



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN

“Principales Causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002”.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A N:

EUGENIA NANCY HERNÁNDEZ PACHECO
PEDRO PÉREZ JIMÉNEZ
VÍCTOR VIZCAYA CÁRDENAS

ASESOR: M.A. MIGUEL ÁNGEL MUÑOZ GALVÁN
COASESOR: M.A. BENITO RIVERA RODRÍGUEZ

CUAUTITLÁN IZCALLI, ESTADO DE MÉXICO.

2004

M-338309

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
 UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
 DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
 DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
 P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
 Jefe del Departamento de Exámenes
 Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Principales causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes
personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Nau-
calpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002.

que presenta la pasante: Eugenia Nancy Hernández Pacheco
 con número de cuenta: 9460341-7 para obtener el título de :
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
 "POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 31 de Mayo de 2004

PRESIDENTE M.A. Miguel Ángel Muñoz Galván

VOCAL MCE. Elsa Margarita Galicia Laguna

SECRETARIO MCE. Elsa Aguilar Pacheco

PRIMER SUPLENTE C.P. Dulce María Gómez Reyes

SEGUNDO SUPLENTE MCE. Ma. de la Luz Ramos Espinosa

**TESIS CON
 VOTO APROBATORIO**



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
 UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
 DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
 DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
 P R E S E N T E

EX-106
 ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
 Jefe del Departamento de Exámenes
 Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Principales causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes
personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Nau-
calpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002.

que presenta la pasante: Eugenia Nancy Hernández Pacheco
 con número de cuenta: 9460341-7 para obtener el título de :
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
 "POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuatitlán Izcalli, Méx. a 31 de Mayo de 2004.

PRESIDENTE	<u>M.A. Miquel Ángel Muñoz Galván</u>	
VOCAL	<u>MCE. Elsa Margarita Galicia Laguna</u>	
SECRETARIO	<u>MCE. Elsa Aguilar Pacheco</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>C.P. Dulce María Gómez Reyes</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>MCE. Ma. de la Luz Ramos Espinosa</u>	



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijangos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Principales causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002.

que presenta el pasante: Pedro Pérez Jiménez
con número de cuenta: 9452230-9 para obtener el título de :
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 31 de Mayo de 2004.

PRESIDENTE	M.A. Miguel Ángel Muñoz Galvan	
VOCAL	MCE. Elsa Margarita Galicia Laguna	
SECRETARIO	MCE. Elsa Aguilar Pacheco	
PRIMER SUPLENTE	C.P. Dulce María Gómez Reyes	
SEGUNDO SUPLENTE	MCE. Ma. de la Luz Ramos Espinosa	



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
 UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
 DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
 DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
 P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijangos
 Jefe del Departamento de Exámenes
 Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Principales causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002.

que presenta el pasante: Víctor Vizcaya Cárdenas
 con número de cuenta: 9202068-9 para obtener el título de :
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 31 de Mayo de 2004

PRESIDENTE	<u>M.A. Miguel Ángel Muñoz Galvan</u>	
VOCAL	<u>MCE. Elsa Margarita Galicia Laguna</u>	
SECRETARIO	<u>MCE. Elsa Aguilar Pacheco</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>C.P. Dulce María Gómez Reyes</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>MCE. Ma. de la Luz Ramos Espinosa</u>	

DEDICATORIAS:

DIOS

Gracias por regalarme los mejores momentos de mi vida.

PADRES

Son el cimiento más importante de mi vida; gracias por el amor, el apoyo recibido y la comprensión y por la dicha de continuar con ustedes.

HERMANOS

Cristina Araceli

A un ser que vive en el fondo de mi corazón, por el amor, por los momentos gratos y difíciles y por dejarme el mejor ejemplo de hermana.

Pedro Saúl

Agradezco profundamente todo el apoyo recibido y por demostrarme que la vida es una lucha constante.

AGRADECIMIENTOS:

ASESOR

M.A. Miguel Ángel Muñoz Galván.

Agradezco profundamente el apoyo incondicional y por haber aceptado ser nuestro asesor y miembro del jurado. Por su tiempo, apoyo y experiencia en la dirección y revisión de este trabajo.

COASESOR

M.A. Benito Rivera Rodríguez.

Gracias por su invaluable apoyo recibido, para hacer posible este trabajo. Por su tiempo dedicado, por la entrega incondicional de conocimientos y experiencias.

M.A. Eva Olvera Aburto

A ud. le agradezco el apoyo recibido, por sus conocimientos, sus comentarios y por el tiempo dedicado a este trabajo.

A Moisés Nagore del Moral mi agradecimiento especial, por su apoyo incondicional en la realización de este trabajo.

AMIGOS

A dios le agradezco, la oportunidad de conocer personas maravillosas.
Gracias por darme la oportunidad de formar parte de este trabajo.

Pedro Pérez Jiménez

Gracias porque me ayudaste en mi vida, por tus conocimientos, tu constancia, tu decisión en la vida y por la excelente persona que eres. Deseo agradecerte especialmente por el apoyo que me brindaste y por asumir el liderazgo y dirección para la realización de este trabajo.

Víctor Vizcaya Cárdenas

Es un privilegio contar con tu amistad. Gracias por la paciencia, por tus conocimientos, tu sencillez y por el apoyo incondicional en este trabajo.

Elena León García

Por ser una persona exitosa, constante en la vida y por contar con tu amistad.

C.P. Irma Díaz Albores

Por conocerte y por el apoyo recibido en este trabajo.

Al Dpto. de Recaudación y Masivos de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan.

Eugenia Nancy Hdz. Pacheco.

AGRADECIMIENTOS:

Agradezco a Dios por haberme permitido formar parte de este mundo y darme una maravillosa familia a la que quiero mucho.

A la **Universidad Nacional Autónoma de México**, por haberme abierto sus puertas y darme la formación recibida.

A mis padres y hermanos de quienes me siento muy orgulloso y me han apoyado siempre.

A los profesores de la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, de quienes heredé una de las cosas más codiciadas, el conocimiento.

Al Maestro Miguel Ángel Muñoz Galván por haber aceptado dirigir este trabajo de tesis, y por sus acertados puntos de vista.

Al Maestro Benito Rivera Rodríguez por habernos apoyado como coasesor de tesis.

Al Maestra Eva Olvera Aburto por su orientación en el desarrollo del tema de investigación.

A Moisés Nagore del Moral por su orientación en el desarrollo estadístico de la investigación.

A toda mi familia y amigos con quienes siempre he contado.

Víctor Vizcaya Cárdenas

AGRADECIMIENTOS:

Gracias Dios.....por todo. En esta situación particular te agradezco haberme concedido el anhelo que tuve desde niño.....<< ser universitario >>.

Al pueblo de México por haber sido el patrocinador, de mi formación académica.

A la **Universidad Nacional Autónoma de México**, por haberme permitido formar parte de su maravillosa comunidad, y por todos los conocimientos y valores que he adquirido.

A todos mis profesores, familiares y amigos.

Al M.A. Miguel Ángel Muñoz Galván y al M.A. Benito Rivera Rodríguez, por asesorarnos y dirigirnos en la realización de este trabajo, en el que queda plasmado su profesionalismo y prestigio como catedráticos de Nuestra Máxima Casa de Estudios.

A la maestra Eva Olvera Aburto, por el tiempo que nos concedió y las asesorías sobre la metodología implementada.

Al Ing. Moisés Nagore del Moral, por el gran apoyo en la orientación y el procesamiento estadístico de los datos obtenidos.

Al Dpto. de Recaudación y Masivos de la A.L.R. de Naucalpan especialmente a la C.P. Irma Díaz Albores por el apoyo brindado.

En especial agradezco a mis compañeros de equipo Víctor y Nancy por su disposición y su gran empeño demostrado para la realización de nuestro trabajo.

Pedro Pérez Jiménez

ÍNDICE

	Página
OBJETIVO	VII
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	VIII
HIPÓTESIS	IX
INTRODUCCIÓN	X
ABREVIATURAS	XII
CAPÍTULO 1. GENERALIDADES DE DERECHO MEXICANO	1
1.1. CONCEPTOS GENERALES DE DERECHO MEXICANO	2
1.1.1. Derecho Natural	2
1.1.2. El Mundo Normativo	3
1.1.2.1. Clasificación de las Normas	3
1.1.2.1.1. Clasificación de las Normas Jurídicas	6
1.1.3. El Derecho	8
1.1.3.1. Derecho Positivo	8
1.1.3.2. Etimología de la palabra Derecho	9
1.1.3.3. Concepto de Derecho	9
1.1.3.4. Fuentes del Derecho	12
1.1.3.4.1. Fuentes Formales	13
1.1.3.5. Clasificación del Derecho	16
1.1.3.5.1. Clasificación Clásica o Vertical del Derecho	16
1.1.3.5.2. Clasificación Contemporánea del Derecho	20
1.1.3.5.3. Autonomía del Derecho Fiscal	21
1.2. LA JERARQUÍA DEL ORDEN JURÍDICO EN EL DERECHO MEXICANO	24
1.2.1. Jerarquización del Derecho Mexicano	24
1.2.1.1. La Constitución	25
1.2.1.2. Tratados Internacionales	26
1.2.1.3. Ley Ordinaria	28
1.2.1.4. El Decreto	31
1.2.1.5. El Reglamento	33
1.2.1.6. Las Normas Jurídicas Individualizadas	34

1.3. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO FISCAL	35
1.3.1. Objeto e Importancia del Derecho Fiscal	35
1.3.1.1. Objeto del Derecho Fiscal	35
1.3.1.2. Importancia del Derecho Fiscal	37
1.3.2. Relación Jurídico-Tributaria	38
1.3.3. Definición de Derecho Fiscal	41
1.3.4. Estructura Jerárquica de las Leyes Fiscales	43
CAPÍTULO 2. NOCIONES GENERALES DE DERECHO FISCAL	54
2.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	55
2.1.1. Clasificación de los Ingresos del Estado	57
2.2. LAS CONTRIBUCIONES	58
2.2.1. Concepto	58
2.2.2. Impuestos	59
2.2.3. Aportaciones de Seguridad Social	60
2.2.4. Contribuciones de Mejoras	61
2.2.5. Derechos	61
2.2.6. Aprovechamientos y Productos	63
2.2.7. Accesorios	65
2.3. PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES	67
2.3.1. Principios Doctrinales	67
2.3.1.1. Principio de Justicia	69
2.3.1.2. Principio de Certidumbre	70
2.3.1.3. Principio de Comodidad	71
2.3.1.4. Principio de Economía	72
2.3.2. Principios Constitucionales	73
2.3.2.1. Principio de Legalidad	73
2.3.2.2. Principio de Audiencia	74
2.3.2.3. Principio de Proporcionalidad y Equidad	75
2.3.2.4. Principio de destino de las contribuciones	76
2.3.2.5. Principio de Igualdad	77
2.3.2.6. Principio que prohíbe los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo	78
2.3.2.7. Principio de Irretroactividad de las leyes fiscales	79
2.3.2.8. Principio del Derecho de Petición	80
2.3.3. Principios jurídicos constitucionales que se refieren a las garantías individuales	81
2.3.4. Principios jurídicos constitucionales emanados de la Organización Política de los Estados Unidos Mexicanos	91

2.4. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	98
2.4.1. Relación Tributaria	105
2.5. EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	108
2.5.1. Efectos Psicológicos	109
2.5.2. Efectos Políticos	109
2.5.3. Efectos Contables o Administrativos	110
2.5.4. Efectos Económicos	110
2.5.4.1. Efectos de los impuestos que se pagan	111
2.5.4.2. Efectos de los impuestos que no se pagan	113
2.6. CRÉDITO FISCAL	115
2.6.1. Concepto de Crédito Fiscal	115
2.6.2. Nacimiento de la obligación contributiva o tributaria (crédito fiscal)	116
2.6.3. Determinación de la obligación contributiva o tributaria	118
2.6.4. El pago de la obligación fiscal y su exigibilidad	119
2.6.5. Las Exenciones	124
2.7. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA (CRÉDITO FISCAL)	127
2.7.1. Formas de realizarse esta extinción	128
2.7.1.1. El Pago	128
2.7.1.1.1. Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos	131
2.7.1.2. Compensación	142
2.7.1.3. Acreditamiento	143
2.7.1.4. Condonación	145
2.7.1.5. Prescripción	145
2.7.1.6. Caducidad	147
2.7.1.7. Cancelación	148
2.7.1.8. Devolución	149
CAPÍTULO 3. EVASIÓN FISCAL	151
3.1. SITUACIONES EN QUE INCURREN LOS CONTRIBUYENTES PARA NO PAGAR IMPUESTOS	152
3.1.1. Planeación Fiscal.	152
3.1.1.1. Antecedentes	152
3.1.1.2. Concepto	153
3.1.1.3. Objetivos de la Planeación Fiscal	155
3.1.1.4. Entorno de la Planeación Fiscal	156

3.1.1.5. Fundamentos de la Planeación Fiscal	159
3.1.1.6. El Licenciado en Contaduría ante la Planeación Fiscal	160
3.1.2. Elusión Fiscal	161
3.1.2.1. Consideraciones Generales	161
3.1.2.2. Concepto	163
3.1.2.3. Efecto provocado por las lagunas en el derecho	163
3.1.2.4. Causas de la Elusión Fiscal	170
3.1.3. Evasión Fiscal	172
3.1.3.1. Concepto	173
3.1.3.2. El Evasor Fiscal	176
3.1.3.3. Causas de Evasión Fiscal	177
3.1.3.4. Aspecto Penal de la Evasión Fiscal	184
3.1.3.5. La Evasión Fiscal: Infracción	185
3.1.3.6. Facultad del Estado para aplicar penas por la Evasión Fiscal	187
3.1.3.7. Fin que se persigue con la pena por la Evasión Fiscal	191
3.1.3.8. La Evasión Fiscal ¿Delito Continuado?	192
3.1.4. Defraudación Fiscal	194
3.1.4.1. Antecedentes	194
3.1.4.2. Concepto	194
3.1.4.3. Irregularidades	196
3.1.4.4. Cuerpo del delito y probables responsables	197
3.1.4.5. La Defraudación Fiscal Calificada	198
3.1.4.6. La Defraudación Fiscal como delito grave	200
3.1.4.7. Otros delitos fiscales relacionados con el delito de Defraudación Fiscal	202
3.2. TEORÍA GENERAL DEL DELITO	204
3.2.1. Concepto del Delito	204
3.2.2. Clasificación de los Delitos	206
3.2.3. Tipos de Delitos	210
3.2.4. El Delito Fiscal	212
3.2.4.1. Las Infracciones Fiscales	212
3.2.4.1.1. Concepto	213
3.2.4.1.2. Elementos integrantes de las Infracciones Fiscales	217
3.2.4.1.3. Clasificación de las Infracciones Fiscales	219
3.2.4.1.4. Diversos tipos de Infracciones	220

3.2.4.1.5. Fundamento Jurídico de las Infracciones Fiscales	222
3.2.4.2. Las Sanciones Fiscales	223
3.2.4.2.1. Concepto	223
3.2.4.2.2. Características de las Sanciones Fiscales	225
3.2.4.2.3. Elementos de las Sanciones Fiscales	226
3.2.4.2.4. Tipos de Sanciones	227
3.2.4.3. Los Delitos Fiscales	228
3.2.4.3.1. Concepto	228
3.2.4.3.2. Marco Jurídico	229
3.2.4.3.3. Sobreseimiento de los procesos penales fiscales	231
3.2.4.3.4. Diversos tipos de Delitos Fiscales	232
3.2.4.3.5. El Delito de Contrabando	232
3.2.4.3.6. El Delito de Defraudación Fiscal	234
3.2.4.3.7. Prescripción de los Delitos Fiscales	234
3.3. ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO MEXICANO	236
3.3.1. Concepto	238
3.3.2. Características fundamentales de la Inspección Fiscal	239
3.3.3. La Inspección Integral	241
3.3.4. Diferentes Sistemas de Inspección	242
3.3.5. Clasificación de los Actos de Inspección	243
3.3.6. Fundamentos Jurídicos de la Inspección Fiscal	245
CAPÍTULO 4. PRINCIPALES CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL, EN LAS QUE INCURREN LOS CONTRIBUYENTES PERSONAS FÍSICAS, INSCRITOS EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE NAUCALPAN ESTADO DE MÉXICO, DURANTE EL EJERCICIO FISCAL 2002.	248
4.1. TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN	249
4.2. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN	249
4.3. HIPÓTESIS DE TRABAJO	252
4.4. METODOLOGÍA	253
4.4.1. Tipo de Investigación	253
4.4.2. Determinación de la Muestra.	253
4.4.3. Recopilación de Datos (cuestionario).	255
4.4.4. Medición de Datos.	259

4.4.5. Tablas de Frecuencias.	263
4.4.6. Interpretación de los Resultados Obtenidos.	277
4.5. RESULTADOS.	290
4.5.1. Informe de la Investigación.	290
4.6. CONCLUSIONES	301
BIBLIOGRAFÍA	304
HEMEROGRAFÍA	306
PAGINAS WEB	307
ANEXOS:	
ANEXO 1 Mapa de la Extensión territorial que comprende la Administración Local de Recaudación de Naucalpan.	308
ANEXO 2 Solicitud de información al Servicio de Administración Tributaria (<i>Dato del universo de contribuyentes personas físicas inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan</i>).	309
ANEXO 3 Respuesta del S.A.T. a solicitud efectuada.	310
ANEXO 4 INEGI. Tabulados Básicos Nacionales y por Entidad Federativa (<i>Base de Datos y Tabulados de la Muestra Censal. XII. Censo General de Población y Vivienda, 2000</i>).	311

OBJETIVO

“Establecer las principales causas de evasión fiscal en las que incurren los contribuyentes personas físicas inscritos en el padrón de contribuyentes de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, así como sugerir medidas correctivas”.



PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La evasión fiscal es la acción dirigida a eludir el pago de impuestos, es decir, es un fenómeno en virtud del cual se elude el pago del tributo sin satisfacerse el impuesto, y sustrayendo al fisco la entrada de los recursos fiscales correspondientes. La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago de impuestos recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena. Este problema ha crecido paulatinamente afectando al fisco, de tal forma que no percibe de manera oportuna los ingresos provenientes de las contribuciones, para poder desarrollar sus actividades y de la misma manera retribuir a propios contribuyentes mediante beneficios y servicios públicos. Por tal motivo se desea saber cuales son las causas que inducen al incumplimiento de las disposiciones normativas tributarias, y que podemos ubicar como ilegales, por parte de los contribuyentes personas físicas inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, Estado de México.

HIPÓTESIS DE TRABAJO

El fenómeno de la evasión fiscal en el que incurren algunos contribuyentes personas físicas inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan se debe principalmente a las siguientes causas:

- H1.- Falta de conocimiento de los ciudadanos en materia fiscal, así como la falta de una cultura promotora a generar una conciencia cívica en lo individual que promueva el bienestar y la superación colectiva.
 - H2.- Régimen impositivo demasiado gravoso.
 - H3.- Complejidad de la legislación tributaria.
 - H4.- Desconfianza en el manejo y administración de los fondos fiscales.
 - H5.- Insuficiente difusión de información y orientación por parte de las autoridades fiscales.
 - H6.- Insuficientes medidas de control de cumplimiento de obligaciones por parte de las autoridades fiscales.
 - H7.- Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.
 - H8.- Falta de disposición del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos para enterar tributos cuando no existe seguridad respecto de la correcta aplicación de los mismos.
 - H9.- La situación de marginación de una comunidad, respecto de la calidad de servicios públicos que reciben por parte de los gobiernos, influye en el sujeto, para crear una aversión al pago de impuestos.
-
-

INTRODUCCIÓN

El sistema fiscal mexicano, carece de una conciencia social para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales; la mayoría de las personas no se dan cuenta de que al evadir al fisco están causando un daño que lesiona al erario público, ya que la función de éste, es recaudar ingresos necesarios para solventar el gasto público que se aplicará para satisfacer las necesidades colectivas, como son la seguridad social, servicios, justicia, educación, entre otros.

