doctrina, algunos autores que presentaron comentarios fueron Juan de Solórzano Pereira (Política Indiana; de Iure Indiarum) Gaspar de -- Escalona Agüero (Lima), de Veitia Linaje (Libro de la contratación de las Indias Occidentales, Sevilla, 1671), A. X. Pérez - López (Teatro de la legislación, 23 vols., Madrid, 1791-1799).

Otra fuente es la costumbre autorizada por las autoridades, -- tuvo un vigor más importante, llegándose inclusive a considerar que una costumbre razonable, comprobada por los actos dentro de diez años.

La justicia estaba sujeta a un régimen de múltiples fueros, -- con tribunales especiales según la materia de la controversia_ o las partes del litigio, todos los tribunales pronunciaban -- sus sentencias a nombre del Rey.

En materia Fiscal encontramos varios tribunales, como el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de Alcabalas, el de Composición de Tierras, el de Montepíos, el del Estanco del Tabaco, etc., en materia de diezmos, el Fuero de la Bula de la Santa Cruzada, -

el fuero de la Inquisición, el fuero de Minería.

Por otra parte el aspecto Fiscal del México independiente es --
deprimiente, el derrumbe de la minería, por inundación de los ti
ros y falta de azogue, privó al gobierno de importantes ingre--
sos; diversos estancos lucrativos fueron entregados a la ini---
ciativa privada, y el Estado tuvo que recurrir a préstamos for-
zosos, a vender baratamente inmuebles estatales y, bajo Juárez,
a imprimir papel moneda, el impuesto más importante fué sobre -
el comercio exterior, además, su producto generalmente estaba -
reservado con anticipación de varios años para la liquidación -
de ciertas deudas públicas, López Cámara señala que en 1862, --
después de descontar de los impuestos aduanales lo reservado --
para varias deudas públicas, sobre las mercancías introducidas_
por navíos Franceses sólo un 8% del ingreso fiscal quedaba para
el gobierno, y sobre mercancías importadas por otros navíos un
25%, el contrabando era considerable.

El impuesto sobre la propiedad raíz era muy improductivo: las -
4 quintas partes de las propiedades estaban exentas, mientras -
que el resto sólo se evaluaba en una quinta parte de su verdade__

ro valor, como consecuencia del defectuoso sistema de evalua-
ción por juntas de ciudadanos.

El impuesto sobre utilidades del 27 de junio de 1923 y el im-
puesto sobre rentas del 22 de mayo de 1923 no prosperaron; en -
cambio, las nocivas alcabalas sobrevivieron.

En vista del raquítrico producto de estos impuestos, el empres-
tito extranjero o interno, y el empréstito obligatorio eran los
únicos caminos disponibles.

Durante el Porfirismo se presentaron modificaciones en la legis-
lación como:

En materia Fiscal se observó una lucha contra las alcabalas, la
nueva Ley General del Timbre de 1887, los diversos aranceles --
(03 de noviembre de 1880, 30 de junio de 1885, 01 de marzo de_
1837, 23 de octubre de 1891) y la supresión de la zona libre --
(30 de junio de 1905) que desde 1858 había existido en Tamauli-
pas, considerándose que la extensión de la red ferroviaria ha--
bía acabado con el aislamiento de dicha zona libre respecto de_
los grandes centros mexicanos de abastecimiento, aislamiento --

que en 1858 había justificado la creación de dicha zona, también se presentan nuevas normas que se referían a la organización interna del Fisco, a la facultad económico-coactiva ----- (08 agosto de 1888), y al arreglo de la deuda nacional, interior y exterior.

En la etapa de la revolución se observa una legislación progresista, a menudo de carácter local, a partir de 1914, varias --- leyes impusieron nuevas normas laborales, estipulando salarios_ mínimos, cancelando deudas de obreros, y fijando jornadas máximas, son de especial interés las leyes respectivas de Jalisco, de Veracruz y de Yucatan, donde Salvador Alvarado promulgó un grupo de leyes sociales, "las cinco hermanas": una ley agraria, una fiscal, una catastral, una que organiza el municipio libre, y una de trabajo.

En materia monetaria y financiera hubo muchas nuevas normas, en tiempo de la Revolución reglamentando la emisión de papel moneda, el tratamiento que recibiría la moneda expedida por autoridades, distintas de las Constitucionalistas, medidas contra --- falsificaciones de billetes.

El rápido descenso del valor adquisitivo del papel moneda hizo necesaria la interesante Ley de Pagos del 15 de septiembre de 1916, suspendida pocos meses después, el 14 de diciembre de 1916, desde cuya fecha el régimen Constitucionalista decretó una moratoria general; de ésta quedaban exceptuadas las rentas. Numerosas medidas se refieren al aumento de la deuda pública, al final de la Revolución también se expidieron normas sobre el funcionamiento de una comisión, dependiente de la Secretaría de Hacienda, que debía conocer de las reclamaciones por daños sufridos como consecuencia de la Revolución, también se presentan múltiples normas Fiscales, modificaciones de derechos aduanales, de impuestos a la minería, de contribuciones directas dispuestas por la Ley de 1896, et.

Bajo Carranza, se presentó una modernización de la Dirección de Contabilidad y Glosa, mediante la Ley Orgánica del Departamento de Contraloría de 1918.

En la fase posrevolucionaria, el Impuesto sobre la Renta; vino a mejorar la equidad del sistema impositivo mexicano, hubo re-

---formas en esta rama, como las del 18 de marzo de 1925, 23 de diciembre de 1931, 01 de enero de 1934, 30 de diciembre de 1941, 31 de diciembre de 1953, 31 de diciembre de 1955 y 29 de diciembre de 1962; este Impuesto sobre la Renta, aunque todavía no -- produce la mitad de los ingresos fiscales, es con su 40-42% el impuesto más productivo, entre 1948 y 1964 un Impuesto sobre -- Utilidades Excedentes trataba de evitar la acumulación de exageradas fortunas, debidas a la rápida industrialización, en 1947 se organizó el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en el cual -- esfuerzos federales, y estatales fueron combinados, y que en -- gran parte sustituyó al antiguo impuesto del timbre sobre operaciones de compraventa, paralelamente con las diversas leyes federales impositivas, existe un código fiscal del 31 de diciembre de 1938, con principios generales.

La legislación Fiscal fué completada por unos importantes productos de la época de Cárdenas, la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación (01 de enero de 1935), la Ley Orgánica -- del Presupuesto de Egresos de la Federación (Diario Oficial -- del 31 de diciembre de 1935), y la Ley Orgánica de la Contaduría

---ría Mayor de Hacienda (13 de febrero de 1937); la Ley para la Depuración y Liquidación de Cuentas de la Hacienda Pública Federal (Diario Oficial 23 de diciembre de 1950), la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación (24 de diciembre de 1959), la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Puntos y Valores de la Federación (31 de diciembre de 1959) y el Padrón Federal de Causantes."

(6)

Podemos observar como a través de diferentes etapas de la historia los gobiernos han desarrollado en sus sistemas legislativos - los impuestos, los cuales han ido evolucionando, es decir, algunos impuestos se han ido modificando, otros han subsistido, otros se han incorporado a nuevos impuestos, otros han desaparecido.

Se pueden advertir impuestos que se han ido transformando, como los impuestos de importación o de exportación gravando la entrada o la salida de los productos de un país; los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido; así como los impuestos por el consumo de distintos artículos.

(6) Margadant S., Guillermo Floris, "Introducción a la Historia ... ", Pág. 53, 166, 185, 200, 221 y 222.

Por otra parte, en México, desde los aztecas observamos el establecimiento de tributos que por su organización sorprendieron a los españoles; en las diferentes etapas por las que ha pasado nuestro país los impuestos han presentado modificaciones que en ocasiones han beneficiado el desarrollo del país, pero generalmente los impuestos afectan en su mayoría la capacidad adquisitiva de los contribuyentes debido a que el Estado por la necesidad de obtener ingresos establece impuestos sin estudiar detenidamente los efectos que causara a los particulares.

Debido a esto los contribuyentes buscan la forma de no pagar los impuestos, ya que observan que el Estado no aplica los impuestos en su totalidad para satisfacer todas las necesidades.

B) DEFINICION:

"El Estado es un producto social, una obra humana que se integra a lo largo de un proceso histórico, plétórico de luchas sociales y de intensa transformación de los grupos.

El orden jurídico de un país define y concreta las aspiraciones sociales en la medida que se ha estimado necesario para el desarrollo de la comunidad.

Las transformaciones jurídicas son violentas y radicales, como la revolución Francesa, la Mexicana, o la soviética; o logradas a través de largos desarrollos de superación de las instituciones políticas y económicas.

Toda finalidad que se atribuya al Estado, en una forma u otra, directa o indirecta, viene a afectar los intereses de los particulares.

El Estado es una obra colectiva y artificial, creada para ordenar y servir a la sociedad, su existencia se justifica por los fines que históricamente se le vienen asignando, el Estado no debe ser una ficción que gobierna con exclusividad, ni una organización al servicio de grupos privilegiados, su finalidad es servir a todos sin excepción, procurando mantener el equilibrio

y la justa armonía de la vida social, la exigencia lógica del -- Estado se precisa por los fines o propósitos que una sociedad organizada le ha venido señalando de acuerdo con su propia naturaleza.

La sociedad conserva un campo extenso de actividades bajo la -- vigilancia y estímulo del Estado, es decir, el individuo, dentro del orden jurídico, pueda hacer todo, con excepción de lo que la Ley prohíbe.

El Estado y el derecho son medios, organizaciones o instrumentos, hechos por los hombres y para los hombres. Para asegurar sus -- fines la sociedad crea o reconoce el poder del Estado y lo somete al derecho para serlo racional y lógico.

La vida social está en constante evolución y exige la intervención del Estado en formas cada vez más compleja, para orientar -- el desarrollo social, el Estado ejerce una función rectora de la vida social, pero la sociedad es la que finalmente imprime sus -- propias modalidades a las instituciones en general."(7).

(7) Serra Rojas, Andrés, "Derecho Administrativo. Tomo I", --- Editorial Porrúa, Décimasegunda Edición, México, 1984, Pág. 17 y ss.

Por otra parte podemos señalar que el Estado realiza una serie de facultades mediante actos jurídicos, materiales, operaciones que lleva a cabo conforme a lo establecido en la Constitución, como lo señala el artículo 25, para realizar sus fines, siendo estas facultades variadas.

"En una etapa posterior al mercantilismo de los pasados regímenes políticos el Estado encontró reducidos sus fines y sus atribuciones, debido a que sus fines consistían en el mantenimiento y protección de su existencia como entidad soberana y a la conservación del orden jurídico y material, en este período posiblemente se presentaron atribuciones compatibles con la actividad privada, cuando era insuficiente o no remunerativa, pero solicitada para satisfacer necesidades colectivas.

Las atribuciones que ha recibido el Estado a través del tiempo son:

- a) Atribuciones de mando, de policía o de coacción comprendiendo los actos necesarios para el mantenimiento y protección del Estado y de la seguridad, la salubridad y el orden público.
- b) Atribuciones para regular las actividades económicas de -

los particulares.

c) Atribuciones para crear servicios públicos.

d) Atribuciones para intervenir mediante gestión directa --
en la vida económica, cultural y asistencial del país(8)

"Los impuestos constituyen el principal ingreso Tributario del Estado, inclusive, en sistemas económicamente sanos que no requieran de financiamiento o empréstitos extranjeros para solventar el presupuesto nacional, constituyen, el principal ingreso del Estado.

Un impuesto refleja con gran fidelidad el objetivo que el Estado persigue a través de la relación jurídico-tributaria, a saber: obligar a todos y a cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas capacidades económicas, al sostenimiento de los gastos públicos.

El impuesto se ha definido tradicionalmente como un acto de soberanía por parte del propio Estado; es un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público, se esta en presen-

(8) Praga Cabino, "Derecho Administrativo," Ed. Porrúa, Vigésimo tercera Edición, México, 1984, Pág. 13 y ss.

---cia de una imposición de la autoridad, que debe acatarse - aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos - pasivos, a cambio el ciudadano no recibe nada, pero de manera general se beneficiaría de los servicios públicos que el Estado presta como resultado de la propia recaudación, tales como son alumbrado, pavimentación de calles, alcantarillado, servi cios de comunicación terrestre y marítimos, etc. etc.

En la actualidad debido al gran desarrollo de las sociedades, el impuesto presenta dos formas:

1.- La del acto de soberanía que permite al Estado acrecen tar su podería económica para financiar el gigantesco creci-- miento de sus atribuciones.

2.- La de un medio de opresión económica al gobernado que se ve forzado en múltiples ocasiones a sacrificar parte de su salario en aras de un ambiguo concepto de interés general que en contadas ocasiones lo beneficia en forma específica." (9)

(9) Arrijoja Vizcaino, Adolfo, "Derecho Fiscal," Ed. Themis, -- Tercera Edición, México, 1986, Pág. 239 y ss.

Por otra parte de acuerdo con la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, en relación con la fracción IV del 31, el impuesto sólo puede crearse en una ley.

Estos preceptos contienen el principio de la reserva de la ley: el impuesto es materia reservada a la ley.

Esto implica que en la ley en que se establezca un impuesto, deben encontrarse todos y cada uno de los elementos que en su conjunto integran el tributo: objeto gravado, unidad, cuota, base, etc.

Una ley tributaria que dejara a la discreción del agente del Fisco la configuración de uno de estos elementos, sería inconstitucional, porque un elemento esencial del impuesto sería creado por el agente administrativo, y en consecuencia no se daría integralmente el tributo en el acto legislativo en su aspecto formal.

Por lo tanto para que se pueda establecer y cobrar un impuesto debe tener su base en la Ley, así encontramos los Principios Jurídicos de los Impuestos los cuales están regulados en la ---

Constitución.

Estos principios se presentan en tres grupos:

a) Principios derivados de preceptos Constitucionales que consagran las garantías individuales, como se observa en los artículos 9, 13, 14, 16, 17, 21, 22, 23 y 28.

b) Principios Constitucionales de la Organización Política del Estado, señalados en los artículos 31, Fracc. IV, 36 Fracc. I, 38, 73 Fracc. VII 74, Fracc. IV.

c) Principios de Política Económica.

"El Lic. Humberto Delgadillo presenta tres tipos de principios - que son:

- Los Principios Generales.

El tratadista Fritz Neumark, analiza los principios de la imposición a partir de los fines que con ella se pretende alcanzar, presentando tres apartados distintos.

Principios Político - Sociales en donde observa los principios de:

Generalidad, Igualdad, Proporcionalidad y Redistribución.

Principios Político-Económicos, los que señala como:

Antidirigismo Fiscal, Disminución Intervencionistas, No distorsión de competencia, Suficiencia, Capacidad de adaptación, Flexibilidad activa, Flexibilidad pasiva y Favorecimiento del desarrollo.

Principios Técnicos-Tributarios, los señala como:

Congruencia y sistematización, transparencia, factibilidad, -- Continuidad, Económica y Comodidad.

- Los Principios Elementales.

Existen la generalidad de los impuestos y la uniformidad de -- los mismos.

Principio de Certidumbre.

Es necesario la especificación del sujeto, objeto, la cuota, -- La forma de hacer la evaluación de la base, etc.

Principio de Comodidad.

Un impuesto cobrado inmediatamente se resiente menos que el co-

---brado tiempo después de la situación que lo originó.

Principio de Economía.

Es posible que la recaudación del impuesto utilice un gran -- número de funcionarios y empleados cuyos sueldos devoran la ma yor parte del producto del mismo.

- Los Principios Constitucionales.

El Poder Tributario y la actuación de las Autoridades deben -- seguir determinados lineamientos que la Constitución y las le- yes establezca.

Estableciéndose los Principios Constitucionales de la Tributa- ción.

Principio de Legalidad.

La fracción IV del artículo 31 Constitucional consagra el prin- cipio de legalidad al establecer que 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.

Principio de Proporcionalidad y Equidad.

El principio de equidad da universalidad al tributo; el impuesto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

La proporcionalidad mira al carácter económico de la carga impositiva.

Principio de Igualdad.

De manera genérica, en el campo jurídico se entiende por igualdad, que el tratamiento que se da a todas las personas que caigan en el supuesto que la ley señala deba ser idéntico.

En materia tributaria la igualdad se traduce en que las leyes fiscales no se establezcan para gravar a un sujeto o grupo de sujetos en particular, a no ser que la conducta del sujeto pasivo coincida con el supuesto establecido por la disposición impositiva."(10)

(10) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", Editorial Pac, Segunda Edición, México, 1986, Pág. 56 y ss.

Mencionaremos que diversos tratadistas, han elaborado definiciones sobre el término impuesto, siendo algunas, de la siguiente manera:

- ENEBERG.

" Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".

- JOSE ALVAREZ DE CINPUEGOS.

"El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayendola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a estas compensación alguna específica y recíproca de su parte".

- GASTON JEZE.

Señala las características del impuesto que son las siguientes:

1.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente -- una suma de dinero y no servicios personales.

2.- La prestación del individuo no es seguida por una contra prestación del Estado.

3.- El constrañimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.

4.- Se establece según reglas fijas.

5.- Se destina a gastos de interés general.

6.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

Estas definiciones presentan elementos parecidos como son:

Los impuestos se deben pagar en dinero; son exigidos por el Estado y las Entidades para realizar gastos en beneficio de los -- ciudadanos.

Por otra parte el Código Fiscal de la Federación señala en diferentes años las definiciones que ha dado y estas son:

Código Fiscal de 30 de diciembre de 1938; definía en su artículo

---io segundo al impuesto como :

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

- Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966, que entró en vigor el 10. de abril de 1967.

" 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".

Encontramos en ambas definiciones los mismos elementos, aunque con distintos términos, los cuales señalan que el impuesto es una prestación en dinero o especie que forzosamente debe pagar cada individuo de acuerdo a lo señalado por el Estado, ya que servirán para cubrir los gastos públicos.

- Código Fiscal de 30 de diciembre de 1981.

En su artículo segundo define al impuesto:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley

Que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones -- II, III y IV, de este artículo (fracciones referentes a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).

En los códigos de 1938 y 1966, se presentan elementos semejantes, como son los siguientes:

- Las prestaciones serán en dinero o especie, es decir debe pagarse con moneda de curso legal o con objetos que sean apreciables en dinero.
- Dichas prestaciones deben estar establecidas en la Ley, --- debiendo tener carácter general y obligatorio; es decir debe tomarse en cuenta el principio de legalidad tributaria, además debe tomarse en cuenta a todas las personas que presenten una situación que coincida con el hecho generador del crédito Fiscal.
- Estas prestaciones estarán a cargo de personas Físicas y Mo

---rales, es decir se toma en cuenta a las personas de manera individual como en grupo, las personas morales serán sujetos de una obligación impositiva cuando se coloquen en la situación que la Ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal.

