

60
24



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

ENSAYO SOCIO-JURIDICO DEL DELITO
DE DEFRAUDACION FISCAL EN
MATERIA DEL IVA
EN MEXICO

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ALEJANDRO PEREZ ROMERO

MEXICO, D. F.

1989

FALLA DE ORIGEN



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.

ENSAYO SOCIO-JURIDICO DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL
EN MATERIA DEL IVA EN MEXICO

	PAG
INTRODUCCION:	1
CAPITULO I. GENERALIDADES DEL I.V.A.	3
1.1 CONCEPTO	4
1.1.1 Sujeto, Objeto y Tasas	6
1.1.2 Base del Impuesto	17
1.1.3 Exenciones	19
1.2 CARACTERISTICAS	23
1.2.1 Traslación del Impuesto	29
1.2.2 Devolución del Impuesto	34
1.2.3 Coordinación del Impuesto	40
CAPITULO .II. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	50
2.1 Definición	51
2.2 Elementos	53
2.3 El Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.	95
2.4 El Artículo 109 del código Fiscal de la Federación.	101
2.5 Formulación de querrela por la S.H. y C.P.	107
CAPITULO III. PROCEDIBILIDAD Y UBICACION DEL DELITO	116
3.1 Declaraciones periódicas	117
3.1.1 Entero en la Declaración Anual.	121

3.2	El no entero del I.V.A trasladado	124
3.3	Obtención indebida de la devolución del I.V.A	126
3.4	Fraude común o fraude federal	128

CAPITULO IV	IMPACTO SOCIOLOGICO	133
-------------	---------------------	-----

4.1	A nivel Industrial (SHCP)	137
4.2	A nivel Económico	144
4.3	A nivel Penal	149

CONCLUSIONES	155
--------------	-----

BIBLIOGRAFIA	158
--------------	-----

INTRODUCCION

En la reciente coyuntura política y económica que se ha registrado en los últimos años, el Estado Mexicano se ha visto inmerso en apremiantes situaciones financieras; la necesidad que tiene de obtener mayores ingresos se ha tornado particularmente por el moderno concepto constitucional de la "Rectoría del Estado", pero lamentablemente las opciones de captación de fondos por parte del Estado Mexicano no se muestran compatibles con los imperativos de estas tareas.

Ante esta situación, el Estado, en la búsqueda de fondos financieros encuentra una opción viable en el alza de los impuestos a los contribuyentes, ya que los ingresos del Estado se obtienen generalmente de las contribuciones que cubren los particulares, por tal motivo periódicamente se revisa y modifica la legislación tributaria.

Por lo expuesto y tomando en consideración las experiencias registradas en países como Francia, Bélgica y Dinamarca, así como sus resultados obtenidos en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, se consideró conveniente implementar este impuesto en México, visualizando con dicha implantación la posible solución de los efectos inflacionarios que producía la aplicación del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Aunado a lo anterior se consideró que con el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado se pondría fin a los efectos acumulativos del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, porque en vez de ir acumulándose en su totalidad el impuesto, únicamente se agregaría en cada una de las etapas de la actividad respectiva o del proceso de producción el impuesto correspondiente al valor que se le fuera añadiendo o adicionando, permitiendo además, que los contribuyentes en cada etapa puedan acreditar el impuesto que les haya - -

sido trasladado por los gastos realizados con motivo de com
pras y adquisiciones.

En consecuencia, la presente investigación tiene por -
objeto estudiar las características principales del Impues-
to al Valor Agregado, así como sus repercusiones en materia
de defraudación fiscal y su respectivo impacto sociológico,
lo que nos permitiría ponderar los aciertos y errores en la
regulación de este impuesto.

CAPITULO I

GENERALIDADES DEL I.V.A.

1.1 CONCEPTO.

Los impuestos son el producto de la creación de normas, técnicas y prácticas, que se manifiestan de una manera real en las interacciones sociales que integran estas en un determinado encuadre societarios. Por ésto, entonces lo humano y lo social son la razón de ser del Derecho, en cualquiera de los campos; así, en el financiero tributario, los impuestos se encuentran regulados por normas jurídicas, las cuales además de ser técnicas, deben practicarse, para que así la consideración del hombre y sus instituciones creadas con ese fin sean la única manera de llevar a cabo atinadamente la justicia social.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 2o. fracción I, del Código Fiscal de la Federación, "Impuesto son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...".

Los impuestos constituyen el principal ingreso Tributario del Estado, al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de impuestos; los impuestos reflejan con gran fidelidad el objetivo que el Estado persigue a través de la relación jurídico-tributaria, - obligar 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 decir, se trata de un acto que deriva directamente del ejercicio de la autoridad que debe acatarse aún en contra de la voluntad de

los destinatarios o sujetos pasivos. A cambio de sus impuestos, el ciudadano no recibe absolutamente nada, aunque de manera general se beneficia de los servicios públicos que el gobierno preste como resultado de la propia recaudación.

En México, los impuestos representan una de las principales puentes de ingreso que tiene el Estado, dentro de las cuales destaca el Impuesto al Valor Agregado, ya que de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1988, dicho gravamen ocupa el segundo lugar en recaudación, después del Impuesto Sobre la Renta.

Esta forma de imposición en México, es consecuencia de una lenta evolución de un mismo gravamen, que de imposición sobre determinados productos, poco a poco fue modificándose hasta extenderse a todas las ventajas, a todos los productos y posteriormente ampliarla a los servicios, para transformarse finalmente en un impuesto monofase a la etapa final o sobre el valor agregado obtenido en cada etapa de la producción o distribución.

En México, esta imposición afecta todos los ingresos -- que por enajenación, arrendamiento e importación de bienes y servicios y prestación de servicios independientes obtengan todas las personas físicas y morales aún los que perciban -- antes de derecho público cuando ejerzan funciones de derecho privado, salvo en los casos de excepción que se consignan en la propia ley.

En relación al Impuesto al Valor Agregado, manifiesta - John Fitzgerald Due, que "sigue siendo acertado y generoso, es el segundo mejor tributo después de los insustituibles impuestos sobre la renta y los beneficios. El impuesto general a las ventas, cuya perfección ha apuntado mayoritariamen

te hacia el valor añadido la gran moda fiscal de nuestro -- tiempo". (1)

Por las características de Impuesto Indirecto que tiene el Impuesto al Valor Agregado y por recaer en forma final sobre el consumidor, puede pensarse en el concepto en los siguientes términos:

"El Impuesto al Valor Agregado es en esencia un impuesto sobre las ventas de bienes y servicios en general. Idealmente desde el punto de vista económico, debe gravar el universo total de los bienes y servicios que se adquieren en el mercado interno. En la realidad, por razones política--social, y también por razones prácticas, ese ideal no es --asequible. Se eximen productos de consumo popular y, de hecho, cierto autoconsumo imposible de controlar administrativamente a costos tolerables". (2)

1.1.1 Sujeto, Objeto y Tasas.

Sujeto.

El estudio de la materia tributaria y de los fenómenos jurídicos tributarios, nos conduce a analizar los elementos que forman parte de dicha obligación, siendo la norma de --aplicación en sentido formal en el caso concreto, la ley --del Impuesto al Valor Agregado, elementos que se traducen --en sujeto, en sus dos acepciones tributarias, activo y pasivo; objeto, como el supuesto jurídico en la relación tribu-

- (1) La imposición sobre el valor agregado en París en desarrollo, desde el punto de vista de la Administración.- Documento. University Illinois, E.E.U.U. 1978, Pág.216
- (2) GUTIERREZ KIRCHNER ALFREDO. El Impuesto al Valor Agregado y las Exportaciones. México. SHCP. Investigación-Fiscal. Agosto, 1970. Pág. 91

taria; base, factores que determinan el crédito fiscal, y - tasa, que es el porcentaje a aplicar a la base gravable.

Estos son los elementos que deben estructurar toda figura jurídica que esté encaminada a afectar el patrimonio - de las personas en beneficio de la colectividad.

En el Derecho Tributario existen un sujeto activo e in finidad de sujetos pasivos, a quien se confiere soberanía - financiera directa, es al Estado, por lo que sólo él es el - único en ejercer esa soberanía que no le es investida por - delegación, pues no es sino un aspecto de los más importantes, del poder de imperio originario que tiene el Estado en la manifestación de sus funciones dirigidas hacia el logro - de sus finalidades políticas nacionales.

En relación al concepto doctrinal del sujeto activo de la obligación jurídica tributaria, A. D. Giannini manifiesta que, "siendo la relación jurídico impositiva fundamental una relación de obligación, presupone la existencia de dos - sujetos: uno, el sujeto activo, al que la ley le atribuye - determinados derechos o poderes; otro, el sujeto pasivo, al que la ley impone determinadas obligaciones, y como la rela ción impositiva tiene su base jurídica en la potestad finan ciera del Estado, se desprende que el sujeto activo de la - relación tributaria sólo puede serlo el propio Estado o un - ente público al que la ley confiera la expresada potestad, - en tanto que pueden ser sujetos pasivos todas las personas - sometidas de algún modo a la repetida potestad". (3)

Al respecto, Giuliani Fonrouge expresa que "siendo di-

(3) A. D. GIANNINI.- Instituciones de Derecho Tributario.- Ed. de Derecho Financiero.- Madrid, España, 1957, Pág. 93

cha obligación una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones". (4)

En la exposición de motivos del Código Fiscal, se reconoce a la Federación como sujeto activo de la relación tributaria cuando se dijo que "tratándose de la Federación se señala que solamente estará obligada a pagar contribuciones -- cuando las leyes fiscales lo dispongan expresamente, tomando en cuenta que ésta constituye el sujeto activo de la relación tributaria". (5)

Tratándose de los impuestos federales, como el relativo al Valor Agregado, sólo la Federación es sujeto activo por disposición legal, ésto es, tiene facultades de determinación tributaria por virtud de la propia ley impositiva; en tanto que las entidades federativas y los municipios la adquieren por delegación expresa que se contiene en los Convenios de Coordinación existentes.

Ahora bien, la principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación tributaria, radica en el hecho de exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos establecidos por la ley impositiva correspondiente siendo -- esa atribución mencionada en primer término, de carácter -- irrenunciable.

Cabe señalar que de los tres sujetos activos previstos-

- (4) GIULIANI FONRROUGE.- Derecho Financiero.- Ed. Depalma.- Buenos Aires, Argentina, 1976, Pág. 361
- (5) Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación -- el día 31 de diciembre de 1983.

en la legislación mexicana, exclusivamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, en cambio los municipios únicamente pueden administrar libremente su Hacienda, pero no establecer sus contribuciones, situación que es inherente a las legislaturas de los Estados.

Por otra parte, se presenta la figura del sujeto pasivo o sujetos pasivos, que jurídicamente hablando son los -- que deben cubrir la deuda tributaria, ya sea propia o de -- otras personas, se hace esta connotación de "jurídicamente", para delimitar que el derecho tributario, a diferencia de -- la teoría financiera, se preocupa por el contribuyente de -- derecho y no por el de hecho, que claro, en un momento deter-minado pueden coincidir por la traslación del impuesto, característica particular de los impuestos indirectos.

Como se comentó anteriormente, los sujetos pasivos pueden ser todas las personas sometidas de algún modo a la potestad financiera del Estado, de acuerdo con A. D. Giannini, "para determinar las personas a las que se extiende la potestad financiera del Estado, y que por tal razón pueden ser -- sujetos pasivos del impuesto, es necesario tener en cuenta -- que la sujeción a la expresada potestad, pueden tener un doble fundamento que corresponde al doble carácter del Estado como organización personal y como corporación tributaria, -- de un lado, por tanto, pueden ser sujetos pasivos del Im -- puesto todas aquellas que pertenecen al Estado en calidad -- de nacionales (o al municipio, en calidad de vecinos, etc.), cualquiera que sea el lugar en que residan; de otro, todos -- aquellos -- tanto nacionales como extranjeros -- que se encuentran en el Estado -- o con el Municipio, etc. -- en una determinada relación, o sea de carácter personal (posesión de bienes existentes en el Estado, participación en hechos o en --

actividades que se realizan en el Estado". (6)

En el Derecho Tributario Mexicano, el segundo fundamento tiene un marcado predominio sobre el primero, según se desprende de las normas tributarias que se aplican en el país.

Por su parte el artículo 22 del Modelo de Código Tributario para América Latina (programa conjunto de tributación OEA/BID, texto aprobado en la 6a. reunión de Sao Paulo), -- establece que "es sujeto pasivo la persona obligada la cumplimiento de las prestaciones tributarias, o sea en calidad de contribuyente o de responsable". (7)

La Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, -- al Fallar en el Juicio número 1748/40, reconoció como sujeto pasivo del impuesto como "el individuo cuya situación -- coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago de sustitución o conjuntamente con aquel". (8)

Así entonces, la Ley del Impuesto al Valor Agregado -- considera sujetos pasivos del Impuesto a las personas que se dedican o realicen total o parcialmente actos o actividades objeto de la ley, en forma normal e independientemente, con o sin fines de lucro, incluyendo la exportación de bie-

(6) GIULIANI FONRROUGE.-Ob. Cit. Pág. 95

(7) SANCHEZ DE LEON GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Cárdenas, México, 1986, Pág. 266.

(8) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, números- 37 a 98. Pág. 118

nes o servicios y los actos accidentales. Como personas morales se considera para efectos de dicha ley, a la Federación, al Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los Organismos Descentralizados, las Instituciones o Asociaciones privadas de beneficencia, las Sociedades Cooperativas o cualquier otra, que estando obligadas, independientemente y conforme a otras leyes o decretos a no causar impuestos federales o estar exentos de ellos, a aceptar la traslación obligatoria del Impuesto.

En este orden de ideas, nuestra Legislación Tributaria vigente considera como sujeto pasivo del impuesto a las personas físicas y morales que se encuentran en las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes respectivas que están obligadas al pago de tributos.

Objeto.

El objeto del impuesto es la situación que la ley señala como medio generador del crédito fiscal, al respecto - - Fleiner dice que "el objeto del impuesto estriba en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo". (9)

El objeto del impuesto constituye el presupuesto o -- antecedente de la obligación, el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquél. Entendiendo que al tratar del objeto de la obligación tributaria, al decir presupuesto, en el supuesto previo o antecedente de la obligación tributaria, es decir, el hecho por el que se tenga que aplicar la norma establecida para tal efecto.

(9) FLORES ZAVALA ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas-Mexicanas. Ed. Porrúa, México, 1985, Pág. 150.

Así entonces, el objeto del Impuesto al Valor Agregado, en términos generales, incide concretamente en el consumo - de bienes y servicios, por lo que la realización de ciertos actos o actividades que se realicen al amparo de la misma, - determinan el hecho generador que la ley denomina objeto; - hecho que debe llevarse a cabo de origen a la obligación -- del sujeto pasivo ante el fisco federal, de cumplir con el pago del Impuesto que se cause y con todas y cada una de -- las obligaciones que se deriven de su contenido.

El objeto de la ley del Impuesto al Valor Agregado engravar, es gravar el presupuesto jurídico o hecho generador que se lleve a cabo, mediante:

- a) La enajenación de bienes.
- b) La prestación de servicios independientes.
- c) El otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.
- d) La importación de bienes y servicios.

El hecho generador es una de las normas sustantivas -- más importantes en materia fiscal, ya que es uno de los pre supuestos establecidos en la ley para el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación de los contribuyentes.

Sin embargo, a pesar de la generalidad de estos hechos gravados por la ley, y siendo actividades también objeto de la misma, se establecen excepciones importantes en relación con los cuales no se pagará este gravamen, ya que se liberó de pago la enajenación de todos los productos agrícolas, -- pesqueros y ganaderos cuando no estén industrializados, -- entendido como tal, el cambio de estado, firma o composición de dichos productos, así como también de productos de prime ra necesidad llamados de "canasta básica", tampoco se gravan

los terrenos y las construcciones destinadas a casa habitación que son objeto de arrendamiento o enajenación, asimismo, con el propósito de desgravar la actividad agrícola, -- pesquera y ganadera, se eximió del pago del Impuesto o las adquisiciones de maquinaria pesada destinada para estos fines.

Tasas.

Se denomina tasa, a la unidad tributaria que se aplica a una cantidad, base para el cálculo exacto de un impuesto a pagar de manera uniforme, equitativa y general, representada en un tanto por ciento. Determinar o fijar las alcuotas de un gravamen no es tarea sencilla, ya que para esto dependen ciertos aspectos como el de la equidad tributaria, presión fiscal ejercida por el contribuyente y desafortunadamente en diversas circunstancias, por las necesidades de la Hacienda Pública.

Ante estas situaciones de hecho a las que se ligan los impuestos en particular, deben de ser valorizadas de tal forma que pueda llevarse a cabo la determinación en la base imponible. En la doctrina existen diversos criterios de valoración para aplicar el tipo de gravamen, (en México se le denomina Tasa, Tarifa o Cuota), como lo son: "La mayor parte de los tributos modernos son variables. En esta clase de tributos, las normas que regulan el tributo variable contienen un mandato en que se distinguen dos clases de alcuotas claramente diferenciados, a saber: el tipo de gravamen y el parámetro al que debe aplicarse o referirse ese tipo y de cuya combinación se obtiene el importe de la cuota tributaria". (10)

(10) DE LA GRANZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1986, Pág. 428

De lo anterior se desprende que el tipo fijo no permite la obtención de ingresos tributarios importantes, por lo que su aplicación es escasa en las leyes vigentes en México, - - pero también el tipo variable sobre un máximo y un mínimo es escaso, ya que en este tipo se confía el poder discrecional del Estado.

También en la doctrina se encuentra otro tipo de gravamen variable, pero que se clasifica en otros tres grupos: - Proporcional, Gradual y Progresivo, de donde surge una nueva distinción de algunos impuestos bajo este aspecto: En fijos, proporcionales, graduales y progresivos.

De acuerdo al primer sistema, el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable cualquiera - que sea en específico la extensión del presupuesto, por lo que el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible.

Como se puede apreciar, este es el tipo de gravamen - - que permanece en nuestra legislación, ya que aparece establecido en los impuestos reales o de la renta, en el impuesto a la producción, al consumo, etc.

En tal virtud, el tipo de gravamen, como lo denomina - la doctrina que se emplea en la Ley del Impuesto al Valor Agregado lo es de tipo variable pero proporcional y fijo, - ya que siempre se aplicará la tasa que señale expresamente dicha norma a una base imponible que también designará la - misma.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor, establece cuatro tasas diversas de aplicación, que son:

a) La tasa general, que es del 15%, tasa que con mucho

- supera el 8% previsto originalmente para este impuesto.
- b) La tasa del 6% que se aplica a las operaciones que se realizan en la frontera, salvo aquellas en las que la ley asigne una tasa del 15% ó 20% y a la enajenación e importación de bebidas distintas de la leche, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores y las medicinas de patente. También se aplicará la tasa del 6% a los actos o actividades que se realicen por residentes en las franjas frontizas de 20 Kms. paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país, y la colindante con Belice, Centroamérica, en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California-Sur, siempre que la entrega material de bienes o la prestación de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas.
- c) En cuanto a la tasa del 20% aplicable a la enajenación o importación de artículos como el caviar, el salmón ahumado, motocicletas, armas de fuego, etc., la aplicación de la misma se justifica por el propósito de sanear en la mayor medida en la que sea posible, los hábitos de consumo de los sectores con mayor adquisición monetaria que siempre tienden a consumir artículos suntuarios o de lujo y a desalentar la producción de artículos catalogados como de primera necesidad o básicos.
- d) En este tenor, a las tres tasas que hemos visto se suma otra, que es la tasa del 0%, y es un mecanismo que permite al contribuyente recuperar el Impuesto al Valor Agregado que le ha sido trasladado o que pagó en la importación de bienes o servicios neces-

rios para la realización de sus operaciones. Esta - tasa del 0% se aplica a los valores a que se refiere la ley cuando se realicen los actos o actividades si guientes:

- La enajenación de:

- A) Animales y vegetales que no estén industrializa dos.
- B) Carne en estado natural.
- C) Leche y sus derivados, y huevo cualquiera que - sea su presentación, etc.

- La prestación de los siguientes servicios independi- entes:

- A) A los de molienda y trituración de maíz o de -- trigo.
- B) Los de pasteurización de leche.

- El uso o goce de maquinaria y equipo destinado a - la agricultura, ganadería o pesca.

- La exportación de bienes o servicios en los térmi- nos de ley.

1.1.2 Base del Impuesto.

El Impuesto al Valor Agregado es un tributo general que deberá incidir a una tasa uniforme, sobre cada incremento de valor agregado generado dentro del país, por lo que debe cubrirse en general por los consumos de bienes y servicios. - Sin embargo, la aplicación del gravamen sobre bases tan am- plias puede dar lugar a la generación de efectos económicos- no deseables, o bien a complicaciones administrativas, tales como en el caso de los bienes de producción o algunos servi- cios de tipo personal.

La ley establece en forma objetiva y personal, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del impuesto. Por ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En términos fiscales esta operación se denomina determinación de la obligación, un conjunto de conceptos para calcular el gravamen a pagar y dicho conjunto será la base gravable.

En el Impuesto al Valor Agregado, la base gravable está representada por el monto total de la contraprestación incluyendo cualquier cantidad que se adhiere como impuestos, intereses y otros, con ello, directamente se está gravando al ingreso o gasto total de quien lo realiza.

Al respecto, Geraldo Atilaba afirma que "En el derecho tributario, la importancia de la base imponible es nuclear, ya que la obligación de tributaria, tiene por objeto siempre el pago de una suma en dinero, que solamente puede ser fijada con referencia a una magnitud prevista en la Ley e insita en el hecho generador, o con ella relacionada". (11)

A mayor abundamiento escribe, Giannini afirma que "la norma tributaria que establece y delimita el presupuesto de todo impuesto en sus elementos material y personal, sienta de ese modo la base necesaria y suficiente para decir en cada caso cuando nace la deuda impositiva y a cargo de que persona, pero no agota, sin embargo, con ello, la serie de elementos que se necesitan para determinar además el importe del débito. En efecto, puesto que el importe del débito re-

sulta de la aplicación de tipo de gravamen fijado por la ley a una magnitud denominada base imponible". (12)

La Ley Tributaria puede fijar la cuota en una cantidad determinada, o bien puede establecer elementos con arreglo - a los cuales ha de calcularse en cada caso, por lo que para que se pueda fijar la cuota tributaria necesariamente debe - estar expresamente establecida como tal por una norma jurídica que tenga el carácter de ley, consagrando con esta hipótesis el principio de legalidad en materia tributaria.

Ante esta situación, el sistema "Impuesto contra Impuesto" adoptado por México para calcular el impuesto a pagar, - en esencia se refiere a determinar el valor de los bienes entregados o los servicios prestados, sobre los cuales se aplicará la tasa general del 15% o las específicas del 0%, 6% 6-20%, según sea el caso; del impuesto que debe cargarse al -- consumidor y el monto del impuesto así recaudado por un contribuyente se deduce el impuesto cargado en las facturas de compra.

La base gravable para determinar o calcular el impuesto es sobre el valor total de los actos o actividades gravada, - incluyendo cualquier cantidad que se cargue o cobre por concepto de otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales, viáticos, reembolsos o cualquier otra actividad; en tanto que tratándose de bienes, a - falta de precio pactado se estará al valor que los bienes -- tengan en el mercado o en su caso de avalúo, y darán lugar - al pago del impuesto en el mes en que sean exigibles las con -- traprestaciones o el precio pactado.

Para el caso de la prestación de servicios independientes se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, de rechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Respecto a la importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación adecuado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Tratándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento del valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para el caso de las personas morales que prestan servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efectos del cálculo del impuesto.

1.1.3 Exenciones.

El artículo 28 de la Constitución General de la República establece que "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos...". Esta disposición Constitucional imposibilita aparentemente al Gobierno para otorgar exención de tributos a causantes dedicados a actividades que se consideran de --

de utilidad pública. Sin embargo, el espíritu de la disposición puede interpretarse como que se prohíbe exclusivamente exceptuar de pagar impuestos a uno o unas personas físicas o morales cuando no medie una disposición legal que - - haya sido emitida por motivos de interés público y naturalmente, con alcance general, pues en este preciso caso se -- cumplen tanto los requisitos de generalidad y uniformidad - del impuesto, cuanto las disposiciones Constitucionales. No es posible pensar que el Constituyente tuvo la intención, al redactar el artículo 28 aludido, de establecer una prohibición absoluta para eximir del pago de tributos, quedando de esta manera imposibilitado a impulsar determinadas actividades de gran beneficio para la sociedad.

En virtud de la generalidad y amplitud del objeto del Impuesto al Valor Agregado, se prevén exenciones que liberen de la obligación fiscal a diversas personas, actividades, es decir, se liberan del pago del gravamen los bienes o servicios relacionados con necesidades primarias de la población o que son del consumo generalizado, así como aquellos que son de carácter cultural, de interés social o que producen el desarrollo económico, político, social o cultural de nuestro país.

Al respecto, Dino Jarach dice que las exenciones "Son hechos que entran en la definición legal del supuesto de imposición, o sea, del hecho imponible y que el legislador excluye de la Imposición". (13)

Vicente Arche, manifiesta que el término exención significa "que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado - -

(13) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Ob. Cit., Pág. 467

sujeto por declaración expresa de la Ley pues de no ser así, dicha obligación surgiría". (14)

Según Giannini "el concepto de exención en sentido propio se datan sólo en los casos en que la Ley, mediante una disposición de derechos singulares, declara no obligada al pago del Impuesto a una persona o a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones más generales de la propia Ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos y no en los casos en que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la Ley el presupuesto del tributo, aquella persona o aquel grupo de personas no resultan indebidos entre los sujetos pasivos del Impuesto...". (15)

Existen diversas clasificaciones sobre las exenciones, por lo que siguiendo al Lic. Margain Manautou, que las clasifica de la siguiente forma:

a) **Objetivas y Subjetivas.**- Las primeras se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, como es el caso de artículos de primera necesidad para la subsistencia del hombre; las segundas son las que se establecen en función de la persona, -- como en el caso de los autores por las regalías que perciben o de los diplomáticos extranjeros.

b) **Permanentes y Transitorias.**- Las primeras subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede; las segundas son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado.