El tributo al afectar los intereses económicos del particular, implica una disminución de su patrimonio, que no aparece compensada con un beneficio inmediato, directo y tangible; este hecho induce al contribuyente a eludir el impuesto; a esta relación instintiva del sujeto pasivo se le denomina “**evasión fiscal**”, es decir, se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago de impuestos recurriendo a conductas ilícitas y violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena.

En el presente trabajo se desarrolla un análisis respecto de las principales causas que inducen al contribuyente a evadir al fisco.

Debido al gran universo de contribuyentes del país y a la complejidad del fenómeno, la investigación será canalizada exclusivamente en personas físicas inscritas en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, en el ejercicio fiscal 2002.

Para el desarrollo de la investigación consideramos que es de vital importancia sustentar y fundamentar todos los supuestos dentro del marco jurídico legal vigente, por lo que la presente investigación se ha estructurado en cuatro capítulos. En el primer capítulo se da a conocer un panorama general respecto de conceptos básicos del derecho mexicano y la normatividad fiscal, mencionando diferentes definiciones jurídicas en la materia; también se hace mención de la clasificación y jerarquización del derecho con el objeto de ubicar al Derecho Fiscal dentro del contexto jurídico, ya que esta materia, es la que reconoce y analiza el fenómeno objeto de nuestro estudio.

En el segundo capítulo tratamos la Actividad Financiera del Estado Mexicano, así como conceptos y principios generales de las contribuciones determinados en nuestra legislación. Se tratarán todos los aspectos importantes respecto del nacimiento y extinción de los créditos fiscales, en el que se abordará la más reciente forma de extinción implementada por el actual gobierno y denominado Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos.

En el tercer capítulo abordamos las diferentes figuras en que incurren los contribuyentes para no pagar impuestos, como son: la planeación fiscal, la elusión fiscal, la evasión fiscal y la defraudación fiscal, así como sus repercusiones. Se menciona además la teoría general del delito, para enmarcar aquellos que son de carácter fiscal, por lo que es de vital importancia adentrarnos a la vez, en la Actividad Fiscalizadora del Estado Mexicano, para mencionar las facultades e instrumentos del estado, para la determinación, liquidación y cumplimiento de las obligaciones fiscales que tienen los ciudadanos a su respecto. Por ende, mencionamos la importancia del Licenciado en Contaduría, como principal organizador social en esta materia.

Para concluir, en el cuarto capítulo se realizó una investigación de campo, dirigida a identificar las principales causas de evasión fiscal en las que incurren los contribuyentes personas físicas inscritos en el padrón de contribuyentes de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, utilizando técnicas y procedimientos estadísticos acordes a las necesidades y limitaciones de nuestra investigación.

ABREVIATURAS

ART	Artículo
DOF	Diario Oficial de la Federación
CFF	Código Fiscal de la Federación
INEGI	Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
LIEPS	Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
LIMPAC	Ley del Impuesto al Activo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RLIEPS	Reglamento de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
RLIMPAC	Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RLIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences (Paquete Estadístico para las Ciencias Sociales)

GENERALIDADES DE DERECHO MEXICANO

CAPÍTULO

1

1.1. CONCEPTOS GENERALES DE DERECHO MEXICANO

1.1.1. DERECHO NATURAL

El Derecho Natural ha sido en el curso de la historia tema de estudio de filósofos, teólogos y juristas, desatándose apasionadas polémicas al respecto. Desde tiempos antiguos se ha sostenido la creencia de que existe un Derecho basado en lo más íntimo de la naturaleza del hombre como ser individual y colectivo. Un Derecho Natural permanente y eternamente válido, y que era independiente de las leyes escritas; ideas generales de justicia y de Derecho que habían de servir como justificación de toda forma de Derecho Positivo.

El hombre como criatura de la creación, es un ser con cualidades especiales que lo ubican en el lugar primordial del universo. El hombre piensa, es decir, posee razón, hecho que lo hace saber que tiene una especial naturaleza de la que emana una particular dignidad para autocalificarse como un ser que merece un trato especial diferente de las cosas y de los animales, un trato de acuerdo con su naturaleza humana.

El *Ius Naturalismo* (denominación que se le da a la corriente que estudia el Derecho Natural) no ha sido uniforme en sus apreciaciones, sino por el contrario ha sido foco de enconados debates de tratadistas y de corrientes distintas, por lo que encontrar y elaborar una definición generalmente aceptada de Derecho Natural es una tarea complicada, pues ello depende de la apreciación subjetiva que se tenga de la naturaleza. Así pues, si se cree que la naturaleza es algo derivado de Dios, se puede decir que el Derecho Natural es el conjunto de principios con que el ser supremo dotó a los hombres para que éstos conduzcan una vida pacífica y procuren su perfeccionamiento terrenal. En este caso estamos ante una concepción teológica, pero diversa al pensamiento de los racionalistas, para los que la naturaleza es la razón humana.

Algunos autores designan bajo el rubro de Derecho Natural a *"un orden intrínsecamente justo y que existe a lado o por encima de lo positivo"*,¹ para otros *"es el conjunto de las normas que los hombres deducen de la intimidad de su propia conciencia y que estiman como expresión de la justicia en un momento histórico determinado."*²

Por lo que Derecho Natural *"es el conjunto de principios que el hombre posee por su naturaleza individual y social. Derechos inviolables e intangibles"*

¹ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Pág. 10.

² DE PINA, Rafael. *Elementos de Derecho Civil*. Ed. Porrúa, México, 1965, 1ª ed. Pág. 50.

que sirven de límite al poder de los gobernantes y que éstos están obligados a reconocer.”³

1.1.2. EL MUNDO NORMATIVO

La palabra norma significa regla de conducta; en sentido estricto es cuanto impone deberes y otorga derechos. Las normas son las formas, las directrices, los caminos que ha de seguir el hombre para el mejor desarrollo de la sociedad. Podríamos afirmar que, sin las normas, los hombres volverían al estado presocial de lucha, pues no tendrían patrones para ordenar su convivencia.

La norma constituye el primer elemento de definición del concepto de Derecho, que enuncian reglas de conducta o formas de comportamiento mismas que regulan relaciones contingentes, dado que el supuesto de toda norma es la libertad y dada su naturaleza, son violadas constantemente sin que por esto pierdan su importancia. Por ello se les define, como las reglas de conducta que prescriben un deber ser. Las normas en sentido amplio, postulan deberes por lo que no son de cumplimiento ineludible; en sentido estricto es un principio de acción cuya observancia constituye un deber para aquel a quien se dirige.

Es importante hacer notar que por virtud del procedimiento de creación, las normas son válidas o nulas, entendiéndose por esto, que tendrá validez en tanto en su nacimiento se hayan observado las reglas del sistema normativo ya que en caso contrario será nula; tales procedimientos de creación son debidamente establecidos, generalmente por nuestra Constitución, como es en particular las leyes y reglamentos.

La vida normativa está pues vaciada en todas aquellas disposiciones morales, jurídicas, sociales, y religiosas que imponen o condicionan la conducta de los seres humanos.

1.1.2.1. CLASIFICACIÓN DE LAS NORMAS

Las normas se clasifican en: morales, religiosas, del trato social y jurídicas.

- *Normas Morales:* Para entender el alcance de las normas morales es necesario establecer qué es moral, la concepción actual de la moral proviene de los términos romanos: *mos*, *mores*, que significan

³ FLORESGÓMEZ GÓNZALEZ, Fernando. *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*. Pág. 39.

costumbre, que es parte de la forma en que Roma recogió la concepción griega de la ética; por ende, las normas morales regulan el comportamiento de los hombres en sociedad en una forma interna, en la cual sus diversas conductas no se exteriorizan y en caso de así hacerlo, solamente se tendría un reproche social por determinada conducta contraria a la moral, como no decir palabras altisonantes, luego entonces entendemos que dichas normas, no producen la facultad o el derecho de exigir su cumplimiento, solo buscan la perfección del ser en la colectividad.

El hombre es libre interiormente, esto es, está investido de ser él mismo, la causa primera de sus acciones. A pesar de esta independencia, está sometido por su naturaleza a ciertos deberes, es decir, a la necesidad moral de hacer o no hacer alguna cosa. Dicho de otro modo, la moral está formada por el conjunto de principios rectores internos de la conducta humana que indican cuales son las acciones buenas o malas para hacerlas o evitarlas.

- *Normas Religiosas:* Las religiones, cualesquiera que sean, establecen una serie de disposiciones para que sus fieles alcancen una meta determinada. Reglas que estiman se originan de un Ser Superior; consideran además de la conducta de los hombres con sus semejantes, la conducta de éstos para con Dios.

Suponiendo que el individuo no da el cumplimiento debido a uno de estos preceptos religiosos, el castigo será de tipo espiritual, ya que éste no verá la luz prometida, no alcanzará el fin que le han enunciado, es decir, el castigo está relacionado exclusivamente con lo prometido para el creyente.

- *Normas de Trato Social:* Estas normas responden también a la denominación de usos sociales, reglas de trato externo o a la de convencionalismos sociales.

Estas reglas suelen aparecer en forma consuetudinaria, como mandatos de la colectividad, como comportamientos necesarios en algunos grupos. Son ciertas prácticas admitidas en sociedad.

Como tales normas encontramos: El decoro, la caballerosidad, la finura, la decencia, la cortesía, la urbanidad, la etiqueta, la gentileza, la corrección de maneras, el hablar bien, etc. Por ende buscan la urbanidad y la buena educación.

En caso de incumplimiento de estas reglas de trato social, no existe sanción judicial, sino que el infractor será mal visto, censurado o repudiado por parte del grupo social de que se trate.

- *Normas Jurídicas*: Son aquellas disposiciones que el Poder Público por medio de sus órganos legislativos señala como obligatorias a la obediencia general y en caso de inobservancia las hace cumplir de acuerdo con los órganos judiciales.

Son un conjunto de normas que una sociedad determinada se otorga, siendo, bilaterales, heterónomas, coercibles y son de carácter externo, esto es, dichas normas son válidas y obligan independientemente de la voluntad de los sujetos a quienes están destinadas; al mismo tiempo que imponen deberes otorgan facultades o derechos.

Son características fundamentales de la norma jurídica:

- a) *BILATERALIDAD*. Se entiende que una norma es bilateral cuando al momento que impone deberes, concede facultades, es decir, se establece una correlatividad entre los deberes y facultades; siempre habrá frente a un sujeto obligado, otro facultado. El sistema normativo autoriza la posibilidad de que un individuo puede exigir a otro un acto de conducta.
- b) *HETERONOMÍA*. Se entiende por heterónoma que las normas son creadas por una instancia o un ente disímil del individuo al que se encuentran destinadas y que éstas les son impuestas aun en contra de su voluntad, una circunstancia por la que se caracteriza el Derecho, ya que las normas son creadas por los órganos del Estado o por la sociedad. En forma genérica se puede afirmar que no existe en Derecho, heteronomía pura, pues depende de la forma de Estado de que se trate ya sea democracia o autocracia; sin embargo, en la vigencia de las normas es constante la heteronomía, pues una vez dada su existencia obliga y tiene validez para todos los integrantes del Estado e inclusive para los mismos participantes en su creación imponiendo a todos los deberes jurídicos correspondientes y dándoles los derechos subjetivos de igual contenido.
- c) *COERCIBILIDAD*. Sobre la coercibilidad encontramos algo curioso en nuestro sistema normativo jurídico, pues a cada disposición corresponde una sanción, pero no todas las disposiciones son coercibles, entendiéndose como sanción el daño o mal que

sobreviene por el incumplimiento de una norma y esta sanción puede ser externa o interna, de acuerdo al ordenamiento que esté aplicado (Derecho, religión, moral); sin embargo, refiriéndonos al Derecho, encontramos que no todas las normas son coactivas, ya que aún en nuestros días hay normas del Derecho en donde no existe la coacción como puede verse en las normas que regulan las relaciones entre los Estados.

- d) *EXTERIORIDAD*. El carácter exterior de la norma radica en que exclusivamente se hace la adecuación externa de la conducta del individuo, con el deber estatuido de la norma, prescindiendo de la intención o convicción del individuo. El Derecho se caracteriza como un sistema en donde prevalece la exterioridad característica que también revisten los convencionalismos sociales, dado que el individuo no opina sobre el cumplir o no con las normas, debe adecuar su conducta lo que no sucede con las normas de naturaleza moral y religiosa que son sistemas que se caracterizan por su interioridad, en las que deben actuarse no sólo de acuerdo con la norma, sino también conforme a los principios y convicciones del sujeto.

El conjunto de normas jurídicas constituye el Derecho. Las normas jurídicas tienen como meta el encauzamiento de la vida en sociedad y podríamos asegurar que para llegar a feliz concierto de paz y de respeto de los unos con los otros y de éstos con aquellos que exige el estado de sociedad, se necesita el conjunto de normas jurídicas o Derecho.

1.1.2.1.1. CLASIFICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS

Clasificar es un problema de perspectiva. Hay tantas clasificaciones como criterios de división. Pero la selección de éstos no debe ser caprichosa. Las clasificaciones tienen únicamente valor cuando responden a exigencias de orden práctico o a necesidades sistemáticas. Al dividir los preceptos jurídicos tendremos muy presente dicho postulado. Agruparemos las normas de Derecho:⁴

⁴ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Ob. cit., Pág. 78.

Clasificación de las normas jurídicas:

- a) Desde el punto de vista del sistema a que pertenecen
 - 1 Nacionales
 - 2 Extranjeras
 - 3 De derecho uniforme.

- b) Desde el punto de vista de su fuente.
 - 1 Legislativas.
 - 2 Consuetudinarias.
 - 3 Jurisprudenciales.

- c) Desde el punto de vista de su ámbito especial de validez.
 - 1 Generales (Federales)
 - 2 Locales
 - a) De los Estados
 - b) De los municipios

- d) Desde el punto de vista de su ámbito temporal de validez.
 - 1. De vigencia indeterminada.
 - 2. De vigencia determinada.

- e) Desde el punto de vista de su ámbito material de validez.
 - 1. De derecho público.
 - a) Constitucionales
 - b) Administrativas.
 - c) Penales.
 - d) Procesales.
 - e) Internacionales
 - f) Industriales.
 - g) Agrarias
 - 2. De derecho privado
 - a) Civiles.
 - b) Mercantiles.

- f) Desde el punto de vista de su ámbito personal de validez
 - 1. Genéricas.
 - 2. Individualizadas.

- g) Desde el punto de vista de su jerarquía.
 - 1. Constitucionales.
 - 2. Ordinarias.
 - a) Orgánicas.
 - b) De comportamiento.
 - c) Mixtas.
 - 3. Reglamentarias.
 - 4. Individualizadas.
 - a) Privadas,
 - b) Públicas.

- h) Desde el punto de vista de sus sanciones.
 - 1. Leges perfectae.
 - 2. Leges plus quam perfectae.
 - 3. Leges minus quam perfectae.
 - 4. Leges imperfectae.

- i) Desde el punto de vista de su cualidad.
 - 1. Positivas o permisivas.
 - 2. Prohibitivas o negativas.

- j) Desde el punto de vista de sus relaciones de complementación
 - 1. Primarias
 - a) De iniciación de la vigencia
 - b) De duración de la vigencia
 - c) De extinción de la vigencia
 - d) Declarativas o explicativas
 - e) Permisivas.
 - f) Interpretativas
 - g) Sancionadoras
 - 2. Secundarias.

- k) Desde el punto de vista de sus relaciones con la voluntad de los particulares
 - 1 Taxativas
 - 2 Dispositivas

1.1.3. EL DERECHO

1.1.3.1. DERECHO POSITIVO

DERECHO POSITIVO: Está constituido por el conjunto de normas jurídicas que realmente se observan en una época determinada, aun en el caso de que hayan dejado de estar vigentes. Dicho de otro modo el Derecho Positivo es el conjunto de normas jurídicas que forman las reglas que ha establecido el legislador, así como aquellas que han dejado de estar vigentes por haber sido derogadas o abrogadas, quedando por tanto convertidas en el Derecho histórico de un Pueblo, esto es, el Derecho Positivo es un producto social y por tanto mutable, es decir, varía en el tiempo y el espacio. Como toda institución humana es *perfectible*, es decir, capaz de perfeccionamiento; el Derecho Positivo de los pueblos antiguos era menos perfecto que el actual, y éste a su vez aspira a ser mejor. *Varía en el espacio*, esto quiere decir que el Derecho Positivo no es el mismo en todos los pueblos, sufre variaciones de un país a otro, reflejando en esta forma la vida social en cada lugar; así, se habla del Derecho Alemán, del Derecho Italiano, del Derecho Mexicano, etc., y aunque todos tienen un fondo común, puesto que son obra humana, varían sin embargo, en determinados aspectos que los distinguen.

Sobre esta cuestión se ha discutido y opinado mucho; existen múltiples definiciones que, si bien es cierto que varían en cuanto a la forma, en esencia son semejantes. Sin pretender una nueva definición podremos decir que el Derecho Positivo es *un conjunto de normas que regulan la conducta social de los individuos, susceptibles de recibir una sanción política, y que, inspiradas en la idea de justicia, tienden a realizar el orden social.*⁵

Al decir que el Derecho es un conjunto de normas, significa que se trata de un agrupamiento de órdenes o mandatos; al afirmar que regulan la conducta social, se refiere al hecho de que las reglas jurídicas se han creado no para la conducta privada de los individuos, sino para condicionar su vida dentro de la colectividad. El hombre aislado de los demás hombres no necesita del Derecho; éste aparece cuando entran en conflicto las actividades antagónicas de los individuos. Se mencionan que las reglas de Derecho son susceptibles de ser sancionadas políticamente, porque el poder público interviene para hacerlas cumplir mediante el empleo de la fuerza si fuere necesario, llegando hasta la imposición de un castigo, en el caso de que la norma jurídica sea violada. Las reglas de Derecho inspiradas en la idea de justicia tienden a realizar el orden social, justicia significa la voluntad firme y constante de dar a cada uno lo que le pertenece. Las normas de Derecho, a

⁵ MOTO SALAZAR, Efraín. *Elementos de Derecho*. Pág. 9.

fin de realizar el orden social, necesitan forzosamente estar inspiradas en la idea expuesta; de otro modo la coordinación de la vida en colectividad, finalidad suprema del Derecho, quedaría aniquilada.

La vida social necesita para su desarrollo del orden y de la armonía, esto se logra mediante la cooperación de los miembros del grupo. Una sociedad en la que todos cooperan en la medida de sus posibilidades al bien común, sería perfecta; pero las cosas no ocurren así. El hombre actúa más que en forma generosa de una manera egoísta. Busca ante todo su propio bienestar, la satisfacción de sus propios intereses. En tales condiciones los intereses individuales fatalmente se oponen y, en ocasiones, chocan entre sí, produciéndose conflictos que causan trastornos en la vida de la sociedad; para resolverlos existe un elemento regulador de la conducta, que tiene además, el respaldo de la fuerza, representada por el poder público. Dicho elemento es el Derecho, que al conciliar intereses evita la lucha, que es desorden y violencia.