Estas prestaciones pasarán a la Tesorería de la Federación.

En los códigos de 1981 y 1988, no se menciona la forma de pago, pero se entiende que debe ser en dinero; es decir en moneda corriente.

Hay otra definición de impuesto que es:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala:

La idea del Impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, - los individuos sobre los que tiene potestad la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere (Tomo XXXIV, Pág. 1360.

Prontuario, Tomo VIII, Pág. 84).

C. ELEMENTOS DEL IMPUESTO:

"Se clasifican de la siguiente manera:

- 1.- El Sujeto.
- 2.- El Crédito Fiscal y el objeto.
- 3.- La Unidad del Impuesto o Unidad Fiscal.
- 4.- La Cuota del Impuesto.
 - a) Cuota de derrama o contingencia.
 - b) Cuota fija.
 - c) Cuota Proporcional.
 - d) Cuota Progresiva.
 - e) Cuota Degresiva.
- f).- Cuota Regresiva o Progresiva Inversa.
- 5.- La Base del Impuesto.
- 6.- Las Tarifas.
- 7.- El Catastro Tributario o Padrón Señalado.
- 1.- Como primer elemento encontramos al Sujeto que presenta dos

aspectos:

a) Sujeto Activo:

El cual tiene el derecho de exigir el pago de tributos, y son la Federación, las Entidades Locales y los Municipios, aunque se -- observa que el municipio no puede fijar por sí los impuestos, ya que son fijados por las legislaturas de los Estados, por tanto - el municipio solo se encarga de recaudarlos.

b) Sujeto Pasivo:

En el Código Fiscal de 1938 se señalaba en el artículo 20.

"Sujeto o deudor de un crédito Fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las Leyes, está obligada de una manera - directa el pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

En el Código Fiscal de 1966, en su artículo 13 se presentan modificaciones:

"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".

Debiendo distinguirse al sujeto pasivo del pagador de impuesto

señalandosele como:

Es aquél que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen, porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con -- los impuestos indirectos.

Como ejemplo de esto lo encontramos en el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Los Sujetos Pasivos, pueden ser:

a) Las personas físicas (artículos 21, fracción I y II, del Código Fiscal de 1966 y lo. del Código Fiscal de 1981).

b) Las personas morales privadas (artículos 21, fracción III, del Código de 1938, 13 del de 1966 y lo. del de 1981).

c) Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos descentralizados del Estado (artículos 21, fracción --- IV del Código de 1938, 13 del de 1966 y el lo. del de 1981).

d) La Federación, los estados y los municipios serán sujetos pasivos cuando su actividad no corresponda a sus funciones de Derechos Públicos (artículos 30, Fracción I, del Código de 1938,

16, Fracción I del de 1966).

2.- Como segundo elemento encontramos el Crédito Fiscal y el objeto.

El Artículo 4, define al crédito Fiscal como:

"Son créditos Fiscales, los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que derivan de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las Leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

El objeto del Impuesto, es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito Fiscal; Eheberg lo define señalando que el objeto da nombre al Impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

3.- Un tercer elemento es la unidad del Impuesto o Fiscal que se señala como:

Es la cosa o cantidad delimitada en medida, peso, etc., sobre la

que la Ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de --- impuesto y que sirve para hacer el cálculo correspondiente en cada caso.

4.- Un cuarto elemento es la cuota del Impuesto que se define como:

La cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributatoria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma tanto por ciento. Esta cuota puede ser de diferentes tipos:

a) Cuota de derrama o contingencia.

Esta cuota se determina, en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del Impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible, siendo lo último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad Fiscal.

- Ventajas:

a) Para la administración, y que es de un rendimiento seguro y no aleatorio, como el de los otros sistemas.

b) Para los contribuyentes, por que no habrá exceso de celo -

por parte de los agentes Fiscales, ya que la cantidad a pagar está predeterminada.

c) Habrá menos interés en realizar maniobras fraudulentas por la misma razón anterior.

d) Los causantes se vigilaran unos a otros, por que la omisión de uno de ellos puede significar aumento en la carga de los otros.

- Desventajas:

a) Es anticuada, solo para Estados poco avanzados, de administración rudimentaria, pero no es un Estado organizado.

b) No tiene la productividad de los Impuestos de cuota fija o de tanto %, por que no hay aumento natural en el rendimiento que tienen estos.

c) Pueden presentarse injusticias en la repartición, debido a la existencia de cierta arbitrariedad.

d) Requiere procedimientos complicados para calcularlo.

e) La repetición puede tener errores, que si se repiten pueden dar resultados inconciliables con la regla de la uniformidad

del impuesto.

b) Cuota Fija:

Existe este tipo de cuota, cuando se señala en la Ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

c) Cuota Proporcional:

Existe este tipo de cuota, cuando se señala un % fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

d) Cuota Progresiva:

Se presentan dos tipos de progresividad Directa e Indirecta.

En la indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la proporción gravable del objeto del impuesto.

Hay progresividad directa, cuando el % de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base.

e) Cuota Degresiva:

Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de Impuestos, sobre la que se pretenda ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba;

debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida - que decrece el valor de la base, el resultado es el mismo que el_ de la progresividad, en cuanto se gravan con cuotas más altas, -- las bases más altas, y con cuotas menores, las más bajas, pero se distinguen en que la cantidad a partir de la cual se aplica el % máximo es muy bajo en las regresivas y en que los grados o seccio nes son pocos en número, seis cuando más, en tanto que en las --- progresivas los grados son múltiples.

f) Cuota Regresiva o Progresiva Inversa:

Recibe también el nombre de regresiva, aun cuando debemos evitar_ este último nombre, para evitar confusiones, en esta cuota, mien- tras mayor es la base, menor es el %. Era de este tipo el impues to sobre empresas mercantiles e industriales del Distrito Federal, que tenían las siguientes tarifas:

Por la fracción de capital hasta \$2,000.00 de \$2.00 a 350.00 Bimes trales.

Por la fracción de capital hasta \$2,000.01 a \$5,000.00 de \$4.50% Bimestrales.

Por la fracción de capital hasta \$5,000.01 a \$10,000.00 de \$4.00,⁹
Bimestrales.

Por la fracción de capital hasta \$10,000.01 a \$20,000.00 de ----
\$3.80% Bimestrales.

Por la fracción de capital hasta \$20,000.01 a \$30,000.00 de ----
\$3.50% Bimestrales.

El procedimiento para el cálculo es el de la progresión por grados.

5.- Un quinto elemento es la base del Impuesto señalada como:
La cuantía sobre la que se determina el Impuesto a cargo de un _
sujeto.

6.- Un sexto elemento son las tarifas que son:
Las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un de-
terminado objeto tributario o para un número de objetos que per-
tenecen a la misma categoría.

7.- Un séptimo elemento es el catastro tributario o padrón se-
ñalado como :

Las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del Impuesto, así como la deuda individual de impuestos que se persiven periódicamente." (11)

"Algunos autores solo consideran dos elementos.

1.- Sujeto Activo.

2.- Sujeto Pasivo.

1.- Sujeto Activo.

En México, de acuerdo a la Constitución, la calidad de sujeto -- activo recae sobre la Federación, los Estados y los Municipios; los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, mientras que los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalan las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, Fracción II, por tanto ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos Fiscales.

Por otra parte el artículo 73, Fracción XXIX, señala determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Fede

(11) Flores Zavala, Ernesto, op. cit. Pág. 100 y ss.

---ración sin que ello signifique que está impedida para gravar --
otras fuentes, en cuanto fuere necesario para cubrir los gastos pú
blicos, de acuerdo con lo establecido por la fracción VII del mis
mo artículo 73; por lo tanto, si las contribuciones que establece_
gravando las fuentes que consignan la citada fracción XXIX no fue
ran suficientes para satisfacer el presupuesto, la Federación pue
de concurrir a los Estados, afectando otras fuentes hasta obtener_
los recursos suficientes.

Las entidades Federativas es otro de los sujetos activos de la ---
obligación Fiscal previsto en el artículo 31, Fracción IV de la --
Constitución, salvo las limitaciones a su potestad tributaria pr
vistas en la Constitución tanto en la Fracción XXIX del artículo -
73, que se refiere a fuentes económicas exclusivas de la Federación,
como en las Fracciones IV a VII del artículo 117, que prohíben los
Impuestos alcabalatorios, tienen facultades concurrentes con la --
Federación para gravar todas las demás fuentes económicas, sin em
bargo, en ocasiones la situación financiera de los Estados no es -
buena, lo cual se debe a algunos problemas que deben afrontar las_
entidades Federativas al establecer su sistema tributario.

El Municipio es, el de situación económica más precaria, no obs--

---tante que es la entidad política que en forma directa satisfu
ce las necesidades esenciales de la población, principalmente a_
través de la prestación de diversos servicios públicos, una de -
las causas principales para la precaria situación financiera de_
los municipios consiste en la imposibilidad de establecer por sí
mismos sus tributos, ya que los tributos municipales son estable_
cidos por las legislaturas estatales y el municipio, en los tér--
minos del artículo 115 Constitucional, únicamente tienen la libre
administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a las__
legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y -
convenientes.

El Estado busca evitar la doble o múltiple tributación interior y,
a la vez, solucionar el problema de la falta de delimitación por_
el texto constitucional de los campos impositivos federales, esta_
tales y municipales y para ello creó el Sistema Nacional de Coor_
dinación Fiscal mediante Ley de 22 de diciembre de 1978, publicada
en el Diario Oficial del 27 del mismo mes.

La finalidad del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es la -
de coordinar el régimen Fiscal de la Federación con los Estados_
Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que -

corresponda a estas entidades en los ingresos federales dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades Fiscales.

A este sistema pueden adherirse las entidades Federativas, el Distrito Federal esta coordinado por disposición de la Ley, mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a cambio de no mantener en vigor tributos análogos a los previstos en el sistema, obtienen un porcentaje de participación en el rendimiento de impuestos, derechos y productos de carácter Federal, siempre que el origen de tales gravámenes por entidades, sea plenamente identificable, excluyendo únicamente a los impuestos al comercio exterior."(12)

2.- Sujeto Pasivo.

"El sujeto de la obligación es la persona que conforme a la Ley-- debe satisfacer la prestación en favor del Fisco, ya sea propia o

(12) Rodríguez Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal," Ed. Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 1983, Pág. 123 y ss.

de un tercero.

Por parte, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito Fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la Ley; bien por incumplimiento de una obligación que la Ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que dió nacimiento.

Existen diversas clasificaciones que al respecto ha elaborado la doctrina, algunas de ellas son:

Para Dino Jarach existen las siguientes categorías de la responsabilidad:

- 1.- Responsables contribuyentes.
- 2.- Responsables por sustitución.
- 3.- Responsables por garantía.
- 4.- Responsables solidarios.

1.- Responsables contribuyentes.

Es la persona que dió origen al nacimiento del crédito Fiscal.

2.- Responsables por sustitución.

Es aquel que, en virtud de una disposición de la Ley, está obligado al pago de un crédito Fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo.

3.- Responsables por garantía.

Son tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

4.- Responsables solidarios.

Lo son por sucesión o por representación.

Manuel Andreozzi, clasifica la responsabilidad del sujeto pasivo, en atención al orden en que se ejercita por el Estado, por lo que la divide en:

1.- Directa.

2.- Indirecta.

1.- Directa.

Corresponde a la persona que intervino en la creación de la obligación tributaria.

2.- Indirecta.

Corresponde a la persona que no intervino en su creación, pero que por diversas causas adquiere responsabilidad tributaria.

Por otra parte de conformidad con el artículo 31 Fracción IV, Constitucional, es obligación de los mexicanos 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.

Como la Constitución guarda silencio respecto a los extranjeros, - se les ha considerado obligados al pago de contribuciones por disposición de ordenamientos secundarios como el Código Fiscal de la Federación o la Ley de Nacionalidad o de Naturalización, estimánco

--- se que aun cuando sobre este punto hay una laguna en la Consti-
tución, los extranjeros si están obligados al pago de tributos da-
do que al hacer uso de nuestras Instituciones públicas, en igual--
dad de circunstancias que los mexicanos, justo es que también en -
igualdad de condiciones se les grave en forma proporcional y equita
tiva que dispongan las leyes, para que contribuyan al gasto públi-
co." (13)

- (13) Margain Manautou, Emilio, "Introducción al Estudio del Dere--
cho Tributario Mexicano", Editorial Universitaria Potosina, -
Universidad Autónoma de S.L.P., Cuarta Edición, México, 1976,
Págs. 286, 289 y 294.

D.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS:

Algunos Autores los clasifican en:

- 1.- Impuestos Directos.
- 2.- Impuestos Indirectos.
- 3.- Impuestos Personales.
- 4.- Impuestos Reales.
- 1.- Impuestos Directos.

En este caso el legislador, trata de determinar al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el Fisco, presentandose una confusión entre el sujeto pasivo y el pagador del Impuesto; es decir el legislador grava al sujeto con el conocimiento de que se trasladará al Impuesto al pagador; algunos Impuestos directos son sobre la renta, sobre herencias y legados, sobre donaciones; tambien se dice que los Impuestos directos recaen sobre las personas, la posesión o disfrute de la riqueza, gravado situaciones normales y permanentes, realizandose lista de los causantes.

Ventajas y Desventajas de los Impuestos Directos:

- 1.- El Estado obtiene una renta, conocida con anticipación y -
con la que puede contar.
- 2.- Permiten la realización de la Justicia Fiscal.
- 3.- En tiempos difíciles tienen cierta fijeza.

Sus desventajas son:

- 1.- Son muy sensibles a los contribuyentes.
- 2.- Son poco productivos.
- 3.- No pueden existir solos, porque las cuotas de los que ----
tendrían que pagar el impuesto serían demasiado fuertes, dando --
lugar a la evasión.
- 4.- Son poco elásticos.
- 5.- El contribuyente es más estricto para juzgar los gastos del
Estado.
- 6.- Los Impuestos se prestan a la arbitrariedad de los Agentes_
Fiscales.

7.- Estos Impuestos no gravan a las personas que perciban ingresos inferiores al mínimo.

2.- Impuestos Indirectos.

En estos Impuestos el verdadero contribuyente no es gravado sino por repercusión, algunos impuestos indirectos los encontramos en la exportación y la importación, así como cuando gravan la producción de ciertos artículos; estos impuestos se perciben en ocasión de un hecho, de un acto de un cambio aislado, accidental, no se realizan listas de los contribuyentes.

Ventajas y Desventajas de los Impuestos Indirectos:

1.- Son poco perceptibles para el que los paga, ya que se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas.

2.- Son más productivos que los Impuestos Directos.

3.- Grava a un sector de la población que escapa de los Impuestos directos.

4.- Prestan una gran elasticidad.

5.- Se pueden incrementar con una elevación de cuotas.

6.- Se consideran menos populares que los directos.

7.- Se señala que estos Impuestos son voluntarios.

8.- Dan oportunidad al causante de pagar en el momento más -
comodo para él.

9.- Algunas veces han favorecido el desarrollo Industrial.

Sus lesvventajas son:

1.- No se consideran justas.

2.- No presentan una fijeza como los Impuestos directos.

3.- Tienen gastos elevados, ya que el personal es muy amplio
para que se eviten fraudes.

4.- Debido al control que se debe realizar, entorpecen a las
actividades de la Industria.

5.- Producen una redistribución artificial del comercio o de
la Industria.

6.- Cuando sus cuotas son muy altas provocan una desamoraliza-
ción.

3.- Impuestos Personales.

Son los que toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como los Impuestos sobre la herencia y legados.

4.- Impuestos Reales.

Estos Impuestos recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tomar en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del Impuesto." (14)

(14) Flores Savala, Ernesto, op. cit. Pág. 259 y ss.

Por otra parte autores como Rodríguez Lobato y Margain Manautou_ coinciden en la clasificación anterior, pero además ellos agregan la siguiente:

1.- Impuestos Específicos:

Son los que establecen en función de una unidad de peso, medida_ o calidad del bien gravado.

2.- Impuestos Ad Valorem:

Son los que se establecen en atención al valor del bien gravado.

3.- Impuestos Generales:

Son aquellos que gravan diversas actividades u operaciones, pero tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza.

4.- Impuestos Especiales:

Son aquellos que gravan una actividad determinada.

5.- Impuestos con fines Fiscales:

Son los que se establecen para proporcionar los ingresos que el_ Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto.

6.- Impuestos con fines Extra Fiscales.

Se establecen sin el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, - sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc.

En México es criticable el establecimiento de impuestos, con -- fines extra fiscales, debido a que una de las características - esenciales del impuesto, derivada de la Constitución, es que se decreten para satisfacer el Presupuesto de Egresos, es decir, - la Constitución no prevé ni autoriza el establecimiento de impuestos con fines diferentes de la satisfacción del presupuesto de Egresos.

7.- Impuestos Alcabatorios:

Los cuales se dan en países de economía poco desarrollada, y -- consisten en gravar la libre circulación de mercancías de una - entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma entidad, las_ principales formas de impuesto alcabatorios son:

- Impuesto al tránsito que gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y desti nadas a una tercera.

- Impuestos de circulación, son los que gravan la simple circulación de la mercancía en una misma entidad.

- Impuestos de extracción, que gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero.

- Impuestos de introducción, que gravan la entrada de mercancías a una entidad proveniente de otra o del extranjero.

- Impuestos diferenciales, son los que gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo.

Las prohibiciones que nuestra Constitución impone a los Estados y Municipios para el establecimiento de impuestos alcabalatorios, se encuentran previstos en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 Constitucional.

"A. Porras y López, señala la siguiente clasificación:

1.- Impuestos en Especie y en Dinero.

Esta clasificación es la más antigua en la historia de las finanzas de la humanidad. Desde que aparece el Estado se ha fijado -

los sujetos pasivos del impuesto que lo paguen en especie, o en dinero. En especie cuando se entreguen bienes, se ejecutan actos o prestaciones en favor del Estado. En dinero cuando se paga el impuesto con moneda corriente del país.

Varias son las objeciones que al impuesto en especie se le han -- formulado. Desde luego aplicable cierto criterio moderno para -- su determinación ya que se trata de una forma impositiva anacrónica.

2.- Impuesto sobre los Actos:

Se clasifican en :

a) Impuestos sobre la Renta.

La palabra renta tiene un doble significado en el Derecho Fiscal Mexicano. Uno específico aplicable a la tierra como lo entendió y estructuró David Ricardo y otro genérico, sinónimo de utilidad, garantía, provecho, etc., este impuesto es típico ejemplo de impuesto directo, y grava las ganancias o unidades como consecuencia de los actos que ejecutan los causantes.