En el primer caso, la exención establecida en el --

(14) Ob. Cit., Pág. 508

(15) Ob. Cit., Pág. 507

ordenamiento legal y opera directamente, sin la intervención de ninguna autoridad, para todo aquel cuya situación coincida con la hipótesis normativa.

En el segundo caso, la exención se encuentra establecida en el ordenamiento legal como una posibilidad y requiere de la intervención de la autoridad para que, ejercitando una facultad discrecional reglada, verifique la adecuación de la situación del contribuyente a la hipótesis normativa y determine el período por el cual operará la exención.

c) Absolutas y Relativas.- Las primeras liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva y de las obligaciones fiscales formales; las segundas únicamente liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva, por lo tanto, deberán cumplirse las obligaciones fiscales formales.

d) Constitucionales.- Son las que se encuentran establecidas directamente en la Constitución Política del Estado. - en México, un ejemplo es el salario mínimo, al que por disposición constitucional se le exime de todo gravamen.

e) Económico.- Son aquéllas que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país.

f) Distributivas.- Son las que se crean con la finalidad de distribuir más equitativamente la carga tributaria, - en observancia del principio de justicia.

g) Con fines sociales.- Son las que se otorgan para fomentar el desarrollo cultural de la población, ya sea en el aspecto tecnológico, artístico, deportivo, etcétera.

Las consideraciones que la propia ley hace para justificar estas exenciones, revelan un conocimiento exacto de la -

función que el Estado debe realizar a efecto de dar impulso a todas las actividades que constituyan un factor importante de nuestra economía. Así mismo, se hace notar que los actuales momentos son propicios para las inversiones que --quieran hacerse por iniciativa privada, y, a efecto de lograrlo, el gobierno considera que obtiene un mayor beneficio creando fuentes de trabajo en que hallen ocupación y medios de vida los trabajadores y, en último término, aumentando el acervo económico total de la nación, que percibiendo los impuestos de las personas jurídicas que han recibido la exención.

En resumen, el conjunto de exenciones en los diversos objetos de la Ley representa más del 40% del consumo final y tienden a proteger el poder adquisitivo de las clases más desposeídas económicamente.

1.2 CARACTERISTICAS.

El Impuesto al Valor Agregado como todos los impuestos tiene una serie de características que lo hacen distinto a otros impuestos y que, de acuerdo con la doctrina imperante, se pueden señalar las siguientes:

- a) Impuesto Indirecto.
- b) Impuesto General.
- c) Impuesto Neutral.
- d) Impuesto Plurifásico.

a) Impuesto Indirecto.- El sistema de tributación indirecta, es un factor de suma importancia en la estructuración económica y financiera de los países en vías de desarrollo, como es el caso de nuestro país, ya que a través de la implementación de este tipo de impuestos indirectos, se

busca aumentar la tasa de crecimiento y mejorar el ingreso-disponible, para lograr así los objetivos tanto económico,- político y financieros que el Estado Mexicano persigue con- premisa fundamental de su desarrollo actual.

Al Impuesto al Valor Agregado se le cataloga como un - impuesto indirecto por la doctrina imperante, toda vez que- no afecta a quien es el sujeto del impuesto, es decir, el - sujeto pasivo del impuesto puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufra el impacto económico del impues- to en forma definitiva.

El autor español Sáinz de Bujanda, establece que el im- puesto es indirecto: "Cuando la norma tributaria concede fa- cultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado". (16)

Graziotti, por su parte, dice que son impuestos indi- rectos: "Cuando gravan el gasto o el consumo, o bien, la -- transferencia de riqueza tomados como índice o presunción - de la existencia". (17)

Cosciani, establece que un impuesto es indirecto, cuan- do: "Se dice que quien lo pagó no lo advierte casi, pues su monto está comprendido, en general, en el precio de la cosa o la prestación gravada". (18)

Los impuestos indirectos por su naturaleza inciden en- el sujeto que adquiere los bienes o recibe los servicios en

(16) VILLEGAS B. HECTOR, Curso de Finanzas, Derecho Finan- ciero y Tributario, Tomo I, Pág. 83

(17) Ob. Cit., Pág. 83

(18) COSCIANI CESARE, El Impuesto al Valor Agregado, Edit.- Racerche, Roma. Pág. 275

la forma de consumidor intermedio o final.

No será necesario insistir en el hecho de que esta forma de tributación indirecta es fácilmente trasladable (además de obligatoria), ya que se diluye dentro de los precios de los bienes o servicios, provocando con ello menor resistencia por parte del consumidor o quizá ninguna, al cubrirlo.

Por eso se estimó por parte de nuestros legisladores, - que el Impuesto al Valor Agregado, como un impuesto indirecto, representa la posibilidad fiscal más idónea entre este tipo de tributos, especialmente para subsistir con ventaja a todos o a la mayor parte de los impuestos en cascada.

b) Impuesto General.- En estos términos el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto general, toda vez que gravando actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza, es en esencia, un impuesto sobre la -- venta de bienes y servicios en general, desde un punto de -- vista meramente económico, debe gravar el universo total de los bienes y servicios que se adquieran en el mercado interno del país.

Esta clase de impuesto es consecuencia de una larga -- evolución de un mismo gravamen, de imposición sobre determinados productos, poco a poco fue cambiándose hasta extenderse a todos los productos, ventas y posteriormente ampliarla a los servicios, para convertirse finalmente en un impuesto monofase en cada etapa de la producción o distribución.

En esta medida, el Impuesto al Valor Agregado concebido como impuesto general debe de estructurarse de manera -- tal que a través de la imposición de los valores agregados-

por las actividades independientes, grava en igual medida - toda actividad económica sujeta al pago del gravamen en - - cuestión.

En México, este tipo de gravamen afecta todos los ingre sos que por concepto de arrendamiento, importación de bie-- nes, enajenación, servicios y prestación de servicios inde-- pendientes obtengan todas las personas físicas y morales -- aún las que perciban antes de derecho público cuando ejer-- zan funciones o actividades de derecho privado, salvo en los casos de excepción que se consignan en la propia ley del Im puesto al Valor Agregado.

A mayor abundamiento, grava todos los bienes y servi-- cios a excepción de los que expresamente la norma de aplica-- ción impositiva libera de pago, este gravamen abarca todo - el cálculo económico, es decir, desde la etapa primaria que sería la de producción hasta la fase de distribución al de-- talle o comercialización.

Existe con esta forma de imposición en México, una uni formidad en el tratamiento, independiente del proceso produc-- tivo y distributivo aún en disparidades de sector y de em-- presa a empresa, y en el empleo de los distintos factores - de producción en una sola carga impositiva.

c) Impuesto Neutral.- El Impuesto al Valor Agregado, - presenta como una de sus características principales, la de ser un Impuesto Neutral, porque grava por igual a todas y - cada una de las etapas de la producción y distribución de - artículos de consumo, toda vez que el número de etapas no - determina en lo absoluto el impacto final del Impuesto.

Al respecto, Phillippe Derovin, considera que un impues

to es neutral cuando "Un sistema de impuesto sobre el valor añadido alcanza la mayor sencillez y de mayor neutralidad - cuando el impuesto es percibido de una forma tan general como sea posible y alcanza todos los estadios de la producción y de la distribución así como el de las prestaciones de servicios". (19)

Cosciani establece que impuesto neutral es "Cuando no modifica el problema de los recursos disponibles o por lo menos, la relación entre ellos, ni determina en el ámbito de cada combinación productiva empresaria un desplazamiento en la conveniencia de emplear un factor antes que otro; es decir, no crea un efecto de sustitución en la utilización de los factores de producción". (20)

A mayor abundamiento, el impuesto al valor agregado es de carácter neutral, puesto que el hecho de que las mercancías se transfieran de unas manos a otras sin que esto afecte el monto del gravamen o el costo del producto, igualmente elimina los principales inconvenientes del impuesto en cascada, ya que si bien es cierto que el valor agregado se aplica en todas las etapas, también lo es que no afecta en cada caso concreto del valor total de los bienes, sino el hecho, sólo la parte agregada en la etapa respectiva, cualquiera que sea el método elegido para aplicarlo, esto se traduce en el hecho de que las etapas en si mismo no influyen en la determinación definitiva del impuesto, por consiguiente, aunque el impuesto se aplique en todas las etapas, la forma de hacerlo no induce a la integración industrial o

- (19) DEROVIN PHILLIPE, El Impuesto Sobre el Valor Añadido - en la C.E.E., Ed. de Derecho, Caracas, Pág. 15
- (20) COSCIANI CESARE, El Impuesto al Valor Agregado, Edit.- Recerche, Roma, Pág. 8

comercial, ni distorsiona las formas normales de comercialización por esta causa.

d) Impuesto Plurifásico.- Como el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, el Impuesto al Valor Agregado es Impuesto Plurifásico, ya que afecta a todas las transacciones de bienes o servicios, en cada una de las fases del proceso productivo y de distribución, se paga cada vez que se proporciona un bien o un servicio, pero que no tiene efectos acumulativos, ya que sólo grava el valor que se le añade en cada una de las etapas a que esté sujeto un bien o servicio, es decir, el impuesto que se traslade tendrá que ir separado; en forma expresa y obligatoria del precio o contraprestación pactada, no quedando como elemento para aumentarlo -vía precio o disfrazarlo dentro del mismo precio, sin que -su paso por las etapas anteriores de producción signifique afectación alguna para todos aquellos sujetos que intervengan en ellas.

Cosciani, establece que, impuesto plurifásico es "la suma de los valores agregados en las diversas etapas del -- proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, -- tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del bien, sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones, como ocurre con el impuesto aplicado al precio final y a una tasa igual a la del valor agregado". (21)

Este impuesto al valor agregado a diferencia de los impuestos acumulativos o con efectos en cascada, no se produce el fenómeno de la piramidezación y la incidencia o impac

(21) Ob. Cit., Pág. 8

to no conocidos, en tanto que el causante del impuesto puede deducir el impuesto pagado en la etapa anterior, debiendo cubrir dicho contribuyente del impuesto, únicamente la diferencia existente entre el impuesto sobre sus ventas y el gravamen que le fue trasladado por los proveedores de los cuales haya adquirido las mercancías y servicios necesarios para manufacturar, a su vez, los artículos sujetos a gravamen en el momento de la siguiente operación.

1.2.1 Traslación del Impuesto.

El fenómeno de la repercusión del Impuesto, consiste en un proceso mediante el cual un contribuyente logra desplazar el impuesto, total o parcialmente, a una tercera persona, aumentando el precio de las mercancías y convirtiendo a los consumidores en soportadores del gravamen. El caso más frecuente es repercutir el impuesto hacia el último consumidor, aún cuando hay ocasiones en que se observa el fenómeno contrario, es decir, el desplazamiento regresivo, que se logra al obtener una rebaja en el precio de un artículo.

A veces la repercusión es preconcebida por el poder público, siendo ésta precisamente la intención del legislador; como ejemplos encontramos la mayor parte de los impuestos indirectos sobre el consumo, en los cuales el Estado utiliza a los comerciantes y productores de las mercancías gravadas, como agentes recaudadores; éstos se ven obligados, para evitar pérdidas o repercutir el impuesto de los compradores, utilizando el expediente más fácil, o sea el de aumentar los precios de sus productos, pero lo más frecuente es que se presenten una serie de repercusiones imprevistas, y que se recargue considerablemente el gravamen de muchos artículos sobre personas que no deben soportarlo.

El análisis del problema de la traslación del Impuesto

al Valor Agregado es muy importante, no sólo para apreciar mejor lo relativo a la tributación en términos de equidad, sino también para establecer el carácter económico del impuesto y por consiguiente, determinar su función.

La traslación del Impuesto es un fenómeno de los más importantes de los que estudian las ciencias de las Finanzas Públicas, porque el legislador, al establecer un gravamen, debe de tener en cuenta la posibilidad y sentido de la traslación, para determinar, con la mayor exactitud posible a quiénes en realidad gravará el impuesto.

El vocablo trasladar (del latín translatus), gramaticalmente significa llevar de una parte a otra o mudar de lugar a una persona o cosa.

En Concepto de Rossy, la traslación consiste en "La imputación de un tributo a un sujeto elegido por la norma jurídica por entenderse con él la administración fiscal, al cual faculta la ley para resarcirse de la cuota tributaria que pague, recobrándola del sujeto económico del impuesto--destinatario de la carga fiscal, y en su caso, de los intermedarios facultados a su vez para repetir concatenadamente la cuota tributaria hasta hacerlo llegar al sujeto económico." (22)

Para Francisco de la Garza, la traslación es "el derecho que tiene un sujeto pasivo que ha pagado la deuda tributaria de exigir el pago de esa suma a otras personas, ajenas a la relación jurídico-sustantiva principal, pero en virtud de un mandato de la ley. Es una relación jurídica que se establece entre el sujeto pasivo y un tercero, inci-

(22) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México 1986, Pág. 467

dido o repercutido, y cuyo contenido es total o una parte de la deuda tributaria que pagó el primero". (23)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor, establece en su artículo primero que "Se entenderá por traslado del Impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta ley".

En este orden de ideas, dicho artículo establece el principio del régimen común del Impuesto al Valor Agregado, mismo que consiste en aplicar a los bienes y servicios un impuesto general al consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, cualquiera que fuere el número de transacciones ocurridas durante el proceso de elaboración, de distribución anterior a la fase de la imposición del impuesto, en cada etapa de ese proceso, el impuesto calculado sobre el precio del bien o del servicio con la tasa aplicable a dicho bien o servicio, es exigible previa deducción del monto del impuesto al valor agregado que afectó los distintos elementos que pueden concurrir a la formación del precio, así, el contribuyente al celebrar alguna de las operaciones enumeradas por la ley, traslada al adquirente el impuesto, pero como a su vez a él le trasladaron el mismo impuesto cuando fue adquirente o usuario, tiene el derecho a acreditar en contra del impuesto que traslada el importe de lo que él pagó vía traslación y a enterar al fisco el remanente.

A mayor abundamiento, Cesar Cosciani explica el funcionamiento de este impuesto, al decir que "El Impuesto al Valor Agregado se pagó en todas las etapas de la producción -

pero no tiene efectos acumulativos, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y - distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, y como las sumas de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas - oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y, en conjunto, el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones". (24)

En términos generales, la traslación del Impuesto al - Valor Agregado se lleva a cabo básicamente por el mecanismo de la formación de los precios y de los servicios, el traslado del impuesto se inicia cuando el sujeto pasivo del impuesto (se estableció en apartados anteriores de este trabajo que qué personas tienen tal carácter), agrega a sus costos - el importe total del gravamen que está obligado a pagar por disposición legal expresa.

Se le puede describir como un impuesto que se debe pagar en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada - industrial o comerciante según sea el caso, al recibir el - pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el - que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega - al Estado sólo la diferencia, de esta manera este sistema - de aplicación del impuesto no permite que el impuesto pagado en cada etapa de la producción y el consumo influya en - el costo de los bienes y servicios y al llegar estos al consumidor final no lleven simulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

Con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, resulta la misma carga fiscal para los bienes por lo que deba pagarse independientemente del número de productos o mercancías e intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano.

A mayor abundamiento, el Impuesto al Valor Agregado se calculará por ejercicios fiscales, es decir, será anual, a cuyo efecto se presentará declaración dentro de los tres meses siguientes al final del ejercicio fiscal, indicando el impuesto total con deducción de las cantidades que el contribuyente haya pagado mensualmente, por lo tanto, cada mes se efectuarán pagos provisionales, para dicho pago mensual del Impuesto al Valor Agregado, el sujeto pasivo del tributo -- debe sumar el valor total de las actividades realizadas durante el mes debiendo aplicar la cuota del impuesto según sea el caso, ahor bien a ese total el contribuyente le restará las cantidades que por concepto de impuesto le cobraron a él al comprar las mercancías o productos; es así, que la diferencia se deberá entregar a la autoridad fiscal competente, pero como resulta que el causante le cobró a su comprador, -- o en su caso, al que recibió el servicio el importe del impuesto, resulta que el causante no paga nada de su bolsillo, -- salvo que haya pagado el contribuyente el impuesto a su proveedor cantidades no acreditables, es decir, que no se pueden deducir por ser adquisiciones no indispensables, o porque se hayan pagado a los proveedores una cantidad superior a -- las que él recibió de sus compradores.

De extrema relevancia resulta la circunstancia de que -- la Ley prevé que el impuesto al valor agregado debe ser trasladado en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, que el causante cargará al consumidor el

importe del impuesto causado y que este traslado o repercusión del impuesto deben aceptarlo inclusive la Federación, los Estados, el Distrito Federal, los Organismos Descentralizados y cualquiera otra personas aún cuando las normas -- por las que se rijan, establezcan exenciones de impuestos, de tal suerte, que la traslación es obligatoria y no opcional para todos.

A fin de ilustrar la mecánica general de aplicación de Impuesto al Valor Agregado, a continuación se presenta el siguiente cuadro, que se deriva de lo dispuesto por el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

1a. ETAPA. - En cada operación el valor total de la -- venta, prestación o actividad gravada, se agrega el 15% (tasa general aplicable) como impuesto, mismo que se traslada al consumidor en forma expresa y por separado del precio.

2a. ETAPA. - Se suma el valor de las ventas y servicios del mes y al resultado se le aplica la tasa general -- del 15%, a su vez, a esa cantidad se le restan los impuestos pagados por el contribuyente del impuesto al adquirir los bienes y servicios gravados, con lo cual recupera el impuesto que al contribuyente le repercutieron.

3a. ETAPA. - La diferencia entre el impuesto causado y los impuestos que le repercutieron se entera al Fisco mensualmente.

1.2.2 Devolución del Impuesto.

La devolución consiste en reintegrar a los contribuyentes las cantidades indebidamente pagadas por concepto de Impuesto y podrá hacerse de oficio o a petición del interesado mediante cheque (o certificados expedidos) a nombre del-

propio contribuyente, los cuales podrá utilizarse para cubrir cualquier contribución que se pague en declaración ya sea a su cargo o que esté obligado a enterar como retenedor.

Al respecto, Jarach sostiene que "el contribuyente sólo debe pagar en concepto de Impuesto lo que la ley ha establecido, y si alguien ha pagado como presupuesto de la obligación establece, o por un hecho que no esté previsto como -- presupuesto de la obligación, surge para el Estado obligación de devolverlo". (25)

En la práctica, se observa que al realizar el pago de impuesto, los contribuyentes obtienen saldos a favor o que cometen errores que se traducen en un pago indebido, en los anteriores ordenamientos fiscales relativos a la regulación de la figura jurídica de la devolución, se contemplaba un procedimiento, por medio del cual, el impuesto sujeto a devolución por parte de la autoridad era muy lento e inseguro, ocasionando con ello molestias al contribuyente.

Así, con el propósito de simplificar los trámites administrativos en lo concerniente a la devolución del pago de impuesto, con fecha 28 de febrero de 1986, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la VIGESIMA CUARTA resolución, que adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal, adicionándose los puntos 80-A y 80-B, por el que se dan a conocer las características del "Certificado de Devolución del Impuesto al Valor Agregado" (CEDIVA), en tal virtud y con motivo de la -- adición de los puntos antes señalados de la resolución, se comentó, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado podrán compensar los saldos a favor que resulten de la decl

ración del pago provisional mensual de dicho impuesto contra cantidades que tengan que pagar por otras contribuciones federales a su cargo o retenidas a terceros, incluyendo sus accesorios, siempre que no estén destinadas a un fin específico, y se cumpla con lo dispuesto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Como apuntamos con anterioridad, en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes pueden cometer errores, que se traducen en pagos indebidos; entre otros casos, por efectuar pagos en montos mayores a los debidos, duplicación de pagos o ubicación de un crédito fiscal por resolución administrativa.

Con la finalidad de proporcionar a la comunidad un servicio ágil y eficiente para la devolución del pago indebido a fin de reintegrarles la cantidad pagada en exceso o erróneamente por concepto de diferentes contribuciones, se estableció en nuestra legislación fiscal en vigor un procedimiento de aplicación federal para la obtención de devoluciones de cantidades pagadas en exceso o erróneamente por concepto de diferentes contribuciones.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 60, permite a los contribuyentes, cuando en la declaración de pago provisional mensual resulte saldo a su favor, de acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución mensual.

Tanto el acreditamiento del gravamen como su devolución encuentran a su vez apoyo legal en el Código Fiscal de la Federación, el cual señala para la compensación, que los contribuyentes podrán optar para llevarla a cabo hasta por el -

monto de las cantidades que tenga a su favor contra los que deban pagar, por adeudo propio o por retención de terceros - y, por lo que se refiere a la devolución, las autoridades - fiscales están obligadas a realizarla en el monto de las -- cantidades pagadas indebidamente y de las que procedan conforme a las leyes fiscales.

Cuando un contribuyente solicite el acreditamiento o - la devolución de cantidades pagadas por concepto de Impuesto al Valor Agregado, se deberá observar el siguiente procedimiento:

Para efecto de compensación:

Cuando en la declaración del pago provisional mensual - de Impuesto al Valor Agregado resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el mismo gravamen que - resulte a su cargo y que corresponda a los meses siguientes hasta agotarlo.

Lo anterior debe entenderse en el sentido de que el -- sujeto pasivo podrá acreditar el saldo a favor que el Impuesto al Valor Agregado resulte, sin requerir autorización, lo que implica que se sigan los lineamientos que para este propósito se instrumentaron.

Para efectos de la devolución:

Cuando en la declaración de pago provisional mensual - resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo - como se señaló en el apartado anterior o solicitar su devolución mensual, siempre que se ubique en los siguientes supuestos:

- 1.- Se trate de sujetos pasivos dedicados a la agri--

cultura, ganadería, avicultura o pesca, cuyos casos la devolución cuando proceda, se otorgará por el monto total solicitado y siempre que las operaciones se deriven de la realización del giro del contribuyente.

2.- Cuando se trate de sujetos pasivos que realicen - inversiones relacionadas directamente con actividades empresariales, para la construcción o adquisición de inmuebles e instalaciones, maquinaria y equipo, gastos e inversiones en períodos preoperativos, conforme a los siguientes lineamientos:

a) La Devolución de cantidades será únicamente hasta el total del gravamen que se haya pagado con motivo de las inversiones realizadas en el mes, sin considerar el impuesto que se haya repercutido en las demás operaciones del contribuyente.

b) Cuando la solicitud del sujeto pasivo abarque tanto el impuesto derivado de inversiones como aquel repercutido al efectuar otras operaciones, la autoridad únicamente deberá expedir el cheque que ampare la devolución hasta por el monto pagado al realizar dicha inversión y por la diferencia emitir Certificados de Devolución de Impuesto al Valor Agregado.

3.- Los contribuyentes que no se ubiquen en los supuestos de los incisos a y b, no tendrán derecho a solicitar la devolución del gravamen que nos ocupa, sin embargo, en el Diario Oficial de la Federación de fecha 2 de Marzo de 1987, se publicó la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal, en donde los apartados 103 y 104 establecen excepciones a lo señalado por el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en materia de devoluciones.

Estas excepciones consisten en que a través de la expedición de los Certificados de Devolución del Impuesto al Valor Agregado (CEDIVA), los contribuyentes podrán compensar los saldos a favor que resulten de la declaración de pago provisional mensual, contra las cantidades que tengan que pagar por otras contribuciones federales a su cargo o retenidas a terceros, incluyendo sus accesorios, siempre que no estén destinados a un fin específico.

Ante tal situación, las autoridades competentes no -- deberán en ningún caso autorizar la devolución de cantidad, sino que dicha autorización deberá versar sobre la expedición de Certificado de Devolución del Impuesto al Valor -- Agregado, y será a través de éstos que los contribuyentes -- puedan efectuar la compensación.

La autorización de compensación se hará mediante los -- certificados que expida en las formas oficiales, la Tesorería del Distrito Federal, y tendrá como base el monto del -- saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado del Contribuyente, cuantificando en forma mensual. El Certificado es -- personal para el sujeto pasivo y no podrá ser transmitido -- por acto entre vivos, excepto tratándose de Fusión de Sociedades.

Los contribuyentes podrán optar por hacer efectivo el remanente de los certificados que no se apliquen totalmente en un período de tres meses, contados a partir de la fecha de expedición, ante las oficinas autorizadas a excepción de las Instituciones de Crédito, o bien conservarlos y aplicar los contra futuras compensaciones de carácter federal a su cargo o retenidos a terceros, incluyendo sus accesorios, -- siempre y cuando dicha aplicación se realice dentro de los cinco años siguientes a su expedición.

1.2.3 Coordinación del Impuesto.

Con motivo de las Reformas Constitucionales en el año de 1943, a los artículos 73, fracción XXIX, y 117, fracciones VII y IX, se inició una nueva perspectiva en cuanto a la creación y aplicación de una política en lo relativo a la distribución de ingresos entre la Federación y los estados, estableciéndose que esas entidades federativas deberían participar en el rendimiento de los impuestos especiales exclusivos federales como eran los relativos a los de producción y consumo de tabacos labrados, gasolina, explotación forestal, energía eléctrica, entre otros.

Al tenor de estas ideas, con el propósito de resolver los conflictos existentes en materia relativa a la potestad y competencia impositiva entre Federación, estados y municipios, y con la finalidad del fortalecimiento del pacto federal, hasta la fecha se han realizado tres Convenciones Nacionales Fiscales (años de 1925, 1932 y 1947) y gran número de Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales, Estatales y Municipales, procurando en la mayoría de tales eventos la coordinación de la Federación y las entidades federativas - en materia fiscal.