Frecuentemente se suelen confundir los términos de Derecho Positivo y Derecho Vigente, tal confusión es indebida. El Derecho Vigente es aquél que realmente rige en un momento determinado al grupo social y que no ha sido derogado ni abrogado, es decir, que es un Derecho actual; De lo anterior se afirma que no todo Derecho Positivo es Vigente, en cambio todo el Vigente es Positivo. Es por tanto condición necesaria para la buena organización de la sociedad.

1.1.3.2. ETIMOLOGÍA DE LA PALABRA DERECHO

La palabra proviene del vocablo latino *directum*, que significa no apartarse del buen camino, lo que está conforme a la regla, seguir en el sendero señalado por la ley, lo que se dirige o es bien dirigido, lo que no se desvía a un lado ni otro, lo que es recto. En general se entiende por Derecho el conjunto de normas jurídicas creadas por el Estado para regular la conducta externa de los hombres y en caso de incumplimiento está provisto de una sanción judicial.

1.1.3.3. CONCEPTO DE DERECHO

Como en todas las ramas de la ciencia, los autores han otorgado una definición particular y sobre todo, encuadrando dicha definición al tipo de Estado y sociedad que les toca vivir. En las diversas acepciones de la palabra *Derecho*, los juristas lo conceptúan en forma disímbola, por lo que estas apreciaciones, (algunas probablemente incompletas, otras que se refieren únicamente a características aisladas del Derecho) no consideran a éste en su integridad.

A continuación se mencionan algunas de las múltiples acepciones de la palabra Derecho:

- Es la voluntad vinculatoria, autárquica o inviolable.⁶
- Es el conjunto de reglas a las cuales está sometida, bajo la sanción del poder social, la libertad del hombre en conflicto con la libertad de otro.⁷
- Es el conjunto de normas y reglas de conducta de los hombres que son establecidas o afianzadas por el Estado: voluntad de la clase dominante erigida en ley.⁸
- En general se entiende por Derecho todo conjunto de normas eficaz de regular la conducta de los hombres, siendo su clasificación más importante, la de Derecho Positivo y Derecho Natural.⁹
- Un conjunto de normas bilaterales, externas, generalmente heterónomas y coercibles que tienen por objeto regular la conducta humana en su interferencia ínter subjetiva.¹⁰
- Es la voluntad estatal de la clase dominante expresada en el sistema de normas obligatorias para todos, apuntadas a regular las relaciones sociales en interés de esta clase y aseguradas a ser llevadas a la práctica por medio de la fuerza coercitiva del Estado.¹¹
- El Derecho es un conjunto de Normas que regulan la conducta social de los individuos, susceptibles de recibir una sanción política, y que, aspiradas en la idea de justicia, tienden a realizar el orden social.¹²
- El Derecho es una regla de vida social, establecida por la autoridad competente en vista de la utilidad general o del bien común del grupo y, en principio, provista de sanciones para asegurar su efectividad.¹³

⁶ RUDOLF STAMMLER, citado por Dorantes Tamayo, *¿Qué es el Derecho?* Ed. Uteha, México, 1977, 2ª ed., Pág. 340

⁷ C. BUFNOIR, *ibidem*, Pág. 337.

⁸ *Diccionario Marxista de Filosofía*, Ediciones de Cultura Popular, Pág. 71.

⁹ DE PINA, Rafael. *Diccionario de Derecho*. Ed. Porrúa, México, 1975, Pág. 178.

¹⁰ ROJINA VILLEGAS, Rafel. *Compendio de Derecho Civil t. I*. Ed. Porrúa, México, 1962, 1ª ed., Pág. 7.

¹¹ DZHANGUIR, Kerinov. *Comprensión Marxista de la Esencia del Derecho*. Moscú, Academia de Ciencias de la URSS. Pág. 9.

¹² *Enciclopedia Barsa*. Edición de E.E.U.U. t V, 1976. Pág. 381

¹³ PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael. *Lecciones de filosofía del Derecho*. México JUS 1970, 6ª ed., Pág. 268.

- Lo jurídico del Derecho no radica en los valores superiores que lo deben inspirar, sino en la forma de su realización a través de él. La función del Derecho es la seguridad y por tanto, el Derecho impone su cumplimiento de manera inexorable por ejecución forzosa.¹⁴
- Derecho no es sólo la norma dada sino también la entidad de la cual ha emanado la norma. El proceso de objetivización, que da lugar al fenómeno jurídico, no se inicia en la emanación de una regla, sino en un momento anterior: las normas no son sino una manifestación, una de las distintas manifestaciones; un medio por el cual se hace valer el poder del “yo” social.¹⁵
- Un conjunto autónomo y coordinado de estructuras ideales, emanado de un poder público efectivo, y destinado a actuar en la vida humana de relación social.¹⁶
- Derecho es un orden concreto, instituido por el hombre para la realización de valores colectivos, cuyas normas –integrantes de un sistema que regula la conducta de manera bilateral, externa y coercible– son sancionadas y, en caso necesario, aplicadas o impuestas, por la organización que determina las condiciones y los límites de su fuerza obligatoria.¹⁷
- El Derecho “es vida viviente, es decir, vida que se vive”. El Derecho es ciencia de principios: la verdad científica dominante, en un momento dado de la historia de las ciencias y de la cultura, orienta los principios rectores del Derecho. [...] Pobre y restringido, vacío, sería el campo del Derecho referido sólo al mundo de las normas, toda construcción jurídica, toda norma, que no atiende a los altos valores humanos, será un elemento irregular, que la comunidad humana rechazará.¹⁸
- En el marco formal de una sociedad que dadas sus condiciones económicas y políticas, sociales y culturales, se establecen normas destinadas a prohibir o permitir determinadas conductas y crear instituciones.¹⁹

¹⁴ RECASÉNS SICHES, Luis. “Oficio noble o diabólico”: Las Antinomias de la Profesión Jurídica. Revista de la Facultad de Derecho de México, t V, núms. 17-18, UNAM, enero-junio, 1955, Pág. 60.

¹⁵ SANTI ROMANO. *L'ordenamiento giuridico*. Ed. Sansoni, Florencia 1977, 3ª ed., Pág. 25.

¹⁶ CERVANTES AHUMADA, Raúl. “Sobre el concepto de Derecho”. Revista de la Facultad de Derecho. Pág. 670.

¹⁷ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Filosofía del Derecho*. Ed. Porrúa, México, 1974. Pág. 135.

¹⁸ RECASÉNS SICHES, Luis. *Introducción al Estudio del Derecho*. Pág. 26.

¹⁹ CARPIZO MCGREGOR, Jorge. citado por Academia de Profesores de Derecho, *Fundamentos de Derecho parte I: Introducción y Civil*. Pág. 13.

1.1.3.4. FUENTES DEL DERECHO

FUENTE DEL DERECHO. La expresión fuente del Derecho, se usa para designar el origen del Derecho, es decir, la manera como el orden jurídico brota para su observancia.

En un sentido gramatical, por fuente se entiende el origen, principio o fundamento de una cosa; en tales condiciones, si aplicamos este concepto al Derecho por fuente habría que entender el origen, el principio o el fundamento de las normas jurídicas.

Los autores, sin embargo, no se han puesto de acuerdo para fijar un criterio general sobre las fuentes del Derecho y en las definiciones que al respecto se han dado, con frecuencia se atiende o al aspecto formal o al aspecto real, es decir las definiciones se refieren o al proceso de creación de la norma de Derecho, o a los factores o fenómenos que lo fundamentan.

El jurista español Luis Legaz Lecamba, profesor de filosofía de Derecho en la Universidad de Santiago Compostela, define las fuentes como "*las formas al través de las cuales se manifiesta el Derecho*", y el licenciado Rafael Rojina Villegas, jurista mexicano las define a su vez como "*los diversos procesos al través de los cuales se elaboran las normas jurídicas*", procesos que pueden comprender tanto las manifestaciones reales que dan origen a dichas normas, como las formas para crearlas, ya se traten del proceso legislativo, de la obra de la jurisprudencia o del proceso de elaboración de la costumbre jurídica.

En la terminología jurídica tiene la palabra *fuentes* tres acepciones que es necesario distinguir con cuidado. Se habla en efecto, de fuentes *formales*, *reales* e *históricas*.

Las *fuentes formales* son los procesos de creación de las normas jurídicas, es decir, los hechos que dan a una norma el carácter de Derecho: la ley, la costumbre, la doctrina y la jurisprudencia, etc.

Las *fuentes reales* son aquellos elementos que determinan el contenido de las normas jurídicas, son pues, todos aquellos fenómenos sociales que contribuyen a la formación del Derecho.

Las *fuentes históricas* están integradas por todos aquellos documentos del pasado que contienen el texto de una ley.

1.1.3.4.1. FUENTES FORMALES

- **LA LEY.** Es una norma jurídica que ha emanado del Poder Legislativo para regular la conducta de los hombres. La ley es una regla que regula todos los casos o circunstancias que reúnan las condiciones previstas por ella para su aplicación.
- **LA COSTUMBRE.** "Es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio",²⁰ podemos decir también que es "un uso existente en un grupo social que expresa un sentimiento jurídico de los individuos que componen dicho grupo."²¹ Las comunidades sociales, en el devenir histórico han observado algunas reglas de manera uniforme y constante por medio de las cuales resolvían situaciones jurídicas.

Desde el punto de vista gramatical la costumbre se define como "las prácticas repetidas que han adquirido fuerza de ley", concepto que coincide con el jurídico desde el momento que en Derecho la costumbre se define como "un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta obligatorio."

La costumbre jurídica estará constituida por lo tanto, por un conjunto de reglas sociales derivadas de un uso más o menos prolongado, a las que los individuos que las practican reconocen obligatoriedad como si se tratara de una ley.

De lo anterior se desprende que la costumbre es una forma arcaica de como se manifestó el Derecho en la sociedad.

Las normas jurídicas que tienen su origen en la costumbre, reciben en su conjunto el nombre de Derecho Consuetudinario.

- **LA JURISPRUDENCIA.** La palabra posee dos acepciones distintas. En una de ellas equivale a *ciencia del Derecho o teoría del orden jurídico positivo*.²² En la otra, sirve para designar el *conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales*.²³

²⁰ GARCÍA MÁYNEZ, *Introducción al Estudio del Derecho*. Pág. 61.

²¹ *ibidem*, Pág. 61.

²² DE DIEGO, Clemente. *La jurisprudencia como fuente del Derecho*. Madrid 1925, Pág. 46.

²³ *ibidem*, Pág. 57

Ignacio Burgoa en su libro "El Juicio de Amparo" nos dice que *"la jurisprudencia se traduce en las interpretaciones y consideraciones jurídicas uniformes que hace una autoridad judicial designada para tal efecto por la ley, respecto de uno o de varios puntos de Derecho especiales y determinados que surgen en cierto número de casos concretos semejantes que se presenten, en la inteligencia de que dichas consideraciones e interpretaciones son obligatorias para los inferiores jerárquicos de las mencionadas autoridades y que expresamente señale la ley."*

Nuestra actual ley de amparo en su artículo 193 bis y en su segundo apartado nos dice: *"las ejecutorias de las Salas de la Suprema Corte de Justicia constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se encuentre en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce ministros."*

Además puede considerarse la jurisprudencia como la interpretación jurisdiccional del Derecho Positivo y está constituida por el conjunto de decisiones judiciales y en ocasiones administrativas, dictadas sobre una misma cuestión y en especies análogas.

En nuestro Derecho, sólo los tribunales federales pueden establecer jurisprudencia.

La jurisprudencia de la Corte puede interrumpirse o modificarse por resoluciones del mismo tribunal. Para que tal modificación surta efecto de jurisprudencia, se requiere que se expresen las razones que se tuvieron para variarla, las cuales deberán referirse a las que tuvieron presentes para establecer la jurisprudencia que modifica.

La jurisprudencia de la Suprema Corte, en nuestro país, se convierte obligatoria para todos los tribunales, los que deberán acatarla y cumplirla.

- **LA DOCTRINA.** *Se da el nombre de doctrina a los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del Derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación.*

La doctrina no representa ningún valor jurídico, sino un mero valor intelectual auxiliar en la aplicación e interpretación de las normas. Las leyes no están siempre redactadas de manera clara y precisa y no han podido prever todas las situaciones que se presentan en la práctica. De

ahí resulta que hay para el jurista, muchos puntos oscuros controvertidos. Los autores tienen entonces por misión la de proponer soluciones para esas dificultades. Como la doctrina representa el resultado de una actividad especulativa de los particulares, sus conclusiones carecen de fuerza obligatoria por grande que sea el prestigio de aquellos o profunda la influencia que sus ideas ejerzan sobre el autor de la ley o las autoridades encargadas de aplicarla. Es una cuestión de confianza personal y el valor de la doctrina es puramente moral.

- **LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.** Estos principios son producto de una actividad intelectual, subjetiva, que emplea principalmente el método inductivo para encontrar en una afanosa búsqueda los principios esenciales del ordenamiento jurídico.

Son los Principios Generales del Derecho, "criterios o ideas fundamentales de un sistema jurídico determinado que se presentan en la forma concreta del aforismo y cuya eficacia como norma supletoria de la ley depende del reconocimiento expreso del legislador".²⁴

De lo anterior podemos concretar que dichos principios, *son la materia, el contenido de que se vale el legislador para la elaboración de las leyes.* Estos principios aparecen, según el maestro De Pina, como el complejo de ideas y creencias que forman el pensamiento jurídico de un pueblo en un momento determinado de su historia. No hay Derecho sin principios. Se puede decir que los Principios Generales del Derecho son las direcciones o líneas matrices según las cuales se desarrollan las instituciones jurídicas.²⁵

Nuestra Constitución Política establece en el cuarto párrafo del artículo 14, lo que sigue: "*En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la Ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del Derecho*". Por otra parte, el Código Civil para el Distrito Federal, acatando el precepto constitucional, determina en su artículo 19 que "*las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la Ley o a su interpretación jurídica. A falta de Ley se resolverán conforme a los principios generales del Derecho.*"

²⁴ DE PINA, Rafael. Ob. cit., Pág. 236.

²⁵ DE PINA, Rafael. *Derecho Civil Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 1965, 1ª ed., Págs. 119-120.

1.1.3.5. CLASIFICACIÓN DEL DERECHO

1.1.3.5.1 CLASIFICACIÓN CLÁSICA O VERTICAL DEL DERECHO

El Derecho es el conjunto de normas jurídicas que regulan la vida de los hombres en sociedad, pero aunque todo el orden jurídico compone el Derecho, éste se suele dividir para su estudio en *Subjetivo* y *Objetivo*.

El **Derecho Subjetivo** es el conjunto de facultades que los individuos tienen frente a los demás individuos, o bien frente al Estado.

El **Derecho Objetivo** es el conjunto de normas jurídicas que en sí forman la maquinaria jurídica.

El Derecho Subjetivo se divide en: *Derechos Políticos*, *Derechos Públicos* y *Derechos Civiles*, éstos se subdividen en *Personales* y *Patrimoniales*, clasificándose los Patrimoniales a su vez en *Reales* y *De Crédito*.

- Los *Derechos Subjetivos Políticos*, son aquellos que tienen los individuos cuando actúan en calidad de ciudadanos que pertenecen a un determinado Estado.
- Los *Derechos Subjetivos Públicos*, son los que tienen los individuos por el simple hecho de serlo, sin considerar su sexo, nacionalidad o edad.
- Los *Derechos Subjetivos Civiles*, son los que tienen los individuos en su carácter particular o privado; ejemplo el derecho que tienen los hijos de pedir alimentos a sus padres, el derecho que se tiene para usar un nombre, el derecho de unirse en matrimonio etc.
- Los *Derechos Subjetivos Personales*, son los que se refieren a la persona misma, no pueden desligarse del individuo, como ocurre con el nombre; los *Derechos Subjetivos Patrimoniales* son los de carácter económico.
- Los *Derechos Subjetivos Patrimoniales*, se subdividen en *Reales* y *De Crédito*. Los primeros son los que conceden a su titular un poder directo sobre la cosa material sobre la que cae el derecho. Los segundos son aquellos que facultan a una persona para exigir a otra el cumplimiento de una obligación.

El Derecho Objetivo se divide en *Interno o Nacional* y *Externo o Internacional*. El primero establece situaciones jurídicas que ocurren dentro del Estado; el segundo en cambio regula situaciones jurídicas que se llevan a cabo entre países distintos, o bien entre ciudadanos de distintas nacionalidades.

El Derecho Objetivo se subdivide también en *Derecho Público* y *Derecho Privado*.

Tal clasificación del Derecho en Público y Privado, obedece más que a razones reales, o necesidades didácticas, pues muchos son los autores que han escrito al respecto, sin llegar a una conclusión semejante, ya que el tema es en verdad apasionante y su discusión obedece a muchos criterios.

La separación del Derecho Público y Privado resulta lógica si consideramos que los hombres en su continuo actuar en sociedad lo hacen en dos aspectos diversos, es decir, son individuos considerados como tales; además de que forman parte de una comunidad denominada Estado.

Es prudente señalar que la división que estudiamos ha variado en el transcurso del tiempo, desde que se originó en Roma, pues muchas ramas del Derecho que nosotros consideramos Público fueron consideradas en la antigüedad como privado.

Existen algunas ramas jurídicas que no se encuentran claramente definidas o determinadas respecto a qué clase de Derecho pertenecen, sino que por el contrario encontramos que tienen elementos Públicos y Privados.

DERECHO PÚBLICO. Está compuesto por el conjunto de normas jurídicas que regulan la actuación de los individuos frente al Estado, así como las relaciones de los Estados como entidades soberanas entre sí; es decir, cuando existen relaciones entre los particulares con el Estado, pero considerado éste con su potestad soberana (expropiación por causa de utilidad pública), o bien de Estado a Estado.

El Derecho Público se subdivide en las siguientes ramas:

- a) **DERECHO ADMINISTRATIVO.** Es la rama del Derecho Público que tiene por objeto específico la administración pública.
- b) **DERECHO CONSTITUCIONAL.** Regula la estructura de la Administración Pública así como el funcionamiento de los órganos

- políticos supremos; establece también la situación del ciudadano frente al Estado; además señala la forma de gobierno.
- c) *DERECHO PENAL*. Comprende el conjunto de normas jurídicas que establecen los delitos así como la sanción correspondiente. En el Derecho Penal están contenidas una variedad de disposiciones que se aplican a los delincuentes, cuando cometen algún delito.
 - d) *DERECHO PROCESAL*. Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procedimientos que deben seguirse para hacer posible la aplicación del Derecho.
 - e) *DERECHO DEL TRABAJO*. Conjunto de normas jurídicas destinadas a regular las relaciones entre obreros y patrones. Además reglamenta las diversas formas de prestación de servicios, así como las autoridades que deben intervenir en dichas relaciones.
 - f) *DERECHO AGRARIO*. Regula todas aquellas relaciones jurídicas derivadas del campo.
 - g) *DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO*. Conjunto de reglas jurídicas que fijan los derechos y los deberes de los Estados entre sí.

DERECHO PRIVADO. Lo componen todas aquellas normas jurídicas que regulan las relaciones de los individuos en su carácter particular, establece pues, las situaciones jurídicas de los particulares y sus relaciones recíprocas.

Además de tutelar las más íntimas relaciones de los individuos, el Derecho Privado regula las actuaciones de éstos con el Estado, pero cuando no hace sentir su potestad soberana sino que las relaciones son de igual a igual.