El Impuesto Sobre la Renta se promulgó en 1921, durante el gobierno

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

---no del General Alvaro Obregón; tuvo carácter transitorio y se_ fijo con dos fines adquirir fonios para comprar una flota mercan_ te para México y financiar los festejos del centenario de la con_ sumación de la Industria. En 1924 se promulgó el nombre de "Ley del Impuesto sobre sueldos, salarios, emolumentos y utilidades -- sobre empresas".

En 1931 se reforma la Ley Impuesto sobre la Renta y en la cédula_ I se agrupan las actividades de los comerciantes, industriales y_ agricultores.

En 1953, la Ley sufre nuevas reformas y se establecen siete Cédula_ las. Finalmente, el año de 1961, de la cédula VI dos cédulas -- más y tres tasas complementarias; con fecha lo. de enero de 1965_ entró en vigor la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, derogán_ dose la ley anterior.

Contiene cuatro títulos.

Título I.

- Disposiciones Preliminares.

Título II.

- Del impuesto al Ingreso Global de las empresas.

Capítulo I.-

Objeto y Sujeto.

Capítulo II.-

De la base del impuesto de los causantes mayores.

Capítulo III.-

Del pago de los causantes mayores.

Capítulo IV.-

Obligaciones de los causantes mayores.

Capítulo V.-

Los causantes menores.

Título III.-

Impuesto al Ingreso de las personas físicas.

Capítulo I.-

Impuesto sobre productos del trabajo.

Capítulo II.-

Impuesto sobre productos y rendimientos del capital.

Capítulo III.-

Fija la tarifa procedente a propósito de los capítulos I y II.

Capítulo IV.-

Impuesto al ingreso global de las personas físicas.

Capítulo V.-

Tarifas y Declaraciones.

Título IV.-

El impuesto al ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y -
de los Fondos de Reserva para Jubilaciones.

Y constaban de 14 artículos transitorios.

b) Impuesto de Ingresos Mercantiles.

Este Impuesto fué conocido desde los tiempos antiguos de la humani
dad. En Egipto, Atenas y Roma, fué una fuente importante de in--
gresos para el Estado.

Al Impuesto de Ingresos Mercantiles se le ha llamado en la mayor -
parte de países de América Latina, Impuesto sobre las ventas o im-
puesto al consumo.

Constituida por catorce capítulos.

- Capítulo I.-

Del objeto (artículo 1o. al 9o.)

- Capítulo II.-

Del sujeto y del domicilio (artículos 10 - 13)

- Capítulo III.-

De la tasa (artículos 14-16)

- Capítulo IV.-

De los ingresos semigravados (artículo 17)

- Capítulo V.-

De los ingresos exentos (artículos 18-20)

- Capítulo VI.-

De las deducciones y de las rectificaciones (artículos 21-26)

- Capítulo VII.-

Del empadronamiento (artículos 27-37)

- Capítulo VIII.-

Declaraciones y pagos del impuesto (artículos 38-45)

- Capítulo IX.-

De las obligaciones de los causantes (artículos 46-50)

- Capítulo X.-

De las obligaciones de terceros y de la responsabilidad solidaria
(artículos 51-60)

- Capítulo XI.-

De la vigilancia (artículos 61-63).

- Capítulo XII.-

De las sanciones y del procedimiento (artículos 64-76)

- Capítulo XIII.-

De los convenios con las Entidades Federativas (artículos 77-81)

- Capítulo XIV.-

Los convenios con los causantes (artículos 82-89)

Hacia principios de este siglo, el sistema Fiscal Mexicano ya no correspondía al Estado económico-social del país. Habiendo pasado la etapa destructiva y en la actual que es la constructiva de la Revolución Mexicana, el sistema Fiscal Mexicano, cae en crisis. El gobierno convocó a varias asambleas de contribuyentes y a las cámaras de comercio del país, de acuerdo con el ministro de -----

Hacienda de entonces licenciado Ramón Beteta.

En 1951 nació la Ley del Impuesto de Ingresos Mercantiles.

c) Impuesto del Timbre.

Este impuesto nace en la Edad Media, y originalmente se donomina "Impuesto del Papel Sellado", en virtud de que el Rey proporcionaba el sello, previo el pago que era precisamente el Impuesto.

A raíz del México independiente siguieron aplicándose todas las - Leyes españolas en nuestro país, Don Matías Romero, fué el que es estructuró la primera Ley del Timbre en 1872; que entró en vigor en 1875 bajo el ministro de Hacienda don Antonio Mejía. Esta Ley - sumamente elemental no establecía las tarifas progresivas, antes - bien, fijaba una tasa menor e iba aumentando conforme aumentaba - la suma agravar, es decir, en cierto modo era un Impuesto propor - cional.

Hacia fines del siglo pasado y principios del presente, la Ley -- del Timbre y la Ley de Importación y Exportación fueron las prin - cipales leyes tributarias del país.

A la Ley del Timbre que era típicamente repercutible, se le iban -

agregando artículos y fracciones a medida que el Estado iba necesitando nuevos ingresos; se incluían actos mercantiles, civiles, administrativos y en general de todo género, con tal de que pudiera ser fuente de ingresos para el Estado.

La Ley del Timbre entró en vigor el 10. de enero de 1954, se dividía en siete capítulos.

- Capítulo Primero.-

Disposiciones preliminares.

- Capítulo Segundo.-

Objeto y Cuotas.

- Capítulo Tercero.-

Reglas Especiales para la aplicación de algunas cuotas de la tarifa.

- Capítulo Cuarto.-

Del pago.

- Capítulo Quinto.-

Trata del uso de estampillas y de su cancelación.

- Capítulo Sexto.-

Revalidación.

- Capítulo Séptimo.-

No se mencionaba el contenido.

3.- Impuesto por Administración y por Arriendo.

Se toma como índice la persona moral o física que administra y cobra el Impuesto. El Impuesto es por administración si el Estado es el encargado de cobrar; en tanto que el Impuesto es por arriendo si el Estado delega total o parcialmente su cobro a una tercera persona, naturalmente mediante una retribución." (15)

(15) Porras y López, Armando, "Derecho Fiscal", Textos Universitarios, Primera Edición, México, 1967, Pág. 82 y ss.

E) EFECTOS DE LOS IMPUESTOS:

"El cumplimiento del pago de los impuestos, puede dar como resultado la aparición de algunos efectos como son:

- a) La repercusión.
- b) La difusión.
- c) La utilización del desgravamiento.
- d) La absorción.
- e) La amortización.
- f) La capitalización.
- g) La evasión.

a) La repercusión la encontramos a través de tres pasos que son:

1.- La percusión que es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, que es la persona que tiene la obligación legal de pagar

lo.

2.- La traslación que es el hecho de pasar la carga del impuesto a otras personas.

3.- La incidencia es la caída del impuesto sobre la persona --

que realmente lo paga, siendo la que ve afectada su economía por el impacto del impuesto.

Se señala que la repercusión es una lucha entre el sujeto del impuesto y los terceros, el sujeto tratando de trasladar el impuesto y el tercero tratando de evitarlo restringiendo el consumo -- del artículo afectado, el éxito depende tanto de la fuerza económica como de la necesidad de la cosa gravada, etc.

Hay casos en que el impuesto incide sobre el mismo sujeto, pero -- entonces no habrá propiamente repercusión; esto se presenta cuando el sujeto no puede trasladar el impuesto.

Este fenómeno de la repercusión es uno de los más importantes debido a que el legislador, al establecer un gravamen, debe tener -- en cuenta la posibilidad y sentido de la repercusión, para determinar, con más o menos exactitud, a quienes en realidad gravará -- el impuesto.

Pueden presentarse los siguientes aspectos:

- 1.- Puede acentuar la falta de uniformidad de un impuesto o -- bien atenuarla cuando se gravan artículos que no son de primera_

necesidad, se puede atenuar la injusticia que se comete con los impuestos que gravan los artículos de primera necesidad.

2.- Según la forma de establecer un impuesto, puede darse o no la repercusión; por ejemplo, no se produce el mismo efecto, al establecer un impuesto sobre las utilidades de una empresa, que sobre los dividendos de los accionistas.

3.- Es un fenómeno que no obedece la voluntad del legislador, - tomándose esto en cuenta al establecerse el impuesto; es decir, -- no es posible, al establecer el impuesto, saber exactamente si se realizará o no y en qué sentido.

4.- No se puede establecer quienes serán los afectados, ya que algunos impuestos pueden afectar la capacidad económica de unos y otros impuestos; así como afecta a las clases pobres.

b) La difusión se presenta cuando un impuesto ha llegado hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta la incidencia, con el que termina la repercusión, presentándose la difusión del impuesto. Quién ha sufrido incidencia, - el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre

una disminución en su renta o en su capital, así como en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto.

Podemos señalar algunas diferencias entre la difusión y la repercusión.

1.- La repercusión puede presentarse o no, en cambio, la difusión siempre se presenta, porque suponiendo que el impuesto no pueda ser trasladado, la persona que lo paga, el sujeto, sufrirá la disminución de su poder adquisitivo e iniciará un proceso de difusión del impuesto.

2.- Al efectuarse la repercusión, el poder adquisitivo del sujeto del impuesto queda intacto, en tanto que al iniciarse la difusión, todos los poderes adquisitivos de las personas que tienen relación unas con otras, a partir del que fué incidido por el impuesto, disminuyen salvo que surjan circunstancias que hagan variar esa situación.

c) Otro efecto es la utilización del desgravamiento consistente en la supresión de un impuesto que rompe el equilibrio establecido.

d) La absorción se presenta cuando al establecerse un impuesto el sujeto no lo traslada, sino que lo paga, procurando aumentar - su producción o disminuir su capital y trabajo empleado.

Algunos autores como Wagner, consideran dicho fenómeno como una - forma de repercusión; en realidad no hay repercusión, sino absorción del impuesto.

Lo mismo sucede cuando, en virtud del impuesto, disminuye el va-- lor de la cosa gravada, en tal forma que la baja de valor absorbe la totalidad del impuesto.

e) y f) La amortización y la capitalización se producen en el_ caso de desgravamiento; si estando establecido un impuesto, una - casa vale noventa mil pesos y el impuesto se reduce a la mitad, - habrá entonces un aumento de valor para la propiedad y se habrá - efectuado el fenómeno de la capitalización del impuesto.

Dándose las siguientes conclusiones:

1.- El establecimiento de un impuesto exclusivo produce una -- confiscación parcial.

2.- La disminución de un impuesto produce un donativo gratuito.

Por otra parte hay condiciones que influyen en la presentación - de dichos fenómenos.

Se presentará la amortización o capitalización:

a) Cuando el objeto gravado sea una inversión de capital susceptible de producir una renta anual (tierras, casas). El fenómeno no puede producirse en impuestos sobre salarios, etc.

b) El objeto debe ser duradero y su uso debe permitir varios pagos anuales del impuesto. Mientras más durable es la materia gravable, más probabilidades habrá de que se produzca la capitalización.

c) No se producirá el fenómeno si la materia gravable sirve para una producción posterior, porque el impuesto será repercutido sobre el consumidor, se elevará el precio del producto, pero no disminuirá el valor de la fuente del producto.

Por otra parte, el impuesto debe ser exclusivo, es decir, debe ser exclusivo, es decir, debe ser sobre determinados bienes y no general; o desigual, es decir, que sobrepase a otros impuestos en un momento determinado.

g) La evasión.

La evasión es un fenómeno que puede producirse en unión con el establecimiento de impuestos, es decir se elude por completo el pago de impuestos.

La evasión se presenta en dos formas:

1.- Evasión Legal.

En este caso se omite el pago de impuestos mediante procedimientos legales, por ejemplo; una persona que importa algun producto, dice que ya no va a pagar el impuesto correspondiente, dejando de importar; pudiendo ocasionarse el aprovechamiento de las lagunas jurídicas.

2.- Evasión Ilegal o Fraude.

Consiste en eludir el pago de impuestos mediante actos violatorios a las normas legales como son la simulación de contratos, la ocultación de ingresos."(16)

(16) Flores Zavala, Ernesto, op. cit. Pág. 290 y ss.

Esta evasión debe combatirse por:

Porque es una violación a la Ley.

Porque no puede quedar al criterio del particular la determinación de si debe o no pagar el impuesto.

Porque se obstaculiza la realización de las atribuciones del Estado.

El Código de 1981, señala en el artículo 108.

"Comete el delito de defraudación 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".

En el artículo 92, se señala:

Para proceder criminalmente por estos delitos es necesario que -- la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, declare previamente que el Fisco ha sufrido o podría sufrir perjuicio.

"Porras y López, señala que los principales efectos de los impuestos son:

- a) Morales.
- b) Políticos.
- c) Económicos.

a) El Estado tiene razón en gravar con tasas altas productos como vinos extranjeros y licores, en tal forma que el consumidor que -- desee beber cognac, brandy, tiene que pagar impuestos elevados, el Estado en general grava con tasas más elevadas toda clase de licores, pues persigue una finalidad de moralidad y templanza para la sociedad.

b) Abundan los casos en los cuales las reacciones políticas han sido tan intensas que se han vuelto revoluciones, o por lo menos el excesivo impuesto fué la gota que derramó el vaso de la revolución, cumpliéndose aquel principio sociológico que afirma que pequeñas -- causas producen grandes efectos.

Es inculdable que una de las causas de la Independencia de la Nueva España fué la nube de impuestos que existía, especialmente la odia-

---da alcabala; por otra parte los impuestos despiertan el interés por la cosa pública, pues es evidente que los causantes tienen derecho a vigilar que sus aportaciones se apliquen en obras sociales y no aumenten las fortunas de los funcionarios públicos.

c) La evasión consiste en que el sujeto pasivo del impuesto elude el pago.

La evasión es legal e ilegal. En nuestra opinión la evasión solo es legal cuando se trata de la exención impositiva.

Es muy frecuente confundir la evasión del impuesto con la evasión del pago del impuesto.

Una cosa es que no se configure el impuesto y otra que configurándose el impuesto este no se pague. En efecto, se afirma: "que -- un importador que no esté dispuesto a pagar el impuesto establecido por la importación de determinada mercancía, deja de importarla; habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto".

"Puede ocurrir con el impuesto al tabaco, pues el contribuyente -- que no quiera abandonarlo, dejando de fumar, mejorará siempre en algo su renta y más íntegramente su salud.

El industrial que utilizaba una materia prima gravada, ya sea como combustible y material de transformación si prescinde de ella, apela también al recurso de la evasión lícita".

En los ejemplos anteriores se observa que lo que en realidad existió fué la ausencia prevista por la ley para la configuración del impuesto y que en consecuencia no existió la causa; no se configuró el crédito fiscal y por ende tampoco la obligación de pagar el impuesto, pues es evidente que si no soy comerciante, no seré sujeto pasivo.

La evasión es ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se recurre a maniobras tales como la simulación de actos, contratos etc., figuran algunas de ellas tipificadas y sancionadas en el -- Código Fiscal, Título II, capítulo III y IV."(17)

(17) A. Ferras y López, Armando. op. cit. Pág. 72 y ss.

Capítulo II

E V A S I O N .

A) ASPECTO GENERAL.

"Se presenta poca información acerca del desarrollo económico - de los pueblos antiguos y como establecieron sus impuestos y - las técnicas para que no se diera la evasión de los mismos.

En la Roma antigua se observaba una reglamentación bien estruc turada tanto en lo jurídico como en lo político y social; se - debe tomar en cuenta que la aplicación de los impuestos se ba - sa en la existencia de la propiedad privada.

Ya que si estuvieran establecidos en tribus todos sus miembros gozarían de todo lo que les rodeaba y podía existir el trueque el cual no otorgaba una situación privilegiada.

Pero con la creación de la moneda como medio de cambio y valor da origen al ahorro el cual da como resultado el capital y la _ propiedad privada.

Debido a esto comenzaron a crearse los primeros reglamentos y _ las primeras desobediencias.

El emperador Dario, estableció el principio de Importación por Cuota, obligación tributaria que por arbitrariedades y exceso de imposiciones da lugar a la evasión tributaria.

El pueblo Hebreo por su parte establecía como obligación el -- pago de las limosnas y quien no cumpliera recibía un castigo - corporal.

Los romanos, mediante su Organización Financiera del Estado, - establecieron la creación de impuestos sobre bases legislati-- vas que se concretaron en Instituciones Tributarias Originales y Eficaces, estableciendo dos tributos:

1.- Tributum Capitis.

Se aplicaba para todos los ciudadanos que se encontraban sujetos a la obligación contributiva.

2.-Tributum Soli o Capitalio Terrena.

Este impuesto se aplicaba a los poseedores de tierras en razón de la fertilidad del suelo, de la productividad, etc., este --- impuesto debido a la mala administración de los funcionarios, - solo se cobro a los plebeyos, los cuales con justa razón pro---

---testaron, para evitar mayores problemas Servio Tulio, insti-
tuyo el censo tomando en cuenta la base de un catastro, logran-
do una plena igualdad tributaria, el tributo Ex Censu, tuvo el
carácter de una imposición personal que variaba según las exi-
gencias del Erario Público.

El Tributum Soli, era una fuente regular de ingresos ya que --
era un tributo personal, que se pagaba sobre los bienes poseí-
dos.

También se estableció la Declaración Jurada de los Reditos, --
que consistía en que cada ciudadano romano evaluara los bienes
que poseía a los cuestores.

Con la inscripción de los ciudadanos romanos en la tribu era -
más fácil la distribución de la carga fiscal, así como las org-
naciones de determinación y recaudación de los tributos.

Los ciudadanos que intentaban evitar inscribirse en el censo y
cumplir con las cargas fiscales, eran merecedores de graves --
sanciones que incluso llegaban hasta la pena de muerte.

La evasión entre los romanos se consideraba que iba contra el
juramento que se realizaba sobre la declaración de los bienes.

En tiempos de Calígula la evasión tuvo gran auge debido a que
la forma de aplicar las leyes era muy arbitraria, una forma de

de evasión la encontramos en la falta de inscripción al censo. El derecho romano, establecía que todo ciudadano que tenía plena capacidad jurídica gozaba de un status en el cual tenía el derecho a la libertad, a la ciudadanía y a pertenecer a una -- determinada familia, como castigo por alguna falta cometida -- contra el gobierno, como evadirse de alguna obligación, el ciudadano perdía su capacidad jurídica, por ejemplo si perdía el derecho a la libertad se colocaba en la condición de esclavo o si perdía el derecho a la ciudadanía pasaba a ser un extranjero en su país y si dejaba de pertenecer a una familia, esta lo -- consideraba como muerto.

Por otra parte el erario obtenía dinero por medio del botín de guerra; a partir de la segunda mitad del siglo II de la era -- cristiana ya se encuentran noticias sobre la existencia de la -- práctica de extorsión del pago de los tributos a los contribuyentes estableciéndose la responsabilidad solidaria de los grupos gravados.