La Tercera Convención Nacional Fiscal (1947), sin dejar a un lado la idea de delimitación de poderes tributarios, - recomendó el establecimiento de un sistema que permitiera - el aprovechamiento coordinado entre la Federación y estados de las principales fuentes impositivas; así como el control de los ingresos y la colaboración entre autoridades que permitiera la reducción al mínimo de gastos y administración tributaria.

En este orden de ideas, en atención a lo preceptuado -

por el artículo I de la Ley en comento, se desprende que el objeto de la misma es:

- a) Coordinar el Sistema Fiscal de la Federación, estados y municipios.
- b) Organizar el Fondo Nacional de Participantes.
- c) Fijar las participaciones de los estados federativos.
- d) Regular la forma de colaboración administrativa.
- e) Establecer organismos para el manejo de la coordinación.

Los estados y Distrito Federal participarán en el total de los Impuestos Federales, mediante la Distribución de los siguientes fondos:

- a) Fondo General de Participaciones (FGP).
- b) Fondo Financiero Complementario de Participaciones (FFCP).

El Fondo General de Participaciones se constituye inicialmente con el 13% de los ingresos totales que obtuvo la Federación por concepto de impuestos; sin embargo, al entrar en vigor la Ley del I.V.A., y la Coordinación Fiscal, desaparecieron un conjunto de gravámenes locales sobre diversas actividades; la decisión en la Ley de Coordinación en relación con la integración de este fondo fue la de adicionar - el 13%, el por ciento que representaba en la Recaudación Federal total, los impuestos que los estados suspendieron o derogaron al entrar en vigor el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, por lo tanto, resultó que el total de los impuestos que los estados tuvieron que dejar en suspenso en 1980 representaron en la Recaudación Federal total del año-

el 2.86%, consecuentemente el fondo durante 1980 se integró con el 13% que establecía la Ley más el 2.86%.

A partir del 10. de noviembre de 1980, la Federación y los estados convinieron un nuevo aspecto de la Coordinación relacionado con el Sistema Alimentario Mexicano, para el -- cual se buscó un apoyo de tipo fiscal; por lo que se pactó en que los estados quitaran sus propios impuestos a la agri cultura, ganadería, pesca y a los alimentos básicos, toda vez que la Federación se los reintegraría, considerando como si estos impuestos hubieran también quedado derogados o suspendidos.

Esta medida hizo que el monto del fondo, a partir de ese año se elevara de 15.86% a 16.93% del total de la Recau dación Federal obtenida a nivel nacional, de tal suerte que aunque la ley establece un 13%, por aplicación de la ley y de los convenios celebrados, este monto del 13% se debe entender ahora como 16.93% que decía la Ley en su iniciación -- más 2.86% de impuestos derogables, más 1.07% del Sistema -- Alimentario Mexicano que, sumados, dan en forma global un - 16.93%.

Dentro de la XVI Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, sede en Manzanillo, Colima, en octubre de 1983, determinó los factores de participación comparados entre enti dades no coordinadas en materia de derechos y aquellas que lo están son:

I)	FGP	16.93%	-	17.43%
II)	FFCP	1 %	-	2 %

De dicha Convención emergió la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (1948), la cual regulaba una tasa federal del 1.8% y otra de 1.2% para los estados -

que aceptaran el Sistema Nacional de Coordinación derogando sus impuestos locales, al comercio y a la industria.

Es de hacerse notar que como una forma de aliciente -- económico a los estados federativos que se uniesen al Sistema de Coordinación el Gobierno Federal prometió aumentar en un 10% su participación en otros impuestos federales, logrando con esta medida, que en una primera etapa se coordinaran tan sólo 15 entidades federativas.

Para 1971, se inicia una nueva proyección de aplicación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con la -- participación del estado de Chihuahua, al cual se le delegan facultades en materia de auditoría y determinación de -- créditos fiscales. En junio del mismo año se coordina el -- estado de Nayarit, y en febrero de 1972 se une el estado de Tamaulipas, recalcando sobre esta situación que once entidades federativas estaban pendientes de adherirse al sistema, entre los cuales se situaban los principales productores, -- tales como los estados de Veracruz, Estado de México y Nuevo León, algunos estados que se catalogaban como los estados de Sonora, Coahuila y Baja California y por último estados de nivel económico bajo como Chiapas y Oaxaca.

Con la Reforma que entró en vigor en 1973, la Coordinación se logró establecer íntegramente en materia del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles como consecuencia de la Reformas Legislativas propuestas por el H. Congreso de la Unión -- en materia de ingresos mercantiles en el año de 1970, que -- entró en vigor a partir de 1973, dichos cambios se hicieron consistir en la elevación de las tasas de 3% a 4%, aumentando también la participación estatal hasta en un 45%, en sustitución del ya implementado que ascendía a 40%, así mismo, determinaba que la participación misma, determinaba que la participación mínima de los municipios fluctuaría entre un-

15 a 20% en la participación estatal.

Hasta el año de 1978, bajo el gobierno del entonces -- Presidente de la República, Lic. José López Portillo, se es -- estructuró el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que -- frenó el descenso de porcentajes de los ingresos en los -- estados y municipios, se suprimieron las participaciones es -- pecíficas en los impuestos federales, y mediante la inicia -- ción e implementación del I.V.A., se logró la unificación -- del Sistema Fiscal Nacional.

Los estados que integran a la Federación podrán adhe-- rirse al Sistema Nacional de Coordinación mediante la cele -- bración de un Convenio de Coordinación Fiscal, que efectúan por -- un lado la entidad federativa interesada y por la otra -- parte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dicho -- convenio debe ser autorizado por la Legislatura Estatal, -- toda vez que la entidad que se adhiere conviene en dejar -- de terminados impuestos o bien no aplicar otros.

En consecuencia, de acuerdo a la Ley de Coordinación -- Fiscal, no se permite por el contenido de esta ley que las entidades -- federativas que celebren convenios de adhesión -- por participar en el FGP, que se constituirá con el 13% de las -- recaudaciones por concepto de impuestos federales esta -- blecer impuestos sobre prestaciones que den lugar al pago -- del I.V.A., es así, entonces, que con la Ley de Coordina- -- ción Fiscal, los estados y municipios sólo podrán gravar ag -- tos o actividades en aquellos casos en que la propia Ley -- del I.V.A. lo permita, y no podrá, bajo ninguna circunstancia, establecer -- impuesto ni sobre el ingreso que se genera, ni por -- otro lado en la contraprestación por cualquier otro -- concepto.

A partir de la vigencia y aplicación de la Ley del Im-

puesto al Valor Agregado (1980), la cual derogó al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, surgió paralelamente la Ley de Coordinación Fiscal, que tiene como principio rector el establecimiento de un sistema que permita el debido aprovechamiento del Tributo Fiscal Nacional, coordinado entre la Federación y los estados federativos que la integran.

Como consecuencia lógica se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el cual estableció el procedimiento de participación de impuestos, tanto de los gobiernos federales y municipales en el rendimiento tributario, con la -- aprobación del referido Sistema Nacional de Coordinación, -- actualmente ya no se otorgan participaciones a los estados -- respecto de ciertos impuestos federales, al contrario, la -- participación en la recaudación por parte de los estados in -- cluyendo aquellos impuestos que se consideraban reservados -- exclusivamente en cuanto a su recaudación a la federación, -- como son los impuestos relativos a las exportaciones e im -- portaciones.

Con la expedición en 1980, de la Ley de Coordinación -- Fiscal, la Federación vino a resolver la participación de -- los municipios en el rendimiento de los impuestos y en otros la -- obligatoriedad de las entidades para precisar la partici -- pación municipal en sus legislaturas locales.

Para la distribución del Fondo General de Participa -- ción, de acuerdo a lo previsto por el artículo 3o. de la -- Ley de Coordinación Fiscal, se determinará de acuerdo a la -- siguiente fórmula:

$$\frac{A + B + C}{D}$$

D

Donde:

- A = Participación del estado "X" y sus municipios en Impuestos Federales en 1979.
- B = Monto de los Impuestos Estatales que el estado "X" cobró en 1979, pero que quedaron suspendidos.
- C = Gasto de Administración del estado "X" por ISIM- en 1979.
- D = Recaudación Federal total en el país, en 1979.
- Cx = Coeficiente para el estado "X"

Finalmente:

$$\frac{Cx}{\text{Cx de todos los estados}} = \% \text{ de participación del estado "X" en Fondo General de Participación en 1980.}$$

De esta manera, se tienen los coeficientes de participación de cada estado para 1980, que fueron aplicados sin modificación alguna para distribuir las participaciones de 1981.

El Fondo Financiero Complementario de Participaciones (FFCP), se integra de la siguiente forma: 0.50% establecido en la Ley de Coordinación Fiscal desde 1984, el 3% de retenciones a los estados de sus participaciones del FGP que integraban el fondo especial, más 3% aportado por la Federación equivalente a retenciones para fondo especial.

Respecto a la distribución del Fondo Financiero Complementario de Participaciones, en la XVI Reunión Nacional del Funcionario Fiscal, celebrada en 1983, se aprobó que la distribución se determinaría conforme a las siguientes reglas:

I.- Ingreso per cápita del FGP	=	$\frac{\text{Participaciones del FGP}}{\text{Número de habitantes de la entidad.}}$
II.- Resultado Preliminar del FFCP de la entidad "X"	=	$\frac{1}{\text{Ingreso per cápita del FGP}}$
III.- Coeficiente del FFCP	=	$\frac{\text{Resultado Preliminar del FFCP de la entidad "X"}}{\text{Suma de resultados preliminares del FFCP de todas las entidades.}}$

En caso de existir falta de cumplimiento del Convenio de Coordinación por parte de la entidad federativa, por el indebido establecimiento de Impuestos exclusivos de la Federación, o bien, de derechos contrarios a lo estipulado por la Ley de Coordinación Fiscal, se infiere que la SITCP, previa audiencia de la entidad y tomando en consideración el dictamen emitido por la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, se disminuya la participación del estado federativo en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que ese estado obtenga o del estímulo fiscal que - otorguen; si dicha violación lo es en materia de derechos, la repercusión inmediata es que el convenio de adhesión -- queda sin efecto legal alguno, así, la SHCP comunica la anterior resolución a la entidad de que se trate, debiendo señalar en esa resolución la violación concreta que la motive, para cuya corrección cuenta la entidad con un plazo mínimo de tres meses, para el caso de que no sea objetada por el estado, la SHCP declarará que deja de estar adherido al Sistema Nacional de Coordinación, publicándose dicha resolución emitida en el Diario Oficial de la Federación para todos los efectos legales a que haya lugar.

En contra de los actos que realicen las entidades cuan

do administren ingresos federales, el estado inconforme con la declaración emitida por la SHCP, puede ocurrir ante la - Suprema Corte de Justicia de la Nación conforme al artículo 105 de la Constitución Federal, demandando la anulación de la declaratoria.

Como todo ordenamiento legal y para la aplicación y -- conservación tanto de las disposiciones legales y económi-- cas, se requiere para el buen funcionamiento del Sistema Na-- cional de Coordinación Fiscal, Organos Rectores que vigilen y apliquen en todas sus partes dicho ordenamiento; por lo - que se contemplan tres autoridades u órganos, a saber:

La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, se integra por funcionarios de la SHCP y por ocho estados federa-- tivos electos en asamblea; durarán en su encargo por un lap-- so de dos años, persiguiendo como objetos principales la incrementación de los fondos de participación así como su distribución, y por otro lado, la correcta distribución entre-- las entidades coordinadas.

El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, creado como un organismo público con personalidad jurídica y patrimonios propios, cuyas funciones pri-- mordiales son las de: efectuar estudios permanentes sobre - legislación fiscal vigente, promover el adecuado desarrollo técnico de las Haciendas Municipales, sugerir medidas ten-- dientes a coordinar la acción impositiva federal y local.

Como consecuencia de la vigencia de la Ley de Coordina-- ción Fiscal, se abrogan la Ley que regula el pago de parti-- cipaciones en ingresos federales a las entidades federati-- vas, del 29 de diciembre de 1948, y la Ley que otorga com-- pensaciones adicionales a los estados que celebren convenios

de Coordinación en Materia del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, del 28 de diciembre de 1953.

En conclusión, consideramos que con el establecimiento de la tasa única del 13%, con aplicabilidad a nivel nacional, la oportuna cooperación de los estados coordinados al sistema, así como de las acertadas Reformas Constitucionales en Materia Administrativa, influyeron notablemente para que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal cumpliera en gran medida con la finalidad por la cual fue creado, es decir, adhesión a través de la celebración de convenios de -- las entidades federativas con el Gobierno Federal.

CAPITULO II

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

2.1 DEFINICION.

Diversos autores han tratado de producir una definición del delito, con validez universal, ya que el delito está íntimamente ligado a la forma de ser de cada estado y a las necesidades de cada época, los hechos que unas veces han tenido este carácter de delito, lo han perdido en función de situaciones diversas, pero a pesar de tales dificultades, es posible en gran medida, conceptualizar por medio de fórmulas generalizadas que determinan a sus atributos fundamentales.

La palabra delito deriva del verbo latino "delinquere", que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

Al respecto, Jiménez de Asúa define al delito como "El-acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a - condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y-sometido a una sanción penal". (1)

Para Francisco Carrara, el delito es: "La infracción de la ley del Estado promulgada para proteger la seguridad de - los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, po-sitivo o negativo, moralmente imputable y políticamente daño-so". (2)

En México, ha sido un punto muy discutido y casi unifo-rmemente resuelto el de si debe o no definirse el delito; tal concepto sintético de la ley fue criticado por los expertos-

- (1) JIMENEZ DE ASUA, La Ley y el Delito, Ed. Andrés Bello,-Caracas, 1959, Pág. 259
- (2) CARRARA FRANCISCO, Programa de Derecho Penal, Tomo I, -Ed. Themis, Bogotá, Colombia, Pág. 60

en estos términos:

Arilla Bas, "se pronuncia por la definición del delito cuando dice que en realidad definiciones de esta clase, generalmente tautológicas, no son necesarias en los códigos.- En el mismo sentido Alba Javier, al considerar loable la su presión del contenido del artículo 7o. del Código Penal en el que se da la pretendida definición del delito; y con una crítica severa alza la voz Hernández Quiroz, al fin noción-formal, la que anida en el artículo 7o. del anteproyecto, - equivalente a decir: Es delito lo que la Ley Penal considera delito, tiene que representar una entidad vacua e ineficaz, sin linaje técnico-jurídico que justifique su existencia en el Código". (3)

Consideramos que estas críticas las asimilaron mal - - nuestros legisladores, lo propuesto en ellas es la supre- sión de la definición legal del delito, en su defecto, la - propuesta de las críticas se satisfacía con el mantenimiento de la escueta fórmula legal, empero, los legisladores en tendieron que debían reforzar la definición legal y plasmaron los Apartados I, II y III del Artículo 7o., tales añadi dos denotan una defectuosa concepción de lo que es el delito, hablar de un éste es instantáneo, permanente y continua do, sólo significa la mención de un aspecto parcial de lo - que es el delito, que su duración en el tiempo, pero de nin guna manera es una concepción del delito integral, que comprende todos y cada uno de los elementos que conforman al - mismo.

Una eficiente técnica legislativa debe procurar mante-

(3) PORTE PETIT, Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, Ed. Porrúa, México, 1982, Pág. 271.

nerse alejada de las especulaciones doctrinales, debe tender a expresar fórmulas sencillas y claras que permitan la aplicación exacta de ley. Esa función estaba cabalmente desempeñada por la fórmula sintética del artículo 7o. del Código Penal antes de su reforma en el año de 1984, esta fórmula no era una mera tautología, como afirmaban sus críticos, era la expresión de la garantía de legalidad consagrada por el artículo 14 Constitucional; con la definición sintética se sabía que la determinación de los ilícitos penales se obtiene con la rendición del intérprete a los tipos específicos previstos por el Código Penal, con esta fórmula quedaba en claro la necesidad de recurrir adecuada de los ilícitos penales. - La actual concepción del artículo 7o. obra para que se pierda ostensiblemente esta congruencia jurídica; en esta medida, parece que sólo la conducta y la pena conforman al delito.

Tomando como apoyo los anteriores comentarios y ampliándolos con la teoría del delito, podemos integrar correctamente los supuestos que configuran al delito de defraudación fiscal, tal y como lo describe el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes incisos.

2.2 ELEMENTOS.

La correcta apreciación de un objeto de conocimiento hace indispensable analizarlo en los diversos elementos que lo constituyen, sus conceptos, características, etc., específicamente la comprensión de un delito como tal, hace necesario el estudio de aquellos elementos que lo integran así como los conceptos de los mismos, por tal motivo debemos recurrir a la teoría del delito para fijar las ideas en las cuales -- habrá de apoyarse el estudio del delito de defraudación fiscal.

La teoría del delito tiene como contenido los conceptos

y principios generales relativos al delito, es decir, sus - elementos constitutivos, en sus aspectos positivo y negativo, así como las formas de manifestación del mismo.

Conforme a este planteamiento, se habla de múltiples - teorías cuando los tratadistas afirman que el delito sólo - se compone de dos elementos, se dice que tal tesis es biatómica. Si consideran que hay tres elementos, se dice que la teoría es entonces heptatómica. En igual sentido, para justificar su particular, los tratadistas hablan de elementos esenciales y elementos accidentales. Si determinado autor sostiene la tesis triatómica, oír que la antijuridicidad, la culpabilidad y la tipicidad son elementos esenciales del delito, en tanto que la punibilidad, la imputabilidad, las condiciones objetivas y la conducta serán elementos accidentales. En esta perspectiva, el elemento esencial será aquel que sea indispensable para la integración del delito. Los elementos accidentales se conceptúan así:

"Los elementos accidentales no contribuyen a la existencia del delito; su función es la de agravar o atenuar la pena; en suma, es lo que en la doctrina se llama 'circunstancias' y que originan los tipos complementados, circunstancias o subordinados, cuantificados o privilegiados, según aumenten o disminuyan la pena". (4)

Doctrinalmente, esta distinción entre elementos esenciales y accidentales sirve para depurar el concepto de delito; entre menor es el número de elementos esenciales, más nítido será la idea del delito resulta contraproducente. - Dicha distinción ofrece un sustantivo margen para que se --

(4) PORTE PETIT, Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, Ed. Porrúa, México, 1982, Pág. 271

produzca la anticipidad para evitar esta desventaja, conviene que se tenga la concepción más amplia acerca del número de elementos del delito. En este sentido, muchos expertos se inclinan por la teoría heptatómica. La teoría heptatómica reduce el margen de anticipidad de los ilícitos penales. Y también hace innecesaria una definición legal extensa de lo que es el delito. Con esta teoría, la definición sintética que anteriormente contenía el artículo 7o. del Código Penal Federal, únicamente era cuestión de enlazar esta teoría con la definición, y se obtenía la integración de los ilícitos penales. Pero lamentablemente, pasó por alto de la mente de los legisladores esta teoría y definieron al delito en base a su duración en el tiempo.

Es así, que debemos desintegrar el delito de defraudación fiscal en los diversos elementos esenciales del mismo y estudiar tanto el aspecto positivo como negativo de dichos elementos.

Ahora bien, de la definición del delito de defraudación fiscal contemplada por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se deducen explícitamente una serie de características constantes o variables de las que se desprende un aspecto positivo de gran interés, siguiendo el método -- aristotélico de sic et non, se formula un cuadro que a continuación se explica, con los caracteres del delito en sus aspectos positivos y negativos, contraponiendo lo que es delito a lo que no es:

- | | |
|------------------|------------------------------|
| a) Conducta | a) Ausencia de conducta |
| b) Tipicidad | b) Ausencia de tipo |
| c) Antijuricidad | c) Causas de justificación |
| d) Imputabilidad | d) Causas de inimputabilidad |
| e) Culpabilidad | e) Causas de inculpabilidad |
| f) Punibilidad | f) Excusas absolutas |

Castellanos Tena nos advierte que la existencia de estos elementos guarda cierto orden de prelación lógica en estos términos: "Desde el punto de vista cronológico, concurren a la vez todos estos factores; por ello suele afirmarse que no guardan entre si prioridad temporal, pues no aparece primero la conducta, luego la tipicidad y posteriormente la antijuridicidad, sino que al realizar el delito se dan todos sus elementos constitutivos. Mas en plano estrictamente lógico, procede observar inicialmente si hay conducta; luego verificar su amoldamiento al tipo legal, tipicidad; después constatar si dicha conducta típica está o no protegida por una justificante y, en caso negativo, llegar a la conclusión de que existe la antijuridicidad; en seguida investigar la presencia de capacidad intelectual del agente: imputabilidad y, finalmente, indagar si el autor de la conducta que es típica y antijurídica que es imputable, obró con culpabilidad". (5)

La Conducta.

El delito es un fenómeno jurídico que tiene realización en el mundo social, es ante todo una conducta humana, para expresar este elemento del delito se han usado diversas denominaciones: acto, acción y hecho.

Por regla general, los autores al abordar este problema tratan de dar un concepto sobre la conducta haciendo referencia a las dos formas en que puede expresarse el proceder humano, es decir, aludiendo tanto a la actividad como a la inactividad del sujeto.

(5) CASTELLANOS TENA, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Ed. Porrúa, México, 1982, Pág. 132

Porte Petit, al estudiar la conducta expresa que: "se debe abarcar la noción de la acción y de la omisión, estimando que consiste en un hacer voluntario o en un no hacer voluntario o no voluntario (olvidado)". (6)

Castellanos Tena define a la conducta como: "el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito". (7)

Ahora bien, lo expresado por los autores, pone de manifiesto que la voluntad (conducta) al exteriorizarse puede representar las formas de: A) acción, y B) omisión, que a su vez se divide en: 1) omisión simple y 2) omisión impropia o comisión por omisión.

A) Acción.- La conducta puede manifestarse mediante -haceres positivos y negativos, es decir, por actos o abstenciones, por lo que la acción es todo hecho humano voluntario, todo movimiento voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación.

Al respecto, Jiménez de Asúa expresa que la acción: -- "es la manifestación de voluntad que mediante acción u omisión causa un cambio en el mundo exterior". (8)

Para Porte Petit la acción: "Consiste en la actividad o el hacer voluntarios, dirigidos a la producción de un resultado típico o extratípico". (9)

- (6) GONZALEZ VEGA, Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1965, Pág. 160
- (7) CASTELLANOS TENA, Ob. Cit., Pág. 149
- (8) PAVON VASCONCELOS, Manual de Derecho Penal, Ed. Porrúa, México, 1974, Pág. 171
- (9) PORTE PETIT, Ob. Cit., Pág. 300

Maggiore define la acción como: "una conducta voluntaria que consiste en hacer o no hacer algo, que produce alguna mutación en el mundo exterior". (10)

Con relación a los elementos que integran la acción se ha expresado en forma casi unánime, la opinión de que la acción consta de tres elementos: a) manifestación de voluntad; b) resultado, y c) relación de causalidad.

F. Von List, por su parte, señala los elementos de la acción cuando dice que: "la idea de acto supone, en primer término, una manifestación de voluntad, que la voluntad - - debe manifestarse frente al mundo exterior, que debe llamarse resultado y perceptible para los sentidos, y que a los dos elementos del concepto de acto, se debe agregar otra característica que reúne las diferentes partes de un todo: la relación del resultado con la manifestación de voluntad".(11)

Edmundo Mezger estableció que: "En la acción se encuentran los siguientes elementos: un querer del agente, un hacer del agente y una relación de causalidad entre el querer y el hacer". (12)

B) Omisión.- La omisión entendida como conducta negativa (conducta pasiva, omisión) no consiste en un simple no hacer, sino en un hacer algo, el fundamento de todo hecho de omisión (propio e impropio) es una acción esperada que - posibilita la aplicación de todos los criterios válidos para el hecho de comisión al hecho de omisión.

(10) PAVON VASCONCELOS, Ob. Cit., Pág. 171

(11) PORTE PETIT, Ob. Cit., Pág. 131

(12) CASTELLANOS TENA, Ob. Cit., Pág. 155

Como ya se ha dicho, el hecho de omisión se presenta - dentro del derecho penal en dos formas:

- a) Simple omisión, llamado omisión propia (Puro delito de omisión verdadera), y
- b) Omisión que produce el resultado, llamado omisión - impropia (delito comisivo mediante omisión).

Al decir de Maggiere, para el derecho omisión: es - - "Toda inercia de la voluntad, consiste en alguna abstención dolosa o culposa, de la acción material, contraria a la -- obligación de obrar y que produce alguna mutación en el mundo exterior". (13)

Cuello Calón expresa: "La omisión es la conducta negativa. Mas no toda inactividad es omisión, ésta es inactividad voluntaria. Puede, por tanto, definirse la omisión como la inactividad voluntaria cuando la norma penal impone - el deber de ejercitar un hecho determinado". (14)

La omisión, como ya apuntamos, puede presentar dos formas: 1) la omisión simple o propia (originalmente de los delitos de simple omisión); y 2) la omisión impropia (de nacimiento a los delitos de comisión por omisión).

- 1) La omisión simple o propia, consiste en el no hacer, - voluntario o involuntario, violando una norma preceptiva y produciendo un resultado típico, dando lugar a un tipo de mandamiento o imposición.

(13) PAVON VASCONCELOS, Ob. Cit., Pág. 174

(14) Ob. Cit., Pág. 174

Porte Petit afirma que la omisión simple: "Consiste en un no hacer, voluntario o culposo, violando una norma preceptiva, produciendo un resultado típico". (15)

- 2) La omisión impropia se presenta cuando es necesario un resultado material, una mutación en el mundo exterior- mediante no hacer lo que el derecho ordena.

Al respecto, Porte Petit establece que "existe un delito de comisión por omisión, cuando se produce un resultado típico y material, por un no hacer voluntario o culposo (de litos de olvido) violando una norma preceptiva (penal o de otra rama del derecho) y una norma prohibitiva". (16)

Pavón Vasconcelos manifiesta que la esencia de la omisión impropia: "se encuentra en la inactividad voluntaria - que al infringir un mandato de hacer acarrea la violación - de una norma prohibitiva o mandato de abstenerse, produciendo un resultado tanto típico o jurídico como material". (17)

Como en la acción, en la omisión existe una manifestación de voluntad, que se traduce en un no actuar, determinándose, que en consecuencia, los elementos de la omisión son: - a) voluntad; b) conducta inactiva o inactividad; y c) deber jurídico de obrar.