El Derecho Privado se subdivide en las siguientes ramas:

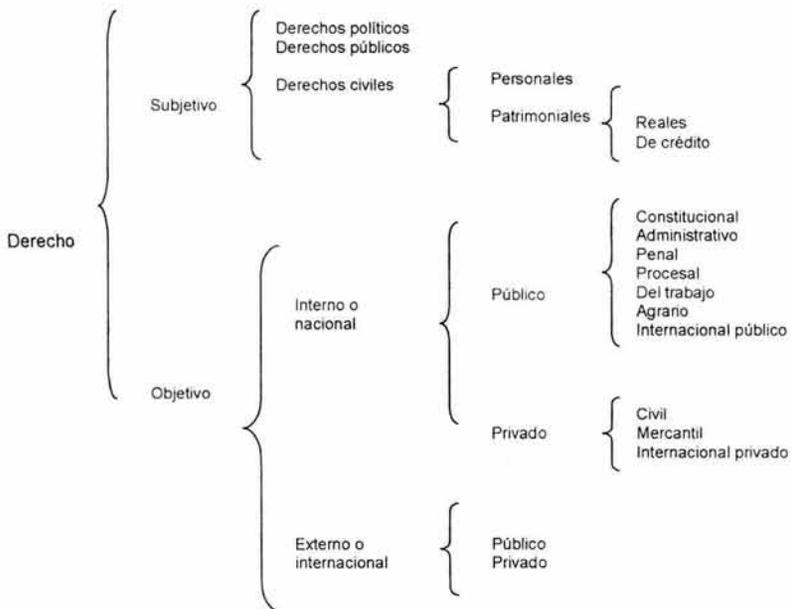
- a) *DERECHO CIVIL*. Establece las relaciones privadas de las personas entre sí. Regulan las relaciones de familia y la protección de los intereses particulares.

“Se atribuye al Derecho Civil la regulación de las siguientes relaciones:

- 1) Las derivadas del hecho de la existencia de las personas humanas o jurídicas consideradas en sí mismas.
- 2) Las que se originan de la actividad económica de dichas personas; derechos reales, obligaciones, contratos, etc.
- 3) Los que engendran la existencia de la familia.
- 4) Los que derivan de la muerte de las personas; derecho sucesorio.

- b) *DERECHO MERCANTIL*. Conjunto de normas jurídicas que regulan los actos de comercio y a los comerciantes en el ejercicio de sus actividades.
- c) *DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO*. Conjunto de normas jurídicas que rigen a los individuos nacionales cuando se encuentran en otro Estado; es decir, cuando existen situaciones jurídicas entre personas de diversas nacionalidades, precisamente el Derecho aplicable es el Internacional Privado.

Esta clasificación clásica del Derecho o vertical, queda perfectamente clara en el siguiente cuadro sinóptico:



1.1.3.5.2. CLASIFICACIÓN CONTEMPORÁNEA DEL DERECHO

Esta clasificación en oposición a la anterior deriva del inusitado avance científico y tecnológico que se ha impuesto a la época actual en sus diversos aspectos: social, económico, político, moral y cultural.

En consecuencia con tal desarrollo, han surgido nuevas actividades o relaciones, que de alguna u otra forma deben, incuestionablemente, ser reguladas por el Derecho, de donde surgen nuevas áreas o ramas que están contenidas en códigos o leyes independientes de los tradicionales, o sea, del Derecho Penal y del Derecho Civil.

Son en esencia ramas del Derecho de reciente creación. Así tenemos el Derecho Agrario, el Derecho del Trabajo, el **Derecho Fiscal**, el Derecho Electoral, a manera de ejemplos.

En tal virtud, no podemos, ni debemos, tratar de ubicar estas nuevas ramas del Derecho, ni en el Derecho Público, ni en el Derecho Privado, por que hacerlo sería tanto como pretender cambiar la naturaleza de las nuevas ramas del Derecho.

Estas ramas de reciente creación tienen otro sentido, muy distinto a las contenidas en Derecho clásico tradicional. Su carácter es eminentemente social o económico, de donde se deriva su incongruencia o incompatibilidad con la clasificación clásica del Derecho o vertical.

La función del derecho constitucional en la clasificación del orden jurídico nacional. Desde hace varios años quedó cerrado el debate en torno a la clasificación dual o tripartita del orden jurídico nacional. La doctrina discute con cierta pasión la subclasificación de cada una de las tres especies, el cuadro más generalizado dice: a) *Derecho público*: derecho constitucional, derecho administrativo, derecho procesal; varios profesores afirmaban la autonomía de varios estatutos, el **fiscal**, el militar, el marítimo, el aéreo, entre otros; b) *Derecho Social*: derecho económico, al que algunos consideran parte del derecho público y el derecho de los hombres que prestan su energía de trabajo a la economía: derecho del trabajo en sentido estricto, derecho agrario y el derecho de la seguridad social; c) *Derecho privado*: derecho civil, derecho mercantil y derecho procesal.

Los derechos sociales, cuyos orígenes, contenido esencial y finalidades, nos son ya conocidos (se está refiriendo a los que derivan de los artículos 27 y 123 constitucionales), y a reserva de volver sobre ellos, pueden definirse como los que se proponen a entregar la tierra a quien la trabaja y asegurar a los

hombres que vierten su energía de trabajo a la economía, la salud y la vida y un ingreso, en el presente y en el futuro que haga posible un vivir conforme con la naturaleza, la libertad y la dignidad humanas.

Con relación al nacimiento del Derecho Social nuestros queridos y respetados maestros, según el acotamiento que hemos efectuado de la obra de cada uno de los mismos en síntesis, establece lo que sigue: Alberto Trueba Urbina afirma que el Derecho Social nació en la Constitución mexicana de 1917, de sus artículos 27 y 123 que contienen normas protectoras y reivindicatorias a favor de la clase trabajadora, del trabajador, de los económicamente débiles en particular y de los proletarios en general.

Tomando en cuenta lo anterior y considerando que las nuevas ramas del derecho atienden a otros aspectos se ha formulado una clasificación denominada horizontal o contemporánea, en virtud de que éstas contienen o se fundamentan en las disposiciones o instituciones de las demás del Derecho que forman la clasificación clásica o vertical, ya que ésta no atiende al bien jurídico protegido por el Derecho, sino que toma en cuenta el fundamento de sus normas, o sea de donde provienen las normas jurídicas que integran cada nueva rama del Derecho.

Para justificar lo anterior podemos citar a manera de ejemplo, que el Derecho del Trabajo no quedaría comprendido ni en el Derecho Público, ni en el Derecho Privado, por contener disposiciones de ambos derechos, pero sí en la clasificación propuesta.

1.1.3.5.3. AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL

Señala Mario Pugliese que “en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sostenida a la investigación jurídica”. Por ello se ha visto que no obstante que el Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se les divida y se clasifique conforme a diversos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, nos lo presenta dividido en diversas ramas.

Sin embargo, debemos tener presente que sólo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho, se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente

didácticos, podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina en el sentido auténtico de la palabra, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares, para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

Respecto al Derecho Tributario sustantivo sostiene Sergio F. De la Garza que no existe dificultad en reconocerle autonomía científica y, citando a Amorós Rica, nos dice que: "hay que admitir la existencia de unos principios generales, de unas instituciones comunes, de unos problemas idénticos y la posibilidad de unas mismas soluciones al estudiar los diversos ordenamientos tributarios".

A su vez, Emilio Margáin nos dice que los partidarios de la autonomía del Derecho Tributario apoyan su idea en la existencia de ciertos particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho. Estos particularismos son los siguientes:

- a) *La naturaleza específica de la obligación tributaria.* Es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de ésta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto es un dar.
- b) *Los caracteres de la responsabilidad.* El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda, de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) *El procedimiento económico coactivo.* La posibilidad que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.
- d) *La figura jurídica de la exención.* Es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado. Para permitir deudas cuando no se desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.
- e) *La sanción en Derecho Fiscal, que concibe la representación civil.* En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda

lograr el cumplimiento forzado de la obligación y en su caso, la indemnización de los daños y perjuicios causados por incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, que a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como Código Civil, Código Penal etc.

- f) *El Hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías.* La idea a que se refiere este particularismo está mal expresada, pues no es cierto, al menos en México, que el Fisco nunca litiga sin garantías, puesto que conforme a la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar la resolución tributaria y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna en realidad, la idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo sólo se suspende si otorga garantía al Estado.

Sobre el problema de la autonomía del Derecho Fiscal resulta interesante señalar que desde hace tiempo el Tribunal Fiscal de la Federación de México ha sostenido que existe esa autonomía como puede verse en su jurisprudencia de la fecha 19 de noviembre de 1940, que en su parte conducente dice que el Derecho Fiscal "Como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, han venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del Derecho Administrativo y Derecho Público, con mayor razón la distinguen el campo del Derecho Civil".

En el campo de la Hacienda Pública, el acelerado desarrollo económico y la amplia diversificación de la actividad humana que se han experimentado en los últimos tiempos han provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas que en su momento fueron oportunos resultan ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los aspectos de los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria así como de las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes. De ahí la existencia actual del Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama del Derecho autónoma, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionados y

cuya finalidad es la de conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que le son comunes y que son distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

1.2. LA JERARQUÍA DEL ORDEN JURÍDICO EN EL DERECHO MEXICANO

1.2.1. JERARQUIZACIÓN DEL DERECHO MEXICANO

Jerarquía significa orden o grados en diversas personas o cosas; de manera que la jerarquía del derecho será la diversidad de normas jurídicas que de acuerdo con su importancia pertenecen al mismo o a diverso rango.

Es indispensable, delimitar la jerarquía de las disposiciones legales que rigen nuestro sistema jurídico, tanto por una cuestión de orden como por la necesidad de que unas se apoyen en otras. La norma jurídica se considera válida y obligatoria, porque se encuentra apoyada en otra superior, y ésta a su vez, está apoyada por otra de mayor categoría y así sucesivamente hasta llegar a la norma suprema, La Constitución.

El problema del orden jerárquico normativo fue planteado por primera vez en la Edad Media, siendo poco más tarde relegado al olvido. En los tiempos modernos, Bierling resucitó la vieja cuestión. El mencionado jurista analiza la posibilidad de establecer una jerarquización de los preceptos del Derecho, y considera ya, como partes constitutivas del orden jurídico, no solamente la totalidad de las normas en vigor, sino la individualización de éstas en actos como los testamentos, las resoluciones administrativas, los contratos y las sentencias judiciales.²⁶

De acuerdo con lo anterior, la jerarquía del orden jurídico es el siguiente:

1. La Constitución;
2. El Tratado Internacional y la Ley Federal;
3. La Ley Ordinaria;
4. El Decreto;
5. El Reglamento;
6. Las Normas Jurídicas Individualizadas:
 - a) El Contrato,
 - b) La Sentencia,
 - c) El Testamento,
 - d) La Resolución Administrativa.

²⁶ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Ob.cit. Pág. 83.

1.2.1.1. LA CONSTITUCIÓN

La Constitución es la Ley fundamental de un Estado; está compuesta por un conjunto de normas supremas que dirigen la estructura y las relaciones entre los poderes públicos y la situación de los individuos frente al Estado.

El fundamento de todo orden jurídico que establece el Estado, determinando su estructura política, sus funciones, características, los poderes encargados de cumplirla, los derechos y obligaciones de los ciudadanos y el sistema de garantías necesarios para el mantenimiento de la legalidad, ésta es considerada como la manifestación suprema del Derecho Positivo; asimismo, se le denomina como la Carta Magna o Carta Fundamental del Estado.

Un Estado no puede subsistir sin una Constitución, ya sea escrita o consuetudinaria, pues en ella descansa la estructura de su organización. El pueblo que no tenga Constitución vivirá, si es que vive en una anarquía constante.

La Constitución está integrada por dos partes: *dogmática* y *orgánica*.

- La parte *dogmática* trata de los derechos fundamentales del hombre; contiene las limitaciones de la actividad del Estado frente a los particulares.
- La parte *orgánica* tiene por objeto organizar el poder público, estableciendo las facultades de sus órganos.

La Constitución puede tener su origen según diversas situaciones:

- a) Como producto de una guerra, cuando el país vencedor impone al vencido un Código Político para su observancia.
- b) Como resultado de una revolución, se deja sin efecto la Constitución existente, para redactar otra de acuerdo con las necesidades políticas y sociales del régimen revolucionario.
- c) Al nacimiento de un nuevo Estado, tiene necesariamente que crearse una Ley Suprema que contenga los principios fundamentales que deben coordinar la vida jurídica de esa recién formada entidad.
- d) Cuando una Constitución resulta obsoleta pueden efectuarse los cambios necesarios, o bien crearse una nueva.

Cualquiera de las causas enumeradas puede ser la génesis de una Constitución, pero para que sea jurídicamente obligatoria, es necesario que exista un procedimiento adecuado. Se debe formar un cuerpo legislativo

especial para tal acontecimiento, mismo que recibe el nombre de *Congreso Constituyente*, cuyo objeto principal, es construir una nueva Ley fundamental que engendre una nueva estructura política del país, es decir, un nuevo estado de cosas.

Tan pronto como cumple su cometido, el Congreso Constituyente desaparece para dar lugar al Poder Legislativo ordinario, que como función principal tiene la de crear las leyes de menor jerarquía.

Nuestra actual Constitución es producto de un Congreso Constituyente que se reunió en la Ciudad de Querétaro del 1° de diciembre de 1916 al 31 de enero de 1917.

Por las cambiantes necesidades del país, la Constitución puede ser reformada o adicionada, pero para que las adiciones o reformas sean parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión por voto de las dos terceras partes de los legisladores presentes acuerden las reformas o adiciones y que éstas sean aprobadas por la mayoría de las Legislaturas de los Estados. El Congreso de la Unión o la Comisión Permanente en su caso, harán el cómputo de los votos de los legisladores y la declaración de haber sido aprobadas las adiciones o reformas.

La Constitución Federal Mexicana no perderá su fuerza o vigor, aun cuando por alguna rebelión se interrumpa su observancia en caso de que por cualquier trastorno público se establezca un gobierno contrario a los principios que ella sanciona, tan luego como el pueblo recobre su libertad restablecerá su observancia, y con arreglo a ella y a las leyes que en su virtud se hubieren expedido, serán juzgados, así los que hubieren figurado en el gobierno emanado de la rebelión, como los que hubieren cooperado con ésta.

De lo anterior podemos concluir que nuestra Constitución puede ser reformada o adicionada de acuerdo con los causes legales, según las necesidades del país, pero por la violencia nunca puede dejar de estar en observancia, pues la fuerza no puede jamás triunfar sobre el Derecho.

1.2.1.2. TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados internacionales son compromisos o acuerdos que celebran dos o más Estados, con el objeto de resolver problemas de interés común a las entidades políticas contratantes.

De lo anterior podemos señalar los siguientes elementos:

1. Constituyen un acuerdo de voluntades, es decir, un pacto derivado del mutuo y libre consentimiento de las partes signatarias.
2. Exclusivamente se llevan a cabo mediante la intervención de sujetos de Derecho Internacional, es decir, los diversos Estados que constituyen la comunidad Internacional y cuya soberanía, independencia e integridad territorial se encuentran reconocidas y respetadas por todos los demás miembros de dicha comunidad.
3. Estos tratados deben otorgarse entre un mínimo de dos Estados, pero pueden tomar forma de Convenciones Internacionales cuando son suscritos por varias naciones afectadas o interesadas en la materia que se trate.
4. Los Tratados Internacionales aparecen como un instrumento de conciliación ante la alarmante posibilidad de recurrir a la guerra para arreglar sus diferencias; estos tratados cuyo objeto radica en establecer bases y reglas generales de observancia obligatoria para los Estados signatarios, tienden a prevenir y solucionar las inevitables controversias y fricciones provenientes de las relaciones internacionales.

El Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fracción X dice:

Las facultades y obligaciones del Presidente de la República son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de la Política, el titular del Poder Ejecutivo, observará los siguientes principios normativos: La autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales.

Para que dichos tratados internacionales alcancen efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como leyes de rango Constitucional ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales.

Los Tratados se encontrarán dentro de las normas jurídicas de mayor categoría, siempre y cuando se hayan celebrado por el representante del Poder Ejecutivo y estén con lo establecido con los principios de nuestra Constitución, siendo competencia de comprobación de lo anteriormente expresado al Senado de la República para decidirse si son o no de aprobarse.

Los Convenios Internacionales han adquirido una gran importancia, ya que éstos constituyen los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia sobre propiedades, operaciones o actividades, cuyos rendimientos pueden estar sujetos a sus respectivas leyes, por ende, a una doble carga tributaria.

El Artículo 15 Constitucional señala:

No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano.

1.2.1.3. LEY ORDINARIA

Norma jurídica obligatoria y general dictada por el legítimo poder para regular la conducta de los individuos en sociedad o para establecer los órganos necesarios para el cumplimiento de sus fines; la ley es obra de un órgano legislativo y como tal tiene por fuente la voluntad mayoritaria de dicho órgano, pues raramente es aprobado por unanimidad.

La ley racionalmente concebida no es un mandato arbitrario de aquel que detenta un poder soberanamente dominante, sino que constituye la expresión de la igual libertad de todos aquellos que pertenecen al mismo orden jurídico y que, en consecuencia, quedan obligados a observarla, precisamente porque la ley constituye el registro de sus voluntades mismas.

La declaración de libertad de los órganos parlamentarios en relación con la producción de la ley tiene que ser solemne. Cuando se dice que la ley en su declaración ha de ser solemne se quiere expresar "que ha de elaborarse y declararse con las formalidades y solemnidades ordenadas en la Constitución." Cuando esta elaboración y declaración no han sido realizadas de acuerdo con el método constitucionalmente establecido, la ley es formalmente anticonstitucional.

De acuerdo al Artículo 71 Constitucional:

El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

- I. Al Presidente de la República;*
- II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión; y*
- III. A las legislaturas de los Estados.*

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los Estados o por las diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a comisión. Las que presentaren los diputados o senadores, se sujetarán a los trámites que designe el reglamento de debates.

Artículo 72.

Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de algunas de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones;

- a) Aprobando un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente;*
- b) Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen dentro de diez días útiles; a no ser que, corriendo este término hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.*
- c) El proyecto de Ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.*

Las votaciones de ley o decreto serán nominales;

- d) Si algún proyecto de ley o decreto fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión volverá a la de origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción a); pero si lo reprobasen, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones;*
- e) Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado, o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si*

las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo para los efectos de la fracción a). Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por la mayoría absoluta de los votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción a). Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes:

- f) En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.*
- g) Todo proyecto de ley que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año;*
- h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados;*
- i) Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la comisión dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto, puede presentarse y discutirse en la otra Cámara;*
- j) El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales.*

Tampoco podrá hacerlas al decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente.

En el proceso de formulación de la Ley, hay que considerar la iniciativa, la discusión y aprobación, la promulgación, la publicación y eventualmente, el veto.

1.2.1.4. EL DECRETO

Son actos del poder ejecutivo referente al modo de aplicación de las leyes en relación con los fines de la administración pública y deben de estar firmados por el Secretario de Estado que corresponda para que pueda tener fuerza obligatoria.

El Artículo 49 Constitucional señala:

El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

El Artículo 29 establece:

En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en un lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.

El propósito de este precepto es el dotar al Ejecutivo de los medios y elementos indispensables para hacer frente rápida y fácilmente a un grave estado de emergencia que amenace la paz pública y la estabilidad social, lo que implica cesar la vigencia de la relación jurídica que impartan las garantías individuales, paralizando los preceptos constitucionales que las regulan y

dejando sin eficacia los derechos públicos subjetivos como las obligaciones estatales, suspende los procedimientos normales de expedición y aplicación de leyes dando paso a una legislación de excepción cuya vigencia se limita a la duración del período de emergencia. Esta legislación por tanto no puede emanar del proceso deliberativo del Congreso de la Unión, basado en debates entre las Cámaras, por tanto se da una disolución temporal de éste y una suspensión en toda la República o en un lugar determinado de las garantías individuales.