En la época romana se presentó el fenómeno de la evasión, la -- cual se daba por el establecimiento de extensiones o privile--

---gios especiales, se menciona que el sistema tributario de esos tiempos utilizaba contribuciones en especie que eran pesonas onerosas, tanto para el que pagaba como para el que recibia, en este caso también se presentaba la evasión parcial debido a que los productos que se entregaban eran de menor calidad, pero con los avances que sufría el sistema tributario se abolió por completo las contribuciones en especie.

Por otra parte cuando Carlomagno intento reconstruir el imperio de occidente se presentó una decadencia en la autoridad estatal, motivo por el cual el feudalismo se consideraba la máxima autoridad la que realizaba infinidad de actos abusivos, llegando un tiempo en que era imposible viajar por miedo a ser robado y a ser comido por las familias que debido al excesivo abuso habían quedado en la miseria total.

A través de las diferentes épocas se ha observado que al establecerse algun impuesto (que no resulta equitativo y proporcional) se presenta el fenómeno de la evasión el cual resulta perjudicial para cualquier Estado.

Para tratar de que no se de la evasión, el legislador debe ob--

---servar que al establecerse un impuesto los efectos que resulten no alteren los intereses del contribuyente ni afecten los medios que utiliza para elaborar su producto. " (18)

- (18) Giorgetti, Armando, "La Evasión Tributaria", Ediciones -- Depalma, Traducción directa de la Segunda Edición Italiana L'evasione Tributaria (UTET, Torino, 1963) por el profesor Antonio Sc-rano, Buenos Aires, 1967, Pág. 15 y ss.

"Una vez que se ha establecido un impuesto, el Fisco adquiere - el derecho de exigir su pago, tomando las medidas necesarias - para su recaudación, dándose como resultado el inmediato pago. Pero antes que suceda esto, el impuesto debe llegar a la co- leg- tividad, productora de recursos económicos, la cual de acuerdo con su capacidad contributiva estaran o no en posibilidad de - cumplir, es decir, que cumplan con el pago o no realicen dicho pago.

Cuando se realiza la falta de pago por parte del causante que - legalmente se encuentra obligado a cumplir, estamos frente a la evasión, que es un efecto negativo para el Fisco.

Se considera que la evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión, es decir, el causante en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material.

Debido a que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión es difícil para el hombre de la calle, el cual realiza actividades productivas, se -- convierten en causantes los cuales no cumplieran sus obligacio--

---nes por no entenderlas." (19)

"Por lo tanto se considera que la evasión fiscal es un mal que presenta dificultad para su detección, así como su corrección - cuando el sistema jurídico, económico, político, social y moral de un país no se encuentran bien cimentados, no se tendrá - la capacidad suficiente para combatirla.

La evasión se presenta como resultado de un sistema que presenta cargas fiscales desiguales, leyes complicadas, a que los ciudadanos consideran que los impuestos no se aplican adecuadamente." (20)

"Por otra parte el licenciado Altamirano Jácome, Lauro (.21) señala que la evasión Tributaria es un fenómeno de carácter puramente económico, que consiste en el efecto contingente del incumplimiento total o parcial en el pago de un tributo, el cual explica de la siguiente forma:

- La evasión tributaria es un fenómeno de carácter puramente --

(19) Acroja Vizcaino, Adolfo, "Los Efectos de los Impuestos", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Quinto Número Extraordinario, México, 1971, Pág. 109.

económico.

Se parte de la base de que la evasión no es por si misma un -- delito, es decir, que el concepto de evasión no nos hace notar otra cosa que una fuga en el pago del impuesto, pero sin que - ésta sea calificable jurídicamente, o mejor dicho, antijurídicamente, porque solamente indica un concepto económico que de nota uno de los muchos efectos que puede producir un impuesto.

- Que consiste en el efecto contingente.

Si bien es cierto que al establecer un impuesto se calcula ---- aproximadamente la fuga que habrá en el rendimiento de ese tri buto, ello no es porque indefectiblemente sea de la naturaleza

- (20) Martínez Vera, Rogelio, "La Evasión de las Obligaciones - Fiscales, sus Causas y sus Efectos", Editorial Humanitas, Primera Edición, México, 1985, Pág. 9 y ss.
- (21) Altamirano Jácome, Lauro, "La Evasión de los Impuestos", - Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, México, Pág. 23, 24 y 28.

del impuesto el que tenga que ser evadido sino que el cálculo de fuga está basado en la pérdida probable según las leyes de la estadística.

- Del incumplimiento total o parcial.

No es esencial que la evasión opere sobre la totalidad de un tributo, sino que basta con que se eluda el pago de una parte del mismo para que estemos en presencia de la evasión.

- En el pago de un tributo.

La evasión sólo opera tratándose del pago de un tributo.

Por otra parte señala algunas distinciones entre la evasión y algunos otros conceptos que eventualmente pudieran ser confundidos, como son:

1.- La repercusión.

La evasión tiene en común con el fenómeno de la repercusión el que una determinada persona no paga un impuesto; es decir, ni el que evade ni el que repercute un impuesto lo pagan.

En el caso de la repercusión, si bien es cierto que la persona

que sufre la percusión no paga realmente el tributo, ello se debe a que lo traslada a través de una o más personas o bien directamente a otro y que es en realidad el pagador del impuesto, esto es, se traslada el impuesto del sujeto de derecho al sujeto de hecho.

En la evasión, el impuesto no se traslada a nadie, y en consecuencia, nadie lo paga.

2.- La contravención.

Con la contravención se establece una diferencia tajante: -- la evasión es un fenómeno económico, y la contravención es -- una categoría del ilícito, entre las que no puede haber forma de comparación por pertenecer a distintos órdenes."

Por otra parte debido al gran desarrollo económico se realizan grandes operaciones comerciales, dentro del país como --- fuera de el, motivo por el cual el gobierno ve la necesidad -- de elaborar un régimen Fiscal en el que pueda establecer impuestos para obtener ingresos que necesita, descuidando al -- individuo o la empresa, ya que ellos ven reducidas sus ganancias, con esto el gobierno provoca que los particulares y las

empresas busquen la manera de sustraerse al pago de esos impuestos que consideraran contrarios a sus intereses.

Aunque el gobierno obliga al pago del impuesto sobre la renta que en el artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala:

Las personas Físicas y las Morales están obligadas al pago del impuesto en los siguientes casos:

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

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

III.- Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Tambien se señala en el Código Fiscal de la Federación la -- obligación a pagar contribuciones.

El artículo 1o. señala:

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes Fiscales - respectivas

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en su artículo 1o.: Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado, estableciendo en esta Ley, las personas físicas y las - morales, que en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes, y

IV.- Imparten bienes o servicios.

Los contribuyentes aun ante la existencia de leyes encargadas de la observancia del cumplimiento del pago de impuestos, bus

---can medios para poder evitar en forma total o parcial el pago que ellos consideran excesivo.

Algunas empresas con el propósito de "expanderse" se establecen en países cuya legislación les permite al mismo tiempo, - obtener, una buena ganancia y pagar una mínima cantidad de im puestos ocasionándole a su país de origen daño a su economía.

En estos países los inversionistas encuentran apoyo por parte del gobierno (ya que algunos países tienen legislaciones favorables para la inversión extranjera) presentan libertad de movimientos monetarios, tienen amplias redes de comunicación, - el trámite para constituir una empresa se realiza rápidamente.

"Por otra parte, los contribuyentes deben tomar en cuenta que - los impuestos se establecen una vez que se ha observado la capacidad contributiva que tiene la persona o la empresa; claro, que este impuesto deberá ser equitativo y proporcional.

Ya que si no se toman en cuenta estos elementos el sujeto buscará la forma de evitar el pago de dichos impuestos, siendo -- esto una forma de resolver el problema que se presenta al con-

---tribuyente, y buscará en un principio una forma legal de realizarlo buscando alguna fisura en la ley que se adapte al caso del sujeto, sino se dejará de pagar el impuesto ocasionándose perjuicio al gobierno.

Se debe considerar a la evasión como la violación de una obligación que se tiene para contribuir al gasto público y al cumplimiento de deberes tanto políticos, económicos como sociales.

La evasión puede darse de manera inconciente, debido a la falta de conocimiento de algunas leyes o por que las leyes al ser confusas ocasionan que el contribuyente no las comprenda en su totalidad; por otro lado la evasión también se presenta despues que el contribuyente estudio la manera de no realizar algun pago debido a la existencia de privilegios hacia un sector de la sociedad o al cobro arbitrario de algunos impuestos, o debido a que las técnicas de cobro no son eficientes.»(22)

(22) Martínez Vera, Rogelio, op. cit. Págs. 10, 79 y 80.

"Debido a que los contribuyentes realizan conductas que manifiestan su inconformidad con algunos impuestos, se han utilizado diversos términos para una misma forma de manifestación de la conducta, así como también se ha recurrido a un solo término, para darle diferente significado, tal es el caso del concepto evasión y elusión que el Licenciado Delgadillo Gutiérrez (23) señala.

El término evasión es totalmente comprensible, ya que se define por sí solo como aquella acción de salirse o escaparse de alguna obligación, algún compromiso, frecuentemente se encuentra dicho término definido como la acción de eludir o evitar, empleandosele como sinónimo de la palabra elusión.

Por otra parte en su concepción gramatical señala que en los diccionarios de la lengua española definen el verbo eludir como la acción de evitar, librarse de una dificultad o una cosa molesta, y además definen al adjetivo eludible; pero no contienen al sustantivo elusión, sin embargo, la palabra evadir sí aparece con --

(23) Delgadillo Gutiérrez, Luis, "La Elusión Tributaria," Revista Difusión Fiscal; México, S.H.C.P., No. 6, Diciembre, 1974, Pág. 6 y ss.

todos sus derivados.

En el Diccionario Latino-Español Etimológico de Raimundo de Fi--
guel, señala que evadir hace referencia al sujeto que retenía el
demandante hasta la presencia del demandado, en el antiguo Dere-
cho Romano, de lo que resulta que su traducción al español se --
circunscribe al hecho de quedar fuera de una obligación, salir -
de un compromiso.

Respecto del verbo eludir, en español podría significar no entrar
en el juego.

Mediante estas definiciones se observa que el significado de di-
chas palabras no es el mismo.

En su concepción doctrinaria, señala que diversos estudiosos del
Derecho Tributario consideran que la elusión se da cuando un po-
sible contribuyente evita la obligación tributaria, utilizando -
medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo eco-
nómico, salvando la realización del hecho generador.

Al respecto el Dr. Amorós señala que, la elusión como procedi-
miento que se utiliza como repulsa hacia un impuesto y consiste

"en la abstención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos en el presupuesto incluido de un tributo, en suma, la abstención u omisión de participar, realizar o contribuir a un hecho imponible, quebrando o impidiendo, por tanto, exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible", por tanto considera que la elusión, sustancialmente, es un fenómeno que se da antes de la percusión del impuesto, ya que es el resultado de un cambio de conducta para evitar el hecho imponible.

Por su parte el Dr. Jarach, se refiere al concepto elusión, -- como una actitud motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado, inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente.

Es decir, la elusión es la conducta legal del sujeto, tendiente a evitar la percusión del impuesto o disminuir sus efectos, a través de las formas más convenientes, en uso de las facultades que el derecho privado le reconoce.

El Dr. Gómez de Sousa, señala que, teniendo en cuenta el que --
to los los sujetos que la ley señala como generadores de la --
obligación tributaria tienen un contenido económico, cuando lo-
gramos alcanzar el fin que nos hemos propuesto a través de ac-
tos distintos a los gravados, sin caer en el campo de la ilegal-
dad, estamos frente a la elusión de la obligación tributaria.

Por su parte el Dr. Giuliani Fonrouge dice que la elusión con-
siste en crear la circunstancia generadora del crédito Fiscal, -
en forma distinta de la prevista por la ley, atribuyéndole la -
aparición de un acto jurídico gravado con menor intensidad o -
no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sus-
tracción de impuesto, ni como defraudación.

Es decir, todos tenemos la libertad de arreglar nuestros asun-
tos en tal forma que, dentro de lo justo, paguemos el mínimo de
impuestos, sin desvirtuar los principios de equidad y proporcio-
nalidad que nuestra Constitución manda, guiando nuestra conduc-
ta dentro de la legalidad, pero sin embargo, si para alcanzar -
nuestro objetivo económico nos encontramos que por falta de pre-
cisión del legislador, al definir el hecho imponible, ha queda-

---do una fisura por la que podemos realizarlo, evitando la ge
neración de la obligación y por tanto el pago del impuesto, eg
taremos frente a la elusión tributaria.

En su concepción legislativa, señala que nuestra legislación -
señala a la elusión como una especie de la evasión Fiscal; una
forma de evasión que se da como consecuencia de inexactitudes,
simulaciones, falsificaciones y otras maniobras.

En su concepción judicial, señala que con el rubro elusión del
cumplimiento de la obligación tributaria y no simple mora y --
elusión y mora de la obligación fiscal, en las tesis jurisprudenciales 802 y 803 de la Sala Administrativa de la Suprema --
Corte, se expresa:

Para la aplicación de este precepto legal no basta que se falte total o parcialmente al pago de una prestación tributaria, sino que también se requiere que la conducta del causante no -
pueda calificarse de simple mora, ya que es necesario que se -
produzca alguna maniobra encaminada a eludir el cumplimiento -
de la obligación.

Aquí se establece una diferenciación entre lo que constituye - la mora, que no puede ser considerada como un ilícito de evasión, puesto que la mora presupone el pago, sólo que fuera de tiempo, por lo que no existe intencionalidad de omisión del impuesto."

Por otra parte la elusión como concepto en nuestra legislación, sigue siendo una forma de la evasión que se manifiesta a través de inexactitudes, simulaciones, falsificaciones y otras maniobras dolorosas, según lo ha ratificado la Suprema Corte.

B) CLASIFICACIÓN DE LA EVASIÓN EN LEGAL E ILEGAL.

" En todas las legislaciones del mundo se presenta la evasión de -- impuestos, debido a que los contribuyentes consideran que los im -- puestos son muy excesivos y no pueden obtener las ganancias que -- consideran justas.

Esto ha dado motivo a que se presenten dos tipos o clases de eva -- sión:

= La legal; que se presenta en algunos casos de omisión o de re -- nunciamiento del contribuyente como podría ser el dejar una acti -- vidad económica que resulta desventajosa debido a que se presen -- tan nuevas formas de realizarla; este tipo de evasión al no inves -- tigrarse puede dar como resultado la existencia de deducciones que no coincidan con la realidad.

La evasión legal se presenta como resultado de un aumento en los _ impuestos; en la materia que necesita para elaborar determinado _ producto, impidiendo que la empresa se desarrolle por tal motivo _ el empresario prefiere dejar de producir para evitar pagar los -- impuestos.

Por otra parte, al causante se le pueden presentar dificultades para pagar los impuestos como son la ignorancia o una imposibilidad material, esto se presenta debido a que las leyes tributarias por la terminología que emplea no es de fácil comprensión y esto da como resultado el no cumplimiento de sus obligaciones.

Otra causa por la que se da la evasión es debido a que el contribuyente tiene pocos ingresos y no alcanza a cubrir el impuesto".

(24)

" Por otra parte se señala que el término evasión legal es incorrecto debido a que se define a la evasión como una conducta --- ilícita y por tanto no puede ser legal, ya que el sujeto no se encuentra dentro del presupuesto de hecho establecido por la Ley. Por otra parte se establece por algunos autores, otros términos para la evasión legal, como son:

(24) Giorgetti, Armando, op. cit. Págs. 125 y 126.

a) La Remoción.

Esta se presenta cuando un gravamen hace incosteable la actividad gravada, optandose por cambiar el negocio a una región diferente, para no realizar el pago del impuesto o cuando el contribuyente deja de realizar la actividad gravada.

b) Abstención de Incidencia.

Esta se observa a través de la conducta del individuo, es decir, es aquella conducta realizada sin ofensa a la ley y como resultado de una política fiscal, desalentadora; el sujeto se abstiene de realizar actos que originan obligaciones tributarias establecidas en la ley; también se señala que la abstención se realiza cuando un contribuyente no cumple con su pago de algún impuesto, realizado sin utilizar recursos fraudulentos o ilícitos.

c) Economía de Opción.

En este caso se observa que el contribuyente realiza un pago menor del impuesto sin ser esto ilegal, debido a que las leyes fiscales presentan alternativas respecto de los hechos generados

---res de un crédito fiscal, permitiéndole la ley que el sujeto cumpla con su obligación pagando una cantidad menor para que este no recurra a la evasión.

Aunque la ley no toma en cuenta esta distinción, puesto que todas busca pagar lo menos posible dentro del marco legal." (25)

"Existen otros casos de evasión legal como son:

1.- Que no se realice el hecho generador de la obligación fiscal:

Si la ley señala que todos los profesionistas están obligados a pagar el impuesto sobre la renta, salvo los administradores, y si cualquier profesionista que no es administrador no desea pagar este impuesto, deja de realizar sus actividades, se dará la evasión por la no causación del gravamen.

2.- Que las personas aprovechen las ventajas que ofrecen las disposiciones fiscales, para realizar su pago del impuesto

(25) Delgadillo Gutiérrez, Luis H, "La Elusión Tributaria," Difusión Fiscal; México, S.H.C.P., No. 6, Diciembre, 1974, -- Págs. 19, 20 y 21.

sobre la renta sacando ventajas de las deducciones personales - que le permiten reducir su base imponible.

La evasión legal se presenta cuando él, el sujeto deja de pagar un impuesto por falta de claridad en las leyes o cuando no tiene los recursos necesarios". (26)

(26) Martínez Vera, Rogelio, op. cit. Pág. 81.

"El Lic. Altamirano Jácome (27) considera que la evasión legal es un tema significativo dentro de los efectos económicos originados en razón de la actividad fiscal, no porque con él se llegue a la ilicitud o a lesionar un bien jurídico con las formas previstas por el derecho penal, sino que por las ingeniosas formas que reviste afecta profundamente el rendimiento de los impuestos, haciendo recaer las cargas contributivas sobre otras personas que no recurren a esta forma y que, si estas fugas no se tienen en cuenta al calcular el rendimiento probable de un impuesto y no se trata de evitar que se produzcan -- pueden comprometer seriamente el desarrollo y aun la existencia del propio Estado.

La evasión legal presenta un duelo de ingenios en el que interviene, el Estado con la pretensión de permitir un mínimo o de anular las fugas en el rendimiento de los impuestos, y los particulares tratando de eludir el pago de los impuestos, total o parcialmente, pero sin que su conducta constituya delito ni -- contravención, para evitar verse castigados con las sanciones con las que el Estado amenaza la producción de tales injustos.