- a) Voluntad o no actividad (culpa).

La voluntad en la omisión consiste en querer no realizar la acción esperada y exigida, es decir, en querer la --

(15) PORTE PETIT, Ob. Cit., Pág. 305

(16) CASTELLANOS TENA, Ob. Cit., Pág. 153

(17) PAVON VASCONCELOS, Ob. Cit., Pág. 176

inactividad o bien en no quererla (culpa). En consecuencia, la omisión, existe al igual que en la acción, en su caso, - un elemento psicológico: querer la inactividad.

Castellanos Tena afirma que: "la manifestación de voluntad se traduce, al igual que en la omisión simple, en un no obrar teniendo obligación de hacerlo, pero violándose no sólo la norma preceptiva, sino también una prohibitiva, por cuanto manda abstenerse de producir el resultadi típico y - material". (18)

b) Conducta inactiva o inactividad.

La omisión radica en una abstención voluntaria o involuntaria (culpa), violando una norma preceptiva, no se hace lo que debe hacerse.

Al respecto, Pavón Vasconcelos expresa que inactividad consiste en: "el no hacer esperado y exigido por el mandato de obrar y voluntad de omitir el deber de actuar, no en forma dolosa o culposa (olvido)". (19)

c) Deber jurídico de obrar.

Con relación al fundamento del deber jurídico de obrar, queda contenido a la omisión, no puede encontrarse mas que en una norma penal, por ser los delitos de omisión simple - incumplimiento a mandatos de hacer contenidos de los tipos penales.

Al respecto, Porte Petit dice que: "un deber jurídico-

- (18) CASTELLANOS TENA, Ob. Cit., Pág. 156
 (19) PAVON VASCONCELOS, Ob. Cit., Pág. 175

impuesto en un ordenamiento no penal, no originaría una omisión típica, pues precisamente lo que constituye delito es la simple omisión típica, pues precisamente lo que constituye delito es la simple omisión típica sin resultado material". (20)

Por lo que respecta a la conducta desplegada por el sujeto activo del delito de defraudación fiscal, la podemos clasificar en los siguientes términos:

- | | |
|------------|------------------------|
| a) Activa | e) Instantáneo |
| b) Pasiva | f) De resultado formal |
| c) Acción | g) Dolosa |
| d) Omisión | |

a) La conducta es activa, cuando el sujeto que defrauda emplea engaño o artificio para obtener un beneficio indebido.

b) Es pasiva, a contrario sensu, la conducta del agente, cuando se aprovecha del error en que incurre el fisco para obtener provecho de él.

c) La conducta es de acción, cuando el sujeto realiza actos tendientes a provocar el engaño al fisco.

d) Es una conducta de omisión, cuando el agente se aprovecha del error en el que incurre el fisco, sin embargo, un análisis detallado de la figura nos demuestra la conducta del agente por mucho engaño que despliegue, es una conducta de omisión simple, porque en última instancia, la nota realmentó de la misma es el incumplimiento de la obligación

tributaria, sea pues, engaño o aprovechamiento del error, - la conducta del agente es de omisión, y por ello compartimos la siguiente apreciación que califica la omisión simple a la conducta realizada por el sujeto activo del delito de defraudación fiscal:

"Propiamente se puede encuadrar dentro de la omisión simple ya que existe la voluntad de no realizar la acción esperada (no querer realizar el pago del impuesto), además de la abstención e inactividad voluntaria (aprovechamiento del error) violando la norma preceptiva. Están así reunidos el elemento psíquico y físico necesario para la existencia de la omisión simple". (21)

e) Instantáneo, por el resultado que provoca la conducta, el delito también puede calificarse como instantáneo, - si se consuma con la sola realización de la conducta, vgr.- Declaración Anual.

f) La conducta es de resultado formal, porque los efectos que produce no son materiales, sino de perjuicio al Fisco, que con la evasión se ve privado de recursos que le sirven para atender servicios públicos indispensables, servicios que evidentemente no tienen mensura material.

g) Es dolosa la conducta de la defraudación fiscal, ya que el carácter imprescindible del dolo se desprende del mismo tipo, que habla necesariamente del engaño o aprovechamiento del error.

(21) HERNANDEZ ESPARZA ABDON, El Delito de Defraudación Fiscal, México, Ediciones Botas, Pág. 60

La Tipicidad.

Para que exista el delito de defraudación fiscal se requiere una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación fiscal, pero, además se precisa que sea típica, antijurídica y culpable, no hay delito de defraudación fiscal sin tipicidad, sin que el hecho de la vida real encaje dentro de una de las fórmulas descriptivas de la ley fiscal-penal en que se definen y catalogan los delitos de carácter fiscal, la tipicidad es, pues, la conformidad de una conducta con las hipótesis del delito consignada en la ley fiscal; el encuadramiento de una conducta con la descripción en la ley.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito Fraude Fiscal cuya ausencia impide su configuración, en consecuencia sólo será delito fiscal la conducta que encaje en el tipo; por tanto, ninguna conducta será delito fiscal aún cuando constituya incumplimiento de una obligación fiscal, si no está prevista en la Ley Fiscal como típica; sólo caerán bajo sanción punitiva fiscal las conductas que se adecúen a los tipos formulados en la ley, de ahí podrán concluirse el dogma de que no hay delito fiscal sin tipicidad.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito cuya ausencia impide su configuración, toda vez que -- nuestra Constitución Federal, en su artículo 14, establece en forma precisa: "en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún cuando por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata".

Este principio debe mantenerse porque garantiza la in-

tegridad del patrimonio frente a las arbitrariedades del poder, que derivarían de concederse el órgano administrativo, la facultad de crear delitos fiscales no tipificados legalmente, o de aplicar analógicamente o por mayoría de razón - la Ley Fiscal Penal.

Por otro lado, existen diversas clasificaciones en tor no al tipo penal que se contempla por la doctrina desde diversos puntos de vista, sobre este punto podemos clasificar a los tipos de los delitos fiscales en:

- A) Básicos, Especiales y Complementarios.
- B) De Formulación Casuística, Alternativa y Acumulativa.

Los tipos Básicos son aquellos que no requieren de complemento, ya que la figura de la infracción aparece completa y no requiere de otra para darle el sentido propio: éstos pueden servir de cabeza a una familia o agrupamiento de tipos que tutelan un mismo bien jurídico; pueden considerarse como género. En una buena sistemática legislativa han de prescindir la exposición de la familia.

Como ejemplos de tipo Básico, tenemos los siguientes:

No pagar en forma total o parcial los impuestos dentro de los plazos señalados por las leyes fiscales (artículo -- 41 Código Fiscal de la Federación).

No cumplir con las obligaciones que señalan las disposiciones fiscales de inscribirse o registrarse (artículo -- 27 Código Fiscal de la Federación).

No llevar los sistemas de contabilidad que requieran las

leyes fiscales (artículo 28 del Código Fiscal de la Federación).

El tipo especial se forma con los elementos del tipo - básico a los cuales se agregan nuevas características, de - tal suerte que el nuevo tipo penal adquiere vida propia e - independiente, sin subordinación al tipo básico o fundamen - tal.

Jiménez de Asúa, dice que "en cierto modo los tipos es - peciales sensu stricto, a pesar de proceder de otros de na - turaleza fundamental, adquieren relativa independencia por haber completa la descripción en el propio tipo específico, calificado o privilegiado". (22)

El tipo especial, aunque es una especie del básico o - genérico, se caracteriza porque en ellos la figura aparece - completa, ésto es, no requiere de complemento; no precisa - acudir a otra para darle el sentido propio.

Ejemplifican el tipo especial los que se mencionan a - continuación:

Declarar ingresos menores a los percibidos (artículo - 109 - I Código Fiscal de la Federación).

No citar su número de registro en las declaraciones, - manifestaciones, solicitudes, etc., que hagan ante cualquier - ra oficinas o autoridades (artículo 18- II Código Fiscal - de la Federación).

Por lo que se refiere al tipo complementario, estos ti

(22) JIMENEZ DE ASUA, Tratado de Derecho Penal, Tomo III, - 2a. edición, Buenos Aires, Argentina, 1958, Pág. 909

pos se constituyen al lato de un tipo básico o una circunstancia o peculiaridad distinta.

Pavón Vasconcelos establece que son tipos complementarios "los que integrándose mediante el tipo básico, al cual vienen a sumar nuevos elementos, quedan subordinados a éste, careciendo por ello de vida independiente, funcionando siempre relacionados al tipo fundamental del cual se forman". - (23)

El tipo Complementario es también una especie del básico o genérico, pero en éste la figura no aparece completa - sino que se integra con el tipo básico al que está subordinado y por un complemento del núcleo que en el tipo básico se ha definido.

El siguiente puede ser ejemplo de tipo complementario: eludir el pago de las prestaciones fiscales como consecuencia de inexactitudes, simulaciones, falsificaciones u otras maniobras (artículo 45-del Código Fiscal de la Federación).

En los tipos de formulación casuística, se puede formular el tipo de manera elástica en un simple concepto, en -- que los detalles quedan eliminados por la abstracción del - legislador, o puede describirse de manera casuística.

En los tipos de formulación casuística no se describe una modalidad única, sino que enumera varias formas de ejecutar el ilícito; estos tipos se dividen en alternativas o acumulativas, en el tipo casuístico alternativo, las hipótesis enunciadas se prevén una u otra y son totalmente equivalentes; el tipo acumulativo se dá cuando todas las diversas

(23) PAVON VASCONCELOS, Manual de Derecho Penal Mexicano, - Ed. Porrúa, México, 1974, Pág. 257

acciones, conceptualmente abstraídas en el tipo legal, deben concurrir para que puedan sumirse los hechos en la figura -- rectora.

Como ejemplos de tipo casuístico alternativo son:

Cooperar con los infractores o facultades en cualquier forma la omisión total o parcial del impuesto, mediante alteraciones, ocultaciones u otros hechos u omisiones (artículo 96-II Código Fiscal de la Federación).

Sirve de ejemplo respecto al tipo casuístico acumulativo:

No conservar los libros, documentos y correspondencia que le sean dejados en calidad de depositario, por los visitadores al estarse practicando visitas domiciliarias (artículo 46-III Código Fiscal de la Federación).

En base a lo expuesto, podemos señalar que la tipicidad de la defraudación fiscal se integra cuando se conjugan los elementos ya destacados como constitutivos de la defraudación, así, tenemos que del análisis de la figura típica del delito en estudio encontramos que se trate de un:

- a) Tipo anormal.
- b) Tipo especial.
- c) Tipo de formulación casuística, particularmente habiendo alternativamente formado.

El tipo de la defraudación fiscal es anormal porque entraña la concurrencia de varios factores subjetivos, como son la intención dolosa del agente, el engaño que éste emplea y el error que sufre el pasivo del delito.

Por otro lado, el tipo de la defraudación fiscal es especial porque se forma con la norma del fraude genérico, -- pero la añadidura del perjuicio al fisco hace que adquiera una índole propia, tal como puede apreciarse a través de la siguiente cita:

"Por su autonomía, el tipo de la defraudación fiscal -- es un tipo especial, ésto significa que tiene ciertas características correspondientes a un tipo básico pero a las cuales se han añadido otros elementos peculiares que los separan e identifican. El tipo básico y el especial se excluyen entre sí. Es un tipo especial por cuanto tiene como -- inspiración el fraude genérico del derecho penal común, -- pero le han sido añadidos ciertos elementos adicionales en razón de ser un tipo dentro de un derecho penal especial".-

(24)

La Antijuridicidad.

Como la antijuridicidad es un concepto negativo, existe dificultad para dar a este concepto una idea positiva, -- sin embargo, comunmente se acepta por la Doctrina como antijurídico lo contrario a Derecho, en su esencia fundamental, la antijuridicidad expresa la relación de contradicción -- entre el hecho y la norma jurídica, sin embargo, ya que de la norma surgen dos situaciones subjetivas opuestas, la contradicción se actualiza también entre el hecho y la obligación, entre el hecho y el interés protegido.

Así como en la vida normal son inseparables en la función del derecho el momento objetivo y el subjetivo, así -- también el fenómeno de contradicción con el derecho están --

presentes indudablemente uno y otro momento, en consecuencia, la antijuridicidad resulta de una valoración negativa, en el campo del derecho penal se sigue de una valoración de antisocialidad de la acción u omisión por la cual ésta se prohíbe bajo la amenaza de la pena, es decir, la sanción es la que determina sustancialmente no sólo la calidad de la relación de contradicción (antijuridicidad penal, civil, etc.) sino también su ser.

Según Cuello Calón "la antijuridicidad presupone un -- juicio, una estimación de la oposición existente entre el -- hecho realizado y una norma jurídico-penal. Tal juicio es de carácter objetivo, por sólo recaer sobre la acción ejecutada". (25)

Mezger define a la antijuridicidad como: "el juicio im personal-objetivo sobre la contradicción existente entre el hecho y el ordenamiento jurídico". (26)

Antijuridicidad formal y material.

Débase a Franz Von List el desarrollo de una estructura dualista de este elemento, en la cual se establece una diferencia entre lo jurídico formal y lo jurídico material.

Afirma Von List, la antijuridicidad implica una estructura dualista al establecer que: "el acto será formalmente-antijurídico cuando implique transgresión a una norma establecida por el Estado (oposición a la ley) y materialmente-antijurídico en cuanto signifique contradicción a los intereses colectivos". (27)

(25) CASTELLANOS TENA, Ob. Cit., Pág. 175

(26) MEZGER EDMUNDO, Derecho Penal, Ed. Cárdenas, México -- 1985, Pág. 131

(27) CASTELLANOS TENA, Ob. Cit., Pág. 178

Villalobos sostiene que: "no es preciso pensar, por su puesto, que cada especie de antijuridicidad, formal o material, excluye a la otra; por el contrario, de ordinario van unidas ambas, y son de acuerdo con su naturaleza y su denominación, una la forma y la otra el contenido de una misma-cosa". (28)

Suele decirse que hay antijuridicidad cuando la conducta humana no está de acuerdo con una determinada norma de derecho, esto es, cuando se halla en contradicción con un determinado precepto jurídico, de orden positivo o de carácter negativo.

La contradicción al Derecho se ha tratado de explicar con diversos criterios: objetivo o subjetivo y formal o material. El primer criterio analiza si lo antijurídico se determina en función de la conducta objetivamente juzgada o en función del sujeto activo, objetivamente, lo antijurídico es la ofensa a las normas de valoración recogidas en los preceptos legales.

El segundo criterio, es decir, aquel que pretende determinar la esencia de lo antijurídico desde un punto de vista formal o material, en la cual ve en la antijuridicidad una sola entidad, pero ésta se desdobra en dos aspectos: Uno -- formal y otro material, el aspecto formal se manifiesta como la conducta típica que atenta contra el Derecho, implica la transgresión a una norma establecida por el Estado. El aspecto material es la conducta que lesiona el bien jurídico protegido, es decir, significa la contradicción de los intereses colectivos, por consiguiente precisa de un juicio de valoración de la conducta a la luz, no sólo del orden jurídico, sino también de las normas de cultura.

La Culpabilidad.

Para la existencia del delito, se requiere la comprobación de una conducta típica y antijurídica, sin embargo, no basta que respecto de un acontecimiento en el mundo exterior podemos hablar de que proviene de una conducta típica y - antijurídica para que exista delito, es necesario, además, - que haya un sujeto del Derecho Penal al que se le pueda - atribuir esa conducta ya calificada y reprochársela como -- violatoria de los ideales de paz social, que el sistema penal busca alcanzar por medio de su tutela; en otras pala- - bras, para que haya culpabilidad, se requiere en primer lugar que un acontecimiento haya sido producido por la voluntad (traducida en conducta), de un sujeto imputable, además, que esa conducta sea reprochable, porque había una exigibilidad de efectuar otro comportamiento diferente, que tendrá que haber sido el adecuado a la pretensión del derecho.

Al respecto, Vela Treviño define a la culpabilidad -- como: "el resultado del juicio por el cual se reprocha a un sujeto imputable realizado un comportamiento típico y antijurídico, cuando le era exigible la realización de otro comportamiento diferente, adecuado a la norma". (29)

Doctrina sobre la culpabilidad.

En aras de estructurar el concepto de la culpabilidad, la doctrina penalista se debate, esencialmente, en dos corrientes diversas: La Psicologista y la Normativista.

I.- Teoría Psicologista.

Para esta corriente doctrinaria, la culpabilidad radi-

(29) VELA TREVIÑO, Culpabilidad e Inculpabilidad, Ed. Trillas, México, 1985, Pág. 201

ca en un hecho de carácter psicológico, dejando toda valoración jurídica para la antijuridicidad, el estudio de la culpabilidad requiere el análisis del psiquismo del agente, -- a fin de indagar en concreto cuál ha sido su actitud respecto al resultado objetivamente delictuoso.

Declara Antolisei, que para esta teoría la culpabilidad consiste en: "el nexo psíquico entre el agente y el acto exterior". (30)

Ignacio Villalobos, afirma que la culpabilidad: "es el quebrantamiento subjetivo de la norma imperativa de determinación, ésto es, de desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo". (31)

II.- Teoría Normativista.

La culpabilidad por esta teoría normativista, no consiste en una pura relación psicológica, pues ésta sólo representa el punto de inicio, debiendo existir un hecho psicológico concreto, además deben precisarse los motivos del mismo para ubicar la conducta del sujeto dentro de los ámbitos del dolo o la culpa; precisados los motivos, debe llegarse a la conclusión de si el hecho es o no reprochable.

Al respecto, Mezger reconoce que culpabilidad significa: "un conjunto de presupuestos fácticos de la pena, situados en la persona del autor; para que alguien pueda ser castigado no basta que haya procedido antijurídica o típicamente, sino que es preciso también que su acción pueda serle personalmente reprochada". (32)

(30) PAVON VASCONCELOS, Ob. Cit., Pág. 333

(31) Ob. Cit., Pág. 334

(32) Ob. Cit., Pág. 336

Formas de la Culpabilidad.

La culpabilidad reviste dos formas: Dolo y Culpa, en atención a que el agente dirige su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito, o se cause igual resultado por medio de su imprudencia o negligencia según se trate.

Así las cosas, en el Dolo, el agente conociendo la significación de su conducta, procede a realizarla, es decir, existe una voluntad tendiente a la concreción del tipo y -- una representación del resultado.

Soler define al Dolo, cuando establece que existe: "no solamente cuando se ha querido un resultado, sino también -- cuando se ha tenido conciencia de la criminalidad de la propia acción y a pesar de ello se ha obrado". (33)

Elementos del Dolo:

a) Elemento Intelectual.

Consiste en la representación del hecho y su significación, es decir, el agente tiene conocimiento de la relación causal en su aspecto esencial, de su tipicidad y de su anti-juridicidad, como conciencia del quebrantamiento del deber.

b) Elemento Emocional o Afectivo.

Traducido en la voluntad de realizar el acto, en la -- violación del hecho típico, es decir, en la voluntad de ejecutar la conducta o de producir el resultado.

(33) VELA TREVIÑO, Ob. Cit., Pág. 211

Diversas especies de Dolo:

Existen diversas clasificaciones expuestas por la Doctrina, sin embargo, para los fines de este trabajo, consideramos conveniente hacer alusión únicamente a aquella clasificación que representa una de mayor importancia práctica, que es la siguiente: Dolo directo y Dolo eventual.

Dolo directo.- Se presenta esta clase de dolo, cuando el sujeto se representa el resultado penalmente tipificado y lo quiere, existe voluntariedad en la conducta y querer - del resultado.

Para Cuello Calón, el dolo es directo: "cuando el agente ha previsto como seguro y ha querido directamente el resultado de su acción u omisión o los resultados ligados a ella de modo necesario; aquí el resultado corresponde a la intención del agente". (34)

En cambio el Dolo es eventual, si el sujeto se propone un fin y sabe que se efectuarán otros resultados típicos y antijurídicos, los cuales no son el objetivo de su voluntad, pero que el acontecimiento de dichos resultados no le hace retroceder con tal de obtener el propósito de su conducta.

Para Battagli, el Dolo eventual se verifica: "cuando - el agente, a la vez que el evento tenido como fin se presente, o prevé como posible consecuencia de la propia acción, también un evento penalmente ilícito y diverso que, - sin embargo no evita". (35)

En cuanto se refiere a la Culpa como segunda forma que reviste la Culpabilidad, tiene su característica más clara-

(34) PAVON VASCONCELOS, Ob. Cit., Pág. 358

(35) Ob. Cit., Pág. 358

justamente en el no querer lo antijurídico y típico.

Al respecto, Carrara expresa que: "la culpa se define como la voluntaria omisión de diligencia en calcular las -- consecuencias posibles y previsibles del propio hecho". (36)

Para Vela Treviño, la culpa es: "la forma de manifestación de la Culpabilidad mediante una conducta causalmente - productora de un resultado típico que era previsible y evitable por la simple imposición a la propia conducta del sen tido necesario para cumplir el deber de atención y cuidado exigible del autor, atendiendo las circunstancias personales y temporales concurrentes al acontecimiento". (37)

Elementos de la Culpa:

Como elementos integrantes de la Culpa, siguiendo la - clasificación enunciada por el Maestro Francisco Pavón Vasconcelos, se desprende como elementos de la misma a:

a) Una conducta voluntaria.

Toda vez que por ser necesaria la conducta humana para la existencia del delito, la conducta constituirá el primer elemento de la culpa, es decir, se traduce en un actuar voluntario (positivo o negativo).

b) Un resultado típico o antijurídico.

Ya que presupone básicamente un hecho típico y antijurídico, es decir, que el acontecimiento que se efectúa, en-nexo causal con la acción u omisión, se adecúa al hecho com prendido en un tipo penal y que el mismo resultado contra--

(36) VELA TREVIÑO, Ob. Cit., Pág. 234

(37) Ob. Cit., Pág. 245

rio a la norma jurídica.

c) Nexo causal entre la conducta y el resultado.

Precisa una relación de causalidad entre el hacer y no hacer iniciales y el resultado no querido (en el caso de -- que el agente quiera o acepte el resultado, se estará en el supuesto de la imputación dolosa).

d) Naturaleza evitable del evento.

Los resultados del acto han de ser previsibles o evitables y tipificarse penalmente.

e) Ausencia de voluntad del resultado.

La comisión del delito culposo definitivamente excluye la posibilidad de la voluntad del agente respecto al resultado, no existiendo la intención delictiva, bien sea por -- existir falta de previsión o por la esperanza de que el mismo no se llevaría a cabo.

f) Violación de los deberes de cuidado.

La obligación del agente de cumplir con el deber de -- obrar con cuidado, genera, al efectuarse la conducta contraria que implica su violación, la responsabilidad a título -- de culpa, cuando con dicha conducta se genera el resultado.

Clases de Culpa:

La culpa se clasifica en dos especies principalmente: -- Consciente, llamada también con representación o previsión, e Inconsciente, denominada igualmente sin representación -- o sin previsión.

La culpa consciente existe cuando el sujeto ha previsto el resultado típico como posible, pero no solamente no lo quiere sino que abriga la esperanza de que no ocurrirá.

Cuello Calón, define a la culpa consciente: "cuando el agente se presenta como posible de que de su acto se originen consecuencias perjudiciales, pero no las toma en cuenta confiando en que no se producirán". (38)

Para Mezger, existe culpa consciente: "cuando el sujeto autor ha considerado como posible la producción del resultado, pero ha confiado en que no se producirá". (39)

Por otro lado, se está en presencia de la culpa inconsciente cuando no se prevé un resultado previsible, es decir, existe voluntariedad de la conducta causal, pero no hay representación del resultado de naturaleza previsible.

Haus, define a la culpa sin previsión, cuando: "el agente no ha previsto necesariamente el mal resultado de su acción (o de su inacción), pero no habrá podido preverse".- (40)

En este orden de ideas, tenemos que el delito objeto de nuestro estudio es un delito eminentemente intencional, ya que requiere un especial estado anímico. Puesto que la conducta requiere un acto de conocimiento y uno de voluntad -conocimiento de la realidad y querer dar a conocer otros hechos falsos como verdaderos o aprovechar el falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo-; estos elementos son por sí,

(38) PAVON VASCONCELOS, Ob. Cit., Pág. 373

(39) Ob. Cit., Pág. 373

(40) Ob. Cit., Pág. 373

suficientes para calificar el fraude al fisco como un delito típicamente doloso.

La Imputabilidad.

La imputabilidad es la capacidad de querer y de entender en el campo del Derecho, que debe tener el sujeto activo, para que se lleven a cabo las consecuencias penales que se derivan del ilícito que cometió.

La imputabilidad presenta dos aspectos, uno físico representado por la edad, y otro psíquico que atañe a la salud mental, estos dos presupuestos hacen que un individuo pueda ser responsable de su conducta ante un tribunal.

Para Carrancá y Trujillo es imputable "todo aquel que posee, al tiempo de la acción, las condiciones psíquicas -- psíquicas exigidas por la Ley". (41)

La imputabilidad debe existir en el momento de la ejecución del hecho, sin embargo como algunos sujetos se colocan culposamente en estado de inimputabilidad para después cometer el delito, la Suprema Corte de Justicia estableció que "cuando se prueba que el sujeto se hallaba, al realizar la conducta, en un estado de inconsciencia de sus actos - voluntariamente procurado, no se elimina la responsabilidad". (42)

Siendo la culpabilidad elemento del delito, si hay inculpabilidad no hay delito. La imputabilidad es presupuesto de la culpabilidad, la inimputabilidad es la ausencia de

(41) CASTELLANOS TENA, Ob. Cit., Pág. 218

(42) PAVON VASCONCELOS, Ob. Cit., Pág. 374

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

imputabilidad. En consecuencia, si hay inimputabilidad no habrá culpabilidad y por tanto no habrá delito.