El estado de emergencia o de suspensión de garantías ocasiona la transferencia temporal al Presidente de la República de las funciones legislativas que en épocas normales constituyen una potestad exclusiva del Congreso Federal. Las leyes expedidas durante este período se denominan Decretos-Ley.

Del Artículo 49 mencionado anteriormente, se tiene que, adicionalmente las facultades que se confieren al Ejecutivo en caso de emergencia se le adjudican también facultades legislativas sobre determinadas materias.

El Artículo 131 Constitucional señala:

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo, y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal los impuestos y leyes que expresen las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

1.2.1.5. EL REGLAMENTO

El reglamento es el acto jurídico formal y administrativo que se origina en una disposición del titular del ejecutivo; es legislativo al crear situaciones jurídicas, generales, abstractas e impersonales que desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacerla aplicable.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece: "Su finalidad es tomar el mandato previsto por la ley, desarrollando y concretizarlo cuando sea necesario para hacerlo efectivo".

De lo anterior tenemos que el reglamento es el conjunto de normas obligatorias de carácter general emanadas del Poder Ejecutivo, dictadas para el cumplimiento de los fines atribuidos a la Administración Pública.

Los Reglamentos suelen desempeñar un papel relevante al complementar y constituir un medio de ejecución de la Ley.

El Artículo 89 en su fracción I señala:

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

Ordinariamente todas las autoridades administrativas están facultadas por la Constitución para dictar reglamentos dentro de su respectiva esfera de acción sobre las bases de la Ley (establecida por el legislador propiamente dicho), y en vista de la realización inmediata de la misma. Estos reglamentos suelen versar sobre puntos de procedimientos y ejecución. Los reglamentos constituyen respecto a la Ley un grado inferior y significan cierta concreción de la misma, pues en ellos se continúa ulteriormente el proceso de creación del Derecho.

Con apoyo en lo anterior el Reglamento es expedido por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de aclarar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión; para poder complementar en forma debida a la ley, éste estará constituido por un conjunto de normas jurídicas y en ningún momento o circunstancia podrá modificar o alterar el contenido de la misma.

El Artículo 92 Constitucional establece:

Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

1.2.1.6. LAS NORMAS JURÍDICAS INDIVIDUALIZADAS

- **CONTRATO.** Según el Código Civil, el convenio que produce o transfiere las obligaciones o derechos toma el nombre de contrato.
- **TESTAMENTO.** Es la declaración solemne de la última voluntad de una persona, hecha con los requisitos y con las formalidades que establecen las leyes. El Código Civil dispone que el testamento es un acto personalísimo, revocable y libre, por lo cual una persona capaz dispone de sus bienes y derechos y declara o cumple deberes para después de su muerte.
- **SENTENCIA.** Es aquella resolución de un juez que pone fin a las controversias judiciales. "Es la legítima decisión del juez sobre la causa controvertida ante él. Declaración del juicio y resolución del juez. Es la resolución judicial más solemne que decide definitivamente las cuestiones del pleito o causa de una instancia y las que recayendo sobre un incidente pone término a lo principal que sea objeto de litigio, haciendo imposible su continuación."²⁷
- **RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS.** Los procedimientos administrativos que surgen cuando hay controversia entre los particulares y el Estado, concluyen necesariamente en una sentencia, misma que recibe el nombre de Resolución Administrativa. Dicho de otro modo, las Resoluciones Administrativas son las declaraciones o sentencias emitidas por un Tribunal Administrativo cuando ha habido litigio entre los particulares y el Estado.

²⁷ ATWOOD, Roberto *Diccionario Jurídico*. Biblioteca de El Nacional, México, Pág. 222

1.3. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO FISCAL

1.3.1. OBJETO E IMPORTANCIA DEL DERECHO FISCAL

1.3.1.1 OBJETO DEL DERECHO FISCAL

Es un hecho notorio que el Estado para llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico. Sustento que por razones de orden lógico debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el primero realiza. Máxime en los tiempos actuales, en los que tanto el continuo crecimiento demográfico como los avances tecnológicos y científicos demandan del Estado un campo cada día más amplio de acción y de objetivos. A ese respecto, Andrés Serra Rojas afirma: "Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras."²⁸

Esta situación da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados. El Estado solo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida. El trasfondo de esta relación es eminentemente económico, puesto que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para implementar lo que el Dr. Serra Rojas llama "las funciones públicas", lo justo y apropiado es que tales recursos deben generarse, casi en su totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos que, gracias a la existencia de estos satisfactores públicos, cuentan con el tiempo y con las oportunidades adecuadas para llevar a cabo diversos géneros a los que globalmente se han denominado actividades productivas.

Asimismo, es necesario insistir que la relación Estado-Gobernados-Servicios Públicos cobra en los tiempos actuales una importancia inusitada. Como atinadamente señala Harold M. Sommers: "Durante los últimos siglos, el alcance de los gastos públicos ha tendido a aumentar constantemente. Las funciones tradicionales del Estado de salvaguardar a sus súbditos por medio de fuerzas policíacas y del ejército, y de proveer un mínimo de servicios de tipo social, han dejado su lugar a un concepto mucho más amplio de las

²⁸ SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, México, 2ª ed., Pág. 78.

funciones del Estado. Es cierto que existen aún diferencias de opiniones muy fuertes acerca del grado en que el gobierno debe influir en la determinación del nivel de empleo y de actividad económica. Sin embargo, el crecimiento de los servicios de salubridad pública, el auxilio de los desocupados, la provisión de elevadas normas educacionales, son indicadores de la actitud más moderada hacia las actividades gubernamentales. Todavía el gobierno intervendría solo en los sectores que no tienen interés para la iniciativa privada, pero como estos sectores son tantos, aun el Estado más celoso de no interferir con la iniciativa privada tendría un campo de acción sumamente amplio para sus actividades.”²⁹

Esto último se traduce en el papel de singular relevancia que los modernos tratadistas del Derecho Público y de la Economía Política asignan, sin excepción, al Derecho Fiscal. En efecto esa relación recíproca en virtud de la cual los particulares se desprenden de parte de su ingreso para sufragar los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico. Es decir, debe encontrarse regida por leyes. De otra forma, se caería en la arbitrariedad y el despotismo, puesto que el Estado, pretextando su siempre imperiosa necesidad de bienes y recursos, podría fácilmente someter a la población a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío y capricho. Inclusive, la historia nos ofrece múltiples ejemplos de este bárbaro procedimiento.

Sobre este particular, el tratadista Adolfo Carretero Pérez afirma: “El origen de la exigencia de legalidad financiera se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que sólo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante.”³⁰

De modo que única y exclusivamente a través de la Ley pueda garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo la norma jurídica debe actuar a manera de indicativo y de freno, es decir, por una parte debe indicar cuáles son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuales son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta donde llega la potestad del poder público y cuales son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.

²⁹ SOMMERS, Harold M. *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*. Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1970, 1ª ed., Pág. 41

³⁰ CARRETERO PÉREZ, Adolfo. *Derecho Financiero*. Ed. Santillana S.A. de Ediciones, Madrid, 1968, 1ª ed. Pág. 30

El objeto del Derecho Fiscal es estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana, la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos.

1.3.1.2 IMPORTANCIA DEL DERECHO FISCAL

El crecimiento continuo de las funciones del Estado constituye un hecho por demás incontrovertible y un signo característico de los tiempos que corren; y aún cuando el Estado cuenta con medios externos de captación de recursos para financiar su extraordinario desarrollo, como los empréstitos y las emisiones de bonos de deuda pública, el procedimiento más lógico a seguir consiste, o al menos debiera consistir, en un incremento en la captación de los recursos internos, es decir, en un aumento en las contribuciones que los ciudadanos en general se encuentran obligados a aportar al Estado, precisamente para su sostenimiento. "El Estado se esfuerza en promover las condiciones económicas favorables para que una sociedad pueda desarrollarse. La característica es el acrecentamiento de las cargas públicas. El régimen financiero del Estado tiene a su cargo proveerse de los elementos necesarios para realizar tales propósitos."³¹

Tal situación imprime al Derecho Fiscal una importancia verdaderamente excepcional ya que todo acrecentamiento en las cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución en los mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo, los que cada día tienden a hacerse más complejos y sofisticados. De ahí que nuestra moderna sociedad, inmersa en un también complejo y sofisticado régimen de economía mixta, demande imperiosamente la presencia de numerosos especialistas fiscales debidamente capacitados.

Así, las empresas del llamado Sector Privado requieren de una asesoría permanente para cumplir adecuadamente con sus crecientes obligaciones contributivas, evitando contingencias indeseables, así como fricciones innecesarias con el gobierno; o bien para impugnar y combatir con los medios legales a su alcance todas aquellas resoluciones hacendarias que juzguen injustificadas e improcedentes. Como atinadamente afirma Sommers: "Los individuos y los hombres de negocios pueden pensar que están tomando sus decisiones independientemente de la política fiscal, pero esta política establece las condiciones en las que se toman estas decisiones, y en algunos casos influye directamente e incluso determina estas decisiones."³²

³¹ SERRA ROJAS. Ob. cit., t. II. Pág. 753.

³² SOMMERS. Ob. cit., Pág. 23.

Por su parte el Sector Público requiere de especialistas no sólo para la ejecución de las leyes y programas ya establecidos, sino fundamentalmente para llevar a cabo las delicadas e importantes tareas de proyección y planeación fiscales. México deberá de encontrar una solución venturosa que en mucho habrán de influir el talento y la preparación de sus hombres públicos. Se trata de nada menos que de convertir el Presupuesto Nacional en autofinanciable mediante la captación de recursos internos, a fin de reducir nuestra tradicional y negativa dependencia del crédito externo, pero sin descuidar al mismo tiempo, las grandes tareas sociales destinadas a aliviar en alguna medida las terribles carencias de una población mayoritariamente marginada.

Todo esto nos permite presentar al Derecho Fiscal como una disciplina de indiscutible importancia y trascendencia, y de innegable futuro. Sin embargo, debe destacarse que debido precisamente a estos factores, aunados a su crecimiento verdaderamente explosivo y desmesurado, su estudio debe ser no sólo disciplinado y profundo, sino constante y efectivo, pues estamos en presencia de la rama de la ciencia jurídica que suele transformarse con mayor frecuencia.

De modo de que los jóvenes estudiantes universitarios de diferentes y variadas disciplinas sociales, al enfrentarse por primera vez a la problemática que el Derecho Fiscal suele plantearles, tienen ante sí, y a condición de encontrarse decididos a llevar a cabo un estudio sistemático y reflexivo, la inmejorable oportunidad de alcanzar una especialización que, por su novedad e importancia, les permita enfrentar con razonables perspectivas de éxito el cada día más complejo y competido mundo de la ocupación profesional.

1.3.2. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

La relación económica por medio de la cual los gobernados contribuyen a sufragar los gastos públicos, tiene un matiz esencialmente jurídico. Ahora toca referirnos a su justificación y explicación.

JUSTIFICACIÓN HISTÓRICA. Si bien es cierto que la vida en un solo lugar ofrece indudables perspectivas, entre las que destaca el poder dedicarse libre y tranquilamente a actividades productivas, también lo es que, para poder subsistir, cualquier asentamiento humano debe proveer y satisfacer una serie de necesidades básicas, que al afectar a todos los miembros de una población revisten el carácter de tareas colectivas. Como afirma Serra Rojas: "Los seres humanos tenemos necesidades esenciales que debemos imperiosamente

aplacar. La suma de estas necesidades forman las necesidades sociales cuya atención es cada día más compleja e ineludible." ³³

En esas condiciones, los primeros núcleos sedentarios decidieron que, a fin de poder aprovechar plenamente las ventajas que este nuevo método de vida social les ofrecía, era conveniente asignar al poder público ya constituido una nueva tarea: la satisfacción de las necesidades colectivas. Tarea que vino a sumarse a las antiguas funciones nómadas de dirección del grupo, defensa e impartición de justicia. Al respecto, el mismo autor señala lo siguiente: "Algunas de esas actividades son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica, el crédito y otras." ³⁴

El desarrollo de la técnica y de la civilización, así como el espectacular crecimiento demográfico registrado en los últimos siglos han convertido esta labor en una magna tarea de proporciones insospechadas.

Con el transcurso del tiempo, las que fueron sencillas funciones de construcción de calles, plazas y edificios públicos, han evolucionado extraordinariamente hasta transformarse en los modernos servicios de comunicaciones terrestres, marítimas, fluviales y aéreas; de transportación colectiva y hasta masiva; de educación, higiene y medicina social; de suministro de energía eléctrica; de agua potable y alcantarillado; de regulación del crédito y la banca, y otros más que sería largo enumerar aquí, pero que reclaman al Estado un esfuerzo a veces colosal.

De tal manera que, históricamente hablando, la existencia de la relación jurídico-tributaria se justifica aduciendo que al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, para poder dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, el conglomerado social obligó a sus componentes a sacrificar una porción de lucro obtenido, para allegar al Gobierno de los fondos y recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir.

JUSTIFICACIONES DOCTRINARIAS. Basados fundamentalmente en los hechos históricos mencionados, algunos modernos autores han expresado diversas teorías justificativas de la relación jurídico-tributaria. De entre ellas, dos son las más significativas:

³³ SERRA ROJAS Ob. cit., t. II. Pág. 67.

³⁴ *Ibidem*.

a) *Teoría de la Relación de Sujeción*. Constituye una tesis sostenida y defendida por los tratadistas alemanes de Derecho Público, según los cuales la relación jurídico-tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado. La potestad de exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto público nace del mero sometimiento a la soberanía de quienes representa el poder público. Para estos autores, la obligación contributiva no depende de las ventajas o beneficios que en un momento dado los ciudadanos pueden obtener, pues su fundamento jurídico radica pura y simplemente en "la relación de sujeción". O sea que basta con que una persona posea la calidad de gobernado para que quede irremisiblemente obligada a contribuir a los gastos públicos, independientemente que la acción del Estado, como consecuencia de dicha contribución, le beneficie o no.

La teoría de la relación de sujeción no sólo es inadmisibles, sino que constituye una indebida justificación de regímenes autoritarios y arbitrarios. La facultad del Estado de exigir de los ciudadanos determinadas aportaciones económicas puede prestarse fácilmente a toda clase de exacciones y abusos, por lo que su existencia y necesidad sólo se explica en función de los servicios públicos y demás actividades. De modo pues que, aun tomando en consideración las características y la mentalidad de algunos pueblos, la tesis de los publicistas alemanes es inaceptable, particularmente en el caso México.

b) *Teoría del Beneficio Equivalente*. Es la sostenida por la escuela anglosajona del Derecho Público y de la Economía Política. Entre sus principales promotores destacan los prestigiados autores Hugh Dalton y Simon Kuznets. Se expresa diciendo que los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Al respecto Kuznets sostiene que: "El valor de los servicios que el gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan."³⁵

Sin embargo, esta teoría justifica de manera admirable la existencia y necesidad de la relación jurídico-tributaria, e inclusive viene a confirmar la postura que se ha venido sosteniendo. Resultaría del todo ilógico e infundado que el Estado exija en forma permanente de sus súbditos una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos los ciudadanos pagan con

³⁵ KUZNETS, Simon. *National Income and Its Composition*. Pág. 426.

mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación. Es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que a nadie le gusta ser víctima de estafas, y tal sentimiento puede advertirse con frecuencia en ciudadanos promedio ante los problemas y trastornos que la ineficiencia del aparato gubernamental les ocasiona.

La teoría del Beneficio Equivalente aparece así como una explicación lógica y sencilla de las razones, por demás evidentes, que justifican la presencia de la relación jurídico-tributaria, puesto que resume con toda precisión los factores socioeconómicos que subyacen en el fondo de cualquier obligación contributiva.

Complementando lo anterior podemos señalar que nuestra propia Constitución en su artículo 31 fracción cuarta, adopta este criterio al establecer que es obligación de los mexicanos *contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

1.3.3. DEFINICIÓN DE DERECHO FISCAL

El origen de la palabra fiscal se encuentra en "*fiscum*", que en latín significa bolsa o cesto; su vinculación con nuestra disciplina deriva del singular sistema de recaudación impositiva puesto en práctica en la antigua Roma. Como es sabido, la organización familiar y social de esta brillante civilización estaba basada en un férreo sistema patriarcal, que obligaba al llamado "*pater familias*" a asumir una serie de obligaciones a nombre de su familia, entendida ésta en sentido alto o amplio, es decir, esposa, hijos, nueras, nietos y esclavos. Entre esta serie de obligaciones se encontraba la de llevar una especie de libro diario, en el que de manera escrupulosa debía anotar todos los ingresos y gastos del grupo familiar. Dicho libro servía de base además para el cálculo y determinación de los impuestos con los que anualmente debía contribuir para el sostenimiento de su Gobierno.

Así, una vez al año se presentaban los recaudadores en su domicilio, revisaban el libro diario y le notificaban la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato, mediante el depósito de su importe en la ranura que para tal fin tenía la bolsa o cesto, (*fiscum*) que el propio recaudador, probablemente para evitar robos o abusos de confianza, llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada.

Pronto la voz popular empezó a identificar a los recaudadores por su signo más distintivo: la bolsa o cesto, y se les llamó "*fiscum*".

Posteriormente, y merced a ese fenómeno que se conoce como "vulgarización del lenguaje", la palabra se utilizó indistintamente para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos, o bien a la función del propio Estado que tiene por objeto obtener recursos económicos de sus súbditos para cubrir los gastos públicos.

En esas condiciones, en la actualidad el término Derecho Fiscal se refiere *al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiéndose por éste, el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.*

El Derecho Fiscal constituye una disciplina jurídica cuyo objeto es regular la actividad jurídica del Fisco y sus relaciones con los particulares; así tenemos que el Estado para la satisfacción de sus funciones propias de derecho público, requiere de recursos económicos; éstos los puede obtener de su propio patrimonio o del patrimonio de los particulares, quienes están obligados a proporcionárselos.

De la obligación anterior surge lo que se le denomina *obligación jurídico-contributiva o tributaria*, que es aquella en virtud de la cual los particulares están obligados a contribuir, en la forma y términos que las leyes señalen, al gasto público y el Estado tiene el derecho de exigir tales contribuciones.

Las aportaciones que hagan los particulares así como los mecanismos que se establezcan para su recaudación, administración, control y erogación de los medios económicos que requiere el Estado, deben estar regulados por normas jurídicas que al efecto se expidan, toda esta serie de mecanismos que integran la actividad financiera del Estado, las cuales una vez serán reguladas por el Derecho Financiero.

EL DERECHO FINANCIERO: Se ha definido como el conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado en sus diferentes aspectos, obtención, gestión, y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones.

El Derecho Financiero se divide a su vez en tres ramas que son el *Derecho Presupuestario* en primer orden, le sigue el *Derecho Fiscal* y después el *Derecho Contributivo o Tributario*.

- a) *Derecho Presupuestario*. Lo debemos de entender como el conjunto de normas jurídicas que rigen la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y de egresos, así como la rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los servidores públicos por los daños que le causen al Estado.
- b) *Derecho Fiscal*. Se define como el conjunto de normas y principios de Derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares.
- c) *Derecho Contributivo o Tributario*. Se ha definido como el conjunto de disposiciones jurídicas que determinan las contribuciones en cuanto a su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y obligaciones principales, o sea rigen en sí a la contribución o tributo.

Entonces podremos decir que el Derecho Financiero es el género que regula toda la actividad financiera del Estado, y el Derecho Presupuestario, el Fiscal y el Contributivo o Tributario, son ramas del Derecho Financiero, puesto que regulan en forma muy específica la actividad que corresponde a este Derecho.