Por otra parte señala que la persona que evade legalmente no se encuentra en la situación generadora del crédito fiscal, no es porque no le corresponda estar ahí, sino que debido a los medios empleados no han permitido el nacimiento de la obligación de tributar.

Señala a la evasión legal como el fenómeno jurídico que tiene por efecto el incumplimiento total o parcial en el pago de un impuesto, llevado a cabo por medios lícitos; y ofrece el concepto del Lic. Jacinto Tarantino, señala que la nota esencial y definitiva de la evasión debe observarse en el resultado más que en el medio, este debe quedar explicitado pura, exclusiva y genéricamente en la licitud, el medio carece de significación sino por el fin, no cumplido el objeto que se persigue por la utilización de los instrumentos lícitos, éstos pierden importancia, la mera tentativa de evadir es inoperante y así el eje principal de la cuestión gira en torno al objetivo, vía mediata, que el tránsito por los canales lícitos persigue, es así que la evasión legal estriba en impedir por medios idóneos el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo hubiera corres-

---pondido para el caso de realizarse el hecho configurado en la ley tributaria.

También señala algunas formas de evasión legal como son:

- Evasión legal en el tiempo.

Se presenta cuando por virtud de una ley o de otros medios legales se otorga un trato diferencial impositivo a un mismo acto.

Esta figura sucede mediante el elemento intercalario tiempo, los casos previstos por los apartados 1 y 2, inciso a) del artículo 4o. de la ley argentina 11,682, en virtud de cuyas disposiciones el resultado de la enajenación de bienes no se considerará comprendido dentro del balance impositivo, cuyos bienes hayan sido adquiridos para liquidar créditos provenientes de operaciones habituales, siempre que la venta se efectúe después de los dos años de la fecha de la adquisición del bien, si la operación se realiza dentro de los dos años, el cómputo del beneficio se estima como ganancia réditos y no ganancia capital desgravada por aquél régimen tributario o gol-

---peada menos intensamente por el impuesto a las ganancias --
eventuales.

- Evasión legal en el espacio.

Opera en orden a la vigencia territorial de un sistema tributa_
rio determinado.

La evasión legal del tributo en el espacio puede practicarse -
respecto al orden nacional o al internacional, aquí el medio -
es el factor intercalario espacio, el principio territorial o_
extraterritorial de la ley tributaria, cuyos preceptos son los
rectores para adecuar la conducta del contribuyente, consiste_
en la emigración de capitales monetarios más ventajoso que --
hubiera correspondido para el caso de que esas manifestaciones
patrimoniales no se desplazarán en el espacio hacia las zonas_
francas o gravadas en menor grado.

- Evasión legal según el sujeto.

Se presenta por el trato preferencial que un orden tributario_
suele dar a alguna clase de sujetos, por consideraciones de --
diversa índole.

La elusión del impuesto en razón de la diversa conformación ---- con que pueda estructurarse la figura del sujeto, sea contribuyéndose, titular con carácter singular, sea asociándose en las diversas condiciones reguladas por el derecho, practicarse según el -- elemento determinante que es la norma fiscal, el caso más común -- es el de las cooperativas, tales sociedades gozan de franquicias_ fiscales y un comprador que adquiere a precios más elevados en el mercado minorista, por la incorporación del impuesto al precio, -- lo hace a sumas más altas que el comprador asociado a una coopera tiva de consumo.

- Evasión legal por actos positivos.

La evasión legal no se agota en la omisión de actos o hechos que pudieran haber sido gravados por un impuesto.

La evasión legal se observa en el acto positivo de realizar el -- hecho que habría repercutido, sin haber caído en el ámbito del -- impuesto.

- Evasión legal por abstención.

Consiste en el subconsumo o en el tránsito de la actividad grava-

da a la menos afectada y aun a la exenta.*

Esta evasión la encontramos cuando un artículo de consumo es --
gravado en forma tal que su adquisición resulta prohibitiva, di
cho gravamen se evade legalmente por la negativa de los consumi
dores a adquirirlo, satisfaciendo éstos sus necesidades por me
dio de sucedáneos de ese artículo no gravado o gravados en pro
porción menor.

- Evasión legal por mutación de formas.

Cuando el complejo de los tributos se asientan consultando con
exactitud las posibilidades de los contribuyentes, de tal suer
te que se torna inexplicable la utilización de formas inadecua
das como artificios reveladores de actos o hechos diversos de -
los que en sustancia resultarían imponibles, el Estado debe ---
ajustar su política fiscal previendo las causas del fenómeno --
que se torna operante ante la existencia de una capacidad con
tributiva real."

(27) Altamirano Jácome, Lauro, "La Evasión Legal de los Impues
tos," Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segun
do Número Extraordinario, México, Pág. 30 y ss.

" El Lic. Flores Zavala señala que la evasión legal 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, deja de importarla; habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto.

En la evasión legal pueden presentarse los siguientes casos generales:

- Cuando el impuesto está establecido en un pequeño territorio y el capital es movable, bastará con trasladarlo a un territorio no gravado para eludir el impuesto; esto sucedera siempre que no existan otras razones que lo impidan.

Si se establece por una entidad local un impuesto que grave determinada industria, se provocará un desplazamiento de esa actividad hacia lugares no gravados, siempre que otros factores económicos no lo impidan.

- Otra forma de evasión legal, ocurrira cuando se establezca un impuesto sobre determinado producto o sobre determinadas rentas,

en cambio, a otras con causas, tal vez prevaletientes, que pueden inducir al sujeto de impuestos a preferir una situación económica de inimponibilidad o de menor imponibilidad, como sería el caso, por ejemplo, de una renuncia de aquél a anteriores medidas productivas y reddituales; el abandono de una actividad económica que ha resultado desventajosa o inactual con respecto a nuevas preferencias por las orientaciones de la demanda. Una sobrecarga fiscal puede facilitar o inducir a ciertas selecciones económicas que pueden a su vez traducirse en actos de evasión legítima, pero es difícil determinar hasta qué punto habrá actuando el efecto económico del tributo y en qué medida habrá influido, si no prevaletían desde antes, otras con causas y otros factores de diversa naturaleza y, de todos modos, aptos por sí mismos para determinar las decisiones finales del sujeto del impuesto.

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 de un tributo, por la desaparición o la disminución de la mate

y las demás no están gravadas o lo estén en proporción menor; -- entonces habrá una tendencia de los capitales para abandonar las ramas gravadas, para ser invertidas en aquellas menos gravadas o que no lo estén" (28)

" Otros autores como Giorgetti habla de evasión legítima, la cual se configura sólo con relación a determinados actos omisivos o renunciatorios del contribuyente virtual, considerado por la norma tributaria en una supuesta y permanente condición reditual imponible, y que en la realidad ya no tiene lugar por voluntad del sujeto del impuesto; o bien se produce en medida distinta y menor de la prevista.

Se presenta la duda de que en esos casos de evasión legal, siempre sea posible establecer con exactitud qué parte de la acción omisiva o renunciatoria del contribuyente, con la cual en definitiva se evita crear los presupuestos de la imposición, puede --- atribuirse al fenómeno de los efectos de los tributos y cuándo, -

(28) Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas -- Mexicanas, Ed. Porrúa, 17a. Edición, México 1976, Pág.294.

---ría imponible,"(29)

"La evasión legal es expresión nacida y utilizada en los textos clásicos de Hacienda Pública, cuando el impago 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 la evasión impositiva. .

La evasión legal podía hasta contrariar la intención o el espíritu de la ley impositiva, pero, discurría al margen del ordenamiento vigente y sólo servía para designar las elusiones o - las evasiones habidas en tanto la norma no las declarara ilegales.

Por otra parte la economía de opción sólo puede darse cuando - la ley explícitamente ofrezca fórmulas jurídicas con sus contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y se inscriban fines prácticos o resultados reales que el contribuyente se proponga alcanzar; debe estar la opción expresamente planteada en la Ley impositiva, cuando la alternativa no resul

(29) Borgetti, Armando, op. cit. Pág. 125 y 126.

---te de la ley, sino que el contribuyente la construye al amparo de la ley, se está ante un supuesto de evasión legal, pero no de economía de opción.

Un requisito de la economía de opción es que exista absoluta-- concordancia entre lo formalizado y la realidad, la ley establece el tratamiento impositivo de la compra-venta y del arrendamiento, por ejemplo, el contribuyente que opte por uno u --- otro negocio jurídico comprará o arrendará tanto en la formalización del contrato como en su contenido operativo, el efecto común será adquirir la posesión de la cosa comprada o arrendada, pero dentro del respectivo marco obligacional de los citados negocios." (30)

(30) Albiñana García, Cesar, La Evasión Legal Impositiva, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Quinto Número Extraordinario, México, 1971, Págs. 28 y 41.

"La evasión ilegal es la que se presenta cuando el sujeto no --- cumple con pagar al fisco, mediante maniobras, simulaciones, -- que dan la apariencia que cumple con sus obligaciones fiscales. Este tipo de evasión es intencional, ya que el sujeto con anterioridad ha estado buscando la manera de evitar realizar el pago que le corresponde." (31)

"La evasión o sustracción ilegal al pago se presenta, mediante - el contrabando y el fraude fiscal.

El contrabando consiste en introducir o sacar del país mercancías por las que no se cubren los impuestos aduaneros correspondientes, surge como una "industria", cuando los impuestos que - se dejan de pagar hacen costeable esa actividad, pues el rendimiento o utilidad del contrabandista consiste en los impuestos que no se pagan, por lo que éstos deben ser superiores a los -- gastos y estimaciones que ello ocasiona o que se deben tomar en consideración: o bien, cuando se supedita la importación a permisos administrativos difíciles de otorgarse, lo que además ---

(31) Flores Lavala, Ernesto, op. cit. Pág. 294.

puede ocasionar desviaciones del personal burocrático.

En el fraude fiscal, el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, mediante el engaño o aprovechamiento de errores de la administración pública, siendo el aliciente para cometer el fraude fiscal.

El Estado al aumentar tarifas, cuotas a los impuestos existentes o crear nuevos gravámenes sin prever la reacción y comportamiento de los contribuyentes e ignorar la situación económica de la fuente gravada ocasionará que los contribuyentes busquen formas para no pagar los impuestos." (32)

La evasión de los tributos es total cuando el sujeto se sustrae completamente al cumplimiento de su obligación, mediante maniobras, simulaciones, maquinaciones para darle a la evasión apariencia de cumplimiento a la sustracción de ingresos.

(32) Margain Manautou, Emilio, op. cit. Págs. 102 y 103.

C) EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

" La evasión ilegal se considera fraude fiscal debido a la actuación del sujeto pasivo, es decir realiza diversas maquinaciones, artificios con el fin de no pagar las obligaciones fiscales.

México, en sus primeros años independientes, recibe de España, -- una legislación inadecuada e incompleta que no cubre las necesidades existentes en ese momento.

Por tal motivo se encamino la actividad del legislador a crear -- normas con el fin de que se recuperara el orden público y se organizara el nuevo estado, legislandose fundamentalmente sobre materia hacendaria, militar y de policia.

Ya en este tiempo se presentaba el problema del contrabando en -- materia fiscal, que es una defraudación fiscal.

Se establecieron tres tipos de infracciones a las reglas fiscales en la ordenanza de aduanas del 12 de junio de 1831, estas infracciones eran; delitos, contravenciones y faltas.

Los delitos abarcaban:

El contrabando, el cohecho, el peculado, concusión, la alteración

de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, -
quebrantamiento doloso de sellos o caudales fiscales,, desobediencia y
resistencia de particulares y la omisión culpable.

Las contravenciones eran:

La defraudación, omisión de requisitos esenciales en documentos -
relativos a la importación de mercancías e infracción de los pre-
ceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad.

Las faltas estriban en la inexactitud de documentos aduanales.

Se menciona que la defraudación era sancionada con la pérdida de
la mercancía y debía pagarse el doble del impuesto omitido.

Por otra parte en la ley del impuesto general del timbre del --
25 de abril de 1893 se fijaron dos clases de responsabilidades:

1.- Por infracciones simples.

Las cuales comprendían violaciones cometidas por causantes que
no cumplieran con pagar el impuesto, estas infracciones recibían -
una sanción administrativa.

2.- Por infracciones con responsabilidad criminal.

Dentro de las cuales se encuentran:

a) Cuando los causantes llevan dos o más libros de contabilidad.

b) Los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyen a ella por medio de alguno de los actos que el Código Penal castiga.

En este momento la defraudación fiscal no se considera como delito, si no que cuando un causante se valía de un delito para que se diera la defraudación se sancionaba.

Se observa que el delito de defraudación fiscal antes de tipificarlo, se procedía contra el causante por el delito de fraude establecido en el Código Pena, debido a que en materia hacienda no estaba definido el fraude.

Al enviarse el pliego al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal, para 1947, en donde el C. Presidente -- Miguel Aleman Valdez, señaló "las autoridades fiscales deberan asumir una actitud en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo

severo de la evasión fiscal asimilándolo, cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito".

Esto dió como resultado una nueva visión en materia hacendaria, debido a esto se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal que realizó en 1947 en la ciudad de México.

Las conclusiones obtenidas originaron una revisión a la legislación impositiva tomándose en cuenta estos principios:

1.- Una hacienda pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.

2.- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.

3.- El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes.

4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos.

5.- En un principio cada causante no debe pagar sino un impuesto.

6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Como efecto del punto 6o. de la convención Nacional Fiscal, aparece el 30 de diciembre de 1947 la ley penal de defraudación -- impositiva en materia federal, con esto se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que se buscaba con esta ley proteger el patrimonio del Estado.

Se establecía que se cometía el delito de defraudación en los siguientes casos:

a) Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.

b) Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos a hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

c) No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, los cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.

d) Omitir la expedición de documentos en que conforme a --- las leyes fiscales deba cubrir su impuesto.

e) Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

f) Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad.

g) Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.

h) Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los -- datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.

i) Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas o ingresos gravados.

Por su parte la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley, debido a la novedad de la misma y la falta de conocimiento, -- educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de contribuyentes.

Pero en 1948 se reforma el Código Fiscal adicionándole los artículos 241 al 285, estableciéndose el delito de defraudación fiscal.

En donde se amplían los casos de defraudación y se señala:

Se considera como delito de defraudación:

- a) Simular un acto jurídico que implique omisión total o parcial del pago de impuestos.
- b) Declarar ante autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en declaraciones fiscales.
- c) No entregar a la autoridad fiscal las cantidades retenidas a los causantes por impuestos dentro del plazo legal.
- d) Omitir la expedición de documentos en que deba cumplirse una obligación tributaria mediante el uso de estampillas o expedir los documentos omitiendo total o parcialmente el pago -- del impuesto.
- e) Ocultar bienes o consignar un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

f) Resistir a proporcionar los datos necesarios para determinar la producción gravable o proporcionarlos con falsedad.

g) Ocultar total o parcialmente la producción sujeta a impuestos, el monto de las ventas o los ingresos gravables.

h) Negarse a proporcionar los datos necesarios para determinar los impuestos comerciales o proporcionar los mismos con falsedad.

i) Llevar dolosamente con distintos datos, dos o más libros de contabilidad, autorizados o no.

j) Hacer circular productos que deban llevar timbre sin este, sea fabricante, importador, comerciante o expendedor el que los haga circular.

k) Destruir o semidestruir por acción u omisión voluntaria los libros de contabilidad, sociales o especiales fiscales dejándolos en estado de ilegibilidad.

l) Substituir o cambiar las páginas foliadas de los libros de contabilidad especiales, fiscales o sociales, utilizando pastas, encuadernaciones o primeras páginas en que consta la

autorización." (33)

"El Lic. Hernández Esparza realizó un estudio del artículo 271 -- del Código Fiscal señalando :

Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño, o aprovechándose de un error omite total o parcialmente el pago de los Impuestos.

- Fracción I.

Este delito se realiza mediante la simulación de un acto jurídico, el resultado es la omisión total o parcial del pago impuesto, para que la conducta exista como tal, es decir sea relevante para el derecho penal precisa de un nexo causal que la enlace al resultado.

La omisión del pago del Impuesto debe ser necesaria consecuencia de la simulación, la simulación de un acto jurídico sin tener --

(33) Hernández Esparza, Abdon, "El Delito, de Defraudación Fiscal," Ediciones Botas, Primera Edición, México, 1962, Pág. 127 y ss.

como fin ulterior la evasión Fiscal no constituirá tal delito.

La simulación consiste en hacer aparecer algo que no es como existente, mostrar una cosa que realmente no existe.

La simulación puede ser absoluta si nada tiene de real, puede ser relativa sin falsa apariencia es parcial para ocultar al verdadero acto.

Fracción II.

La conducta, misma que se manifiesta sólo mediante acción, --- consiste en declarar ante las autoridades fiscales, ingresos o utilidades distintas de las realmente obtenidas o hacer falsas deducciones en las declaraciones, el resultado es, implícitamente, la omisión en el pago de un impuesto toda vez que al -- manifestar ingresos o utilidades menores, sea progresiva o no_ la tasa impositiva, se causará menor impuesto.

Igualmente acontece tratándose de falsas deducciones, en este - caso se manifiestan deducciones que en realidad no existen de - tal manera que se causará menor impuesto.

- Fracción III.

La no entrega de las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos dentro del plazo señalado por el requerimiento legal de pago constituye la conducta, este delito se realiza mediante la forma de comisión por omisión.

La conducta implica un no hacer del sujeto activo a pesar de existir un deber de obrar como lo es enterar a las autoridades fiscales las cantidades retenidas de los causantes.

- Fracción IV.

La conducta se realiza, al omitir la expedición de los documentos que causen impuesto del timbre o que en la expedición del documento se omita en forma total o parcial el pago del impuesto, el resultado radica en la omisión del pago del impuesto, mismo que debe ser causado por la inexistencia del documento que cause dicho impuesto o en el caso de haber expedido el documento no se cubra el impuesto correspondiente, la conducta asume la forma de comisión por omisión toda vez que se traduce en un no hacer existiendo la norma prohibitiva y la norma preceptiva.

- Fracción V.

Un juicio sucesorio es aquél en el que se acumulan todas las acciones concernientes a la universalidad jurídica que constituye el patrimonio del de cujus, comprende el juicio sucesorio, desde el punto de vista del derecho sustantivo, varios periodos:

1.- Aseguramiento de bienes. 2.- Reconocimiento de derechos hereditarios. 3.- Inventario y avalúo. 4.- Conocimiento y aprobación de las cuentas de administración de los albaceas. 5.- División y adjudicación de bienes.

Adjetivamente considerado, el juicio sucesorio se divide en cuatro secciones:

1.- De sucesión. 2.- De inventarios. 3.- De administración. 4.- De partición.