Para constituir a alguien como sujeto activo de un ilícito, para que un sujeto sea culpable de un delito fiscal, previamente es preciso que sea imputable, la imputabilidad, como calidad del sujeto, es su aptitud o capacidad necesaria para que puedan serle atribuidos sus actos como a su causa eficiente: es la posibilidad condicionada por el desarrollo intelectual del autor y por su salud mental, para obrar con un adecuado conocimiento del deber existente. La capacidad para obrar culpablemente presupone, por ende, la existencia de madurez espiritual y normalidad psicológica; se requiere esa capacidad del agente para que se le puedan cargar en su cuenta los resultados de sus acciones u omisiones.

La imputabilidad significa capacidad en el agente; éste ha de tener capacidad de entender y querer a los efectos de poderle imputar, primero, y reprocharle después, el delito que cometa.

La imputabilidad es el conjunto de condiciones mínimas de desarrollo o madurez y de normalidad o equilibrio psicológico, capacitan para responder de un delito fiscal; el mínimo del desarrollo o madurez psicológica generalmente está representada objetivamente por la mayoría de edad, aunque ésta no da necesariamente la seguridad de la madurez y el mínimo de normalidad psicológica está representada por la salud mental. Tales condiciones posibilitan el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad; esto es, capacitan para conocer y valorar el deber de respetar la norma y de determinarse libre, espontáneamente; hacen al sujeto susceptible a la intimidación, lo hacen capaz de sentir la coacción psicológica que el Estado ejerce mediante la amena

Para Pavón Vasconcelos la punibilidad es "la amenaza - de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes- consignados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social". (44)

En resumen, la punibilidad de la conducta típica, anti jurídica y culpable es una característica del delito fiscal; en cambio la pena concreta, individualizada en cada caso -- por el órgano administrativo dentro de los límites que en - abstracto señale la ley para el delito fiscal, es una consecuencia de una conducta concreta.

La punibilidad es el merecimientos de una sanción, que dada la realización de una conducta nociva e indeseable y - que, por tanto, debe ser reprimida, el derecho enlaza a dicha conducta.

La doctrina se divide en dos corrientes: la que considera a la pena como consecuencia del delito y la segunda, - que ve en la punibilidad un elemento del delito. Sostienen los autores partidarios de la primera doctrina que la sanción es parte de la norma y no del delito, la pena se merece en función del comportamiento.

La posición contraria llega a afirmar, que la pena no sólo es un elemento del delito sino que es el carácter específico del mismo. Si se establece un paralelismo entre el delito y un contrato, se verá que todo acto es una conducta humana, típica será toda hipótesis prevista en la ley, anti jurídica será todo lo que viola el derecho, sea norma o contrato, tan imputable y culpable es el incumplimiento doloso de un contrato, como en la comisión de un delito fiscal, -- pero sólo es delito la conducta, que, al tipificarse, reci-

be una pena.

Es indudable que la sanción es parte integrante de la norma jurídica, de otro modo se convertiría en un precepto esencialmente interno, es decir, quedaría su cumplimiento sujeto al arbitrio y convicción individuales.

Ahora bien, como consecuencia lógicamente necesaria -- debe aparecer la sanción, por lo que debe establecerse una pena, la cual debe ser ejemplar y justa, además rehabilitadora, porque finalmente lo que busca el Estado es reintegrar al delincuente a la sociedad convertido en una persona útil a sí mismo y a su patria; asegurando así el orden jurídico y social.

Por lo que se refiere al delito de defraudación fiscal, la pena establecida por la comisión del mismo se establece en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en la cual se aprecia que el legislador protege en forma por demás convincente el patrimonio del Estado Mexicano, ya que de no establecerse la punibilidad y lógicamente la sanción, no se cumplirían los objetivos fijados por el gobierno federal para el cumplimiento de sus políticas financieras.

Por otro lado, tenemos que, junto a los elementos denominados por la teoría del delito como aspectos positivos, -- surgen paralelamente aspectos negativos, que en este caso -- específico, es decir, en la comisión del delito de defraudación fiscal, se presentan algunos de estos aspectos negativos, ya que de la misma configuración del delito objeto de este estudio, se desprende que su comisión es eminentemente intencional y por lógica jurídica algunos aspectos negativos no se presentan, ya que de ser así, los intereses esencialmente económicos del Estado se verían mermados en forma considerable, y la persecución de los mismos por parte de --

la autoridad competente, impediría la posible consignación del probable responsable de la comisión del ilícito fiscal, y por consiguiente, se afectaría en forma indubitable el patrimonio del fisco federal, y con la finalidad de analizar los aspectos negativos del fraude fiscal, asentaremos en forma breve el análisis de dichos aspectos.

Por lo que se refiere a la ausencia de conducta, podemos percatarnos de la importancia que reviste la conducta - si tomamos en cuenta que diversos teóricos la denominan "el soporte naturalístico del ilícito penal", toda vez que si este elemento del delito no se presenta, tendremos como consecuencia que no podrán concurrir los demás elementos del delito, con la situación de que todo delito debe estar motivado por una conducta que cambie el mundo exterior con la ejecución de la misma.

La mayoría de los autores, consideran como hipótesis - de ausencia de conducta, la fuerza mayor, la fuerza física irresistible y los actos reflejos, algunos autores consideran además de los casos señalados, el sueño, sugestión hipnótica, sonambulismo.

En cuanto a la defraudación fiscal, dadas las especiales circunstancias bajo las cuales se comete este delito, - no se puede considerar factible la existencia de dichas - hipótesis de ausencia de conducta. Ni en el caso del aprovechamiento del error se puede considerar probable la presencia de las hipótesis mencionadas, puesto que, en efecto, se requiere una especial actitud mental manifestada a través de una voluntad especialmente encauzada.

Por lo que se refiere a la ausencia de tipicidad, como elemento negativo del delito, podemos afirmar que existe - tal aspecto negativo del delito cuando no concurren en un -

en un hecho concreto todos los elementos del tipo descrito en la Ley Fiscal Penal, puede afirmarse que existe ausencia de tipicidad o atipicidad cuando no concurren en un hecho concreto todos los elementos del tipo descrito en la Ley -- Fiscal-Penal; en cambio, en los casos en que la propia ley no ha descrito como infracción fiscal una conducta determinada se da ausencia de tipo.

Conviene distinguir entre la ausencia de tipo y la ausencia de tipicidad. La primera se presenta cuando el legislador deliberada o inadvertidamente, no describe una conducta que según el parecer general debería estar incluida como delito; en la segunda, el tipo sí existe pero la conducta no se adecúa a él.

La tipicidad se presenta entonces, cuando la acción -- del sujeto activo del delito de fraude fiscal no corresponde a la descrita en el tipo legal establecido por alguna de las siguientes causas: A) Ausencia de la calidad del sujeto activo exigida por la Ley; B) Falta de la condición del objeto; C) Que no se den las referencias espaciales o temporales requeridas en el tipo; D) No realizarse el hecho por -- los medios comisivos específicamente señalados en la ley.

Es así que cuando la ley reclama para la existencia -- del delito de defraudación fiscal que el sujeto sea persona determinada por su calidad o naturaleza, si éste no reúne -- las condiciones exigidas por la ley en el caso, se da ausencia de tipicidad, en la defraudación fiscal se presenta -- este aspecto negativo del delito al no existir presupuesto del delito y lógicamente no podrá realizarse la conducta típica; si no se es causante no podrá omitirse el pago de un impuesto. Paralelamente si el sujeto pasivo no lo es el Estado, no podrá haber omisión del pago de un impuesto, toda vez que éste es el titular del derecho de crédito. Existe-

asimismo, atipicidad por ausencia de los medios: falta del engaño o aprovechamiento del error. Por falta del objeto - también habrá ausencia de tipicidad.

En cuanto al siguiente aspecto negativo del delito de defraudación fiscal, que son las causas de justificación, - debemos entenderlas como las condiciones que pueden excluir se al elemento positivo del delito (antijuridicidad), se requieren de dos situaciones: La ausencia de interés y un interés preponderante.

El primero opera cuando se protege un interés privado del que puede disponer su titular, verbigracia, la propiedad, si el interesado otorga su consentimiento, al Estado - no puede reputar como ilícita la conducta del sujeto activo.

El segundo tiene lugar cuando existen dos intereses -- que son incompatibles en el Derecho y por lo tanto, se opta por la salvación del de mayor valía.

Ahora bien, a pesar de que en el Código Fiscal de la - Federación no se define lo que son causas de justificación, ni se numeran los casos en que la antijuridicidad se haya - ausente en relación con los delitos fiscales, son aplicables a tales delitos las causas de justificación que establece el Código Penal para el Distrito Federal aplicable en materia del fuero común, y para toda la República en materia del fuero federal, en su numeral 15, fracciones III, IV, V, VII y VIII, por ellos se pueden numerar las siguientes - causas de justificación:

- a) Legítima defensa.
- b) Estado de necesidad.
- c) Cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho.

- d) Obediencia jerárquica.
- e) Impedimento legítimo.

Difícil es pensar que la conducta defraudatoria se puede ver amparada por la legítima defensa o por el estado de necesidad, para que procediera la legítima defensa, se necesitaría de la acción del Estado tendiente a cobrar el impuesto fuera de una agresión inminente e injusta, lo cual no es exacto, toda vez que el Estado para cobrar los impuestos está legitimado para ejercer la compulsión que sea necesaria sobre el contribuyente, sólo en el extremo caso de una conducta de los funcionarios de la Secretaría de Hacienda que atentara contra la integridad física del contribuyente para exigir incumplimiento del pago del impuesto, en este caso podría pensarse en que operaría la legítima defensa, por lo que consideramos que esta causa de justificación no opera en el delito de defraudación fiscal.

La misma dificultad hay para concebir al estado de necesidad como justificante de la virtual defraudación, esta dificultad la resalta el maestro Francisco de la Garza con una observación: "Se ha discutido mucho si opera esta excluyente en Derecho Penal Tributario. El estado de necesidad supone que una persona para salvar un bien suyo en peligro, debe lesionar otro de un tercero, que representa un interés menos valioso. Aquí el bien del otro, que es la comunidad organizada jurídicamente en el Estado, es la economía y el patrimonio de éste, que necesita el pago de los tributos para desarrollar sus funciones". (45)

En contraste, la obediencia jerárquica y el cumplimiento de un deber sí son justificables más factibles de la - -

(45) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1982, Pág. 821

defraudación fiscal, por la práctica cada vez más frecuente de muchos empresarios grandes y medianos de contratar un cúmulo de expertos contables para defraudar al fisco, la conducta de estos expertos fiscales que se explica en función de las prácticas viciosas de las empresas y de la complejidad contable del impuesto al valor agregado, puede verse perfectamente amparada por las justificaciones que mencionamos.

En cuanto al impedimento legítimo se refiere exclusivamente ya que el texto legal expresamente considera que es excluyente de responsabilidad penal "contravenir lo dispuesto en una Ley Penal dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo".

El impedimento legítimo implica no sólo que esté autorizado por el derecho, sino que debe ser legítimo desde el punto de vista lógica, es decir, que debe ser insuperable -- porque de existir una alternativa que permitiera cumplir -- con la obligación fiscal establecida por la ley no se presentaría la causa de justificación.

Esta causa de justificación opera cuando el sujeto activo del delito, teniendo la obligación de ejecutar un acto se abstiene de obrar, formándose, en consecuencia, un tipo de delito fiscal.

Esta hipótesis viene a ser más bien un caso de cumplimiento de un deber, por otro lado, si no realiza la conducta esperada por la imposibilidad física de superar un obstáculo, tampoco comete un delito. En este caso estaríamos en presencia de un caso de fuerza física irresistible y, por consiguiente, se trataría de un aspecto negativo de la conducta. Podemos concluir que esta causa de justificación no puede tener vida en el caso de la defraudación fiscal.

Ahora corresponde analizar el siguiente aspecto negativo del delito que se puede presentar en el delito de defraudación fiscal, nos referimos a las causas de inimputabilidad.

Cuando hablamos de la imputabilidad, como calidad del sujeto referida a las condiciones mínimas de madurez y de normalidad psicológicas, que se traducen en dos aspectos: - Ffsico (edad) y otro Psíquico (salud mental), que le permiten entender y querer nermativamente y que lo hacen capaz - de dirigir sus actos dentro del orden jurfdico, la inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad.

Al respecto, el autor Fernando Castellanos Tena establece que "Las causas de inimputabilidad son, pues, todas - aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece - de aptitud psicológica para la delictuosidad". (46)

De ésto, deducimos que las causas de inimputabilidad - son: La minoría de edad y cualquier estado de inconsciencia permanente o transitoria.

Por lo que en relación con la minoría de edad, en nuestro Derecho se estima que los menores de 18 años son personas que no han alcanzado un desarrollo completo y por lo -- tanto, no tienen capacidad efectiva para entcnder y quereren el campo de derecho, por eso, en caso de que con su conducta se configure un ilícito fiscal, en este caso, se cometa por el menor de edad el fraude fiscal, no se le aplicará la sanción correspondiente sino una medida correctiva, en -

virtud de que se le considera una materia ductil susceptible de corrección; a mayor abundamiento, el menor de edad que cometa un acto que la ley mexicana considera como delito, no será punible, sino que la autoridad competente deberá aplicar lo conducente en cuanto al tratamiento de menores infractores, en atención a la ley que fue creada expresamente para los casos en que en la comisión de un delito, haya sido llevado a cabo por un menor de edad.

Por lo que corresponde a la segunda causa de inimputabilidad que se puede presentar en el delito de defraudación fiscal, es decir cualquier estado de inconsciencia permanente o transitorio, el artículo 68 del Código Penal Federal regula la situación de las personas que sufren trastornos mentales al establecer que "los locos, idiotas, imbeciles, o los que sufren cualquier otra debilidad, enfermedad o angmalia mentales y que hayan ejecutado hechos o incurrido en omisiones definidos como delitos, serán reclusos en manicomios o en departamentos especiales por todo el tiempo necesario para su curación y sometidos, con la autorización del facultativo, a un régimen de trabajo. En igual forma procederá el juez con los procesados o condenados que enloquezcan, en los términos que determine el Código de Procedimientos Penales".

De la lectura del artículo anterior se desprende que definitivamente en materia fiscal, ni en ninguna otra, los actos que la ley reputa como contrarios a derecho, ejecutados por personas que sufren trastornos mentales permanentes (locos, idiotas, etc.), constituyen delito, toda vez que -- falta el elemento subjetivo de culpabilidad, es decir, tododamente se haya, por lo mismo, exento de responsabilidad penal y sólo cabe adoptar por la autoridad competente medidas administrativas tutelares y de seguridad, por lo que concluimos que opera un aspecto negativo del delito de defrau-

dación fiscal, la inimputabilidad del sujeto activo, en este caso es inimputable el enajenado mental, así como también el sujeto que se encuentra trastornado mentalmente en forma transitoria, de manera que no esté en posibilidad de poder extinguir el carácter lícito y, desde luego, no encausará correctamente su proceder de acuerdo a las normas penales establecidas por el legislador.

En relación al siguiente aspecto negativo, las causas de inculpabilidad, hay que apuntar que son básicamente el error esencial y la ignorancia, dichas causas eliminan la reprochabilidad porque recaen en el motivo esencial de la actuación de éste, impidiéndole apreciar la naturaleza esencialmente delictuosa de su actuar.

Ahora bien, para que un sujeto sea culpable del delito de defraudación fiscal, precisa que en su conducta intervengan tanto el aspecto intelectual como el volitivo, en otras palabras, toda causa eliminatória de alguno o de ambos debe ser considerada como causa de inculpabilidad, son causas -- que excluyen la culpabilidad, el error y la no exigibilidad de otra conducta.

En cuanto hace al error, éste se divide en error de Hecho y de Derecho. El error de Hecho, se clasifica en esencial y accidental; el accidental comprende: Aberratio ictus, aberratio in persona y aberratio delicti.

El error de derecho comprende la ignorancia de la ley y el inexacto conocimiento de la ley.

Respecto de la ignorancia de la ley como aspecto del error del derecho, Castellanos Tena expresa, "El error de derecho no produce efectos de eximente porque el equivocado

concepto sobre la significación de la ley no justifica ni autoriza su violación". (47)

En cambio el error de hecho, consiste en la falsa apreciación por ignorancia o desconocimiento de los elementos fácticos de la descripción legal en relación con una situación concreta, Jiménez de Asúa establece que "En el error llamado de hecho, la ignorancia o el desconocimiento de los elementos fácticos (que se refieren al tipo legal), impiden que en la Psique del agente se forme la representación del acto que la ley declara punible, en orden a su realidad objetiva". (48)

A mayor abundamiento, procederá como causa de inculpabilidad el error de hecho, si este es esencial, es decir, - aquel falso conocimiento que recae sobre los elementos esenciales que afectan directamente el devenir y existencia misma del delito y que llevan al sujeto activo (causante del impuesto), a actuar antijurídicamente que estimando que su conducta es lícita.

Además, este error de hecho esencial, ha de ser invisible, es decir, que no le sea posible al sujeto activo conocer racionalmente los elementos o características de los hechos.

Lo anterior nos conduce a afirmar que sólo el error de hecho esencial e invisible opera como causa de inculpabilidad en el fraude al fisco.

La no exigibilidad de otra conducta como causa de inculpabilidad del delito, radica en características persona-

(47) CASTELLANOS TENA, Ob. Cit., Pág. 262

(48) JIMENEZ DE ASUA, Tratado, Tomo VI, Pág. 330

lfsimas de carácter supra legal que se estiman suficientes para excluir la culpabilidad del sujeto activo del delito, que se ve obligado a llevar a cabo una conducta punible, de tal suerte que no exista alternativa de que realice otra -- conducta, son causas de inculpabilidad por no exigibilidad de otra conducta: la viscompulsiva o violencia moral y el estado de necesidad tratándose de bienes de igual jerarquía.

De las anteriores hipótesis estimamos que la referente a la violencia moral se puede presentar en el delito de defraudación fiscal, ya que en la práctica comunmente observamos que en las empresas que presentan irregularidades en -- cuanto al pago de impuestos, al verificarse el caso para enterar las contribuciones al fisco, con el fin de presentar un balance más favorable que arroje mayores utilidades y en la mayoría de los casos para cubrir algún hecho ilícito, -- los dueños o gerentes pueden obligar al contador de dicha -- empresa (técnicamente lleva el control de las obligaciones fiscales de la compañía) bajo amenazas de cese, o más graves, a su persona o a su familia, a formular y presentar -- ante las autoridades hacendarias una declaración fraudulenta, con lo cual se omiten el pago de determinados impuestos.

Por último, corresponde analizar el aspecto negativo de la punibilidad, que son las excusas absolutorias y las -- condiciones objetivas de punibilidad.

En cuanto a las excusas absolutorias, éstas provocan -- que el sujeto activo del delito no sea susceptible de punibilidad, para Castellanos Tena las excusas absolutorias, -- "Son aquellas causas que dejando subsistente el carácter de lictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena", (49).

Son excusas absolutorias las circunstancias bajo las cuales una conducta típica antijurídica, imputable a un sujeto y culpable no sufre pena alguna por razones de política criminal o utilidad pública, en estas condiciones el legislador establece la no imposición de la pena, las excusas absolutorias se clasifican:

- A) En razón de una temibilidad mínima;
- B) En atención de la conservación de los lazos familiares, y
- C) En función de la no exigibilidad.

Consideramos que este aspecto negativo del delito de defraudación fiscal sí opera, toda vez que de la lectura del artículo 81 fracción III del Código Fiscal de la Federación, se desprende el pago extemporáneo pero espontáneo de los impuestos, trae como consecuencia que no se imponga sanción por la comisión del delito que se tipifica por no pagar en forma total o parcial los impuestos dentro de los plazos señalados por la Ley Fiscal.

Consideramos de mayor utilidad social impulsar el pago extemporáneo pero espontáneo de los impuestos, que sancionar la mora, el legislador ha establecido esta excusa absoluta buscando provocar la conducta posterior a la comisión del delito que da origen a tal causa de impunidad.

Desde luego, para que se considere que se da el requisito de espontaneidad en el pago, es necesario que no tenga o pueda tener como causa una acción realizada por la autoridad fiscal que sea lo que le exite, lo impulse o dé motivo a realizar el pago; éste debe derivar, pues, de la conciencia fiscal, del sentido de responsabilidad social del particular, y no del temor de la reacción punitiva del Estado.

Por otra parte, consideramos necesario comentar el otro aspecto negativo de la punibilidad referente a las condiciones objetivas, entendidas éstas como los requisitos de carácter excepcional que exige la ley como indispensable para la efectiva aplicación de la pena, toda vez que si dichos requisitos están contemplados en el delito formarán parte del mismo y su ausencia representará una atipicidad.

Para Castellanos Tena, las condiciones objetivas "son - aquellas exigencias ocasionalmente establecidas por el legislador para que la pena tenga aplicación". (50)

En este orden de ideas, en atención a la descripción legal del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, consideramos que opera como aspecto negativo del delito, ya que el referido artículo establece expresamente que para proceder penalmente en contra del probable defraudador, deberá -- previamente formular querrela, ya que de lo contrario, el Ministerio Público Federal si no existe tal requisito de procedencia indudablemente que no estará en posibilidades de ejercitar la acción penal.

2.3 EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Como toda figura delictiva, el delito de defraudación fiscal presenta elementos torales, como son el engaño o el aprovechamiento del error, la omisión total o parcial del pago de las contribuciones o la obtención de un beneficio con perjuicio del fisco federal.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo define al delito de defraudación fiscal, -

de donde podemos encontrar los elementos que son constitutivos en la comisión del mismo:

Una conducta, que consiste en el engaño o aprovechamiento del error;

Precisamente el resultado, que se traduce en el omitir el pago total o parcial de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal;

El Nexo Causal, que es la relación existente entre la conducta desplegada y el resultado causada.

En este orden de ideas, diremos que en atención a la conducta, éste es el punto de partida del proceso ejecutivo en el delito de defraudación fiscal, dicha conducta está presidida por un elemento de naturaleza predominantemente psíquica, pues en esencia, consiste en determinar a otro, mediante engaños, a realizar un acto de disposición patrimonial o aprovecharse de su error no rectificándolo oportunamente.

Ahora bien, puntualizamos que la conducta en el delito de defraudación fiscal consiste en el engaño hecho por el sujeto activo, o en el aprovechamiento del error en que se encuentra el sujeto pasivo, que el primero capitaliza, obteniendo un lucro indebido con perjuicio para el Fisco Federal. Ahora, hablemos de las notas que caracterizan al engaño como uno de los elementos que puede revestir el delito de defraudación fiscal para su comisión.

El engaño es una de las formas que puede asumir la conducta ejecutiva del delito de defraudación fiscal, como lo expresa el párrafo primero del artículo 108 del Código Fis-

cal de la Federación, proyectándose esta frase sobre todo - el comportamiento positivo en el que se falsea la verdad en lo que se hace, dice o promete y que encierra una concreta y adecuada potencialidad psico-casual para sumergir a otro en el error y despertarle una creencia ilusoria.

Su contenido conceptual abarca no sólo la puesta en -- marcha de un medio idóneo para poner ante el entendimiento del sujeto pasivo una notoria desvirtuación de la verdad, - sino también la causación de este resultado.

Tenemos que admitir que esta apreciación queda completamente subrayada, cuando vemos lo que establece la doctrina acerca del engaño en la defraudación:

"La Academia de la Lengua define al engaño como la falta de verdad en lo que se dice, se hace, se piensa y se discurre. Es así que se puede considerar al engaño referido a la defraudación desde dos aspectos: desde el punto de vista del sujeto activo y desde el punto de vista del paciente o sujeto pasivo. Considerándolo desde el primer aspecto, el engaño consiste en la falta de verdad en lo que se dice o hace con el ánimo de perjudicar, es decir, toda astucia o maquinación de que se sirve un sujeto, hablando u obrando con falsedad o artificio para frustrar la ley, las obligaciones o derechos que de ella se derivan". (51)

Por lo que hace al aprovechamiento del error, en el referido párrafo primero del artículo 108 del Código Fiscal se proclama que es también medio idóneo de comisión del defraudación, aprovecharse del error en que se encuentra el sujeto pasivo, el aprovechamiento del error en realidad - -

(51) HERNANDEZ ESPARZA ABDON, Ob. Cit., Pág. 84

encausa un comportamiento engañoso, hábida cuenta de que el agente despliega sobre el sujeto pasivo una actividad positiva de naturaleza capciosa y falaz para reforzar el error en que éste se haya inmerso e impedir que salga de la situación irreal en que se encuentra.

El artículo 108 del Código Fiscal, bajo la frase "Aprovecharse del error" en que el sujeto pasivo se halla, estructura expresamente un tipo de fraude con base en la infracción del deber jurídico que dicho numeral establece, de llevar a cabo la acción adecuada para remover el error en que se encuentra inmerso el sujeto pasivo, esta forma de realizarse la conducta defraudataria se manifiesta en múltiples ocasiones en el silencio que asume el sujeto activo y en el cual asiste el error en que la víctima ya se hallaba inmersa.

En el aprovechamiento del error, si bien el agente no simula la realidad para sumergir en error a su víctima, disimula dicha realidad e impide con su actitud que la víctima salga del error en que por su mentalidad, distracción o torpeza se encontraba sumida.

En cuanto al aprovechamiento del error, González de la Vega, refiriéndose al fraude del derecho común, dice: "es una acción negativa, mejor dicho, de abstención por parte del protagonista del fraude; supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso, de las circunstancias que recaen en los hechos o cosas objeto del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente, conociéndose, se abstiene de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su finalidad dolosa. Lo común el 'engaño' y el 'aprovechamiento del error' es el estado psíquico en que se

encuentra la víctima: una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos relacionados con el fraude". (52)

En el aprovechamiento del error el sujeto pasivo estima algo falso como realidad. El por sí mismo, víctima de una mala apreciación, fija a la propia realidad perfiles -- que no posee. Enterado el activo de este equívoco del pasivo, lo aprovecha para obtener los fines que persigue, haciéndolo que proceda con sumisión a la versión falaz, lo -- cual el mismo pasivo estima como verdadera.