De manera que nuestra materia aparece como una rama o como una parte del Derecho Financiero, pero en modo alguno como su equivalente. Es decir, no es correcto confundirla con esta disciplina, pues si bien forma parte de ella, su objeto resulta bastante reducido. Como afirma Gabino Fraga "Los ingresos del Estado puede provenir de una fuente diversa (de los impuestos); bien de la prestación de servicios públicos, bien de la explotación y aprovechamiento de los bienes del dominio público y privado del Estado, que sean susceptibles a producir un rendimiento, o bien de otros conceptos."³⁶

1.3.4. ESTRUCTURA JERÁRQUICA DE LAS LEYES FISCALES

En materia fiscal federal el orden jerárquico es el siguiente:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- b) Tratados Internacionales.
- c) Ley de Ingresos de la Federación.
- d) Leyes Fiscales Federales.

³⁶ FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, México, 1963, 10ª ed. Pág. 340.

- e) Código Fiscal de la Federación.
- f) Jurisprudencia.
- g) Derecho Común.

a) CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Es una Ley Fundamental, en donde se contienen los principios y garantías individuales que deben observar las leyes Fiscales Federales.

El poder tributario es el derecho del Estado de exigir de los particulares la aportación de una parte de su riqueza para satisfacer los gastos públicos, cuyo fundamento se encuentra en los siguientes términos:

Artículo 31.- *Son obligaciones de los mexicanos:*

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

b) TRATADOS INTERNACIONALES. Se consideran como los acuerdos que celebran dos o más Estados como entidades soberanas entre sí, sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para ambas partes.

Del concepto anterior, se desprenden los siguientes elementos a saber:

- Son un acuerdo de voluntades (de los países que lo suscriben).
- Únicamente pueden celebrarse por Estados Soberanos.
- Pueden suscribirse por dos o más Estados.
- Su objeto es prevenir y solucionar controversias o fricciones que surgen de las relaciones internacionales sobre aspectos de carácter diplomático, político, económico, social y cultural.

En nuestro país, conforme a lo dispuesto por el artículo 76 fracción I, y el artículo 133 de la Constitución Federal, los tratados internacionales celebrados por el presidente, que estén de acuerdo con la Constitución y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, son Ley Suprema de toda la Unión (Estados Unidos Mexicanos).

La mayor parte de los tratados internacionales en materia fiscal, tienen como objetivo el evitar la doble imposición tributaria para prevenir la evasión fiscal.

En medida en que se continúe celebrando más convenios, acuerdos o tratados internacionales sobre la materia fiscal, cobrarán más importancia como fuente del Derecho Fiscal.

c) LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. Tiene como objeto principal revalidar la vigencia de las leyes fiscales que el Estado desea seguir aplicando. La Ley de Ingresos tiene, para su vigencia un período determinado, o sea de un año, al cabo del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el legislador, al incluir en el presupuesto de ingresos determinado tributo, tiene a su vez la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto, a las leyes específicas tributarias, del orden mismo del impuesto incluido en el presupuesto anual; esto natural y lógicamente por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada año.

d) LEYES FISCALES FEDERALES. La Ley se ha definido como la norma jurídica emanada del poder público debidamente facultado para ello (Poder Legislativo), con características de generalidad, abstracción y obligatoriedad.

La ley tiene la característica de generalidad porque sus disposiciones no son aplicables a un solo grupo de individuos o actos, sino a un número indefinido de actos e individuos. Todo individuo al caer dentro del supuesto previsto por la norma, queda sujeto al orden general de la ley.

La ley debe expresarse en términos abstractos, para aplicarse en casos concretos, los cuales el legislador no puede prever, por lo cual se hace abstracción de ellos, la ley expresa supuestos que de realizarse, se aplicarán las consecuencias previstas por la misma.

La ley debe ser obligatoria y sancionada por la fuerza que administra el Estado, si no lo fuera, perdería su fuerza coercitiva, o sea la posibilidad de obligar al cumplimiento de las normas jurídicas del Estado.

La ley se considera como la fuente formal del derecho fiscal, porque de acuerdo con el contenido de la fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución Federal, nuestra obligación de contribuir al gasto público es en función a lo que dispongan las leyes que se expidan para tal efecto; entonces la obligación deriva de lo que se establezca en una ley formal y expedida por el Congreso de la Unión.

Las Leyes Fiscales Administradoras de las contribuciones son aquellos actos emanados del Congreso de la Unión que definen y regulan a los sujetos, objeto, base, tasa, época de pago y demás obligaciones relacionadas con cada una de las contribuciones en particular. Así pasamos a enumerar a las principales leyes de este tipo: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto al Activo, Ley Aduanera, Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Disposiciones Administrativas con Fuerza del Ley. Se ubica lo que la Doctrina denomina *Decreto-Ley* y *Decreto-Delegado*, contenidos en los artículos 29 y 131, segundo párrafo, constitucionales, respectivamente, en los cuales, en caso de grave peligro o conflicto de la sociedad, y tratándose de las tarifas de los impuestos al comercio exterior, se faculta al Ejecutivo Federal para legislar en forma limitada y para casos concretos.

Por *Decreto-ley* debemos entender el conjunto de disposiciones jurídicas dictadas por el Poder Ejecutivo, en uso de las facultades extraordinarias que le otorga la Constitución Federal, para hacer frente de manera rápida y fácilmente a una situación de emergencia que perturbe la paz pública.

El Decreto-Ley es una excepción de la división de poderes, conforme al cual el encargado de dictar las leyes aplicables a los gobernados, es el Poder Ejecutivo.

En los términos del artículo 29 de la Constitución Federal, cuando se suspenden las garantías individuales se autoriza en el mismo precepto constitucional al Poder Ejecutivo, para que ante las situaciones consideradas como graves para la seguridad pública del país, puedan asumir la responsabilidad para hacer frente a la situación. Las medidas que dicte el Ejecutivo Federal con base a dicha autorización, se le denomina Decreto-ley y están contenidas en disposiciones de carácter general, abstractas y obligatorias.

Si bien es cierto que el Decreto-ley no es fuente formal del derecho fiscal de manera directa, también se puede decir que si lo es, porque su existencia deriva de contingencias difíciles de prever; de llegar a presentarse, provocan la expedición de Decreto-ley, y en la medida que dichos decretos contengan disposiciones de carácter fiscal, en esa misma medida, se consideran fuente del derecho fiscal.

Estamos en presencia de un *Decreto-Delegado* cuando la Constitución Federal autoriza al Congreso de la Unión, para que delegue en el Poder

Ejecutivo, facultades que a él le corresponden, autorizándolo para que emita normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetivos definidos y determinados.

Se les designa Decreto-Delegado, por que las normas que contienen son emitidas con el carácter de Decreto Presidencial y derivan de la delegación de facultades que hace el Congreso de la Unión, a favor del Ejecutivo, por autorización expresa de la propia Constitución Federal.

La distinción esencial que existe entre el Decreto Ley y el Decreto Delegado, es de que éste no requiere de la declaratoria previa de una situación de emergencia, y en el Decreto Ley si se requiere; además el Ejecutivo no está obligado a informar al Congreso del uso de esa facultad; y cuando se trata del Decreto Delegado, si debe someter a la aprobación del Congreso el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

El Decreto Delegado actualmente, constituye una fuente formal muy importante del Derecho Fiscal, siendo facultad exclusiva del Presidente de la República, la cual es indelegable.

Reglamentos Constitucionales. Es el conjunto de disposiciones jurídicas de carácter abstracto, generales y obligatorias, que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad que le es propia, cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Ejecutivo.

El reglamento ley es un acto formalmente ejecutivo, por que deriva del Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas y obligatorias, mediante las cuales se complementan en detalle las normas de una ley, a efecto de hacer más eficaz su aplicación a los casos concretos que se presenten.

El reglamento ley se distingue formalmente de la ley, en que ésta emana del Poder Legislativo, y el reglamento del Poder Ejecutivo, pero ambos contienen disposiciones generales, abstractas y obligatorias, tienen la misma jerarquía porque obligan por igual al contribuyente.

El reglamento ley puede ser de tres clases:

- Para la ejecución de las leyes (reglamento fiscal).
- Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden.
- Para la organización y funcionamiento del Estado, y la ordenación del personal adscrito al mismo, y de las instituciones públicas y dependencias

de la administración activa (Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Por lo que se refiere a los reglamentos fiscales, pueden señalarse las siguientes categorías:

1. Tienen su fundamento en el artículo 89 fracción I, de la Constitución Federal, que da facultad al Presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia.
2. A su vez el artículo 92 de la Constitución Federal, establece que: *“Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos”*. A esta facultad se le denomina “refrendo ministerial”.
3. Es un acto formalmente ejecutivo ya que es emitido por el Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, ya que participa de los atributos de una ley, aunque solo sea en cuanto a que ambos ordenamientos son de naturaleza general, abstracta y obligatoria.
4. La ley establece la obligación, y el reglamento desarrolla la forma en que se le debe dar cumplimiento en detalle a la obligación establecida por la ley.
5. No puede haber reglamentos fiscales autónomos, es decir, no apoyados en una ley fiscal expedida por el Congreso de la Unión.
6. Cuando se abroga una ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, pero el Poder Legislativo puede ordenar que transitoriamente se mantengan vigentes los reglamentos en cuanto no contradigan la nueva ley y hasta tanto no se expidan los nuevos reglamentos.
7. Puede haber uno o varios reglamentos, respecto de la misma ley.
8. La facultad reglamentaria del Presidente de la República, no se puede delegar, transferir o conceder a ninguna persona o entidad.

Actualmente el reglamento ley constituye una fuente importante del derecho fiscal mexicano, en virtud de que ha sido costumbre de nuestro legislador, al expedir las leyes fiscales que imponen obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento ley que al efecto se expida, el que

precise las obligaciones, en cuanto a su número, alcance y extensión, o sea que es el reglamento ley el que desarrolla y detalla los principios contenidos en la ley, para hacer posible y práctica su aplicación.

El reglamento ley opera como complemento indispensable para mantener el principio de legalidad en materia fiscal, teniéndola como marco de referencia, puesto que no puede ir mas allá, ni imponer obligaciones diversas establecidas por la ley que reglamenta. Como ejemplos de reglamentos fiscales tenemos: el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento de la Ley al Impuesto al Valor Agregado, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Otras Disposiciones Administrativas. Encontramos a las "Resoluciones que establecen Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de...", conocidas por el lego como "Resolución Miscelánea", las cuales de conformidad a lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación únicamente generan derechos para los particulares cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, no siendo de observancia obligatoria, ya que constituyen circulares.

Las circulares no tienen normas de carácter jurídico, sino explicaciones dirigidas a los servidores públicos de menor jerarquía, señalándoles los principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa y la debida aplicación de las disposiciones legales.

No obstante que las circulares no contienen normas jurídicas, es innegable el hecho de que en el Derecho Fiscal Mexicano ha tenido un gran desarrollo, debido al excesivo uso que de las mismas se ha hecho por las autoridades competentes; esto sin duda es consecuencia del continuo crecimiento y de la complejidad de los problemas y de las cuestiones, que en la mayoría de las ocasiones rebasan el contenido de las leyes y reglamentos fiscales.

Resolución Miscelánea. Es el conjunto de reglas de aplicación de carácter general que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación, las que por lo regular son benéficas para los contribuyentes por contener disposiciones varias acerca de las facilidades administrativas, así como estímulos fiscales aplicables a ellos mismos.

Resoluciones que establecen Reglas de Carácter General. Estas resoluciones se publican en el Diario Oficial del último día del mes de febrero iniciando su vigencia el primero de marzo del año de su publicación, al 28 de

febrero del año siguiente, pero se reforma, adiciona y deroga durante el transcurso del año de su vigencia.

Esta resolución tiene su fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que faculta al Secretario de Hacienda y Crédito Público para tramitar y resolver los asuntos de su competencia incluyendo la ejecución de las atribuciones que otras leyes le conceden.

Dicha resolución asimismo se fundamenta en el artículo 33 inciso g), del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estará a lo siguiente:

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

Respecto a la aplicación de Resoluciones de Carácter General el artículo 36 señala:

Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal. Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

e) EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Regula la aplicación de las leyes fiscales administradoras de las contribuciones, en la medida en que esto no se encuentre determinado en las propias leyes; en otras palabras, este

ordenamiento legal se aplica en defecto de las leyes fiscales referidas, tal y como lo ordena el artículo 1º del mismo.

f) LA JURISPRUDENCIA. Significa prudencia de lo justo. En una forma de interpretación de las leyes, la cual en materia fiscal se origina con tres resoluciones ejecutorias ininterrumpidas por parte de los tribunales, es decir, cuando se emite un fallo a favor de un contribuyente, éste es de carácter particular, pero si se dan tres fallos continuos a favor de otros contribuyentes en casos iguales, entonces se crea jurisprudencia, con lo cual se crean beneficios para todos los contribuyentes con la misma situación; existen otras formas o maneras para su establecimiento u origen. Esto está fundamentado en los artículos 259 al 263 del CFF.

La creación de jurisprudencia en materia fiscal es competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y de los Tribunales Colegiados de Circuito; consiste en un instrumento de presión del Derecho Tributario.

g) EL DERECHO FEDERAL COMÚN. Se entiende en general la doctrina jurídica creada por las escuelas de Glosadores y Comentaristas, con base en el *Corpus Iuris*, durante los siglos XII a XIV, que fue aplicada como derecho subsidiario por los diversos tribunales de Europa (de la "Cristiandad"), hasta el siglo XVIII, con más o menos intensidad según el tiempo y lugar.

Como el *Ius Commune* era materialmente Derecho Civil (*Ius Civile* en oposición al *Ius Canonicum*), una vez que dejó de tener vigencia por la publicación de los códigos modernos, la expresión de *Ius Commune* o Derecho común vino a significar el Derecho Civil codificado.³⁷

Sin embargo, este derecho civil de la antigüedad no era el mismo que conocemos ahora. En aquel estaban incluidas otras instituciones de derecho, como las que se refieren a la materia que ahora agrupamos dentro del Derecho Mercantil, las de la materia laboral, etc., que en la actualidad forman ramas especiales, distintas de la civil. Por esta razón, las actuales instituciones del derecho civil están agrupadas en leyes que expresan solo una mínima parte de aquel derecho civil derivado del *Corpus Iuris Civilis*.

En la terminología actual, refiriéndonos ya específicamente en nuestro país, el Derecho Común en algunos contextos sigue significando Derecho Civil, pero en el campo procesal se añade una connotación de aquellas ramas que no comprendan la jurisdicción federal. Así se habla de *Fuero Común* para

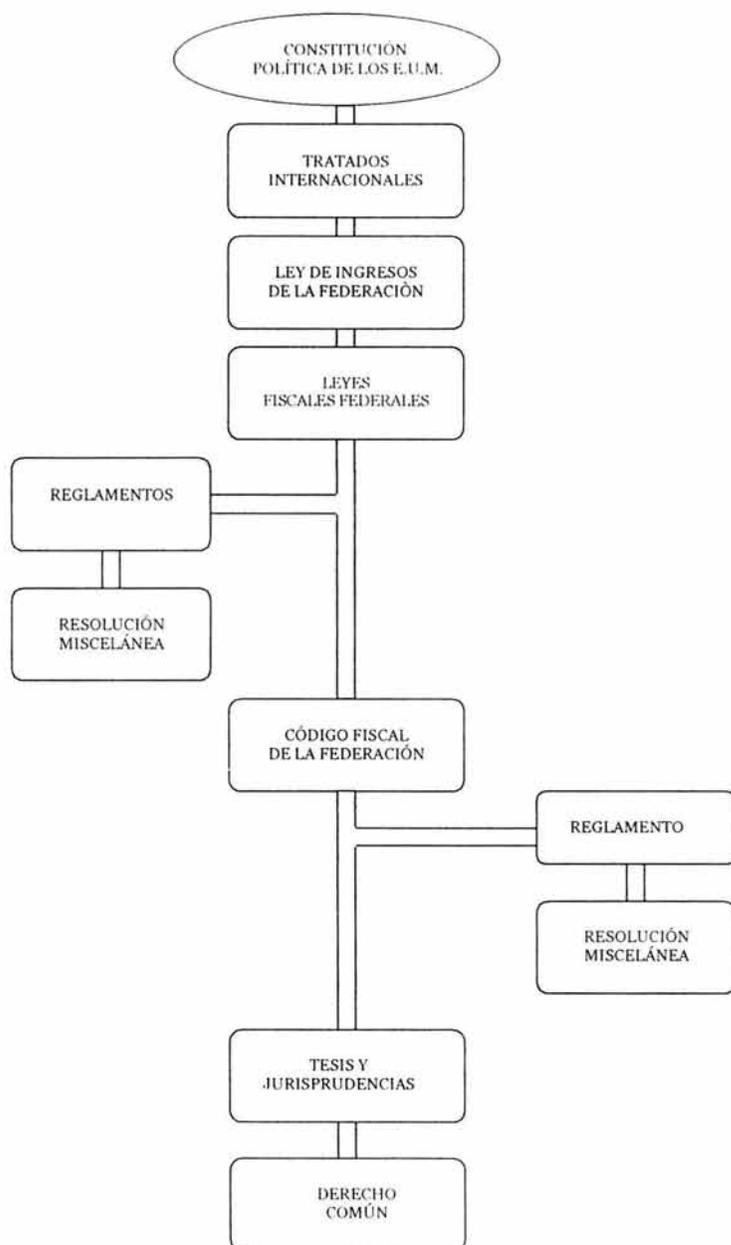
³⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 1989. Pág. 967

significar todas aquellas materias que caen dentro de la competencia de los tribunales locales, con exclusión de los federales, para quienes se reserva el término *Fuero Federal*.

Sin embargo, esta connotación de los términos se aparta de la concepción original del Derecho Común, en tanto que mientras éstas se circunscribían a los derechos del ciudadano en general, sin hacer distinciones de ramas o materias como la mercantil, la laboral o cualquier otra que se refiera a aspectos especiales, que en la antigüedad se englobaban dentro del Derecho Civil.

El Derecho Común, se establece como supletorio de la materia fiscal federal, porque en el Derecho Civil se contemplan muchas figuras e instituciones jurídicas que sirvieron de fundamento para el desarrollo de las instituciones que actualmente forman parte del Derecho Tributario; más aún es conveniente señalar las diferentes ramas del derecho que tienen una relación estricta con el derecho tributario como son la mercantil, la laboral, la penal, la procesal, etc.

ESTRUCTURA JERÁRQUICA DE LAS LEYES FISCALES.



NOCIONES GENERALES DE DERECHO FISCAL

CAPÍTULO

2

2.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Una de las actividades primordiales del Estado está constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, cuya gestión no sólo justifica y explica su existencia, sino que hace más tolerable y llevaderas para los gobernados la presencia del poder público imperativo y, a veces represor, que todo Estado genera y sostiene. En sus orígenes, el Estado fue concebido como un instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por sí solo no podría alcanzar.

En la actualidad, la prestación de los servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme magnitud, debido al explosivo crecimiento demográfico y al avance vertiginoso de la ciencia y la técnica. Esto ha hecho que aumente considerablemente tanto el número de las necesidades colectivas a satisfacer, puesto que a los tradicionales servicios de vigilancia, impartición de justicia, hospitalarios, asistenciales de obras municipales, defensa y transportes, es ahora necesario agregar actividades tan complejas como la construcción y administración de ejes viales y autopistas, comunicaciones aéreas, radiotelegrafía, telefónicas, televisivas, por satélite, télex y microondas, la generación y suministro de energía eléctrica etc., como el número de gobernados urgidos de tales servicios.