El elemento objetivo está constituido por la ocultación de bienes o consignación de un pasivo falso, se manifiesta como un delito de acción.

Ocultación consiste en esconder, disfrazar, encubrir o sustraer a la vista o conocimiento de terceros, se considera como un grado inferior a la defraudación.

Cuando hay obligación legal de manifestar la existencia de algo y se esconde, se cae en la esfera de lo jurídico-penal.

- Fracción VI.

La conducta se manifiesta mediante acción.

Consiste en la resistencia de parte del particular a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para determinar la producción gravable o si los proporciona sea con falsedad.

La resistencia a proporcionar los datos debe ser en cuanto a los datos necesarios para determinar la producción gravable.

La resistencia es la reacción del particular en contra de la actividad de las autoridades fiscales.

- Fracción VII.

La acción radica en ocultar a las autoridades fiscales la producción, las ventas o los ingresos gravables.

El tipo es casuista estableciendo tres hipótesis:

- 1.- Ocultar la producción sujeta a impuestos.

2.- Ocultar el monto de las ventas.

3.- Ocultar los ingresos gravables.

- Fracción VIII.

La conducta consiste en negarse a proporcionar los datos necesarios para determinar los impuestos comerciales o proporcionarlos con falsedad.

La negativa puede consistir en actos positivos del sujeto activo; pero puede consistir asimismo en una simple abstención o inactividad ignorando el requerimiento u obligación legal.

El proporcionar los datos falsamente implica únicamente acción.

- Fracción IX.

La conducta consiste en llevar dos o más libros, autorizados o no, para el registro de las operaciones contables fiscales o sociales haciendo distintos asientos o datos.

La única forma de realizar esta conducta es mediante acción, -- puesto que la actividad contable se realiza mediante un actuar positivo.

- Fracción X.

La conducta se realiza por acción: hacer circular productos sin el timbre correspondiente debiendo llevarlo.

Hacer circular, implica necesariamente una actividad positiva, es decir, requiere una actividad del sujeto activo.

- Fracción XI.

El hecho consiste en destruir, total o parcialmente, dejando en estado ilegible los libros de contabilidad sociales o especiales fiscales.

El resultado material consiste en el daño material causado a los libros, dicho resultado debe ser consecuencia de la acción u omisión del sujeto activo.

Existe la obligación de llevar los libros de contabilidad no sólo por técnica comercial sino por las consecuencias que respecto de terceros puedan tener las actividades de una empresa y la consiguiente necesidad de que queden asentados como prueba.

El fisco tiene interés en la contabilidad, para tener conocimiento de las utilidades que puedan constituir la base del im-

---puesto sobre la renta, para conocer el volumen de mercancías-
producidas que puedan ser objeto de un gravámen fiscal.

El fisco aplicará el impuesto sobre los datos que el conoce y --
si existe un engaño, el impuesto causado no corresponderá a la -
realidad y será distinto del que efectivamente debió haberse cau-
sado.

- Fracción XII.

Substituir o cambiar páginas foliadas de los libros de contabili-
dad constituye la conducta.

Sea mediante el empleo de las pastas de encuadernación o las pri-
meras páginas en que consta la autorización.

El resultado material será la alteración que sufren los libros -
mencionados.

Por otra parte se señalaba que dicho delito se sancionaba con --
prisión de 3 meses a 2 años, si el monto de lo defraudado o lo -
que se intento defraudar es inferior a \$50,000.00; y prisión de__
2 a 9 años, si aquel es superior a \$50,000.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o

intentó defraudar, la pena será de 3 meses a 9 años de prisión. Para proceder criminalmente, será necesario que la Secretaría - de Hacienda declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio." (34)

" En el Código Fiscal de 1967 el delito de defraudación se encontraba en el artículo 71 que señalaba:

Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el -- pago de algún impuesto.

El artículo 386 del Código Penal indica que: "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna o alcanza un lucro indebido".

En ambos artículos se presentan los siguientes elementos:

1.- Engaño.

Engañar es hacer caer a otro en un error; alterar la verdad.

(34) Hernández Esparza, Abdon, op. cit. Pág. 128 y ss.

2.- Aprovechamiento de un error.

Error es el conocimiento equivocado de una cosa, hecho o derecho; noción falsa que de alguna cosa se tiene; representación equivocada de un objeto cierto.

El artículo 71 del Código Fiscal indica que la finalidad del engaño o aprovechamiento del error, es la omisión del pago de un impuesto y el artículo 386 del Código Penal, señala que la finalidad debe ser la de alcanzar un lucro indebido.

En ambos casos existe enriquecimiento ilegítimo, esto es, beneficio o ventaja de naturaleza económica obtenido por una persona -- con menoscabo del patrimonio de otra y que carece en absoluto de justificación.

En la defraudación Fiscal, el patrimonio que sufre menoscabo es el del Fisco.

El artículo 72 señala:

Infracciones que se sancionan con penas de defraudación impositiva.

La pena que corresponda al delito de defraudación se impondrá tam

---bién , a quien:

I.- Mediante la simulación de actos jurídicos omite total o parcialmente el pago de los impuestos a su cargo.

II.- Consigne en las declaraciones que presente para fines fiscales, ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o deducciones falsas.

III.- Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran, los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause.

IV.- Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas.

V.- No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas.

VI.- Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el carbete que deban llevar.

VII.- No entere a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se le haga, las cantidades que haya retenido.

o recaudado de los causantes, por concepto de impuestos.

VIII.- Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros no autorizados.

IX.- Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, - dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales.

X.- Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para substituir o cambiar las páginas foliadas" (artículo 72 del Código Fiscal de la Federación).

El texto del artículo 72 está inspirado en el artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva y los artículos 38 y siguientes del propio Código Fiscal de la Federación.

Las fracciones II, IV y V del artículo en cuestión corresponden a las fracciones II, IV y VII del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva.

Con relación a los artículos 38 y siguientes del mismo ordenamiento legal, si pueden presentar problemas.

Como ejemplo podemos citar, las fracciones XV y XIV del artículo 38 que corresponden a las fracciones VIII y X del artículo 72.

Se deben observar los artículos 35 y 43 del Código Fiscal.

El primero indica que la aplicación de sanciones, se hará sin perjuicio de las penas que impongan las autoridades judiciales; y el segundo establece que para proceder penalmente, es necesaria la declaración previa de la Secretaría de Hacienda, en el sentido de que el Fisco ha sufrido perjuicio.

Puede existir dualidad de sanciones por un mismo hecho (administrativa y penal), siendo esto contrario al principio consagrado en el artículo 23 Constitucional en el sentido de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

El artículo 73 señala:

Sanciones por el delito de defraudación Fiscal.

El delito de defraudación Fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00 y con prisión de dos a nueve años si dicho monto es de \$50,000.00 o mayor.

Cuando no se pueda determinar la cuantía del impuesto que se -- defraudó o intento defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión.

No se impondrán las sanciones previstas en este artículo, si -- quien hubiera cometido el delito entera espontáneamente el im-- puesto omitido.

Este artículo crea una excepción a las reglas de la sanción en materia de tentativa, por no aludir a una forzosa disminución de la pena cuando el delito no llega a consumarse. El artículo 63 del Código Penal establece la regla señalada al indicar -- que: A los responsables de tentativa punible se les aplicará, a juicio del juez y teniendo en consideración las prevenciones -- de los artículos 52 y 59, hasta las dos terceras partes de la -- sanción que les debiera imponer de haberse consumado el delito, salvo disposición en contrario.

El párrafo segundo del artículo 73 sigue el mismo principio --- adoptado por el legislador en relación con los artículos 42 y -- 53, en el sentido de establecer pena para el caso de que no se pueda determinar la cantidad omitida o defraudada. " (35)

Por otra parte en el Código Fiscal de 1988 el artículo 108 se--
ñala:

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.

Este delito se sancionará con prisión de tres meses a seis años _ si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces al salario; - cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, - la pena será de tres meses a seis años de prisión.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la - contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que - la autoridad Fiscal descubra la omisión o el perjuicio, medie re-

(35) Lerdo de Tejada, Francisca, Código Fiscal de la Federación_ comentado y anotado, Centro de Investigación Tributaria Fijial de la Confederación Patronal de la República Mexicana México, 1972, Págs. 106, 107 y 108.

---querimiento, orden de vista o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones Fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente; se tomará encuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio Fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

El artículo 109; señala:

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación Fiscal, quién:

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectosFiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

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

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

En los Códigos Fiscales de 1938, 1967 y 1988 se establece la -- definición sobre el delito de defraudación según artículos 270, 71 y 108; aunque en el mencionado artículo 108 se aumento el -- párrafo que dice " ... u obtenga un beneficio indebido con per juicio del Fisco Federal".

Por otra parte en el artículo 271 del Código Fiscal de 1938, se establecen doce fracciones, en las que se aplica la misma pena_ del delito de defraudación, en el Código Fiscal de 1967 en el__ artículo 72 solamente se mencionan diez fracciones y en el artí culo 109 del Código Fiscal de 1988 se mencionan tres fracciones.

De igual manera a sufrido modificación la sanción a este delito_ en el Código Fiscal de 1938 se sancionaba con prisión de tres me ses a dos años si el monto de lo defraudado es inferior a ----- \$50,000.00, mientras que en el de 1967 es de tres meses a seis - años si el monto de lo defraudado es inferior a \$50,000.00; en - el de 1988 es de tres meses a seis años si el monto no excede de 500 veces el salario mínimo.

En los Códigos de 1938 y 1967; la prisión era de dos a nueve ---

años si lo defraudado era superior a \$50,000.00 mientras que en el de 1988 es de tres a nueve años.

Cuando no se pueda determinar la cuantía los Códigos de 1938 y 1967 mencionaban prisión de tres meses a nueve años y en el de 1988 tres meses a seis años.

" Por otra parte el Lic. Guillermo Prieto Fortún, señala que una vez constituida la República Mexicana, en el siglo pasado, los aranceles de importación y de exportación constituyeron su fuente de ingresos más importante y por tanto, la base de las finanzas públicas.

Las estrategias para mejorar nuestra economía han hecho que permanentemente se amplíe la especialización, lo que ha llevado a la compra de patentes, solicitar asistencia técnica, explotación de marcas y tecnología de países en desarrollo científico y tecnológico, que representan pagos importantes, los cuales se destinan a cubrir servicios utilizados en operaciones de empresas; -- pero no puede ocultarse el hecho de que hay personas que utilizan ese medio para encubrir evasión de impuestos, amparadas en -

la protección jurídica y política que brinda la soberanía de --
los Estados.

Las Bermudas, las Bahamas, Hong King, Suiza, las Islas Caimán, _
son algunos de los llamados paraísos Fiscales, los cuales atraen
a inversionistas ávidos de enriquecerse, aun a costa del daño _
que provocan a las finanzas públicas de sus lugares de origen,
en ellos se protege a empresas anónimas, capaces de acrecentar _
sus ganancias por cualquier tipo de maniobra.

Algunos de los atractivos que se ofrecen a los inversionistas _
en los paraísos fiscales son:

1.- Estabilidad política económica y apoyo del gobierno, ---
que se traduce en seguridad para la inversión.

2.- Exención de gravámenes sobre la renta o ganancias de ca-
pital o, en su defecto, tratamientos fiscales benévolo, inclu-
yéndose garantías que protegen contra la posible implantación -
de impuestos futuros.

3.- Garantizan la libertad de movimientos monetarios.

4.- Redes de comunicación, que facilitan el contacto con el _
extranjero.

5.- Celeridad al trámite para constitución de empresas y ban-
cos, a bajo costo: de 500.00 a 1,000.00 dólares al año.

Se pueden mencionar cuatro categorías de paraísos:

1.- Aquéllos donde prácticamente no existen impuestos, como - las Bermudas.

2.- Los que tienen impuestos en vigor, pero sus tasas son muy reducidas, como en las Islas Vírgenes.

3.- Donde los ingresos derivados de fuentes locales, pagan -- impuestos sobre la renta, pero se hallan exentos los que provienen del exterior, como en Hong Kong.

Aunque algunas veces dejan de ser paraísos Fiscales por diferentes razones, presentando variaciones en la lista.

Las ventajas que presentan las Bahamas son: su ubicación estratégica, su red de comunicación aérea y su conveniente legislación bancaria, bursátil y de seguros.

Sus desventajas son: el control sobre la inmigración, que hace suponer que podrían suprimirse los privilegios fiscales y las -- estrictas normas de política monetaria por las que los depósitos en moneda extranjera de residentes locales, se convierten automáticamente en moneda bahameña.

Se debe tener en cuenta que es lento el proceso para establecer una empresa extranjera, ya que se investigan las referencias -- bancarias y comerciales y los gastos por constitución suman --- 2,000.00 dólares. La cuota anual al gobierno es de \$480.00 dólares, pero a cambio se extiende garantía escrita contra el -- cobro de gravámenes locales, hasta 1996.

Las Antillas Holandesas son el paraíso fiscal más importante -- del Caribe. El mayor atractivo se ofrece a empresas tenedoras, navieras, de aviación y corredores de bienes raíces en el extranjero.

Mónaco también ofrece ayuda fiscal, restringido a quienes operen en el exterior, no tiene impuesto sobre la renta a personas físicas, ni se gravan las ganancias de capital.

Las relaciones económicas internacionales hoy en día han alcanzado un alto grado de refinamiento y, ya se trate de exportación, importación, inversión extranjera o transmisión de tecnología, - se presentan maniobras para evadir el pago de impuestos como son:

- 1.- Exportación a precios inferiores a los del mercado interna

---cional a una filial, que a su vez revende a los precios reales. La diferencia entre éstos y los que se asientan en las -- facturas, constituye una ganancia no declarada sobre la que no se paga impuesto, ya que tal ingreso está exento en los paraísos fiscales.

2.- Compras a precios superiores a los del mercado internacio-- nal. Así, la empresa declara un costo excesivo, asentado en -- facturación sobre valuada, con lo que se hace una reducción arti-- ficial de sus utilidades.

3.- Otra forma, son los pagos por asistencia técnica. Se si-- mula su compra a empresas incapaces de proporcionarla, finjen -- recibirla y destinan elevadas sumas a cubrirla, constituyendo -- gastos deducibles del gravamen.

Debido a la existencia de estos medios de evasión la Secretaría-- de Hacienda y Crédito Público, realizó investigaciones sobre di-- versas empresas que realizaban algunas de estas maniobras.

Se realizó un análisis de los contratos de prestación de aseso-- ría técnica, cuentas de cheques, compras de giros al exterior, --

internación de técnicos, etc.

Hubo muchos casos en que se puso de manifiesto la legalidad de -- las operaciones; pero por desgracia, se descubrieron muchos casos de defraudación, debiendo verificarse constantemente la autenticidad y justificación de los pagos hechos al extranjero.

Se realizaron reformas legales que restaron atractivos a este tipo de operaciones, planteandose un riesgo patrimonial para el evasor.

Por ejemplo el pago de asistencia técnica sólo es deducible si -- quién la presta cuenta con elementos técnicos adecuados y siem--pre que efectivamente se proporcione en forma directa, y no a -- través de terceros.

Se han realizado grandes progresos en materia administrativa; -- sin embargo, aún hace falta perfeccionar el combate a la evasión, detectar los medios de que se valen los defraudadores y proponen la forma para atacarlos." (36)

(36) Prieto Fortún, Guillermo, "Los Paraísos Fiscales, medio -- ideal para la Defraudación Fiscal", Revista Difusión Fis--cal; México, S.H.C.P. Número 8, Febrero de 1975, PÁg. 17 y ss.

Capítulo III

CAUSAS DE LA EVASION.

Un gravámen fiscal de elevadas proporciones invita a no pagarlo, sobre todo si se presenta desproporción entre su cuantía y la capacidad económica del contribuyente.

"El afectado cuyo gravámen carezca de proporcionalidad o equidad, exigirá con base en ella la protección de la justicia federal para que autorice su no causación o su pago.

Es decir la evasión se da a través de diversas circunstancias que se encuentran relacionadas entre si, se hace necesario tratar de estudiar por separado dichas circunstancias para tener una mayor idea del motivo porque se puede dar la evasión.

Estas circunstancias o causas son:

A) Causas Económicas.

Se presentan factores económicos que tienen una distinta índole que pueden alentar la evasión.

Encontramos al respecto que una cantidad establecida en un tri-

---buto presiona a un individuo ocasionandole que busque la -- forma de evitar el pago parcial o total de el tributo, es decir la aplicación de leyes tributarias afecta al contribuyente porque este siente una disminución en su capacidad económica -- por tal motivo buscara la forma de conservar su capacidad económica.

Por tal motivo el gobierno debe ir adecuando las leyes tributarias conforme se va presentando la evolución de la economía -- del país, ya que no se pueden establecer los mismos tributos -- en época de bonanza que en época de crisis, ya que si se siguieran cobrando igual esto daría lugar a que los contribuyentes -- evitaran pagar los impuestos.

Aunque también existen ideas creadas por el contribuyente en -- las que establece causas para alentar la evasión.

Es decir, casi siempre se encuentra en la actuación del Estado actitudes que se consideran injustas para el contribuyente, motivo por el cual tratará de hacerse justicia.

Otros contribuyentes encuentran en los medios que utiliza el --

Estado, para luchar contra la evasión un reto digno de ellos.

Otros contribuyentes piensan que existen personas que se encuentran en igual condición que ellos y supuestamente no pagan lo que les corresponde, por tal motivo tratan de ubicarse en la situación de ellos, para evitar realizar el pago correspondiente.

Otros con el fin de pagar la menor cantidad de impuestos declara que sus posesiones, (propiedad, renta de casas, etc.) - son de valor mínimo, aunque el estado posteriormente se encarga de establecer el valor real de las cosas. " (37)

" Por su parte Stéfani, señala que el contribuyente se ve presionado por la cuantía que debe pagar.

Presentandose distintos tipos de presión:

- 1.- Presión tributaria legal.
- 2.- Presión Tributaria real.
- 3.- Presión Tributaria Psicológica.
- 4.- Presión Tributaria Individual.

(37) Martínez Vera, Rogelio, op. cit. Pág. 87 y 88.

1.- Presión Tributaria Legal.

Esto es, la suma de los tributos que debería pagar el contribuyente, aplicando las alícuotas y los montos impositivos tal como los determina la Ley.

2.- Presión Tributaria Real.

O sea, la suma de los tributos que el contribuyente efectivamente paga y que difiere de la precedente en la porción evadida y en la parte trasladada.

3.- Presión Tributaria Psicológica.