Tanto el engaño como en el aprovechamiento del error, -- hay una actividad de ofensar. En el primer caso él conoce los elementos integrantes de la realidad y lleva el engañando otros distintos, actuando éste bajo el influjo de la falsedad que se le creó; en el aprovechamiento del error, el -- activo está enterado de dos situaciones; la de la realidad -- y la de la falsa versión que de aquella tiene una persona y actúa utilizando la equivocada creencia del ofendido, el -- cual procede bajo el influjo del error.

En cuanto al resultado, éste se asienta en el omitir -- total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener algún beneficio perjudicando al fisco federal.

El elemento comprende dos situaciones, el relacionado con la contribución y el referente al perjuicio. En lo relativo a la contribución no únicamente deben considerarse -- los impuestos, pues el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, dentro de las contribuciones amén de los impuestos, considera también como tales a los derechos y a las -- aportaciones de seguridad social.

La segunda situación o hipótesis, la constituye la ventaja económica en perjuicio del Fisco Federal, la cual puede ser obtenida de cualquier manera, ya que la ley no hace enumeración de las formas con que se pueda obtener una ventaja.

En el artículo en estudio, la hipótesis legal propiamente no hace ninguna referencia a un resultado material, toda vez que fija como consecuencia del engaño o del aprovechamiento del error la omisión total o parcial del pago de los impuestos.

Ahora bien, el resultado en la defraudación fiscal es precisamente el daño o lesión que se causa al fisco. Al cometerse el delito sí está menoscabando el patrimonio del Estado y consecuentemente se está causando un daño. Surge precisamente la obligación fiscal, lo que significa un crédito a favor del Estado aún cuando no sea exigible en ese momento, pero ya forma parte del activo de la Hacienda Pública, al ser exhibible la obligación fiscal existe la obligación concreta del cumplimiento, por lo que, realizada la conducta típica, se está causando una disminución en el patrimonio del Estado, toda vez que se trata de un crédito vencido y exigible. Así, la omisión del pago del impuesto causa un daño al bien jurídicamente tutelado: El Fisco Federal.

Por lo que se refiere al nexo causal, resulta de ser necesaria para la configuración del delito, pues la ausencia del vínculo entre el engaño o aprovechamiento en el error y la ventaja económica consignada en párrafos anteriores (omisión parcial o total del pago del impuesto), impide el hacerse presente la defraudación, por el principio elemental que exige para la existencia del delito el vínculo de causalidad entre la conducta y el daño previsto en el tipo.

La conducta debe estar ligada con el resultado por una relación de causalidad de manera que se pueda atribuir el resultado a la conducta como su causa.

El nexo causal en la omisión se explica de diversas maneras. Sin embargo, entre las doctrinas que estudian este problema, consideramos como más adecuada, por explicar mejor, la que sostiene que la relación causal debe hallarse en la omisión misma, es decir, el sujeto está obligado a realizar una conducta, su acción no sólo es esperada sino exigida, si se realiza dicha conducta entre la omisión y el resultado producido.

2.4 EL ARTICULO 109 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El análisis de los elementos que son constitutivos del delito de defraudación fiscal establecidos por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en el cual en forma genérica se mencionan las diversas formas de conducta desplegadas por el sujeto activo del delito para la comisión del ilícito fiscal, nos conduce al hecho de establecer las hipótesis de las diversas conductas que se incluyen en el tipo de defraudación específica contenidas en el artículo 109 del ordenamiento en cita.

Ahora bien, para que el estudio de este delito sea completo, debe de comprender no sólo el tipo de defraudación genérica establecida por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (en el inciso que antecede se analizó su contenido), sino también de aquellas hipótesis que se asimilan al fraude establecido por el artículo 109 del citado ordenamiento fiscal, toda vez que dichas hipótesis, son conductas que implican una eventual evasión del pago de un impuesto, ya que dentro de la conducta llevada a cabo por el sujeto activo del delito, existe el mismo presupuesto de la

conducta, consistente en que el sujeto activo sea un causan
te de un crédito fiscal en favor del Erario Federal.

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación en-
vigor, establece:

"Será sancionado con las mismas penas de delito de de-
fraudación fiscal, quien:

- I.- Consigne en las declaraciones que presente para efec-
tos fiscales, ingresos menores a los realmente obteni-
dos o deducciones falsas.
- II.- Omita enterar a las autoridades fiscales dentro del -
plazo que la ley establezca, las cantidades que por -
concepto de contribuciones ubiere retenido a recauda-
do.
- III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo --
fiscal".

El artículo en cuestión, señala los casos de defraudación específica, mediante los cuales se evade al fisco y --
que el legislador con esta asimilación al delito previsto -
por el multicitado artículo 108 del Código Fiscal de la Fe-
deración, pretendió evitar que dicha equiparación no queda-
ra sin castigo.

Analizando cada una de las fracciones que componen el-
artículo antes transcrito, podemos concluir lo siguiente:

Fracción I.- Se presentan dos formas de comisión-
del delito.

- a) Omitir presentar declaraciones o manifestacio-
nes para efectos fiscales a que estuviere obli

gado o consigne en las que presente, ingresos menores a los realmente obtenidos, y

- b) Haga deducciones falsas en sus declaraciones o manifestaciones.

El delito que se asimila a la defraudación fiscal previsto en el inciso a) de esta fracción, se manifiesta en la conducta desplegada por el sujeto activo del delito (causante del impuesto), consistente en declarar ante las autoridades hacendarias, ingresos distintos de los realmente obtenidos o hacer falsas deducciones en las declaraciones, existiendo lógicamente un resultado, que se traduce en la omisión en el pago de un impuesto, en virtud de que el causante obligado a cubrir el impuesto establecido, con su conducta causa un menor impuesto, por lo que la omisión parcial o total en el cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal, acarrea necesariamente una pérdida económica para el Fisco Federal.

Por lo que toca al inciso b) de esta fracción, se manifiestan deducciones que en realidad no existen, de tal suerte, que se causará un menor impuesto, por lo que el resultado directo, es desde luego, una falsa declaración que no se apega a la realidad, ahora bien, la conducta prevista en esta fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, se asimila al delito de defraudación fiscal, porque el tipo legal contenido en esta fracción no contiene el deber de pagar impuestos, es decir, aunque la falta de pago de un impuesto es esencial para la consumación del ilícito fiscal, no todas las omisiones están sancionadas, sino solamente aquellas que estén precedidas de un engaño o de un aprovechamiento de error con ese fin.

Fracción II.- Los presupuestos contenidos en esta fracción, consisten en:

- a) Omitir entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo legal establecido, y
- b) No enterar las contribuciones retenidas o recaudadas a las autoridades fiscales.

El propósito esencial perseguido por la relación jurídico-tributaria es el de proporcionar al Estado de los recursos materiales para sufragar los gastos públicos y en esa medida, cumplir con las actividades económicas que son de interés general, por lo que una vez que un impuesto ha nacido y se encuentra determinado surge la obligación de pagarlo o enterarlo por parte del causante del impuesto a la Hacienda Pública, es decir, la contribución se vuelve exigible cuando después de estar determinada legalmente, el sujeto activo del impuesto (causante), deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago, sin efectuar el entero correspondiente a la autoridad hacendaria, por lo que es indudable que vencidos los plazos señalados en las disposiciones fiscales sin que se hubieran enterado las prestaciones por concepto de impuestos, se configuran las diversas hipótesis que se asimilan al delito de defraudación fiscal previstas en esta fracción.

La conducta desplegada por el sujeto activo del delito, en esta fracción, implica un no hacer, que consiste en primer lugar, en la no entrega de las cantidades retenidas por los causantes del impuesto dentro del plazo señalado por el requerimiento legal de pago.

En segundo lugar, la ilicitud de la conducta consiste en la omisión al deber de enterar o pagar las cantidades --

que por concepto de impuestos tiene el sujeto activo hacia el fisco federal, y que con su omisión, trae como resultado el perjuicio al mismo.

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

El funcionamiento del Estado moderno requiere del establecimiento adecuado de un sistema financiero mediante el cual pueden procurarse los recursos económicos indispensables para atender y sufragar los gastos públicos, de ahí -- que el Estado adopta medidas fiscales tendientes a impulsar, desarrollar y consolidar a la estructura financiera e industrial del país, con el propósito directo de encaminar de manera armónica hacia el progreso nacional.

El Gobierno Federal otorga en esta medida, subsidios o estímulos fiscales a particulares (industriales, empresas, etc.) en aras de fomentar la industria y las diversas ramas de producción nacional, que son prioritarias para el desarrollo económico del país, éstos beneficios se otorgan con la finalidad de lograr un mejoramiento en la estructura básica de dichas empresas o industrias.

Ahora bien, para tener una idea de la magnitud de esta fracción, necesitamos saber cuando se tiene derecho a un estímulo o subsidio fiscal, esto nos da a conocer el artículo 163 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicho artículo establece que tienen derecho a un subsidio los contribuyentes que realicen actividades empresariales en las zonas de prioridad nacional, adquiriendo bienes nuevos de activo fijo, de acuerdo con las normas de carácter general que dicte la autoridad competente, de conformidad con lo establecido con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y que no se encuentren disfrutando de un subsidio o estímulo-

fiscal.

El estímulo o subsidio fiscal se gradúa según sea la - situación específica que se presente, en atención a lo que contempla el citado artículo 163 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus fracciones I y II.

"Fracción I.- Cuando el bien sea utilizado en la zona de máxima prioridad nacional, podrá deducirse hasta el 50% del monto original de su inversión.

Fracción II.- Cuando el bien sea utilizado en la segunda zona de prioridad nacional podrá deducir en un sólo ejercicio hasta el 25% del monto original de su inversión".

Requisito adicional a los mencionados, es que el beneficiado por el subsidio o estímulo fiscal lo haga efectivo en el primer ejercicio en el que se deduzca la inversión.

A contrario sensu, no tendrán derecho al estímulo o subsidio quienes no reúnan las condiciones requeridas por la Ley.

Por lo que se asimila esta fracción al delito de defraudación fiscal, porque el contribuyente que aprovecha el referido subsidio o estímulo fiscal para obtener un beneficio propio, lo hace engañando al fisco, privándolo de los recursos económicos con que debe contar este para el logro de los propósitos económicos que le son inherentes, tal conducta desplegada por el sujeto activo es dolosa, ocasionando daños análogos a los producidos por la comisión del delito de defraudación fiscal, consistentes en el desvío del estímulo o subsidio en beneficio indebido del particular que goza de estos beneficios fiscales.

2.5 FORMULACION DE QUERRELA POR LA SECRETARIA DE HACIENDA- Y CREDITO PUBLICO.

Los impuestos y derechos de la Federación son una de sus principales fuentes de ingreso y representan la forma como los mexicanos contribuimos para financiar el gasto público federal de la manera proporcional y equitativa que -- disponen las leyes.

Dadas las precarias condiciones en que vive la mayor parte de los mexicanos, los anhelos legítimos de la nación y los objetivos de justicia social del proyecto nacional, los recursos que se necesitan para lograr un desarrollo integral son muy cuantiosos, sin embargo, los ingresos disponibles son limitados, por lo que es imprescindible, además de jerarquizar las prioridades y utilizar con la mayor eficiencia posible los recursos con los que se cuenta, luchar contra una evasión fiscal que merman considerablemente los ingresos que podrían destinarse a la infraestructura y bienestar económicos que el pueblo de México merece y requiere.

La evasión, y en este caso, la defraudación fiscal -- afecta gravemente los principios de justicia y equidad que persiguen las disposiciones fiscales, y con ésto se violan principios de equidad horizontal al hacer que iguales ingresos no se paguen iguales impuestos y se ataca a la equidad vertical, debido a que los más ricos tienen más posibilidades para evadir impuestos, lo que va en contra de los efectos redistributivos del ordenamiento fiscal establecido en México, la lucha contra la defraudación fiscal es en la estructura social y de ingresos con los que cuenta nuestro país, una lucha por la justicia y la justa redistribución de la riqueza en todos los sectores sociales de México.

Nuestro ordenamiento jurídico tributario se integra de

leyes que establecen las contribuciones y de un Código Fiscal de la Federación que contiene las disposiciones generales aplicables a las distintas contribuciones, este ordenamiento es pieza fundamental en la lucha contra la defraudación y debe conceder al poder público establecido la posibilidad de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y de exigir el pago de los créditos que se determinan, garantizando los derechos del contribuyente.

No todos los integrantes de nuestra colectividad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias, ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica cuales son las distintas transgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que correspondan en cada caso.

A partir de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal, expedida en diciembre de 1947, el fraude al fisco constituye un delito castigado con pena corporal, las disposiciones de la ley citada se incorporaron al Código Fiscal de la Federación, por reformas que se le hicieron en diciembre de 1948.

El Código Fiscal de 1981, define al Delito de Defraudación Fiscal, asimismo en cuanto a los delitos, el artículo 92 del código en cita señala que para proceder penalmente se requiere en algunos casos la querrela del fisco; en otros, declaratoria de perjuicio o una declaración especial en ciertos casos de contrabando y en otros, que basta la simple denuncia.

En relación con los requisitos de procedibilidad que deben satisfacerse por parte de la Secretaría de Hacienda -

para proceder penalmente y las peculiaridades del proceso -- que se siga con motivo de la comisión del delito de defraudación fiscal, tipificado por el artículo 108 del Código -- Fiscal de la Federación y para una mejor comprensión en relación con la formulación de querrela por parte de la Secretaría de Hacienda, consideramos oportuno comentar en forma breve, las fracciones que integran el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que nos dice:

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

I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en -- los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114.

II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102 y 115.

III.- Formule la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancías por lo que no deben pagarse impuestos y requerirán permiso de autoridad competente, -- o de mercancías de tráfico prohibido.

En relación a la Fracción I, para comprender lo relacionado con la formulación de la querrela por parte de la -- autoridad hacendaria, en este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previamente debemos recordar los institutos que nuestra ley reconoce como iniciadores de la -- averiguación previa, conocidos por la doctrina como "requisitos de procedibilidad" estableciéndose como tales la denuncia y la querrela o acusación.

Por denuncia, debe entenderse la relación de hechos -- que se consideran delictuosos, llevada a cabo por cualquier

sujeto ante el Órgano investigador (Ministerio Público). - La circunstancia de poder presentar la denuncia cualquier persona, obedece a la idea de que con el delito se ofende a la sociedad y, por tanto, alguno de sus integrantes puede formularla.

Para Franco Villa, la denuncia es "la relación de actos, que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora con el fin de que ésta tenga conocimiento de ellos". (53)

La acusación o querrela en cambio, se separa de la idea de que el delito ofende exclusivamente a la sociedad, dando privilegiado acento al daño sufrido por el particular, razón por la cual la formulación de la querrela está sujeta a la potestad del ofendido, el cual a su vez puede otorgar el perdón, sin cumplir algún requisito y con la única taxativa de manifestarlo antes de pronunciarse sentencia en segunda instancia y el reo no se oponga a su otorgamiento - (artículo 93 del Código Penal para el Distrito Federal, de aplicación supletoria en materia federal).

Fernando Arilla, define a la querrela como "la relación de hechos constitutivos de delito, formulada ante el Ministerio Público por el ofendido o por su representante, pero expresando la voluntad de que se persiga". (54)

Los delitos que según esta fracción, requieren formulación de querrela, son los comprendidos en los preceptos que cita la propia fracción, por lo que siendo la defraudación-

(53) FRANCO VILLA, El Ministerio Público Federal, Pág. 162

(54) ARILLA BAS FERNANDO, El Procedimiento Penal en México, Ed. Kratos, Pág. 52

fiscal un delito perseguible por querrela o a petición de parte ofendida, en este caso la Secretaría de Hacienda al tener conocimiento de un delito de esta naturaleza turnará los antecedentes a la Procuraduría Fiscal de la Federación, a fin de que ésta allegue las pruebas necesarias para hacer la denuncia.

Para que el Ministerio Público Federal pueda ejercitar acción penal contra los probables responsables, debe agotar previamente el requisito de procedibilidad que establecen los artículos 248 y 286 del Código Fiscal de la Federación, que es la previa denuncia del Procurador Fiscal de la Secretaría de Hacienda o en su ausencia o por acuerdo, el Subprocurador Fiscal, ya que ésta es la única institución jurídica capacitada para proceder legalmente a la investigación de los delitos fiscales, la búsqueda de los elementos necesarios para la prueba y, en su caso, a la consignación o denuncia de dichos delitos, acompañando los elementos que hubiesen allegado al Ministerio Público Federal, para que proceda al ejercicio de la acción penal y pueda así mismo incorporarse legalmente en proceso correspondiente con todas sus consecuencias jurídicas contra los inculpaados.

De lo anterior se desprende que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene dos facultades en materia de delitos fiscales, la de inicio del proceso penal y la de retirar la querrela o declaratoria de perjuicio, pidiendo se -- sobresea el proceso.

Consideramos que el fin que persigue el articulado del Código Fiscal de la Federación al permitir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público condonar de las consecuencias penales de la comisión de un delito al contribuyente, si es que éste cumple con las obligaciones fiscales aludidas es muy loable y no se debe quitar de los derechos que tiene el

contribuyente, pero lo que se debe legislar y delimitar es la discrecionalidad en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que deja en completo estado de incertidumbre al contribuyente, no sabe, si es que incurre en la elaboración de un delito fiscal, si con el pago de lo eludido saldrá libre o no.

El Código debe ser más explícito en lo que llama facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la petición del sobresimiento del proceso, debería manejar conceptos más objetivos como el hecho de si es la primera vez que delinque, si es delito continuado, etc., no debe dejar al arbitrio de la autoridad el resultado, ya que de ser así, se puede llegar a injusticias sociales en las cuales, para algunos casos, se admite el pago y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público retira la querrela o declaratoria, o bien, aún con el pago no la retira. En lo personal, considero que si bien se debe usar la sanción de la privación de la libertad del individuo que delinque en materia fiscal, ésta debe ser meditada con un proceso diferente al de los demás delitos ya que el delito fiscal nace del incumplimiento de una obligación que emana de la Constitución, nace de la subjetividad del poder tributario y de la coercitividad del mismo.

El uso de la privación de libertad por la comisión de un delito fiscal debe ser más que como un medio de castigo, un medio de ejemplo, un medio en el cual provoquemos una reacción de pavor por el hecho del incumplimiento fiscal.

En cuanto a la fracción segunda del artículo en comento, contempla dos hipótesis en los siguientes términos:

La primera hipótesis o sea, que el Fisco Federal ha --

sufrido perjuicio, significa que es necesario la consumación del delito, en el que los bienes de dicho fisco ya experimentaron perjuicio.

Así mismo, tal supuesto se refiere solo al Fisco Federal quedando fuera de lo preceptuado los fiscos locales, y el daño que se cause debe recaer sobre el patrimonio del fisco y no sobre cualquier bien.

La Segunda Hipótesis, o sea que el Fisco Federal pudo sufrir perjuicio, significa que la tentativa se eleva a delito consumado: hay principio de ejecución, más no total realización y por ello puede sufrir perjuicio el Fisco.

Esta declaratoria de perjuicio manifestada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estimamos que tiene razón de ser en estas tres circunstancias:

a) En la necesidad de robustecer la acreditación de cuerpo del delito, dado el valor relativo que tienen las pruebas que aportan la revisión fiscal.

B) En la necesidad de fijación de la pena, puesto que la misma dependerá del monto de lo defraudado.

c) En la comprobación de que se consumó el objeto del delito o sea el ocasionamiento del perjuicio al Fisco Federal ya que sin la declaratoria de perjuicio sería difícil tener una base práctica de demostración del perjuicio causado al fisco.

Por lo respecta a la fracción tercera en la cual se establece que se deberá de formular la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagar se impuestos y requieran permisos de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En reformas ya derogadas no se consignaba lo estatuido-- en la fracción III y en el cual podemos encontrar dos casos:

a) El referente a la mercancía de tráfico internacional-restringido, o lo que es mismo, la que no debe pagar impuestos y requiere permiso de autoridad competente; y

b) El que ayude a mercancías de tráfico internacional --prohibido.

A) En el primer caso no debe propiamente considerarse en forma absoluta, se debe pagar impuesto, pues éste es exigible cuando se ha otorgado permiso; lo que debe tenerse presente es la ausencia de permiso para hacer entrar o salir la mercancía. En este orden de ideas, la declaratoria correcta--debe aludir propiamente a esta ausencia; y

B) En segundo caso, por estar prohibido el tráfico internacional de la mercancía, no hay impuesto alguno por cubrir. Cuando no se aludía a esta prohibición, real y técnicamente no existir base para declarar la posibilidad de daño al Fisco, --por no existir impuestos por pagar. Las declaraciones hechas en estos casos, en el sentido de que Fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio, eran a todas luces incorrectas. Esta fue una grave laguna de la ley, hoy subsanada con la referencia a mercancías de tráfico internacional prohibido, debiendo la correcta declaratoria referirse exclusivamente a la prohibición y para los efectos de la pena, atender al dispositivo referente a estos casos.

Los procesos por delitos fiscales que se mencionan en -- los tres puntos que anteceden se sobreseerán, es decir, no se continuará con el ejercicio de la acción penal, a petición de la Secretaría de hacienda y crédito público, cuando los procesados:

Paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados.

Cubran las sanciones y los recargos respectivos, o bien;

Garanticen dichos créditos fiscales a satisfacción de la propia Secretaría.

Dicha petición se hará discrecionalmente, antes de que el ministerio Público formule conclusiones, y surtirá efectos respecto de las personas a que la petición se refiera.

C A P I T U L O I I I

PROCEDIBILIDAD Y UBICACION DEL DELITO.

3.1. Declaraciones Periódicas.

El artículo 5 de la Ley del Impuesto al valor Agregado, - establece la obligación de presentar declaraciones periódicas en estos términos:

" El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley."

Los empresarios efectuarán pagos provisionales, a más tardar el día 20 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes calendario anterior, a excepción de los bienes tangibles, y - las cantidades por las que proceda el acreditamiento."

De esta obligación se desprenden las siguientes consideraciones:

1.- La causación del I.V.A., por ejercicios fiscales. A diferencia de lo que ocurría con el I.S.I.M., el I.V.A. se causa por ejercicios fiscales, forma de causación que embona perfectamente con el sistema general de causación de las obligaciones tributarias, tal como se infiere de la siguiente acotación:

"Aquí hay otro cambio importante en relación con el I.S.-I.M. pues mientras este último impuesto se causaba cada mes, - el I.V.A. se causa por ejercicio fiscal. Además, al establecerse una base anual para la causación del I.V.A., lo consideramos acorde con los cambios sufridos por el CFF, a partir - del 1o. de enero de 1979, en relación con la extinción de las facultades de liquidación por parte de la SHCP. Cabe recor--

dar que... actualmente, señala que las autoridades fiscales - liquidarán, si procede, en primer lugar, las obligaciones del causante correspondiente al último ejercicio, por lo que el - se hubiera presentado o debió presentarse declaración, antes - de iniciarse la aplicación de las facultades fiscales de comprobación, así como por el tiempo transcurrido entre la fecha de terminación de dicho ejercicio y el momento de iniciación - de la aplicación de las citadas facultades...." (1)

2.- El plazo especial de presentación de la declaración - que tienen algunos contribuyentes. La regla general es que - los contribuyentes del I.V.A. causen el impuesto el día 20 de cada uno de los meses del ejercicio fiscal. Sin embargo, hay contribuyentes que se apartan de esta regla general. Entre - ellos tenemos a los que enajenan bienes o prestan un servicio en forma accidental. Estos tienen que hacer la declaración, - dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que reciben la contraprestación. Lo mismo ocurre en el caso de enajenaciones de bienes inmuebles por las que se debe pagar el impuesto, enajenaciones en las cuales los notarios, corredores - o jueces, enterarán de la causación del impuesto dentro de - los 15 días siguientes a la celebración de la operación. Tam - bién con excepción a esta obligación general, tenemos las - exenciones de presentación de declaración mensual, que se ha - cen para las importaciones accidentales y para los contribu - yentes menores, tienen obligación de presentar declaración - del ejercicio, de llevar contabilidad simplificada y de con - servar esa contabilidad de acuerdo a los que dispone el Código Fiscal, pero no tienen obligación de presentar la declara - ción mensual.

3.- La presentación de la declaración ante las oficinas - autorizadas. De acuerdo a lo que establece el artículo 16 -

(1) Domínguez Mota, Enrique. Ley y Reglamento Comentado del - IVA. México, Dofiscal. Editores 1982. p. 5-1

del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el lugar de pago de las contribuciones deberá ser la Oficina Fiscal de la Federación, el lugar de pago de las contribuciones deberá ser la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio del contribuyente. La Ley del I.V.A., acertadamente, establece que cuando se presenta el caso de un contribuyente con varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración mensual en las oficinas que corresponda al domicilio del contribuyente. En el caso del I.V.A. causado por la importación, la declaración deberá pagarse en la oficina aduanera correspondiente.