Ahora bien, la atención de este elevado volumen de servicios demanda del Estado considerables erogaciones, generalmente expresadas en miles de millones de pesos, que suelen elevar el gasto público a niveles estratosféricos. En opinión de distinguidos tratadistas como Dalton y Kuznets, si el gasto público va a invertirse en beneficio de la comunidad, entonces deben ser los ciudadanos los que a través del pago de prestaciones tributarias se encarguen de financiarlo. Evidentemente, esta situación resultaría ideal, ya que no sólo garantiza la plenitud de la fórmula "gasto público igual a servicios colectivos", sino que daría paso a la existencia de economías nacionales perfectamente autosuficientes y saneadas. Sin embargo, la realidad dista mucho de resultar halagadora. En la gran mayoría de los casos los Estados tienen que recurrir a variadas fuentes de recursos totalmente distintas de las aportaciones de sus súbditos para cubrir, en ocasiones en medio de grandes apremios, los ineludibles gastos públicos.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, el jurista Giulanni Fonrouge los divide en dos grupos: "Los provenientes de

bienes y actividades del Estado; y los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado.”¹

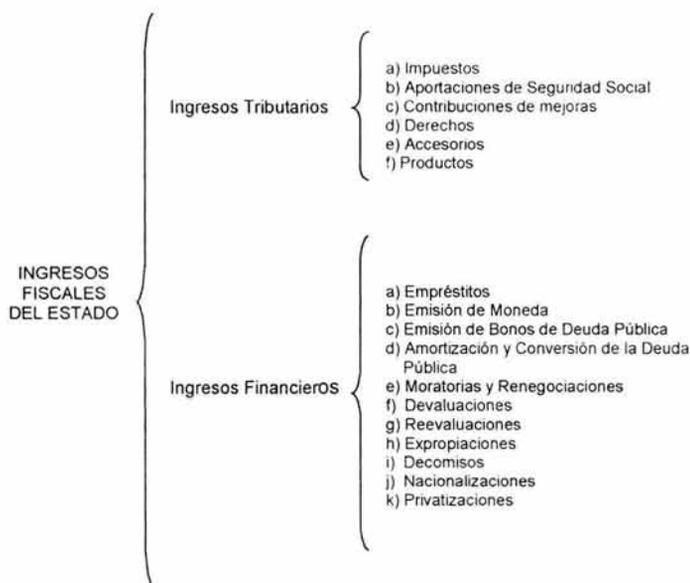
Con base en este concepto, podemos sostener que los ingresos del Estado se clasifican en dos grandes rubros, a saber: ingresos tributarios e ingresos financieros.

Los primeros son aquellos que se derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos. En tanto que los segundos son los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos, para la integración del Presupuesto Nacional.

La clasificación de los ingresos del Estado posee una doble importancia, por una parte nos permite conocer a grandes rasgos el campo general de acción de lo que sin duda es la actividad económica fundamental del mundo en que vivimos: las finanzas públicas; y por otra, nos va ayudar a precisar, con la debida exactitud, cuál es el objeto del Derecho Tributario.

¹ FONROUGE, Giuliani. *Leyes Tributarias, Procedimiento Impositivo*. Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires.

2.1.1. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO



Los *tributarios* provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

Por *ingresos financieros*, debemos entender todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional.

La captación, manejo y administración de los ingresos financieros, representa una tarea de gobierno sumamente delicada e importante, suelen conducir a algunas situaciones tan indeseables como peligrosas: déficit presupuestario, inflación, desequilibrio en la Balanza Comercial, devaluación monetaria, endeudamiento exterior progresivo, etc.

2.2. LAS CONTRIBUCIONES

2.2.1. CONCEPTO

Nuestra legislación fiscal no define lo que debe entenderse por contribución, sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifica, y a definir cada una de las clases de contribuciones.

Sin embargo, de los elementos que contienen las contribuciones definidas, ya se trate de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos y de lo dispuesto en disposiciones constitucionales de carácter fiscal, se pueden definir las contribuciones como:

*"Es un concepto genérico que engloba a todo auxilio a sufragar los gastos del Estado."*²

*"Las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas."*³

Se trata de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el sólo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta que es el tributo que involucra de alguna manera a todos los individuos de un país determinado o que tienen relaciones comerciales, industriales o prestan servicios dentro de su espacio físico-geográfico, aunque sean de nacionalidad extranjera o no radiquen en dicho Estado.

Por otra parte las contribuciones son también:

*"Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma."*⁴

Esta definición se desprende esencialmente del contenido del artículo 31 fracción IV, 73 fracción VII, y 74 fracción IV de la Constitución Federal; y de los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación los cuales para su mejor apreciación se describen a continuación:

² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, Pág. 5.

³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Pág. 207.

⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*, Pág. 154.

De la Constitución Federal:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 73. *El Congreso tiene la facultad:*

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Artículo 74. *Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

IV. Examinar, discutir, y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

Del Código Fiscal de la Federación:

Establece en sus artículos 2 y 3, los ingresos que puede percibir la Federación y la relación que tiene con algunos tipos de ingresos que el Estado Mexicano puede obtener:

2.2.2. IMPUESTOS

El CFF menciona lo siguiente:

Artículo 2. *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

CFF Art.2 fracción I.

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

Esto implica que no son impuestos las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Los impuestos representan el más importante ingreso tributario, de tal manera que se le ubica en primer lugar dentro del catálogo de los ingresos públicos que año con año perciben la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y Municipios. Los impuestos son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público. Para su pago no se requiere esperar o recibir una compensación o beneficio personal directo por el contribuyente, ya que es un deber de los súbditos del Estado aportar una parte de sus ganancias, ingresos, o capital para atender los altos fines de la colectividad.

2.2.3. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

CFF Art.2 fracción II.

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

En esta misma fracción se menciona que cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social, como los que proporciona el Seguro Social.

Un organismo descentralizado es un ente público, creado por el legislador, que tiene personalidad jurídica y patrimonio propio. La descentralización se realiza con el fin de transferir a diversas corporaciones parte de la autoridad que ejerce el Estado.

Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales, que coincidan con la hipótesis normativa para cubrir los servicios de previsión social a favor de los trabajadores, familiares o derechohabientes en la forma y términos estatuidos en las normas de la materia. Generalmente se trata de cuotas obrero-patronales, que deben enterarse en una forma proporcional y equitativa, bajo los principios constitucionales de generalidad, obligatoriedad, e impersonalidad, para que de esta forma los destinatarios de dichos servicios tengan derecho a: la asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derecho a la vivienda, créditos hipotecarios, apoyos para elevar el nivel profesional y cultural del trabajador y de su familia.

Algunos ejemplos de este tipo de ingresos son:

- Aportaciones por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.

2.2.4. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

CFF Art.2 fracción III.

***Contribuciones de mejoras** son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*

Son los tributos previstos en la legislación fiscal que deben cubrirse por los particulares que alcancen los beneficios de índole económico, por la realización de obras públicas por cooperación, y los correspondientes servicios públicos que así se establezcan, generalmente hay una elevación del valor rentístico o comercial de los bienes inmuebles ubicados en el área de influencia de la obra respectiva, pues independientemente del beneficio general que alcanza la colectividad por esa mejora material, los cooperadores que deben afrontar el financiamiento conducente deben estar conscientes de la oportunidad que tienen para modernizar, urbanizar, acondicionar, o tener una mejor forma de vida y de convivencia social con la construcción de caminos, autopistas, hospitales, puentes, centros deportivos, introducción de agua a los poblados, la pavimentación de calles, avenidas, construcción de banquetas, escuelas, mercados, entre otras obras públicas necesarias para las ciudades o comunidades, mediante el sistema de las contribuciones de mejoras, y que para alcanzar su mayor eficacia debe respetarse y cuidarse siempre el consenso de voluntades entre gobernantes y gobernados, dando el lugar que le corresponde a la garantía constitucional de previa audiencia a favor de los particulares, antes de ejecutar las obras por cooperación, para evitar conflictos entre las partes involucradas, siguiendo todos los lineamientos de las leyes observables.

Ejemplo:

- Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

2.2.5. DERECHOS

CFF Art.2 fracción IV.

***Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y organismos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

En el último párrafo de este artículo, se menciona que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización, mismos a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, *son accesorios de las contribuciones y participan en la naturaleza de éstas.*

Los derechos conocidos también como tasas, constituyen el segundo tributo en jerarquía recaudatoria, después de los impuestos, y difieren de éstos, en virtud de los beneficios personales y directos que alcanzan los contribuyentes por los servicios públicos que les presta el Estado o por usar, explotar o aprovechar bienes del dominio público de tal manera que la obligación debe cubrirse en proporción con las ventajas alcanzadas por los sujetos pasivos, y en congruencia con las disposiciones legales que regulan cada caso, respetándose las máximas de proporcionalidad y equidad contributiva.

Los derechos son las contribuciones que deben hacer al sector público las personas físicas y morales, privadas y oficiales por los servicios públicos que les proporciona el Estado, y por disfrutar o aprovechar bienes del dominio público, bajo las condiciones, requisitos o modalidades previstas en las normas jurídicas relativas, y cuyo destino va enfocado a cubrir el gasto público específico que se relaciona con el hecho generador de la obligación contributiva; prácticamente se trata de una contraprestación que debe enterarse al gobierno por una ventaja personal, directa, divisible que alcanza el contribuyente por un servicio que le proporciona el sector público, o por utilizar o apropiarse de bienes que forman parte del patrimonio colectivo.

Algunos de estos ingresos por Derechos consisten:

- Por percibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.
- Por la prestación de servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos descentralizados en funciones de derecho público.
- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.
- Por la extracción de petróleo.
- Derechos sobre hidrocarburos.

2.2.6. APROVECHAMIENTOS Y PRODUCTOS

En los párrafos primero y tercero, respectivamente, del artículo 3 del mencionado Código, se establecen los siguientes ingresos:

Artículo 3. *Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.*

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Para el derecho fiscal al tratarse a los aprovechamientos nos estamos refiriendo a un ingreso del Estado en donde hace uso de su autoridad, pero también es el resultado del uso y aprovechamiento de sus bienes patrimoniales por los particulares y que se apoya en normas de orden público para lograr la captación de los mismos en donde es fundamental el respeto al principio de legalidad para que sea válido y eficaz su cobro; sin embargo, no debe confundirse con el ejercicio del poder tributario que le confiere nuestro marco constitucional para establecer los impuestos, derechos etc., que son ingresos de derecho público muy distintos de los aprovechamientos ya que éstos son los ingresos que bajo normas de derecho público anualmente se expiden para la Federación, las Entidades Federativas y Municipios para cubrir el gasto público contenido en el presupuesto de egresos respectivo, y que en esa virtud el Estado hace uso de su potestad soberana para instituirlos, requerirlos y garantizar su importe, siendo distintos a las contribuciones, a los productos y a los ingresos derivados de financiamiento. A estos ingresos se les identifica como no tributarios y prácticamente en ellos quedan encuadrados todos aquellos conceptos que se rigen por normas de Derecho Público y nada más basta ver el catálogo anual de gastos públicos para cerciorarnos de la variedad de actos, operaciones, bienes y actividades que les dan sustento y estructura.

Ejemplos:

- Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolarizado Federalizado.
- Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.
- Participaciones a cargo de concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.

- Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.
- Recuperaciones de capital por fondos entregados en fideicomiso en favor de entidades federativas y empresas públicas así como a favor de empresas privadas y a particulares.

Son **productos** las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Los productos son los ingresos en efectivo o en especie que percibe el Estado, por el desarrollo de actividades empresariales o inversiones, o por usar, explotar, enajenar y aprovechar sus bienes del dominio privado, incluyéndose las herencias y las donaciones a su favor. Son ingresos que se perciben tanto por el desarrollo de sus actividades de carácter mercantil o empresarial, o por prestar ciertos servicios a particulares que se asimilan a las tareas propias de la iniciativa privada, en el ámbito económico, pero también se adquieren por usar, explotar, aprovechar o enajenar los bienes del dominio privado del sector público y por donaciones, herencias y legados a su favor.

En efecto existen dos importantes rubros que conforman a los productos, y son:

- a) Ingresos por el desarrollo que se conocen como de derecho privado del Estado.
- b) Ingresos por el uso, explotación, aprovechamiento y enajenación de los bienes del dominio privado del Estado.

Ejemplo de ingresos por productos:

- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado:
 - I. Explotación de tierras y aguas.
 - II. Arrendamiento de tierras, locales, y construcciones.
 - III. Enajenación de bienes muebles e inmuebles.

2.2.7. ACCESORIOS

De acuerdo con lo que establecen los artículos 2 y 3 del CFF, se menciona que también, aunado a los ingresos por impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos, existen otros ingresos llamados *accesorios* que son:

- Recargos.
- Las sanciones.
- Los gastos de ejecución.
- Indemnización por cheques devueltos.

Estos participan de la naturaleza de las contribuciones y aprovechamientos (de los productos no se derivan accesorios), para lo cual es importante analizar cada una de ellas.

a) **Recargos.** El artículo 21 del CFF establece que cuando las contribuciones o los aprovechamientos no se cubran en la fecha o dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará y además se deberán pagar recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. La tasa de recargos para cada uno de los meses por mora será la que resulte de incrementar en un 50% a la que mediante ley fijen el Congreso de la Unión.

La actualización de las contribuciones o los aprovechamientos está fundamentado en el artículo 17-A del CFF, que establece que éstas se actualizarán a través de un factor.

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del período.}}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del período.}}$$

Para efectos de los cálculos (factor y recargos) se considera lo establecido en los 7 y 10 del RCFF, respectivamente.

Los recargos se deben aplicar sobre el monto de las contribuciones no pagadas en tiempo, para lo cual se deben primero actualizar, para determinar el importe actualizado, y segundo aplicar la tasa de

recargos mensual que será la que mensualmente se publique en el Diario Oficial de la Federación.

b) **Las sanciones.** Este tipo de ingresos se origina cuando los contribuyentes incumplen con alguna de sus obligaciones fiscales, lo que ocasiona que incurran en una infracción fiscal que trae como consecuencia que la autoridad fiscal les aplique una multa, que señalan los artículos 70 al 91-B del CFF.

Algunas infracciones que se derivan de las disposiciones fiscales son:

- No solicitar la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes cuando se tenga la obligación.
- Pagar las contribuciones cuando esté de por medio un requerimiento de la autoridad.
- Presentar declaraciones cuando exista de por medio un requerimiento.
- No atender los requerimientos de la autoridad fiscal.
- No llevar contabilidad, etc.

Cuando los contribuyentes incurran en alguna de las situaciones anteriores (sólo se mencionan algunas), tendrá como consecuencia el haber incurrido en una infracción fiscal, por lo que la autoridad fiscal impondrá una sanción económica (multa). Tales sanciones representan ingresos para el Estado.

c) **Los gastos de ejecución.** Se ocasionan cuando los contribuyentes no cumplen con el pago de sus contribuciones a tiempo. La autoridad, como una forma de presionarlos a que paguen, aplica el procedimiento administrativo de ejecución (embargo de bienes, intervención a las negociaciones, remate, etc.), contemplado en el CFF, de los artículos 145 al 196-B. Esto ocasiona para los mismos contribuyentes un gasto adicional a su cargo y a favor del fisco, que consiste en un pago del 2% sobre las contribuciones omitidas, situación contenida en el artículo 150 del CFF.

d) **Indemnización por cheques devueltos (20%).** Este concepto está fundamentado en el séptimo párrafo del artículo 21 del CFF que consiste en un pago del 20% a cargo de los contribuyentes, cuando éstos paguen alguna obligación fiscal a las autoridades fiscales con un cheque sin fondos, cuyo 20% será sobre el monto de la obligación no cubierta.

En resumen, los ingresos que señalan los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación son:

Ingresos según el artículo 2 del CFF.	{	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos. - Aportaciones de seguridad social. - Contribuciones de mejoras. - Derechos. - Accesorios. <ul style="list-style-type: none"> * Los recargos. * Las sanciones. * Los gastos de ejecución. * Indemnización por cheques devueltos (20%). 	}	Ingresos según el artículo 3 del CFF	{	<ul style="list-style-type: none"> - Los aprovechamientos. - Accesorios. <ul style="list-style-type: none"> * Los recargos. * Las sanciones. * Los gastos de ejecución. * Indemnización por cheques devueltos (20%). - Los productos.
---------------------------------------	---	--	---	--------------------------------------	---	---

Es importante señalar que dentro de las finanzas públicas, para darle fuerza coercitiva a los ingresos, se parte de lo que establece la fracción IV del artículo 74 de la Constitución. Lo anterior se complementa con la facultad que tiene el Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de acuerdo con lo que menciona el artículo 73, fracción VII, de la Constitución.

2.3. PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

2.3.1. PRINCIPIOS DOCTRINALES

Dichos principios representan el hilo conductor de la obligación tributaria a fin de evitar abusos, arbitrariedades o desigualdades por parte del Estado y en perjuicio de los contribuyentes, toda vez que en el pasado se fincaron tributos en una forma despótica e inhumana en donde se notaba más el predominio caprichoso y abusivo de los monarcas que un espíritu de solidaridad para los altos fines del Estado que fuera más a tono con las aspiraciones del pueblo.

Los primeros ideólogos de la justicia fiscal, alcanzaron la convicción de que toda obligación contributiva debería atenderse en un marco de certeza jurídica que permitiera conocer a ciencia cierta hasta donde llega el ejercicio de la potestad tributaria, para no caer en el abuso, la injusticia y el autoritarismo, pero a su vez fincar un parámetro de lo que debe entenderse por capacidad contributiva de los particulares, para que cada quien aporte una parte de su riqueza al Estado, si es que tiene posibilidad de hacerlo pero sin

obligarlo en una forma excesiva o perjudicial en su economía para no arruinarlo, empobrecerlo o destruirlo.

Así que se pensó en un reparto equitativo de las cargas públicas entre toda la población, que eso debe hacerse de una manera proporcional o justa, pero también con un sentido general, obligatorio e impersonal, para evitar discriminaciones, injusticias, privilegios o apoderamientos indebidos de los bienes, riqueza o ingresos de los gobernados, y partiendo de esos supuestos con el tiempo el pensamiento de la justicia fiscal, se hizo realidad al elevarse a norma constitucional, para representar un precepto de observancia pública de gobernantes y gobernados, y que en su esencia fuera la matriz de la potestad tributaria de cada nación.

Con el transcurso del tiempo se han ideado una serie de máximas fundamentales sobre lo que debe entenderse por justicia tributaria, que en su esencia son los conductos rectores de todo el sistema jurídico en la materia, para que de esta forma las normas substantivas que se refieren a los elementos de la obligación tributaria sean correctamente adecuadas a las aspiraciones, demandas y anhelos de justicia de todos los pueblos, desterrando como consecuencia lógica con esas ideas la arbitrariedad, el despotismo y el abuso en perjuicio de la economía pública.

El origen de los principios medulares los encontramos en el distinguido economista Inglés Adam Smith, en su celebre obra titulada "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", la que con el tiempo se ha denominado simplemente como "La Riqueza de las Naciones", que consagra un pensamiento muy ilustrativo, constructivo y transformador para hacer realidad la justicia tributaria en todo el planeta, al analizar extensamente cuestiones fundamentales de la economía política, y su observancia obligatoria para diseñar toda política fiscal y la legislación pertinente, y precisamente para lograr esos nobles objetivos el libro V de tal obra está destinado al estudio de los impuestos.