Corresponde a la preocupación que causan al contribuyente los tributos que tiene la sensación de pagar. Difiere de la precedente no sólo en la parte de impuestos, generalmente incluidos en los precios, que no advierte que paga; sino también por la introducción del factor subjetivo sacrificio. Y, por consiguiente, aun sin suponer una diferencia cuantitativa entre la presión real y la psicológica, subsiste la necesidad de la distinción con respecto al grado de preocupación, que es el factor generalmente determinante del fraude.

4.- Presión Tributaria Individual.

Se refiere a la persona colocada singularmente que experimenta un detrimento de su capacidad económica individual, o al menos tiene la sensación de ello.

Los tres tipos antes analizados encajan en esta categoría de presión económica.

Llevando esta presión al grupo social, se encuentra:

La presión tributaria colectiva o llamada también global media y consiste en la comparación que hacen los grupos de individuos entre los volúmenes de pagos tributarios que recauda el ente - ente público y el costo y beneficio social de los servicios públicos gratuitos que a ese mismo grupo social presta el Estado. En este caso el grupo social en general y la persona en particular experimentan una sensación de sacrificio económico excesivo o inútil, al constatar real o ficticiamente, que las cantidades que se pagan de tributos son excesivas, en relación con su capacidad económica y con la cantidad y calidad de los servicios públicos que reciben.

El elemento económico como factor determinante de presión tributaria es variable en el tiempo, y por ello, el Estado debe -- mantener en actividad, su facultad reformatoria o modificatoria de las leyes tributarias para adecuar las cuotas de los tribu-- tos o las coyunturas económicas que se vayan presentando, pues_ una invariabilidad o elevación de cuotas tributarias en épocas_ de crisis, ocasionarían que el sacrificio fiscal rebasara la -- real capacidad económica del contribuyente, quien recurrirá a -- la evasión para equilibrar su situación financiera particular."

(38)

(38) Stéfani, G., "Riflessioni Economiche e Finanziarie Sulla -- Frode Fiscale," Revista Di Diritto Finanziarie e Scienza --- delle Finanze, Fascicolo 3, Milano, Italia, 1953.

B) Causas Técnicas.

" Estas se refieren a la manera en que deben percibirse los tributos, por tal motivo es la que debe tener mayor cuidado para elaborar las normas correspondientes, sino se recibirán críticas por parte de los contribuyentes.

La existencia de errores en las leyes fiscales siempre existirán debido al afán de las autoridades fiscales de tratar de evitar la crítica a las disposiciones fiscales, ya que si se critican determinadas normas, estas serán modificadas dando como resultado la destrucción de elementos buenos que tenían esas normas presentandose de todas formas críticas a dichas normas.

La técnica fiscal, es parte de la ciencia financiera, cuyo objeto es precisar las características de los elementos del tributo como son los sujetos, el objeto, la base, la cuota, la tasa, -- las infracciones, sanciones y obligaciones derivadas de la relación juridico-fiscal.

Los tributos deberan aplicarse a los contribuyentes de manera proporcional con los ingresos que perciben, estos tributos debe

---rán ser eficientes, para que no den lugar a la búsqueda de medios, para evadir los impuestos; por tal motivo el estado debe buscar fuentes que le redituen una buena cantidad de ingresos, pero sin afectar de manera excesiva al contribuyente.

Razón por la cual al elaborarse las leyes se debe establecer un margen, para en caso de que se modifiquen las normas esto no -- traiga como consecuencia alteraciones al gobierno o a los gobernados.

También se debe tomar en cuenta al personal que tendrá a su cargo la administración fiscal, por tal motivo el estado deberá -- constantemente capacitar y actualizar a su personal, sino lo -- hace esto dará como resultado que se presenten constantes actos de evasión y no sabrán como evitarlos.

Para evitar que se de la evasión tanto en los impuestos directos como en los indirectos el estado debe buscar y establecer técnicas adecuadas para que se puedan combinar dando como resultado un cobro adecuado para el contribuyente.

Por otra parte el Estado debe establecer un equilibrio respecto

de las cuotas de los tributos, ya que si no lo realiza el Estado el contribuyente buscará la forma de evadir ese pago injusto y el Estado lo resentirá, cuando realice la recaudación.

Por otra parte algunas causas técnicas de evasión las podemos encontrar en:

a) La evasión que se realiza cuando una empresa se establece en un país extranjero con el propósito de expanders, esto lo realizan en países cuya legislación es favorable para los extranjeros, ya que les cobran un mínimo de impuestos, mientras que en su país de origen ocasionan pérdida de ingresos al Estado.

b) La evasión también se da cuando las leyes establecen que mediante determinados registros se lleve el control de lo que se gasta y de las ganancias obtenidas, pero otra ley puede señalar otra forma de control, razón por la cual el contribuyente buscará la forma de evadir alguna de las leyes.

c) Otra forma de evasión consiste en la falta de registro del contribuyente, lo cual da como resultado que el gobierno ignore el tipo de actividad a que se dedica, su patrimonio, ubicación, -

por tal motivo no podrá obtener los ingresos correspondientes.

d) La evasión también puede darse como resultado de la exigencia de leyes que no sean equitativas, es decir que se cobren impuestos elevados a un sector que apenas saca lo suficiente - para poder vivir, mientras que a otro sector con mayores recursos, dichos impuestos no les ocasionan pérdidas en sus ingresos.

e) La evasión puede presentarse como resultado de la falta de personal capacitado para que reciba el pago de los impuestos, debido a que por falta de conocimiento no descuentaran los pagos señalados por el gravámen fiscal correspondiente; motivo por el cual el Estado deberá llamar al contribuyente para que pague los impuestos correspondientes, así como los recargos.

f) Otra forma de evasión la encontramos en la división realizada entre los contribuyentes, ya que existen los menores y los mayores, en el caso de los contribuyentes menores se presentan menor número de exigencias, ya que se supone no rebasan una cantidad establecida anualmente que deben cubrir mediante el pago

mensual; por su parte los contribuyentes mayores presentan mayores exigencias para cobrarles ya que ellos exceden de la cantidad establecida anualmente, debiendo tenerse cuidado para que paguen -- las cantidades verdaderas, pero estos contribuyentes mayores en -- la mayoría de las veces pagan impuestos como si se tratara de con -- tribuyentes menores, actuación que conoce la autoridad, la cual -- tal vez no actúa, para evitar mayor grado de evasión del pago de -- impuestos por esos contribuyentes mayores.

g) Cuando no se realiza una adecuada combinación de diferentes cuotas, el contribuyente recibirá una carga fiscal mayor de lo -- que esperaba y al no poder soportarla buscará la forma de evadirse, por tal motivo es muy importante que se busquen las cuotas -- más funcionales para cada tributo.

h) Por otra parte cuando un sistema tributario en el que los -- grandes volúmenes de recaudación descansan en los tributos directos, es decir, aquéllos que no permiten la traslación y que inciden en definitiva sobre la persona señalada por la ley como sujeto pasivo del tributo, son más vulnerables a la crítica del contribuyente, el cual al observar cargas fiscales elevadas buscará --

la forma de no pagarlas.

i) Otra forma de evasión la encontramos como resultado de que el Estado limita las deducciones a que generalmente recurren los contribuyentes, dándose declaraciones falsas o no presentando la declaración." (39)

(39) Martínez Vera, Rogelio, op. cit. Pág. 97 y ss.

C) Causas Jurídicas.

" La evasión por causas jurídicas se da como resultado de la existencia de normas, disposiciones que regulan un gran número de -- tributos ocasionando confusión al contribuyente el cual debe sujetarse a todas estas disposiciones, las cuales muchas veces no comprende, motivo por el cual se evade del cumplimiento de alguna disposición.

Otra causa para que se de la evasión es la falta de claridad en las leyes, ya que si una ley no es objetiva, precisa y clara --- trae como consecuencia que los contribuyentes no entiendan dichas leyes y no cumplan con sus obligaciones; por tal motivo las autoridades deberán orientar a los contribuyentes para que estos tengan la seguridad que están actuando de manera correcta, al respecto el artículo 33 del código fiscal establece:

" Las autoridades fiscales proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

I.- Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en -- que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos -

a los contribuyentes.

II.- Mantener oficinas en diversos lugares del territorio -- nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

III.- Elaborar los formularios de declaración en forma que - puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que consideren de mayor importancia.

IV.- Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, - cual es el documento cuya presentación se exige.

V.- Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales

VI.- Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales pe-

---ricios de presentación de declaraciones.

VII.- Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento -- por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año".

Otra forma de evasión la encontramos cuando se expide un acuerdo, una circular o una resolución que pretende explicar una determinada norma, pero a veces estos documentos señalan disposiciones contrarias a las establecidas por la norma, y con este pretexto los contribuyentes se evaden de sus obligaciones, debido a esto la autoridad a pretendido establecer que dichas disposiciones -- secundarias no generan obligaciones para los contribuyentes, pero en algunos casos es innecesaria la expedición de dichas disposiciones.

Otra forma de evasión la encontramos cuando la autoridad fiscal autoriza cambios de palabras que alteran el contenido inicial de alguna norma y por tal motivo se presenta una falta de conocimien

---to por parte del contribuyente o una falta de entendimiento - de la norma por estar confusa en su redacción.

Debido a que la justicia Fiscal en su trámite y resolución de__ los procedimientos administrativos encaminados al cobro de los - créditos fiscales es lenta, da paso a que los evasores realicen_ actividades como cerrar sus negociaciones, autoembargarse, para_ no cumplir con sus pagos.

Por otra parte el artículo 64 del Código fiscal, constituye un - medio legal para que se de la evasión, ya que solamente se liqui- darán diferencias del último ejercicio fiscal que declare el con- tribuyente, aunque la idea original de este artículo era la de - crear conciencia fiscal en los contribuyentes, lo que ha creado_ es un medio para llevar a cabo la evasión de impuestos." (40)

(40) Martínez Vera, Rogelio, op. cit. Pág. 91 y ss.

D) Causas Políticas.

" Estas causas provocan que se de la evasión porque los contribuyentes piensan que el Estado actua en beneficio propio y no en beneficio del pueblo, es decir se presenta un descontento por parte del pueblo que observa como el gobierno realiza gastos en beneficio de él y de determinadas personas, mientras que la clase trabajadora no recibe los beneficios que se le habían prometido o en caso de recibir alguno este resulta incapaz de resolver la necesidad o necesidades del pueblo, y el gobierno seguirá cobrando a la clase trabajadora los impuestos para otorgarles ayuda a quién la necesite.

Algunas Causas Políticas son:

Las que se encuentran en el contrabando de mercancía extranjera, debido a que las personas se dan cuenta que el Estado lo permite (aunque supuestamente esta constantemente luchando por evitar que se presente, es muy frecuente encontrar lugares con grandes cantidades de productos extranjeros, ya que siempre existirán personas poderosas que logran introducir al país la mercancía, con conocimiento del Estado), ven en esta actividad la forma de evadir el -

pago de impuesto y obtener una enorme ganancia.

La falta de una buena política de fiscalización da como resultado la evasión, por ejemplo cuando el estado en forma excesiva está constantemente vigilando la actuación de algunas empresas, las cuales al sentir tal presión buscarán la forma de evadir sus pagos para defenderse, o al contrario cuando algunas empresas ni siquiera son visitadas por los representantes del gobierno, preparan sus registros conforme a sus intereses y así los tendrá por sí alguna vez llegan a ser inspeccionados, declarando una mínima cantidad de lo que en realidad perciben.

Otra forma de evasión la encontramos al implantar el Estado impuestos sin tomar en cuenta el efecto que causará, ya que según el Estado; estos impuestos servirán para el mejoramiento de todos, pero esto traerá como consecuencia el descontento del pueblo, por ejemplo la implantación del impuesto de 2% sobre nóminas a que están obligados a pagar tanto las personas físicas como morales que realicen erogaciones, ya sea en dinero o en especie, siendo por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, otro ejemplo es que los derechos aumentarán mensualmente en proporción

con los incrementos que se registren en los precios al consumidor. Debe tratar de evitarse en lo posible que se de este tipo de evasión, estableciéndose medidas para evitar que se sigan dando favores, privilegios, establecimientos de impuestos excesivos, para que se pueda desarrollar sanamente la aplicación y recaudación de los impuestos. " (41)

"Por su parte Armando Giorgetti, señala que, las causas políticas deben observarse en relación con el juicio negativo a que frecuentemente es inducida la masa contribuyente, cuando observa la utilidad del gasto público y, la manera en que los gobernantes emplean el dinero.

Señala que las causas políticas de la evasión son resultado de la insatisfacción de la masa contribuyente con respecto:

1.- A los principios político-sociales en que se funda un sistema tributario y en los cuales se originan las instituciones ---

(41) Martínez Vera, Rogelio, op. cit. Pág. 106 y ss.

jurídicas que hacen efectivos sus instrumentos y sus fines.

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

3.- A los efectos redistributivos del impuesto, como instrumento de una política de intervención fiscal en favor de sectores económicos distintos de aquellos sobre los cuales recae la carga tributaria.

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

5.- A los métodos de relación 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. Debiendo establecerse un adecuado cobro en los impuestos lo cual evitará que se busque la forma de evadir los contribuyentes sus obligaciones. " (42)

E) Causas Psicológicas.

"Debe observarse que los contribuyentes generalmente tienen un -- pensamiento vago de como actua el Estado para la obtención de ingresos que le ayudaran a cubrir el gasto público, además pueden_ intervenir otros factores como el temperamento de cada individuo, su educación, sus convicciones políticas y religiosas, los perjuicios, la desconfianza para las instituciones y los organos fiscales, la imposición de los diversos impuestos a que se ve obligado a contribuir, etc.

Una de las causas psicológicas la encontramos en que el individuo no presenta una conciencia fiscal, es decir, el individuo ve el - pago de un impuesto como una obligación desagradable, debido a -- que ve disminuidos sus ingresos, pero no toma en cuenta que estos impuestos sirven para que el reciba un beneficio mediante los servicios públicos, la idea del contribuyente generalmente consiste en que el Estado tiene el suficiente dinero para poder realizar - todos sus fines (dinero obtenido de los impuestos, pero que de manera "misteriosa" desaparece en la compra de objetos que se encuentran fuera del país o van a dar a bancos del extranjero), pero no

siempre cuenta con el suficiente.

El Estado por su parte trata de realizar campañas, para concientizar a las personas sobre su deber para con el fisco (estas campañas darían resultado si todo lo que se recaudara realmente se utilizara en beneficio de todos los ciudadanos), pero no consiguen -- los resultados que se esperan.

Otra causa la encontramos en las leyes, debido a que sufren cambios; el contribuyente siente desubicación, para realizar de manera correcta su pago.

Otra causa se encuentra en los diferentes tipos de impuestos a que se ven obligados a cubrir los contribuyentes, como son el pago del impuesto sobre la renta, el pago del impuesto al valor agregado y el pago del impuesto especial sobre producción y servicios, etc."

(43)

(43) Giorgetti Armando, op. cit. Págs. 158 y 159.

"Por otra parte Rosier señala que algunas causas psicológicas -- se dan por la proliferación de las oficinas fiscales, la desaparición de una conciencia tributaria, la actitud asumida hacia el fisco por las agrupaciones profesionales, la agresividad de algunos economistas y financistas, la indiferencia de los moralistas y sociólogos, la actitud comprensiva de las autoridades eclesiásticas, etc., esto tiene sólido fundamento, pero las razones establecidas como posibles móviles psicológicos no deben considerarse en el mismo plano de importancia, sino tomarse como factores que intervienen en el fenómeno en grado y forma -- diversos.

Asimismo la inestabilidad del ordenamiento tributario, que a menudo va acompañada con un opresivo e irracional aumento de los impuestos y de las alícuotas, constituye otro motivo psicológico." (44)

(44) Rosier, cit. pos. Giorgetti, La Evisión Tributaria, págs. 158.

Capítulo IV

E F E C T O S D E L A E V A S I O N .

"El fenómeno de la evasión esta sujeto a oscilaciones, en relación con las variaciones cuantitativas y cualitativas de los fenómenos que en él concurren. Uno de estos, que unido a otros, puede mayormente inducir al contribuyente a sustraerse a las obligaciones tributarias, consiste en aquella atmósfera de descontento y de desconfianza que no pocas veces se difunde entre la masa de los sujetos sometidos a imposición, cuando se ponen de manifiesto graves discordancias entre los principios de justicia fiscal enfáticamente proclamados y la aplicación práctica de las leyes tributarias.

Notorios casos de evasión que parecen quedar o quedan impunes; -- la ineficaz publicidad de las declaraciones reedituales de determinadas categorías de contribuyentes, a menudo en franca oposición con la realidad económica de situaciones personables bien conocidas y a las cuales no sigue luego la noticia de las impugnaciones del fisco, de las rectificaciones finales de los órganos de determinación y de las eventuales justas sanciones, por lo cual en muchos ciudadanos se abre camino la convicción de que los

más picaros siempre la pasan mejor; el desenfado de aquellos, - que parecen sustraerse sistemáticamente a su deber tributario - y al legítimo rigor de la norma fiscal, etc., estos y otros elementos constituyen los factores generales negativos que influyen de manera perjudicial en la propensión de muchos ciudadanos a eludir concientemente el deber de pagar los tributos." (45)

Se puede señalar que la evasión constituye desde tiempos muy -- antiguos un vicio que se presenta en los diferentes ordenamientos fiscales como medio utilizado por los contribuyentes para - evitar el pago de diversos impuestos, esto puede suceder por el descontento del contribuyente que considera injusto dicho impuesto o que observa falta de equidad y proporcionalidad en el cobro de los impuestos, o por los cambios que sufren las leyes fiscales que ocasionan que el contribuyente no capte como es debido ese cambio, todo esto ocasiona que se presenten los siguientes efectos:

(45) Giorgetti Armando, op. cit. Pág. 168.

A) EFECTOS ECONOMICOS.

" Estos efectos causan un daño grave al Estado, debido a que su -- fuente de ingresos son los impuestos y al no obtener la cantidad necesaria para poder llevar a cabo sus fines, se verá obligado a obtener mediante otras fuentes el dinero que necesita.

Los medios a que recurre el Estado, para obtener más dinero pueden ser:

a) Pedir dinero prestado a bancos extranjeros.

Esta medida ha dado resultados desfavorables para el país, debido a que al obtener dicho préstamo (pasado cierto tiempo) al --- aplicarse para cubrir las necesidades, estas se satisfacen par-- cialmente en primer lugar , porque no todo el dinero se aplica a satisfacer dichas necesidades y en segundo lugar se deberan pa-- gar los intereses acordados por dichos préstamos, intereses que_ a la larga constituyen una mayor cantidad que el préstamo solici-- tado, colocando al Estado en una situación en que deberá de todas maneras elevar los impuestos, para poder cumplir con los intere-- ses, ya que es imposible pensar en cubrir el total del préstamo -

(y serán los contribuyentes quienes se verán afectados por la actuación del Estado que tratando de solucionar su problema, - lo único que lograr es endeudar al país, y nunca podrá cubrir_ en su totalidad las necesidades del país) a menos que busque - una forma adecuada de obtener los impuestos y aplicarlos sin - que haya "fugas" a cubrir las necesidades del país y tal vez - algún día se pueda cubrir la deuda que se tiene con los bancos extranjeros.

b) Emitir Moneda.