4.- La especificidad del formato de la declaración mensual del I.V.A. Esta especificidad del formato se encuentra advertida por la siguiente acotación:

"Con el objeto de simplificar la administración del impuesto se logró establecer la impresión de sólo cuatro formas oficiales; una para el pago provisional mensual; otra para actos accidentales de comercio y enajenación de inmuebles; una más para la declaración anual, y por último la destinada a pedir la devolución de saldos pendientes de acreditar, lo que observa cierta problemática en los datos de la declaración anual y efectos de determinar el porcentaje de participación en los impuestos". (2)

5.- El procedimiento de determinación del impuesto en la declaración mensual. Este procedimiento de determinación se encuentra contemplado en el artículo 12 del Reglamento de la Ley del I.V.A., que a saber dispone lo siguiente:

(2) Domínguez Mota, Enrique. Ob. cit. p. 5-1

"Para determinar el pago provisional a que se refiere el artículo 5 de la Ley se aplicará las tasas que corresponda, según sea el caso, al valor neto de los actos o actividades realizados en el mes por enajenación de bienes o prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes e importación de bienes o servicios con excepción de la de bienes tangibles, así como las exportaciones. El resultado acreditable en ese mes, el saldo pendiente de acreditar en el mes inmediato anterior del mismo ejercicio, y en su caso, el saldo a favor del ejercicio anterior; el contribuyente que opte por la devolución del saldo pendiente de acreditar en el mes inmediato anterior, no podrá acreditarlo posteriormente.

Quando en la declaración de pago provisional de que se trate omita el acreditamiento correspondiente, este podrá llevarse a cabo en la declaración del mes siguiente del mismo ejercicio o, en su defecto, únicamente, hasta que se presente la declaración del ejercicio".

De este cálculo del impuesto se deben excluir las siguientes actividades:

1.- La enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aún cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.

2.- Los dividendos pagados en moneda, en partes sociales o en títulos de crédito siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo.

3.- La enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro o título de crédito con la salvedad señalada en la fracción anterior.

4.- Enajenación de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy".

5.- Intereses pagados por instituciones y uniones de crédito..."

Esta es, pues, la serie de circunstancias que entraña la presentación de la declaración mensual. La defraudación fiscal en la declaración mensual debe detectarse principalmente al momento de verificar el cálculo del impuesto. Si la documentación del contribuyente no reúne los requisitos marcados por el Código Fiscal si el impuesto acreditable no corresponde a gastos estrictamente indispensables del contribuyente, - si los gastos de este no son deducibles de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, entonces estaremos en presencia de fuertes inicios de evasión fiscal, indicios que se robustecen o se desconfirman con el examen del entero de la declaración anual.

3.1.1. Entero de la Declaración Anual.

El cálculo de la declaración anual no difiere del de la mensual. El procedimiento casi es idéntico, con la salvedad natural de que deben deducirse los enteros mensuales pagados. Al igual que en el cálculo de la declaración mensual, ciertos actos o actividades, que anteriormente enlistamos, deben excluirse del cálculo de la declaración del ejercicio. Lo mismo que en caso de la declaración mensual, debe presentarse la declaración del ejercicio ante la oficina correspondiente del domicilio del contribuyente. Pero a diferencia de la declaración mensual del I.V.A., la declaración del ejercicio se debe presentar dentro de los tres meses siguientes al cierre del -

ejercicio. También, como rasgo particular de esta declaración, podemos citar el enlace necesario de la declaración del I.S.R. con la declaración del I.V.A. Este enlace entre la declaración del I.V.A. y la del I.S.R. se explica en función de las siguientes consideraciones:

"Bajo un I.V.A., se supone que las empresas tienen un interés en obtener facultades de todas sus compras a fin de tener derecho al máximo de créditos por impuestos pagados por concepto de insumos; esto hará, que a su vez, los vendedores registren todas sus ventas. Si bien esta característica del I.V.A. tiende a fomentar el cumplimiento tributario, las empresas pueden reducir considerablemente sus impuestos mediante el procedimiento de ocultar tanto compras como ventas. De esta manera no sólo se reduce el I.V.A., sino que también disminuye la base imponible del impuesto sobre la renta, permitiendo a los contribuyentes evadir tasas marginalmente altas." ³

A pesar de lo lógico y necesario de esta conexión, algunos críticos impugnan el enlace de ambas declaraciones en estos términos:

"Si el empresario B está acreditando impuesto por una compra que realizó el empresario A, se entiende que este impuesto ya fué entregado al gobierno por el empresario A. Esta situación de entrega previa del impuesto al Gobierno, no cambia por el hecho de que al Gobierno le parezca que la compra realizada por el empresario B no es estrictamente indispensable para los fines de su negocio o que a la factura que expidió el empresario A le faltó algún requisito meramente formal.

(3) Lagares, Manuel. Modalidades del Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias. Revista Trim.Fiscal. Guad. Mex. Abril-Jun/Julio-septiembre 1985. p. 76

El hecho de que el Gobierno no le reconozca al empresario B el impuesto que ya le entregó al empresario A, lo cual no me parece correcto".(4).

Esta objeción cuenta con cierto sentido. Pero sin duda se impone la consideración de que el I.V.A. es un impuesto con alto índice de defraudación. Siendo esto así, es menester contar con el mayor número de elementos e indicios para detectar la evasión. Por ello, se explica el enlace de las declaraciones del ISR y el IVA. Compulsas entre ambas declaraciones puedan dar origen al descubrimiento de fallas o alteraciones en la declaración del IVA. Así que, superando la objeción que apuntamos, la Ley prescribe la presentación conjunta de ambas declaraciones.

Otro rasgo que singulariza a la declaración del ejercicio del IVA es la ausencia de saldos favorables al contribuyente - saldos que raramente se presentan en la declaración del ejercicio, como puede deducirse de lo siguiente:

"En la mayoría de los casos, esta declaración no debiera demostrar diferencias del IVA a favor o a cargo del contribuyente, porque los anticipos se pagan mensualmente sobre las operaciones de cadenas. Una causa que podría originar que la declaración anual muestre diferencias de impuesto, sería.... la posibilidad de que el contribuyente acredite el IVA en la proporción que resulte de comprar el valor de los actos realizados en el ejercicio, en la que la proporción exacta sólo puede conocerse hasta que transcurran todos los meses del ejercicio. Claro está, que aunque resulte una diferencia a cargo, esta no originará recargo alguno por provenir de la

(4) Arrijoja Revilla, Raúl. Revista del Tribunal Fiscal del Edo. de México. p. 46

aplicación del procedimiento que contiene la propia Ley del - IVA... " (5)

Quando el valor de los actos o actividades por los que se debe presentar declaración del ejercicio sea menor que lo declarado el contribuyente debe presentar declaración complementaria del ejercicio. Lo mismo debe hacerse en el caso de que el monto del impuesto acreditado sea menor a lo declarado. - Las diferencias que se originen por estos conceptos si producen los recargos que contempla el artículo 32 de la Ley del - IVA.

El delito de defraudación fiscal, en esta perspectiva, se integrará con la comprobación de que el contribuyente no lleva la contabilidad señalada por el Código Fiscal, que adultera ésta, que no procede el acreditamiento que hizo de los impuestos cubiertos por él, etc.

3.2. No Entero del IVA Traslado.

Ya vimos anteriormente que los contribuyentes del IVA tienen la obligación de trasladar expresamente este en sus operaciones a quienes sean adquirientes de los bienes y servicios que venden o prestan. También vimos que ese traslado es potestativo, tratándose de operaciones hechas con el público en general, a menos de que los consumidores soliciten que el traslado se haga en forma expresa, en cuyo caso el contribuyente del IVA se encuentra obligado a hacerlo.

Vimos también que el traslado potestativo al consumidor -

(5) Domínguez Mota, Enrique. Ob. Cit. p. 5-2

se explica en función de esta circunstancia:

"Al principio, el impuesto se consideró como fundamental - su traslación al consumidor, en forma expresa y por separada - del precio. Sin embargo, debido a las reacciones negativas - del público en general se considera conveniente que se incluya en el precio del bien o servicio, evitando el impacto que causan especialmente las diversas medidas tributarias, como es el caso del aumento de la tasa general".⁽⁶⁾

Dados estos presupuestos del traslado del IVA, podemos decir que el no entero del IVA trasladado aparece cuando el contribuyente celebra operaciones con comerciantes e industriales, no trasladando a estos el impuesto correspondiente, o cuando - hace el traslado, pero la documentación del mismo no llena los requisitos marcados por el Código Fiscal, que aunque resulte - una diferencia, también se producirá el no entero del IVA trasladado si el contribuyente no expide los comprobantes respectivos de las operaciones que celebra dentro de los 15 días siguientes a aquel en que debió pagarse el impuesto. El momento en que debe pagarse el impuesto varía, como hemos visto. Si se trata de enajenación de bienes el momento está marcado por las hipótesis que señala el artículo 11 de la Ley del IVA. Si se trata de prestación de servicios, el momento de pago del impuesto es cuando estos se hacen exigibles. También se paga el impuesto tratándose del uso o goce temporal de bienes cuando - las contraprestaciones se hacen exigibles. Por último, cabe - señalar que el no entero del IVA trasladado se puede dar cuando el consumidor exige que se le haga el traslado expreso del IVA que paga.

(6) Paullada, Manuel. Aspectos Sustanciales de la Estructura - del Impuesto al Valor Agregado. p. 66

3.3. Obtención Indevida de las Devoluciones del IVA.

Como hemos visto, cuando en las declaraciones mensuales o en la declaración del ejercicio se registra un mayor impuesto acreditable que impuesto por trasladador, se origina para el contribuyente el derecho de recibir devoluciones o acreditar los saldos a favor en las declaraciones mensuales subsiguientes o en la declaración del ejercicio. El derecho a las devoluciones es particularmente intenso en la rama de la exportación, como queda de manifiesto con la siguiente acotación:

"Los países que aplican un impuesto al valor agregado se ven en la obligación de efectuar reembolsos, particularmente en relación con las exportaciones. Bajo el impuesto al valor, la tasa aplicable a las exportaciones suele ser cero. Esto significa que la exportación está exenta del IVA y, además, el exportador puede reclamar un crédito correspondiente a los insumos adquiridos para fabricar los productos de la exportación. Como la exportación está exenta del IVA, los reembolsos son frecuentes". (7)

Pero a pesar de que los reembolsos son frecuentes y existe la imperiosa necesidad de fomentar la exportación, la capacidad de respuesta de la administración fiscal es limitada. El derecho a las devoluciones, en el caso de las exportaciones, se adquiere hasta que las exportaciones se consuman, con el consiguiente perjuicio económico para el exportador. A esta circunstancia hay que sumar el siempre engorroso trámite de obtención de los permisos de exportación y la penuria económica de las Haciendas Estatales, que difícilmente pueden satisfacer oportunamente las solicitudes de devoluciones de los

(7) Lagares, Manuel. Ob. Cit. p. 80

contribuyentes de los Estados. Esta deficiencia no se mitiga, aún cuando la Federación ha implementado un fondo especial de devoluciones, para que las Haciendas Estatales puedan satisfacer las demandas de los contribuyentes.

En esta perspectiva, la invitación a la defraudación fiscal es fuerte. La obtención de devoluciones indebida del IVA es frecuente. Así, tenemos que estas devoluciones indebidas del IVA se producirán cuando el acreditamiento del impuesto pagado sea menor que el que se traslada y el contribuyente haga aparecer como inversa dicha relación. También se producirán estas devoluciones indebidas cuando el permiso de exportación no se encuentre en regla o cuando el contribuyente haga aparecer como consumada la exportación, a efecto de obtener la devolución. También se producirá la devolución indebida cuando el contribuyente recibe la devolución de bienes u otros descuentos sin hacer la deducción de dichos conceptos en las sucesivas declaraciones mensuales, etc.

Esta válvula de la evasión se encuentra plenamente abierta. Para cerrarla se necesitaría que se perfeccionara y agilizara el sistema de otorgamiento de permisos de exportación. También se necesitaría que las Haciendas Estatales robustecieran sus finanzas y que la inspección fiscal fuese más ágil. También se necesitaría adoptar medidas sabias, como las que a continuación se apuntan:

"El resguardo fiscal del IVA al entregar al consumidor el boletín de circulación para los productos en tránsito puede representar un instrumento útil de para la inspección... En Bélgica, que es un país que desde hace más tiempo ha introducido el uso de estos documentos, el control es doble; ante todo, los documentos sólo pueden ser impresos por unos pocos tipógrafos autorizados, que deben comunicar a las oficinas la -

lista de las empresas que han encargado los documentos, la numeración y la serie de documentos entregados, y están obligados a entregar a cada adquirente un resguardo comprobatorio de la consigna de estos documentos.... Además están previstos controles específicos para los resguardos se envían funcionarios a la sede de la empresa varias veces al año... sin previo aviso..." (8).

Siendo improbable que estos mecanismos y alternativas se concreten en la práctica, debemos considerar a la devolución del IVA obtenida indebidamente por el contribuyente como uno de los factores predominantes de la evasión de este impuesto.

3.4. Fraude Común o Fraude Federal.

Corresponde ahora precisar si el delito de defraudación fiscal puede ser visto como un fraude común o fraude federal. Al respecto es interesante el comentario hecho por Abdón Hernández Esparza, quien dijo que "La figura de delito 'defraudación fiscal' aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico." ⁹

De lo anterior, parecería que el fraude fiscal puede ser considerado como un fraude común, y más aún si tomamos las pp

(8) Visco, Vicenso. Reforma Tributaria y Evasión Fiscal. Revista del Trimestre Fiscal. Guadalajara, Mex. Abr-Jun/Jul. Sept. 1985. p. 90

(9) Hernández Esparza. Ob. Cit. p. 43

labras del autor citado, de que no se exigen "calidades especiales en el sujeto pasivo". Además, nadie duda que el delito de defraudación fiscal previsto por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación es casi una copia del tipo de fraude genérico comprendido en la primera parte del artículo 386 del Código Penal del Distrito Federal, pues en términos generales encontramos los mismos elementos, a saber:

- a) Engaño o aprovechamiento de un error;
- b) Que el autor se haga ilícitamente de alguna cosa u obtenga un beneficio indebido; y
- c) La relación de casualidad entre la actitud engañosa y la obtención del beneficio indebido. Sin embargo, es evidente que en la actualidad el delito de defraudación fiscal, es un fraude federal, es decir, se trata de un delito del orden federal.

En efecto, la propia Constitución Política establece en su artículo 73, fracción XXI, que el Congreso tiene facultad "para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse". Lo anterior representa el fundamento constitucional en virtud del cual el Congreso de la Unión puede fijar los delitos en contra de la Federación, lo que en materia fiscal a llevado a cabo por medio del Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, de conformidad con el artículo 41 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, la fracción primera enumera cuales son los delitos del orden federal, mencionando en primer término "los previstos en las leyes federales", por lo que al encontrarse el delito de defraudación fiscal dentro de un ordenamiento de carácter federal, como lo es el Código Fiscal de la Federación, resulta claro que estamos ante un delito del orden federal.

Pero, no solamente por su ubicación, sino también por sus características, la defraudación fiscal constituye un delito del orden federal, lo cual se deduce del contenido de la fracción primera del artículo 41 de la ya citada Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, que en su inciso e) considera como delitos del orden federal "aquellos en que la Federación sea sujeto pasivo". En la especie, encontramos que en el delito de defraudación fiscal el sujeto activo es el contribuyente que mediante el engaño o aprovechamiento del error logra su objetivo "con perjuicio del fisco federal", es decir, el sujeto pasivo viene a ser la Federación. En relación con esto Abdón Hernández Esparza ha dicho que: "En cuanto al sujeto pasivo, este lo es el Estado. El sujeto pasivo de los delitos es el titular del derecho lesionado, por lo que si el titular del derecho es el Estado, éste debe ser el sujeto pasivo. Es necesario precisar en este caso, que el engañado o aquél de cuyo error se aprovecha el sujeto activo no es el fisco, ni el Estado; lo es la persona física, el funcionario o funcionarios dentro de cuya competencia está la función de precisar los créditos fiscales, los sujetos obligados y efectuar la recaudación. Consecuentemente, el sujeto engañado y el sujeto pasivo no son una y la misma persona, ya que sólo el Estado puede ser sujeto pasivo del delito".⁽¹⁰⁾

Resulta interesante el comentario relativo a que el sujeto engañado y el sujeto pasivo no son la misma persona, lo cual es cierto, pero también es cierto que el sujeto pasivo en la defraudación fiscal es el Estado o Federación, o utilizando los términos del Código Fiscal, el sujeto pasivo es el "fisco federal", lo cual hace que el delito en comento sea de orden federal.

(10) Hernández Esparza. Ob. Cit. p. 43

A mayor abundamiento, cabe decir que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que establece los requisitos de procedibilidad en materia de delitos fiscales entre los que se encuentra la defraudación fiscal, menciona al Ministerio Público Federal como el órgano que tendrá parte en el inicio del procedimiento penal que se suscite con motivo de dichos delitos.

Lo anterior, aunado a todo lo ya expuesto, deja ver claramente que el delito de la defraudación fiscal, de acuerdo con su ubicación, características y requisitos de procedibilidad penal, es a todas luces un delito del orden federal.

C A P I T U L O I V

IMPACTO SOCIOLOGICO.

CAPITULO IV
IMPACTO SOCIOLOGICO.

En términos generales podemos afirmar junto con el jurista mexicano Francisco de la Garza que "La actividad financiera tiene también un aspecto sociológico, como lo ha destacado Morselli. Este aspecto resulta de que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las aspiraciones y anhelos que laten en los grupos sociales como actúan dentro de cada organización política. De ahí que la Hacienda Pública debe ocuparse también de las repercusiones sociales que pueden derivarse de la actuación económica de los entes públicos". (1)

Lo anterior es importante porque no podemos desvincular la actividad financiera del Estado de la influencia sociológica que ejerce, ya que dicha actividad debe considerar en forma determinante los diversos grupos sociales que han de soportar la carga tributaria, y que a su vez, han de ser ellos mismos los que puedan obtener algunos beneficios en la distribución del gasto público, lo que se daría en la prestación de servicios públicos, pues si el Estado eroga sin atender a las necesidades de la comunidad, estaría provocando el descontento de la población tributaria, la cual optaría por la evasión fiscal, produciéndose así una disminución en la captación de ingresos; es por esto que un sistema fiscal que no considera-

(1) De la Garza. Ob. Cit. p. 8

el impacto sociológico que produce tiende a desalentar el trabajo, el ahorro y la productividad, lo que se traduce en un empobrecimiento general de la nación. Al respecto son acertadas las palabras del fiscalista Angelopoulos, quien dijo que "la política fiscal no puede ser una política neutral vis a vis de la economía y de la comunidad, como enseñaba la escuela clásica, sino que ha de estar enderezada hacia la realización de los objetivos del Estado acordes con el fin supremo de la prosperidad social". (2)

En consecuencia, el Estado debe ser muy cuidadoso de no descuidar las necesidades de la sociedad, al elaborar sus disposiciones fiscales. Considero pertinente mencionar aquí, que de acuerdo con las diferentes teorías que existen para fundamentar el derecho del Estado para establecer tributos, el Profesor Raúl Rodríguez Lobato al referirse a la teoría de Andreozzi, la cual expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales, sostiene que: "En cierta medida, esta teoría tiene aplicación en la realidad mexicana pues observamos cómo el gobierno federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad. Como ejemplo de la satisfacción de necesidades físicas de la sociedad tenemos a los siguientes organismos: la CONASUPO cuya finalidad es mantener al alcance del pueblo alimentos básicos de consumo indispensable a precios accesibles para las personas de escasos recursos económicos; el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los trabajadores del Estado; el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos; el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vi-

(2) Citado por De la Garza. Ob. Cit. p. 8

vienda para los trabajadores, etcétera, organismos todos -- ellos, a través de los cuales se procura poner al alcance del pueblo vivienda, alimento, servicios médicos, etcétera. En cuanto a las necesidades espirituales, el gobierno federal -- proporciona educación preprimaria, primaria, secundaria, así como estudios medios superiores y profesionales y cuando no -- los proporciona en forma directa, concede considerables subsidios para tal efecto como es el caso de la universidades. -- Igualmente mantiene al Instituto Nacional de Bellas Artes y -- al Colegio de México, por citar nada más dos organismos a -- quienes se ha encomendado la promoción cultural en la rama de las artes y la ciencia." (3)

Aún cuando lo anterior es cierto, también lo es el hecho de que en los últimos años han existido varios desajustes en materia tributaria en nuestro país, debido básicamente a la constante alza de las tasas impositivas, lo que ha provocado diversos problemas principalmente de índole económico y social.

En efecto, al profesor mexicano Adolfo Arrijoja Vizcaino ha comentado muy acertadamente que "en múltiples ocasiones algunos gobernantes carentes de conocimientos acerca de las reglas más elementales de la planeación fiscal, incurrir en el frecuente error de creer que una elevación de las tasas impositivas traerá automáticamente una mayor recaudación para la Hacienda Pública. Al parecer olvidan que el monto de los tributos debe fijarse no en función de los requerimientos presupuestarios del Estado --los que por lo común siempre se encuentran en plan ascendente--, sino de acuerdo con la capacidad económica real de la población que tributa. La historia re--

(3) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla.- México, 1986. p. 100

ciente de nuestro país demuestra veracidad en este aserto. - El período gubernamental 1970-1976 se caracterizó, entre - otras cosas, por el aumento incesante de las cuotas y tarifas de todo tipo de impuestos y sin embargo México acabó sumido - en una profunda crisis económica caracterizada por la presen- cia a plenitud de los cuatro modernos jinetes del apocalipsis: la recesión, la inflación, la devaluación y el desempleo." (4)

De lo anterior se desprende claramente que los problemas mencionados lesionan fundamentalmente a la sociedad, la cual padece a causa de la incorrecta regulación tributaria, siendo los contribuyentes de los diferentes impuestos los que mayor daño sufren, por ello una de sus actitudes más comunes es procurar la evasión tributaria; así surge la defraudación fiscal como consecuencia de una mala política fiscal. Consecuente- mente, no exageramos al afirmar que el elemento sociológico - tiene relevancia dentro de la actividad financiera del Estado, así lo ha destacado Giuliani Fonrouge, al decir que "si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desco- nocerse la influencia de otros elementos, especialmente del - político y del sociológico, que tienen importancia preponde- rante." (5)

En conclusión, podemos decir que el impacto sociológico que produce la materia tributaria es muy importante, en vir- tud de que la fijación de los impuestos ha de hacerse tomando en consideración las repercusiones sociales que traerá apare- gadas, repercusiones que se incrementan cuando surge la de -- fraudación fiscal como fenómeno inevitable de un sistema tri- butario desequilibrado, mismas que podemos agrupar principal-

(4) Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial The-- mis, cuarta edición. México 1988. p. 166

(5) Citado por De la Garza. Ob. Cit. p. 9

mente en tres niveles: a) institucional, es decir, en relación con la actividad concreta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; b) económico; y c) penal. Corresponde ahora precisamente el estudio de dicho impacto sociológico en cada uno de estos niveles, refiriéndolo específicamente al delito de defraudación fiscal en materia del Impuesto al Valor Agregado.

4.1. A Nivel Institucional (Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Resulta oportuno mencionar primeramente que "desde la Independencia funcionó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como órgano de la actividad financiera federal. Hasta hace pocas décadas era el que concentraba toda esa actividad." (6) Afortunadamente, a través del tiempo dicho órgano ha ido perdiendo atribuciones que en realidad no le correspondían, mismas que han quedado comprendidas dentro de otras secretarías principalmente la de Programación y Presupuesto. Encontramos así, que en la actualidad la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene básicamente las funciones de gestionar el ingreso público y manejar el crédito público, siendo concretamente el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el que establece las funciones específicas de la citada Secretaría.

Ahora bien, del contenido del mencionado precepto legal, podemos destacar dos funciones que tienen singular importancia para los fines del presente estudio, y que son, a saber: Primera, "Estudiar y formular los proyectos de leyes y dispo-

(6) De la Garza. Ob. Cit. p. 72

siciones impositivas, y las leyes de ingreso federal y del Departamento del Distrito Federal"; Segunda, "Cobrar los impuestos... federales... y del Distrito Federal".

En efecto, la primer función autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a tener parte activa en la elaboración de normas que fijan contribuciones y señalan criterios para hacer efectiva la captación de ingresos. Esto es trascendente porque de por sí se ha criticado el hecho de que el Poder Legislativo prácticamente no legisla en materia fiscal, limitándose su actuación a aprobar en forma precipitada leyes que muchas veces son absurdas o contravienen preceptos constitucionales. En este sentido se ha expresado Eduardo A. Johnson Okhuysen, quien ha dicho que "en la actualidad, el Ejecutivo es el que hace realmente los cambios a las leyes fiscales, introduce nuevas contribuciones, las justifica y después las propone al Legislativo, siendo que éste las estudia y en la mayoría de los casos aprueba con pocos o nulos cambios, traicionando así la confianza depositada en él por sus votantes. Con lo expuesto no quiero decir que el sistema fiscal mexicano es ilegal, lo que pretendo es que el Legislativo recapacite sobre la alta responsabilidad moral que tiene al aprobar una ley fiscal, no estoy preguntándome si los impuestos son justos o no, sino de quien realmente emanan, si del Poder Ejecutivo o del Legislativo... La crítica que pretendo hacer no es en contra del sistema fiscal, sino de la forma en que el Ejecutivo ha venido creciendo en la importancia de su creación, sometiendo en filosofía y política fiscal al Legislativo." (7)

(7) Johnson Okhuysen, Eduardo A. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal. Editorial Themis. México 1986.p.28

Si a lo anterior agregamos la expedición anual de la "Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal", siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultada, con apoyo en los artículos 16 y 31 de la Ley anteriormente citada, para publicar anualmente dichas resoluciones, resultará, consecuentemente, que el Poder Legislativo tiene poca intervención en materia tributaria.

Todo lo anterior demuestra que existe un mínimo de seguridad para los ciudadanos, toda vez que las contribuciones no son fijadas por sus representantes, sino por el Ejecutivo y autoridades hacendarias; además la abundancia y complejidad de las disposiciones fiscales provoca confusión en los contribuyentes, quienes optan por la evasión fiscal como medio de escape.

En consecuencia, la defraudación fiscal aparece, como una respuesta de la población tributaria que manifiesta su descontento ante una gama de normas que ponen sobre sus hombros cargas fiscales muy pesadas, y que incluso llegan a ser, en algunos casos, violatorias de preceptos constitucionales.

En cuanto a la segunda función que mencionamos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, consiste en cobrar impuestos federales y del Distrito Federal, también es posible hacer algunas críticas, especialmente en lo que se refiere al abuso que las autoridades hacendarias cometen al realizar inspecciones fiscales con el fin de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones tributarias. Con mucho acierto el profesor Adolfo Arrijo Vizcaino ha dicho que: "Nadie discute el derecho que al Fisco le asiste de verificar el correcto cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias que las leyes aplicables les imponen, puesto que de no ser así, la Hacienda Pública se encontraría a mer-

ced de los causantes de mala fe; pero una cosa es llevar a cabo una mera tarea de certificación y comprobación prácticamente rutinaria y otra muy distinta es rodear esa tarea de una atmósfera de terror, presión, prepotencia, pedantería y chantaje hacia los particulares, con el fin de obligarlos a configurar omisiones impositivas que en realidad nunca han existido o con el objeto de obtener de ellos dádivas y gratificaciones bajo el pretexto de silenciar supuestas irregularidades... el individuo que es víctima de injustas visitas y fiscalizaciones, automáticamente se desalienta y se siente tratado como un criminal sin serlo; piensa que de nada sirve trabajar y es forzado en un ambiente de represión y recaudación forzada y genera, subconscientemente primero, y objetivamente después, un profundo resentimiento hacia el gobierno constituido. Consecuentemente cierra su comercio e industria, traslada su capital hacia otro sitio, deja de invertir y, por consiguiente, de crear empleos y de pagar tributo." (8)

Creo que se puede hablar mucho más de los abusos cometidos por las autoridades hacendarias, así como de los negativos efectos sociales que los mismos producen, entre los cuales el autor citado menciona algunos, a los que podemos agregar el de la defraudación fiscal, pues es evidente que los causantes cuando se ven amenazados en sus fuentes de riqueza, reaccionan incurriendo en métodos ilícitos que les permiten defenderse del Fisco que se presenta ante ellos como un moderado cuerpo de Inquisición.

Resumiendo todo lo antes expuesto, diremos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al realizar las dos funciones básicas ya mencionadas, es decir, formular proyectos -

(8) Arrijo Vizcaino. Ob. Cit. pp. 169 y 170.

de leyes y disposiciones impositivas y cobrar impuestos, ha cometido errores que producen un impacto sociológico importante, en el sentido de ocasionar que los contribuyentes sientan un repudio por las autoridades hacendarias, reflejándolo a través de actitudes como lo son el cierre de sus empresas, traslado de sus capitales a bancos extranjeros y defraudaciones fiscales, mismas que redundan en perjuicio de la propia Secretaría, ya que obtendrá menos ingresos; por consiguiente es la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que causa el problema, y a su vez sufre las consecuencias.

Ahora bien, al aplicar lo antes dicho a la materia del Impuesto al Valor Agregado, encontramos serios problemas entre los que destaca el hecho de que la legislación referida al impuesto que nos ocupa ha tenido grandes errores, a pesar de que desde hace tiempo se ha recomendado la necesidad de analizar bien el impuesto que se introduce así como los efectos que producirá.

Uno de los autores que ha hecho precisamente esta recomendación es Armando Giorgetti, quien escribió lo siguiente: "Otra observación puede formularse con motivo de los criterios en que debe inspirarse el legislador tributario en la búsqueda y en la selección de las formas de imposición. Debe saber apreciar y prever, con adecuada aproximación, el monto de la recaudación que producirá el impuesto y los efectos de los tributos. Porque de nada valdría preparar un mecanismo fiscal perfecto si en la práctica no habría de producir el monto previsto de ingresos, o determinaría desigualdades o excesivos desequilibrios en el sacrificio de la masa contribuyente." (9) Lo señalado en último término por el autor citado-

(9) Giorgetti, Armando. La Evasión Tributaria, traducción por el Prof. Antonio Scarano. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1967. p. 81

es algo que ha sucedido exactamente con la Ley del Impuesto - al Valor Agregado.

En efecto, el artículo 6 de la mencionada ley, concede a determinados contribuyentes del impuesto en comento, el derecho de solicitar devolución mensual de los saldos a favor, lo que determina desigualdades para aquellos causantes que se encuentran en igualdad de circunstancias, produciéndose así lo que Giorgetti llama "excesivos desequilibrios en el sacrificio contribuyente".

Ha sido tan notorio y tan importante dicho desequilibrio que muchos contribuyentes afectados han recurrido al juicio - de amparo, alegando una violación al principio de equidad con la medida prevista en el artículo referido. Afortunadamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el - criterio de que el precepto comentado efectivamente viola el principio de equidad; así lo ha expresado al resolver algunos amparos en revisión, y este criterio tan importante ha sido - considerado en el último Informe de 1988, mismo que a continuación transcribimos:

"VALOR AGREGADO, DEVOLUCION MENSUAL DE LOS SALDOS A FAVOR OTORGADA SOLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD. ARTICULO 6TO. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, VIGENTE A PARTIR DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE.

Este precepto establece que cuando en la - declaración de pago provisional resulte - saldo a favor, podrá solicitarse la devolución mensual siempre que se trate de contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, avicultura o pesca, así como cuan

do derive de inversiones relacionadas directamente con actividades empresariales, para la construcción o adquisición de inmuebles e instalaciones, maquinaria y -- equipo, gastos e inversiones en períodos-preoperativos, o se trate de los bienes o servicios a que se refiere el numeral 29- de la Ley de la materia cuando unos u -- otros se exporten. Dicha disposición viola el principio de equidad al otorgar la devolución mensual solo a determinadas categorías de contribuyentes del gravamen, y no a todos los causantes que se encuentran en igualdad de circunstancias. Tratándose de devolución de saldos a favor, la igualdad existe respecto de todos los contribuyentes que los obtengan, independientemente de la actividad que desarrollen o de la tasa en que tributen, los que tienen derecho a que se les otorgue un trato igual." (10)

Lo anterior refleja claramente que no ha sido muy afortunada la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su trato con los diferentes grupos de contribuyentes, lo que ha originado que un número creciente de causantes recurra al juicio de amparo, redundando lo anterior en perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como ya se ha expresado.

Por desgracia, los defectos de la Ley citada no quedan ahí, pues en su artículo 18 ha incurrido también en violación-

(10) Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al año de 1988. Tomo Pleno. Vol. II. p. 887

a principios consagrados por la fracción IV del artículo 31 - constitucional, y precisamente por tener efectos tan negativos en el aspecto económico conviene analizarlo en el apartado siguiente.

4.2. A Nivel Económico.

Considero pertinente destacar el hecho de que los impuestos deben tener una utilidad económica en beneficio no sólo del Estado, sino ante todo de los propios contribuyentes, lo que se reflejaría en el establecimiento de más y mejores servicios públicos. Asimismo, hay quienes piensan que los impuestos deben servir para lograr la redistribución de la riqueza, así se ha dicho que: "En México nos tenemos que enfrentar a una triste realidad social, que consiste en la brutal centralización de la riqueza en pocas manos. Lo anterior nos daría la idea de que las contribuciones en nuestro país deberían buscar en primera instancia la redistribución de la riqueza, siendo que en realidad esto no sucede... El caso de México -y de muchos países del tercer mundo- es muy complejo, no ha llegado el momento económico del país en el cual los impuestos sirvan como un verdadero medio de redistribución de la riqueza, este momento tiene que llegar después de que para el Estado las contribuciones sean un medio para subsistir, para poder vivir al día, para hacer uso de los objetivos de una política fiscal moderna, se tiene que tener un estudio económico adecuado; no se puede buscar en las contribuciones de un país subdesarrollado los mismos objetivos que tienen los ingresos tributarios en países desarrollados. La respuesta a esta complejidad fiscal, al menos a corto plazo la observamos, ha sido que a partir de 1983 el Estado descansa su política fiscal en impuestos indirectos, aumentando su diversidad y -

sus tarifas." (11)

De lo anterior podemos subrayar dos aspectos fundamentales; primero, que tenemos una inequitativa distribución de la riqueza, misma que no se ha podido redistribuir por medio de las contribuciones y; segundo, que la tendencia del Estado ha sido incrementar la diversidad y tarifas de los impuestos. Dichos aspectos ponen de manifiesto la realidad económica de nuestro país, misma que resulta poco afortunada, en virtud de que la mayor parte de la población que tributa es de clase media y baja, y actualmente soportan cargas tributarias muy pesadas.

Hablando concretamente del Impuesto al Valor Agregado, - la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha sostenido que "el aumento de las tasas del Impuesto al Valor Agregado implica un sacrificio para todos. Sin embargo, se ha procurado que se distribuya éste, de acuerdo a la capacidad de pago." (12) Aún cuando se logre distribuir el sacrificio de acuerdo a la capacidad económica de los causantes, es evidente que el aumento de las tarifas impositivas origina que los contribuyentes se opongan al pago del impuesto, por lo que tratarán por cualquier medio de evadir su obligación tributaria, produciéndose inevitablemente el delito de defraudación fiscal. En relación con esto, Armando Giorgetti nos dice lo siguiente: "debe destacarse que lo elevado de la imposición en sí y por sí -es decir, independientemente de cualquier posible reflejo y conexión, y por tanto, en estrecha relación con la apreciación que de ello hace el sujeto contribuyente-- representa un factor decisivo de los actos de oposición al tributo; debido a que el deudor del impuesto advierte en for-

(11) Johnson Okhuysen. Ob. Cit. pp. 62 y 63.

(12) Ibidem. p. 66

ma subjetiva lo doloroso económico (penosité económica), estimulando en él la tendencia hacia la ocultación de la riqueza - imponible y, por tanto, induciéndolo a la evasión." (13)

Ahora bien, queda claro que el Impuesto al Valor Agregado, al tener tasas elevadas ha provocado una molestia en sus causantes, con los consecuentes problemas antes citados, empero, - lo más grave de este impuesto es lo referido a su artículo 18- que contiene lo que en materia fiscal se denomina doble tributación, es decir, acumula impuesto sobre impuesto para gravar-doblemente determinados actos de consumo. En concreto dice el precepto mencionado en su parte conducente que: "Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos..."

La disposición en estudio ha afectado dos de los servicios más indispensables en nuestro país, como lo son el teléfono y la energía eléctrica, provocando justas protestas de los usuarios quienes nuevamente han tenido que recurrir al juicio de amparo para oponerse a tan nociva disposición legal.

Es tan evidente la violación al principio de justicia tributaria mediante el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado inconstitucional el precepto aludido, a través del criterio sostenido en ejecutorias recientes, que a la letra dice:

(13) Giorgetti. Ob. Cit. p. 135

"VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. SU ARTICULO-18 CONTRAVIENE LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El legislador ordinario no puede, sin atentar en contra del principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilegal los presupuestos objetivos que, como hechos imponibles, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea precisamente, el monto de otro impuesto. Esto es así porque los impuestos de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el primero de abril de mil novecientos sesenta y siete, son'... las prestaciones en dinero o en especie, que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos', o como dice el Código Fiscal de la Federación vigente '...son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...'. Consecuentemente, cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que se pretende en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objeti-

vo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos - pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades. Debe precisarse que esta conclusión no contempla más casos que aquéllo en que el presupuesto objetivo del hecho generador de un impuesto es otro impuesto de - distinta naturaleza. En consecuencia, al establecer el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que para calcular el impuesto, tratándose de prestación de servicios, se considera como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio, por otros impuestos, contraviene el artículo 31 fracción IV, de la Constitución." (14)

En consecuencia, nos encontramos con una disposición que es inconstitucional, pero además, tiene efectos económicos tan dañinos que se proyectan básicamente en una inflación perjudicial para toda la sociedad. Así lo ha considerado acertadamente el profesor Arrijoja Vizcaino, al comentar el multicitado precepto en relación con los dos servicios que ya mencionamos, diciendo que: "El efecto económico de esta acumulación de impuestos más claro -y desde luego más negativo no puede ser.- En épocas de alta inflación, como la que nos está tocando vi -

(14) Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época. Primera Parte, Pleno, Vols. 193-198.

vír, gravar en esa forma servicios que la gran mayoría de la población necesariamente tiene que utilizar sólo conduce al - inevitable y progresivo encarecimiento de consumos que están estrechamente vinculados con los precios de un gran número de bienes y servicios que, a su vez, tienen que incrementarse en forma proporcional a los aumentos que en los costos operati - vos provoca esta indebida acumulación de impuestos, agudizándose en esa forma la ya de por sí grave espiral inflacionaria que tanto está afectando el sano desenvolvimiento de la econo - mía nacional." (15)

Por consiguiente podemos afirmar que la regulación del - Impuesto al Valor agregado ha tenido deficiencias graves, mis - mas que han producido efectos económicos negativos, provocan - do, a su vez, que los causantes de esta contribución tiendan - a evitar el pago del tributo; es así como surge la defrauda - ción fiscal trayendo consecuencias que lesionan a la Hacienda Pública pues ésta obtendrá menos ingresos, por lo que buscará la forma de sancionar al contribuyente culpable. Corresponde ahora analizar el impacto que ocasiona la defraudación fiscal en el aspecto penal.

4.3. A Nivel Penal.

En el delito de defraudación fiscal el sujeto pasivo es - la Federación, como ya se ha dicho en capítulos anteriores; - Sin embargo, es acertada la observación hecha por Giorgetti, - al hablar de los delitos fiscales en general en los siguien - tes términos: "Toda la colectividad organizada en el Estado y, por tanto, sus intereses comunes, resultan lesionados por el -

(15) Arrijoja Vizcaino. Ob. Cit. p. 205

comportamiento antijurídico del contribuyente que no cumple - la obligación impositiva; por tanto, la sanción financiera, - penal o extrapenal, tiene en mira sobre todo proteger el interés general." (16)

En efecto, es indudable que toda la colectividad resulta dañada mediante la comisión de delitos fiscales, toda vez que un menor número de ingresos para el Fisco repercute en forma general en la medida que los contribuyentes cumplidos estarán soportando la carga tributaria, y, por otra parte, el Estado estará imposibilitado para atender a las necesidades de la comunidad a través del establecimiento de servicios públicos.

No obstante lo anterior, sería inexacto hablar de la sociedad como sujeto pasivo de los delitos fiscales, aún cuando ésta resulta lesionada con los mismos, por ello encontramos - aceptable decir que es el fisco específicamente el sujeto pasivo en estos delitos.

Ahora bien, toda conducta ilícita se hace acreedora de - sanciones y por lo que respecta al delito de defraudación fiscal, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que - lo prevé, dispone que "se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión", es decir, la pena que se impone a los de - fraudadores es privativa de libertad. A este respecto, el - Licenciado Emilio Margain Manautou nos dice: "por lo que toca a la pena privativa de libertad si pretendiera imponerse a todos los que son merecedores a ella entonces todo el país tendría que convertirse en prisión, o bien de pretender meter a la cárcel a todos los defraudadores, entonces quién pagaría -

(16) Giorgetti. Ob. Cit. p. 111

los impuestos para constituirlos. Quizá por esto nuestras autoridades prefieren elevadas multas y los contribuyentes no se escandalizan por ello, pues saben que en este caso pierden dinero pero no su libertad." (17)

Tal vez resulta un poco exagerada la anterior afirmación, con todo ello, tiene mucho de acierto en el sentido de que existe una grande cantidad de contribuyentes que incurrn en defraudación fiscal. También es cierto que las autoridades hacendarias prefieren cobrar elevadas multas en lugar de meter a la cárcel a todos los defraudadores. Es por esto último que el precepto que contempla la defraudación fiscal sice: "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, o medio requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales". Aunado a lo anterior, cabe citar que aún cuando se haya formulado la querrela, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede pedir el sobreseimiento del proceso, según dispone el artículo 92 del Código Fiscal, "...cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera."

(17) Citado por Johnson Okhuysen. Ob. Cit. p. 100

De lo anterior se deduce que la pena privativa de libertad prácticamente se convierta en pena pecuniaria, pues en realidad lo que busca la autoridad hacendaria es que se paguen las contribuciones, las sanciones económicas y los recargos respectivos. en relación con esto es muy interesante el comentario del profesor Johnson Okhuysen, quien se ha expresado en los siguientes términos: "Considero que el fin que persigue el articulado del Código Fiscal de la Federación al permitir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con donar de las consecuencias penales de la comisión de un delito al contribuyente, si es que éste cumple con sus obligaciones fiscales aludidas es muy loable y no se debe quitar de los derechos que tiene el contribuyente, pero lo que se debe legislar y delimitar es la discrecionalidad en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que deja en completo estado de incertidumbre al contribuyente, no sabe, si es que incurre en la elaboración de un delito fiscal, si con el pago de lo eludido saldrá libre o no. El Código debe ser más explícito en lo que llama facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la petición del sobreseimiento del proceso, debería manejar conceptos más objetivos como el hecho de si es la primera vez que delinque, si es delito continuado, etcétera, no debe dejar al arbitrio de la autoridad el resultado, ya que de ser así, se puede llegar a injusticias sociales en las cuales para algunos casos, se admite el pago y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público retira la querella o declaratoria, o bien, aun con el pago no la retira." (18)

Por todo lo expuesto, encontramos que en la práctica son muy pocos los procedimientos penales que se siguen por el delito de defraudación fiscal, pues como hemos señalado, lo que el Fisco pretende es, el pago del impuesto y sus recargos y -

(18) Johnson Okhuysen. Ob. Cit. p. 87

no tanto el encarcelamiento de los defraudadores. Al respecto es oportuno lo apuntado por Hernández Esparza al decir que "la legislación penal fiscal ha tenido poca aplicación práctica por dos razones principalmente: primero, el fisco busca - tan solo la entrada de la mayor cantidad de ingresos posibles a sus arcas y no la represión de la criminalidad... La segunda razón de la no aplicación de la Ley radica en que la autoridad retrocede en ocasiones en la aplicación de las penas excesivas, sobre todo si las analizamos a la luz del derecho comparado." (19)

Aún cuando todo lo dicho es aplicable al delito de defraudación fiscal en materia del Impuesto al Valor Agregado, conviene reiterar que en virtud de los errores legislativos cometidos, endonde se ha caído inclusive en inconstitucionalidades, los causantes son movidos fácilmente a la comisión de la conducta ilícita, es por ello que coincido con el profesor Arrijo Vizcaino, quien con mucho acierto ha manifestado lo siguiente: "En tales condiciones, el legislador, al establecer un impuesto necesita prever las perspectivas de defraudación a fin de evitarlas no solamente mediante una regulación exhaustiva del problema o a través de un diluvio de sanciones, sino con base en la fijación proporcional y real del tributo. En materia fiscal lo correcto es legislar para la realidad económica y social que se está viviendo. A muy pocos gobernados les agrada vivir al margen de la Ley y solamente - recurring a este expediente cuando consideran que un impuesto es exagerado o inequitativo en comparación con las cargas que gravitan sobre otros sectores de la población." (20)

(19) Hernández Esparza. Ob. Cit. p. 10

(20) Arrijo Vizcaino. Ob. Cit. p. 313

En conclusión, deducimos que el delito de defraudación fiscal en materia del Impuesto al Valor Agregado, produce un impacto sociológico muy grande, con repercusiones en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los contribuyentes y en toda la colectividad, originando problemas socio-económicos de gran magnitud, como lo es incrementar la inflación; y todo esto debido a una deficiente técnica legislativa, en donde es el Ejecutivo quien tiene mayor injerencia en la elaboración del sistema fiscal mexicano, debiendo ser más bien labor primordial del Poder Legislativo. Esperamos que lejos de que se incurra en más inconstitucionalidades, como lo relativo a los artículos 6 y 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pueda legislarse de acuerdo a nuestras necesidades económicas y sociales, sin lesionar, en la medida de lo posible, ningún interés dentro del Estado.

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

- PRIMERA: La vida contemporánea plantea como un imperativo - categórico la intervención del Estado en la mayor parte de las actividades económicas, políticas y - sociales de los pueblos.
- SEGUNDA: La intervención del Estado en el aspecto económico se realiza a través de la creación de normas jurídicas tendientes a obtener recursos financieros.
- TERCERA: La Ley del Impuesto al Valor Agregado se creó no - sólo para obtener mayores ingresos, sino también - para evitar los efectos inflacionarios que produ-- cía la aplicación del Impuesto Sobre Ingresos Mer-- cantiles.
- CUARTA: Sin embargo, el legislador debe prever los efectos de los impuestos que se introducen, así como las - perspectivas de defraudación fiscal, tomando en - consideración ante todo la real capacidad económi-- ca de la población que tributará.
- QUINTA: Considero que en la elaboración de la Ley del Im-- puesto al Valor Agregado se descuidaron los aspec-- tos anteriores, en virtud de que se han dado mu -- chos casos de defraudación fiscal.
- SEXTA: El delito de defraudación fiscal en materia del Im-- puesto al Valor Agregado tiene como causas princi-- pales las siguientes:
- a) Altas tasas impositivas en proporción a la real capacidad económica de los causantes.

busca la Secretaría de Hacienda y Crédito Públicos que se paguen los impuestos y los recargos respectivos, por lo que esta facultad^o incluso, para sobreseer el procedimiento cuando ha logrado su pro pósito.

UNDECIMA: En conclusión, podemos afirmar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha tenido algunos errores de técnica legislativa, lo que ha propiciado mayor defraudación fiscal ante el descontento de los cau santes, quienes además, han recurrido al juicio de amparo, en donde acertadamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado la inconstitucionalidad de los artículos 6 y 18, lo que demuestra la necesidad que tiene el Poder Legislativo de asumir su tarea con responsabilidad y conciencia.

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

- ARILLA BAS FERNANDO. El Procedimiento Penal en México. Ed. - Kratos. México 1988.
- ARRIOJA REVILLA RAUL. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México.
- ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México 1988.
- AZUARA PEREZ LEANDRO. El Formalismo Sociológico. Instituto de Investigaciones Sociales. U.N.A.M. Mex.
- AZUARA PEREZ LEANDRO. Sociología. Editorial Porrúa. México 1977
- BARRACAN RENE. Bosquejo de una Sociología del Derecho.- Biblioteca de Ensayos Sociológicos. Instituto de Investigaciones Especiales de la U.N.A.M. México 1965.
- BOLLE DE BAL MARCEL. Sociología del Trabajo. Ed. Nova Terra.- Barcelona 1973.
- CARRARA FRANCISCO. Programa de Derecho Penal. Tomo I. Ed. - Themis. Bogotá, Colombia.
- CASTELLANOS TENA FERNANDO. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Ed. Porrúa, México 1982.
- DOMINGUEZ MOTA ENRIQUE. Ley Y Reglamento Comentado del Impuesto al Valor Agregado. Dofiscal Editores. México 1982.

- DEROVIN PHILLIPE. El Impuesto al Valor Agregado en la C.F. E. Editorial de Derecho. Caracas.
- FLORES ZAVALA ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas Ed. Porrúa. México 1985.
- FRANCO VILLA JOSE. El Ministerio Público Federal. Ed. Porrúa México 1985.
- GARCIA GARCIA FERNANDO AUGUSTO. Fundamentos Eticos de la Seguridad Social. México 1977.
- GARZA DE LA SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México 1986.
- GEORGES GURVITAH. Problemas de la Sociología del Derecho,-- Tomo II del Libro Tratado de Sociología. Ed. Kapeluza.
- GIANNINI A. D. Instituciones de Derecho Tributario. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, España 1957
- GIORGETTI ARMANDO. La Evasión Tributaria. Ed. de Palma. Buenos Aires, 1967.
- GUILIANI FONROUGE. Derecho Financiero. Ed. Depalma. Buenos Aires 1976.
- GONZALEZ DE LA VEGA FRANCISCO. Derecho Penal Mexicano. Ed. Porrúa. México 1985.
- GUTIERREZ KIRCHNE ALFREDO. El Impuesto al Valor Agregado y las Exportaciones. México SHCP. Investigaciones Fiscales. Agosto 1970.

- GUZMAN VALDIVIA ISAAC. La Sociología de la Empresa. Ed. Jus.-
México 1964.
- HERNANDEZ ESPARZA ABDON. El delito de Defraudación Fiscal. Ed
Botas México. 1963.
- JIMENEZ DE ASUA. La Ley y el Delito. Ed. Andrés Bello. -
Caracas 1959.
- JOHNSON OKHUYSEN EDUARDO. Equilibrio entre Presión Fiscal y-
Justicia Fiscal. Ed. Themis. México --
1986.
- LAGARES MANUEL. Modalidades del Incumplimiento de las -
Obligaciones Tributarias. Revista Tri--
mestral Fiscal. Guadalajara, México --
1985.
- MEZGER EDMUNDO. Derecho Penal. Ed. Cárdenas. México --
1985.
- PAULLADA MANUEL. Aspectos Substantiales de la Estructura
del Impuesto al Valor Agregado. México.
- PAVON VASCONCELOS. Manual de Derecho Penal. Ed. Porrúa.
México 1974.
- PORTE PETIT. Apuntamientos de la Parte General de De-
recho Penal. Ed. Porrúa México 1982.
- RODRIGUEZ LOBATO RAUL. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México 1986.
- RECASENS SICHES LUIS. Lecciones de Sociología. Ed. Porrúa.
México 1948.

- SANCHEZ LEON GREGORIO. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Cárdenas. México 1986.
- SPENCER HERBER. Principios de Sociología, Versión Española por Eduardo Cazola Pérez, Tomo II, Ed. Saturnino Calleja.
- VELA TREVIÑO SERGIO. Culpabilidad e Inculpabilidad. Ed. Trillas. México 1985.
- VISCO VICENSO. Reforma Tributaria y Evasión Fiscal. Revista del Trimestre Fiscal. Guad. México 1985.
- VILLEGAS B. HECTOR. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario Tomo I. Argentina.
- WEBER MAX. Economía y Sociedad. Fondo de Cultura - Económica. México.
- WIESE VON LEOPOLDO. Sociología General. Tomo I. Ed. Cajica.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.