Cuando el gobierno emite moneda sin tener el respaldo en la -- creación de bienes y servicios que se utilizan de manera normal para financiar los gastos del Estado, esto da como resultado que aumente el poder del Estado, para realizar gastos, pero a la vez ocasiona que se reduzca el poder de compra del pueblo presentándose la inflación, fenómeno capaz de destruir un país.

c) Emisión de bonos de deuda pública.

Dicha emisión es un ingreso financiero del Estado, exactamente

en la misma medida en que los empréstitos lo son: todo depende - de su productividad. Es decir, el simple hecho de la colocación de los títulos respectivos entre el público inversionista equivale a la recepción de un préstamo, que en este caso reviste la forma de una especie de anticipo a cuenta de futuras explotaciones - de bienes o recursos altamente cotizados.

De tal manera que el ingreso financiero lo encontrará el Estado - no en el anticipo en sí, sino en el uso adecuado que haga del mismo en renglones productivos, que generen tanto las cantidades necesarias para cumplir con los compromisos contraídos al efectuar la emisión, como un margen razonables de utilidad." (46.)

(46) Arrijoja Vizcaino, Adolfo, op. cit. Págs. 69,70 y 71.

B) EFECTOS TECNICOS.

"En el momento en que el Estado a través de sus técnicas establezca una presión mayor a los contribuyentes, esto afectará la relación Estado-contribuyente y ocasionará que se critique la forma de actuar del Estado, el cual mediante nuevas técnicas de inspección a empresas trata al máximo de evitar la evasión de impuesto, y a los evasores que detecte, deban pagar las multas correspondientes, esto es resultado del aumento tanto de personal como de instrumentos (actualmente se emplean computadoras para localizar a los evasores).

C) EFECTOS JURIDICOS.

En este caso la evasión motiva la creación de leyes que establecen un rigido control, el cual afecta a los contribuyentes honestos, pero esto se da con el propósito de evitar por completo la evasión.

Como ejemplo tenemos lo establecido en la ley de impuestos sobre la renta.

Artículo 23.-

"No serán deducibles las remesas que efectúen los establecimientos permanentemente ubicados en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente".

Artículo 24.-

Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I.- "Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial, salvo que se trate de donativos otorgados para obras o servicios públicos, a Instituciones asistenciales o de beneficencia autorizados conforme a las leyes de la materia e Instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y que satisfagan los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de donativos otorgados a Instituciones que proporcionen el servicio público de enseñanza, siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación y se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales -- que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública".

VII.- "Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se hagan a contribuyentes que causen el Impuesto al Valor Agregado, - dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes.

Los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios por enajenación de bienes, no podrán deducir los pagos -- cuando éstos se hayan hecho por la adquisición de esos mismos -- bienes y no se haya trasladado dicho impuesto en forma expresa y por separado en los comprobantes. Tratándose de pagos por la prestación de servicios por los que se cause el impuesto especial sobre producción y servicios, éstos no serán deducibles --- cuando se haya trasladado en forma expresa y por separado el ---

mencionado impuesto".

IX.- que tratándose de pagos que a la vez sean ingresos de los señalados en los Capítulos II, III y VII del Título IV de esta -- Ley, así como en el caso de donativos, sólo se deduzcan cuando ha yan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate; los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I de dicho Título, se podrán deducir cuando hayan sido erogados - a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del citado ejercicio. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo en cheque girado contra la cuenta del contribuyente o en otros bienes que no sean títulos de crédito".

XI.- "Que tratándose de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello, que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará -

por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo y que el contrato que dé origen a las erogaciones a que esta fracción se refiere, se encuentre debidamente inscrito en el Registro Nacional de Transferencia de Tecnología, cuando en los términos de la Ley de la materia, sea de los que deban registrarse".

XIV.- "Que los pagos por el uso o goce temporal de inmuebles se refieran exclusivamente a los destinados a los fines específicos del negocio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para practicar u ordenar el avalúo del inmueble y en este caso sólo se admitirá como deducible la cantidad que corresponda a un rendimiento bruto hasta del 16% anual sobre el valor de avalúo".

Por otra parte el Estado ha establecido programas que tienen como fin realizar la revisión detallada de las actividades efectuadas por las empresas, esto da como resultado el descuento de las empresas honestas.

Los visitadores se encargan de revisar lo siguiente:

1.- Deben verificar que los avisos y declaraciones se realicen de manera correcta.

2.- Deben verificar que tanto los Registros Especiales como los libros de contabilidad estén al corriente, así como los datos del último ejercicio fiscal.

3.- Deben comprobar que se haya pagado correctamente la participación de utilidades.

Los contribuyentes cumplidores se ven molestos por estas actuaciones del Estado, que le ocasionan críticas desfavorables, en tanto que los evasores se dedican a obstaculizar al Estado, para tratar de evitar en lo posible la acción fiscal, mediante acciones de defensa, recursos, y juicios.

Por tanto el Estado, debe establecer leyes fiscales adecuadas, cuando la evasión es muy frecuente, para tener un mayor control de los contribuyentes, de los deudores solidarios y de terceros, tratar de que las formas y procedimientos de fiscalización aumenten, tratar de realizar una exhaustiva revisión a las disposiciones jurídicas, para la corrección de deficiencias legales, lagu-

---nas que permiten la práctica de la evasión.

D) EFECTOS POLITICOS.

Es indispensable que exista equilibrio en el régimen financiero, lo cual dará tranquilidad política, ya que de no existir esta -- se puede presentar peligro, para el gobierno, ya que se pensaría que no es capaz de resolver los problemas que se le presentan o_ que los resuelve de manera parcial, como ejemplo de esto es la - emisión de moneda, que se cumplan las leyes fiscales, pedir dinero prestado a bancos extranjeros, etc., que dá como resultado que el Estado exija mayores esfuerzos de parte del pueblo y llegará_ un momento en que ya no tengan o no quieran pagar al Estado.

Por tal motivo el Estado debe presentar un programa fiscal adecuado para la obtención de ingresos para no ser considerado incapaz de resolver los problemas que se le presenten, y para evitar la evasión, ya que esta es resultado de una inadecuada aplicación de las leyes fiscales.

Por otra parte debe buscarse el equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, para evitar cualquier alteración política.

B) EFECTOS PSICOLOGICOS.

Los contribuyentes al tener conocimiento de que otros contribu--yentes actuan de manera ilicita y no siempre son sancionados por la ley, constituye para el Estado un elemento negativo, puesto - que los contribuyentes piensan que pueden también evadirse de --algun pago sin que sufran algun castigo.

Esto se presenta como resultado de la falta de conciencia fis--cal que debería fomentar el Estado, pero aunque se lograra esta conciencia, al observar el contribuyente que sus impuestos son_ utilizados de manera equivocada o van a parar a la cuenta banca_ria de algun funcionario público, los contribuyentes evitaran - seguir pagando sus impuestos.

Tambien se presentan los evasores que deliberadamente estudian_ la forma de no pagar al fisco, para obtener un mayor beneficio_ económico, tomando en cuenta que algunas veces el fisco no pue_ de descubrirlo.

Para evitar que la información pueda ser dada de manera equivo_ cada, el Estado debe presentar claramente el motivo por el cual

se modificó alguna ley o la expedición de otras leyes, ya que -
por algun comentario mal aplicado se ocasionará desconfianza --
entre los contribuyentes. " (47)

(47) Martínez Vera, Rogelio, op. cit. Pág. 119 y ss.

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

1.- El Estado, mediante la actividad financiera busca la obtención de ingresos que empleará en el gasto público para satisfacer las necesidades de los contribuyentes; siendo uno de los medios para obtener dicho ingreso la recaudación de diversos impuestos, -- que ocasiona alteraciones al presupuesto de los contribuyentes.

Por ejemplo: en el impuesto sobre la renta, el trabajador tiene la obligación de pagar un porcentaje de su sueldo; cosa que no es de su agrado, debido a que ve disminuido su salario.

De igual manera las empresas al pagar este impuesto ven disminuida sus posibles utilidades; por lo que buscarán la forma de evadirlo para pagar menos, pudiendo manifestar que han tenido pérdidas, etc.

2.- Considero que la adecuada aplicación de los diversos

impuestos debe realizarse, una vez que se ha tomado en cuenta la situación del país, ya que en la actualidad algunos impuestos perjudican más a determinados grupos de personas que a otros, por ejemplo; ya que en las circunstancias actuales los comerciantes que se encuentran legalmente establecidos y realizan el pago de todos sus impuestos se ven afectados por los vendedores ambulantes, los cuales no pagan ningún impuesto, pero sí afectan a los comerciantes, -- esto como resultado de la falta de empleos suficientes para todas estas personas, algunas de las cuales han sido despedidas de su trabajo y otras no encuentran aun teniendo capacidad.

3.- Pienso que la definición de impuesto no debió haberse modificado debido a que con el término "prestación" como lo señala Arrijoja Vizcaino, se establece el deber jurídico que tiene todo causante de desprenderse de una parte de sus ingresos que pasarán al -- Estado, aunque no recibe inmediatamente ningún bene--

---ficio, sino posteriormente mediante las obras y -
servicios de interés general.

Esto porque en la definición actual sólo se señala --
cuando nace la obligación de pagar, mientras que en -
la definición anterior se señalaba "son impuestos las
prestaciones en dinero o en especie que fija la ley -
con carácter general y obligatorio, a cargo de las --
personas físicas y morales, para cubrir los gastos --
públicos".

- 4.- Debe tenerse especial interés en la relación existen-
te entre los particulares y el Estado, es decir, cuán
do el particular se encuentre en alguna situación ju-
rídica o de hecho prevista en las leyes, como lo suce-
dido con el Impuesto Predial en 1988, no señaló en la
ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal
que se aumentaría dicho impuesto de acuerdo con el va
lor catastral de los inmuebles, una vez que fuera es-
timado el valor por una persona autorizada por la Te-
sorería, supuestamente realizada la investigación ---

llegaron las boletas del impuesto predial con cantidades muy altas que no correspondían al valor real del inmueble ocasionando un gran disgusto a los particulares, y además se señalaba que a partir de marzo de 1988 se incrementaría el valor catastral de los inmuebles mensualmente con el factor del 1.05, con esto el Estado pretendía obtener mayor ingreso sin prevenir el efecto que causaría a los contribuyentes.

5.- De acuerdo con el Artículo 25 Constitucional, el Estado debe en materia económica buscar el crecimiento adecuado del país, debiendo utilizar todo el ingreso que obtiene para tal motivo, pero cuando las personas observan que no se aplica adecuadamente (es decir no se realizan todas las obras que se esperan), buscarán la forma para no realizar los pagos correspondientes.

6.- La implantación de los diversos impuestos presenta efectos negativos en los contribuyentes, es decir, cuando el contribuyente se ve obligado al pago de un

de un impuesto y por desconocimiento de como efectuarlo o por recibir una mala información opta por evadir tal impuesto, o cuando mediante engaños o el aprovechamiento de errores evita realizar el pago del mismo.

7.-El fenómeno de la evasión consiste en eludir el pago de algún impuesto utilizando actos violatorios a las normas legales, realizándose mediante la simulación de contratos, la ocultación de ingresos, etc., esto porque se ha producido el hecho generador de un crédito Fiscal.

Mientras que en la evasión legal se puede presentar o no el hecho generador, debido a que el contribuyente buscará aprovechar deficiencias en la ley, ya sea para pagar menos o definitivamente no pagar.

8.-Existen diferentes opiniones sobre la clasificación que se ha dado a la evasión; algunos autores consideran que no debería existir porque no puede de manera legal darse la evasión; otros autores sostienen que di

---cha clasificación es correcta.

Considero que es adecuada dicha clasificación, ya -- que la evasión legal se da en el momento en que el - contribuyente utiliza alguna laguna de la Ley, para_ realizar un pago menor sin estar fuera de la misma,_ mientras que en la evasión ilegal el contribuyente - realiza maniobras tendientes a engañar al Fisco, pa- ra no realizar ningún pago.

9.- A través del tiempo se han ido presentando nuevas -- formas para que se cometa el delito de defraudación_ fiscal, por lo que se ha tenido que ir adecuando el_ Código Fiscal para poder combatirlo, así como las -- conductas que son equiparables al mismo, como se ob- serva en la definición actual, ya que se le ha aumen_ tado el siguiente párrafo:

"... u obtenga un beneficio indebido con perjuicio - del Fisco Federal".

Así mismo se han modificado las conductas que reciben

la misma sanción que el delito de defraudación, en 1938 se mencionaban doce Fracciones, en 1967 se mencionaban diez Fracciones y en 1988 se mencionan tres Fracciones.

Sufriendo también modificaciones la sanción que se aplica a dicho delito.

10.- Considero que una de las causas para que se cometa la evasión, es la psicológica, debido a que el contribuyente al observar que realmente no se utiliza el dinero para el gasto público (aunque se trata de demostrar lo contrario).

Yo sugeriría que se realicen programas de orientación más frecuentes de lo que se realizan: para crear una mayor conciencia de nuestros deberes como ciudadanos.

Yo propondría que, al personal que da la orientación por lo menos reciba un mes de capacitación, ya que en algunas ocasiones ellos mismos carecen del conocimiento adecuado.

- 11.- Estamos concientes de que las multas que a la fecha se están aplicando no correspondien al valor adquisitivo de la moneda, por lo que se deben actualizar, - así como dar facilidades al pago de dichas multas.
- 12.- Para concluir quiero señalar que en diversas visitas que realice en mi calidad de estudiante a varias oficinas del Departamento del Distrito Federal, Hacienda y Tesorería, observe que el Estado no escatima -- esfuerzos para mejorar su relación con el contribuyente.

BIBLIOGRAFIA.

- 1.- Alcalá Zamora y Torres, Niceto.
"Nuevas Reflecciones Sobre las Leyes de Indias"
Editorial Porrúa.
Tercera Edición.
México, 1980.
- 2.- Arrijo Vizcaino, Adolfo.
"Derecho Fiscal"
Editorial Temis,
Tercera Edición.
México, 1986.
- 3.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
"Principios de Derecho Tributario"
Editorial Pac.
2a. Edición.
México, 1986.
- 4.- Flores Zavala, Ernesto.
"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas"
"Los Impuestos".
Editorial Porrúa.
17a. Edición.
México, 1976.
- 5.- Margadant S. Guillermo Floris.
"El Derecho Privado Romano"
Editorial Esfinge,
Duodécima Edición
México, 1983.
- 6.- Margadant S. Guillermo Floris.
"Introducción a la Historia del Derecho Mexicano"
Textos Universitarios
Universidad Nacional Autónoma de México.
Primera Edición.
México, 1971.

- 7.- Fraga, Gabino.
"Derecho Administrativo"
Editorial Porrúa.
Vigesimotercera Edición.
México, 1984.
- 8.- Giorgetti, Armando.
"La Evasión Tributaria"
Ediciones Depalma
Traducción Directa de la Segunda Edición Italiana
L'evazione Tributaria (UTET, Torino, 1963), por el
Profesor Antonio Scarano.
Buenos Aires, 1967.
- 9.- Hernández Esparza, Abdón.
"El Delito de Defraudación Fiscal"
"Estudio Dogmático"
Ediciones Botas
Primera Edición.
México, 1962.
- 10.- Margafin Manautou, Emilio.
"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"
Editorial Universitaria Potosina
Universidad Autónoma de S.L.P.
Cuarta Edición.
México, 1976.
- 11.- Martínez Vera, Rogelio.
"La Evasión de las Obligaciones Fiscales, sus causas y -
sus Efectos".
Editorial Humanitas.
Primera Edición.
México, 1985.
- 12.- Petit Eugene, Henri Joseph.
"Tratado Elemental de Derecho Romano"
Editorial Porrúa.
Primera Edición.
México, 1984.

- 13.- Porras y López, Armando.
"Derecho Fiscal"
Textos Universitarios.
Primera Edición.
México, 1967.

- 14.- Rodríguez Lobato, Raúl.
"Derecho Fiscal"
Editorial Harla
Colección Textos Jurídicos Universitarios.
México, 1983.

- 15.- Serra Rojas, Andrés.
"Derecho Administrativo, Tomo I".
Editorial Porrúa.
Decimasegunda Edición.
México, 1983.

LEGISLACION.

- Código Fiscal de la Federación.
Jiménez Gamas, Antolin.
Ediciones de Leyes Fiscales.
Primera Edición.
México, 1939.
- Código Fiscal de la Federación.
Editorial Porrúa.
México, 1948.
- Código Fiscal de la Federación.
Editorial Porrúa.
Octava Edición.
México, 1967.
- Código Fiscal de la Federación.
Editorial Porrúa.
38a. Edición.
México, 1988.
- Código Fiscal de la Federación Anotado y Comentado.
Lerdo de Tejada, Francisco.
Centro de Investigación Tributaria Filial de la --
Confederación Patronal de la República Mexicana.
México, 1972.
- Código Penal Anotado.
Raúl Carranca y Trujillo,
Raúl Carranca y Rivas,
Editorial Porrúa.
Décima Edición.
México, 1983.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Editorial Porrúa.
82a. Edición.
México, 1987.

- Ley del Impuesto sobre la Renta.
Editorial Porrúa.
44a. Edición.
México, 1985.

- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Editorial Porrúa.
Décima Edición.
México, 1987.

R E V I S T A S .

- 1.- Albiñana García, Cesar.
"La Evasión legal Impositiva",
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación,
Quinto Número Extraordinario.
México, 1971.
- 2.- Altamirano Jácome, Lauro.
"La Evasión Legal de los Impuestos",
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación,
Segundo Número Extraordinario.
México.
- 3.- Arrijoja Vizcaino, Adolfo.
"Los Efectos de los Impuestos",
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación,
Quinto Número Extraordinario.
México, 1971.
- 4.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
"La Elusión Tributaria",
Revista Difusión Fiscal; México, Secretaría de
Hacienda y Crédito Público, Número 6,
Diciembre, 1974.
- 5.- Prieto Fortún, Guillermo.
"Paraísos Fiscales"
Medio ideal para la Defraudación Fiscal,
Difusión Fiscal; México, Secretaría de Hacienda
y Crédito Público, Número 8,
Febrero, 1975.
- 6.- Stéfani, G.
"Riflessioni Economiche e Finanziarie e Scienza
Delle Finanze", Fascicolo 3,
Milano, Italia, 1953.