El mérito indiscutible de Adam Smith consiste en haber influido decisivamente tanto en el pensamiento de los estudiosos del Derecho Fiscal como en los ordenamientos constitucionales vigentes en la mayoría de los países, dejándonos como herencia las bases medulares de lo que todos los pueblos deben entender por justicia tributaria, pues a pesar del dinamismo que resulta en la vida práctica en esta materia, sus ideas seguirán siendo la opción para escoger el mejor sendero en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, para combatir el abuso, la arbitrariedad, la desproporción, la desigualdad o injusticia manifiesta en las cargas públicas.

Otros tratadistas se han resuelto a hacer sus propias limitaciones sobre los principios de Adam Smith, sin embargo, muy pocos o casi nada han aportado como novedoso y constructivo, pues el sentir del creador de la obra "La Riqueza de las Naciones" ha sido y seguirá siendo el hilo conductor de toda política y legislación tributaria.

Los principios elaborados por Adam Smith son los siguientes: de justicia; de certidumbre; de comodidad y de economía.

2.3.1.1. PRINCIPIO DE JUSTICIA

Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menos precio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos.

Ese principio se desarrolla mediante dos reglas que son: la generalidad y la uniformidad.

La regla de generalidad establece que todos deben pagar impuestos, y en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagarlos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan que aportar al Estado están obligados a contribuir al gasto público, nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagar tributos. Tampoco deben entender esta regla en el sentido de que todos deben de pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo debe pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo fundamental, es de que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.

La regla sobre la generalidad, exige de la obligación tributaria a ciertos casos especiales por razones de justicia, como son los siguientes: a) La exención de impuestos para los que se llama el mínimo de necesidad o el mínimo de existencia, es decir, para aquella renta o capital que se considera como indispensable para que un hombre pueda subsistir, caso del salario mínimo, b) exenciones que se conceden a ciertas categorías de personas que no se encuentran dentro de los mínimos de existencia, como las cooperativas, industrias nuevas y necesarias, el desarrollo de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, etc., que favorecen nuevos polos de desarrollo y sirven de apoyo a la economía de ciertos sectores; c) las exenciones de que se otorgan a los concesionarios de ciertos servicios como una compensación por

su prestación. Dichas exenciones en algunos casos son criticables y no las justifican porque se argumenta que violan el principio de generalidad tributaria, pero en otros, sí se reconoce como necesarias para que haya eficacia en la justicia tributaria.

La uniformidad de los impuestos, se trata de la segunda regla del principio de justicia y ordena que todos sean iguales frente al impuesto, teniendo la misma capacidad contributiva. En otras palabras todos los que tengan la misma riqueza, el mismo porcentaje de ingresos o de bienes en igualdad de condiciones deben pagar el mismo monto del tributo, lo cual constituye una norma de igualdad contributiva, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales desde un enfoque económico.⁵

2.3.1.2. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Sostiene que el tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y no de una forma arbitraria. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, gravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, a sacar a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favorece la corrupción de los empleados públicos, la certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia que una desigualdad considerable en el modo de contribuir nos acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.⁶

En esas condiciones el tributo debe poseer fijeza en cuanto a sus elementos constitutivos que deben quedar plenamente identificados en la ley que los regula, para no dar paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades fiscales, es así que en la norma jurídica se debe concretizar plenamente a los sujetos activo y pasivo, el objeto del tributo, la cuota o tarifa, la base gravable, la forma y el período de pago, exenciones de la obligación tributaria, sanciones aplicables, métodos para determinar esa obligación tributaria y el procedimiento para la exigibilidad del gravamen, para que la

⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de la Finanzas Públicas Mexicanas*. Ed. Porrúa, México, 1974 10ª ed., Págs. 133 a la 140

⁶ SMITH, Adam. *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Libro V, Tomo II. Publicaciones Cruz O., México, Págs. 409 y 410.

recaudación del tributo no quede al capricho de los servidores públicos del fisco.

Por esa razón, todo impuesto, derecho o contribución especial al definirse en una norma jurídica, ésta debe darle claridad, precisión, generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para que esté revestido de legalidad, cuidando desterrar los abusos, el desvío de poder y la corrupción entre los recaudadores de las contribuciones.

2.3.1.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD

Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga a su pago al contribuyente, un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en el que, por lo general se paga dichas rentas se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo.

El principio de comodidad atiende por un lado a los plazos o fechas previstos en la ley para pagar las contribuciones, o simplemente toma en cuenta el momento en que se perciben las utilidades, los ingresos, la herencia, o los bienes que generan la obligación contributiva para que de esta forma no resulte tan incomodo y molesto para el causante, ya que en la práctica la adquisición de un satisfactor tiene más utilidad, prioridad y justificación que el pago del tributo, y desde el punto de vista psicológico quien sufre el impacto del tributo le resulta en cierta forma cómodo y apropiado hacer conjuntamente la erogación del monto de un impuesto, con la atención de dichos satisfactores.

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, por lo tanto, para cumplir con este principio, debe escogerse aquellas fechas, periodos o momentos que en atención a su naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago, lo cual traerá como resultado una mayor recaudación, y por ende una menor evasión fiscal.

La comodidad en el pago de créditos fiscales también debe referirse a los lugares en donde debe efectuarse su pago y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo, pues en primer lugar debe cumplirse sin que ello represente fuertes gastos de viaje para trasladarse a cumplir con ese pago, pues deben evitarse erogaciones innecesarias, pérdidas de tiempo y esfuerzo, y por el otro, que los trámites de pago o gestiones respectivas sean breves, sencillas y sin formulismos complejos, enredados o tardados.

2.3.1.4. PRINCIPIO DE ECONOMÍA

Ordena que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible. El que esta diferencia sea grande puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:

- Primera. La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos puedan devorar la mayor parte del producto mismo, y cuyos gajes pueden aún imponer una especie de impuesto adicional al público.
- Segunda. Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.
- Tercera. Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.
- Cuarta. Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerlas a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias, con lo cual se dificulta el perfeccionamiento y el desarrollo de las actividades comerciales e industriales. Por lo tanto, el costo para la recaudación de impuestos debe ser el menos posible con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones.⁷

El principio de economía prácticamente recomienda que los tributos deben ser productivos, que lo recaudado por concepto de los mismos sea destinado en la mayor parte para cubrir el gasto público, pero también que no reporten fuertes cargas para la economía de los contribuyentes, porque ello puede orillarlos a la evasión fiscal o a la elusión tributaria al ahuyentar o fastidiar a los contribuyentes con las fuertes cargas o con las visitas de inspección que resultan muy molestas para los particulares, y más aún tratándose de la aplicación de recargos, multas y gastos de ejecución, accesorios legales que elevan en gran medida el monto de los adeudos fiscales en perjuicio de la economía de los causantes.

⁷ FLORES ZAVALA, Ob. cit., Pág. 144 y 145.

El principio en cuestión resulta de vital importancia tanto para el fisco como para los contribuyentes debido a que su inobservancia se traduce en la violación de los motivos de orden público que justifican la justicia y la existencia de la relación jurídico-tributaria, de tal manera que por un lado se debe cuidar que el sacrificio contributivo sea el mínimo, y el rendimiento de las contribuciones sea productivo a favor de la atención de las necesidades sociales primordiales, como son las relativas a: salud, educación, seguridad pública, administración de justicia, obras públicas, entre otras, que sea notable con transparencia el manejo honesto de los recursos públicos y más eficiencia en la atención de las distintas tareas que tiene encomendadas el Estado, para que de esta manera el pueblo se sienta más responsable y solidarizado en la atención de sus obligaciones contributivas.

2.3.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Prácticamente se trata del estudio de los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los particulares frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y que se observen los derechos fundamentales contenidos en la Carta Magna, para que la obligación contributiva siempre se ajuste al principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad entre otras, que permitan alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones de gobernantes y gobernados. Pero también que exista un pleno entendimiento y respeto en el ejercicio de esa facultad tributaria de cada uno de los gobiernos involucrados para darle vigencia y eficacia a lo que es propio de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios.

Se trata de una labor que nos permite analizar desde la cúspide los cimientos del sistema tributario mexicano, así como las fallas y excesos que existen en el mismo, en un sistema de gobierno que cuenta con tres instancias de autoridad.

Si el Derecho Fiscal se caracteriza por ser la rama del Derecho Público, que con apoyo de la Constitución, atenta directamente contra la economía de los particulares, en bien del interés público, deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución Política Federal señale.

2.3.2.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Representa la regla del juego de todas las actividades tributarias del Estado, al sostener que todas sus funciones, actos, operaciones o tareas que

tienen encomendadas deben estar debidamente fundadas y motivadas para darle seguridad jurídica a los particulares a quienes les dirigen sus determinaciones, resoluciones o acuerdos, pues es el hilo conductor de la vida jurídica de México, tal como lo estatuye el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política Federal, que dice: "*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandato escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...*"

Este principio nos conduce a sostener que todas las autoridades fiscales sólo puede hacer lo que la ley les permite, cuidando la correcta aplicación de la misma, para evitar el abuso o desvío de poder, la desproporción, la arbitrariedad, la injusticia manifiesta o la ilegalidad en perjuicio de los particulares, pues no se debe perder de vista que estamos en presencia de una garantía individual sobre seguridad pública y en caso de quebrantarse por los servidores públicos se puede restablecer su vigencia al hacer valer los medios de defensa legal que han sido creados a favor de los contribuyentes, como son los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo.

En esas condiciones, el principio de legalidad en materia fiscal tiene su respaldo fundamental en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución.

2.3.2.2. PRINCIPIO DE AUDIENCIA

Como aspecto central establece que todo administrado debe tener la oportunidad de ser oído en el curso de un procedimiento administrativo que de cualquier modo lo involucre, lo relacione o afecte sus derechos subjetivos, para que pueda ser escuchado en defensa propia mediante la presentación de sus alegatos, argumentos, razones o explicaciones que tenga a su favor para desvirtuar, confirmar o modificar un acto o procedimiento administrativo. También debe tener la oportunidad de ser asesorado en ese asunto por un profesional del derecho en caso de ser necesario, ofrecer pruebas y presentar las alegaciones que sean pertinentes ya sea ante la autoridad administrativa competente o ante los tribunales administrativos o judiciales, además debe alcanzar una decisión fundada en derecho en donde se hayan tomado en cuenta sus argumentos, pruebas o alegatos, para que de esta forma se revoque, se confirme, se modifique o se deje sin efecto la resolución o acto discutido.

Dicho principio fue elevado a rango constitucional tal como es observable en el segundo párrafo del artículo 14 de la Ley Fundamental del país que dice: "*Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, de sus*

propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho." Si bien, es cierto que dicha garantía se instituyó para la materia penal, también lo es que se ha hecho extensiva a todas las actividades y ámbitos de los poderes públicos, y en especial en la materia fiscal, para que los procedimientos respectivos sean congruentes con el contenido normativo que los rigen, cuidándose toda la secuela del procedimiento desde su iniciación, desarrollo, hasta la culminación, fundando y motivando cada una de sus partes en forma expresa y por autoridad competente y dando la oportunidad al gobernado de ser escuchado en su oportunidad, de ofrecer pruebas para proteger o justificar sus derechos, y de esta forma no dejarlo en estado de indefensión.

2.3.2.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Se trata de un aspecto central y fundamental para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y para la determinación de la obligación contributiva contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, en donde es visible la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes a favor de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios, que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.

La excesiva contribución molesta e irrita al particular, lo desilusiona y lo orilla a evadir sus obligaciones tributarias, ello es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para el propio fisco, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos o riqueza de los contribuyentes, y por tal motivo se estará en presencia de una medida ilegal y arbitraria que se encuentra prohibida por el derecho constitucional.

Es por eso que todos los impuestos, derechos y contribuciones especiales deben ser moderadas, con cuotas y tarifas livianas y con una tendencia progresiva, para que en forma gradual se determinen las obligaciones tributarias, para que pague más el que más gana o tiene más bienes, que pague menos el que tiene ingresos menores, y que no pague

nada el que no tiene que aportar al fisco, por ese motivo, en todas las leyes fiscales debe haber un margen para las exenciones de la obligación tributaria.

La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.

Los términos de proporcionalidad y equidad son diferentes, por lo tanto no se les debe tratar como sinónimos, ya que el objetivo y alcance de cada uno de ellos tiende hacia la justicia fiscal, pero difieren en la práctica en determinación y cobro de las contribuciones. En efecto el primero de ellos recomienda ante todo que cada quien tribute según su capacidad económica, sus ingresos o riqueza, y que queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco. El segundo pugna por que todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma situación y con la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.

2.3.2.4. PRINCIPIO DE DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES

En la referida fracción IV del citado artículo 31 Constitucional, es categórica la indicación de que las contribuciones que se paguen, a la Federación, al Distrito Federal, a las Entidades Federativas y a los municipios, se destinen a cubrir los gastos públicos.

El gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos, contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.

De tal manera que se han dado los conceptos material y formal de gasto público, el primero de ellos se refiere al destino que debe dársele a las contribuciones para la realización de las funciones del Estado, específicas o generales, a través de la erogación que realicen las dependencias u organismos públicos por mandato legal. El segundo de ellos se configura

cuando en el presupuesto de egresos federal, estatal o municipal, está prescrita o señalada la partida presupuestal, según el ramo de que trate, ya sea educativo, de obras públicas, seguridad pública, defensa nacional, el sueldo o salario de los servidores públicos entre otros, por eso, es fundamental y necesario ajustarse a dicho presupuesto respetando su contenido y objeto del mismo.

Esto nos conduce a sostener que lo principal de las contribuciones, es cubrir el gasto público sobre todo en países como el nuestro que se encuentran muy urgidos de ingresos públicos. También no debemos perder de vista que las contribuciones pueden tener otras finalidades distintas a las fiscales, como son: restringir las importaciones o exportaciones de bienes o servicios, disminuir el consumo de bebidas alcohólicas y de cigarrillos, disminuir el desarrollo de ciertas actividades nocivas o perjudiciales para la sociedad.

Por ello la legalidad del gasto público debe respetarse y cumplirse con honestidad, verticalidad, transparencia, cuidando de la mejor manera los ingresos públicos y darle la mayor utilidad al dinero público, evitándose a toda costa el despilfarro, el desvío o malversación de fondos para provecho personal de los servidores públicos o para determinado partido o grupo de personas que detenten el poder, toda vez que en la realidad es frecuente ver la configuración de delitos, como el peculado, la concusión, el ejercicio indebido de funciones públicas, el enriquecimiento ilícito que sangran y afectan en gran medida las finanzas del Estado.

2.3.2.5. PRINCIPIO DE IGUALDAD

Del artículo 13 de la Ley Suprema se desprende que: "*Nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales...*" esta garantía que originalmente tuvo su génesis en materia penal, como en la mayor parte de ellas, tiene su extensión a la materia tributaria, de tal manera que las disposiciones legales que se refieren a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras o de seguridad social; materialmente deben ser generales, obligatorias e impersonales y aplicarse sin distinción de persona, condiciones económicas, políticas, sociales, religión, idiosincrasia o partido político, a manera de que en un plano de igualdad sea observada y respetada por todos sus destinatarios, cuidando dichas características; formalmente, debe ser del Poder Legislativo Federal y Local, porque se refiere al órgano que formula dicha disposición.

Así mismo para resolver toda clase de controversias fiscales se han creado los medios de defensa a favor del particular en las propias normas

tributarias, y por lo tanto su conocimiento que en manos de la propia autoridad que dictó el acto discutido, el superior jerárquico, un órgano instituido para ese efecto, o acudiendo directamente ante los tribunales judiciales o administrativos para hacer valer sus derechos, para que restablezca la legalidad de la situación incierta o desviada en esas condiciones en acatamiento a dicho principio de igualdad ante la ley.

Por lo que las disposiciones fiscales deben estar enfocadas a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y aplicarse sin distinciones tanto en razón a cargas como a exenciones, para que alcancen eficacia e igualdad, su generalidad, impersonalidad y obligatoriedad, ya que de esta forma su universalidad garantizará otro principio conocido como de equidad que ya hemos comentado.

2.3.2.6. PRINCIPIO QUE PROHIBE LOS IMPUESTOS QUE LIMITAN EL LIBRE EJERCICIO DEL DERECHO AL TRABAJO

Indiscutiblemente la libertad de trabajo tiende ante todo, a proteger el desarrollo de actividades comerciales, industriales y prestación de servicios, sin más limitaciones que las que atenten contra el interés social, orden público, la salubridad o la economía de la colectividad, cuando se ataquen los derechos de terceros, y en materia fiscal esa libertad puede ser quebrantada con los tributos que afecten en gran medida los ingresos del trabajador o el desarrollo de dichas actividades, de tal manera que un gravamen desorbitadamente elevado, o simplemente obligar a tributar sobre el pago de sueldos, salarios o gratificaciones que se hagan a los trabajadores por el patrón, no deja de obstaculizar el desarrollo de una industria, comercio o negocio de cualquier naturaleza en perjuicio de la economía de la iniciativa privada; así mismo, obligar a personas a desempeñar sin su consentimiento un trabajo, profesión u oficio sin la retribución justa o fundamental para su economía, salvo el trabajo impuesto como pena o con carácter obligatorio por una autoridad judicial o administrativa.

En el artículo 5º de la Constitución Política Federal es atendible lo siguiente: *"A ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataque los derechos*

de terceros o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial”.

En esas condiciones en el rubro tributario no encontramos ninguna limitación, modalidad o prohibición constitucional para desempeñar alguna actividad industrial, comercial o prestación de servicios ni para nacionales ni para extranjeros, pues estos últimos en observancia del artículo 1º de la Ley Suprema, *“todo individuo gozará de las garantías que otorga dicha Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”*. Sin embargo, al revisar diversas disposiciones fiscales federales, estatales y municipales, nos podemos percatar que frecuentemente se viola la libertad de trabajo en cuestión, con cargas tributarias indebidas, injustas o totalmente improcedentes, con lo cual se ahuyenta el desarrollo de la industria, comercio o la prestación de servicios profesionales o técnicos, y que con esa clase de medias se cae indiscutiblemente en la inconstitucionalidad de los tributos.

2.3.2.7. PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES

Según el cual las normas jurídicas y fiscales no deben ser aplicadas a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor del precepto jurídico respectivo, de tal manera que su observancia debe cumplirse a partir del día siguiente en que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación o en la gaceta del Gobierno del Estado respectivo, obrando hacia el presente y futuro de que surta efectos jurídicos pero no para el pasado.

En México, el principio de irretroactividad de la ley quedó consagrado por primera vez en el artículo 19 del Acta Constitutiva de la Federación, que se promulgo el 31 de enero de 1824. Posteriormente la Constitución Federal de 1857 reiteró este principio estableciendo en su artículo 14, que en la República Mexicana no será posible expedir leyes retroactivas. Finalmente en la Constitución de Querétaro de 1917, en su precepto 14, primer párrafo ordena que: *“A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”*. Tal prescripción es más benevolente porque de su interpretación se alcanza la convicción de que en beneficio de los particulares si puede aplicarse una ley en forma retroactiva, y ello ha sido corroborado por diverso criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sin embargo, en materia fiscal, ni en perjuicio ni en beneficio de los particulares se tiene conocimiento que una disposición tributaria se haya aplicado de forma retroactiva, ya que siempre es observable para el presente y futuro su vigencia, tal como lo dice el artículo 7º del CFF, a saber: *“Las leyes*

fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior."

El principio de irretroactividad de la ley tiende a satisfacer uno de los fines primordiales del derecho, el cual es la seguridad jurídica. En efecto, el derecho está orientado a eliminar la arbitrariedad de las relaciones sociales y por lo tanto, se constituye en norma de carácter general, que se aplican a una infinidad de casos concretos. Por esa razón es antijurídico que los derechos y obligaciones creados bajo el amparo de ciertas normas sean desconocidas por disposiciones posteriores.

En el derecho positivo mexicano que se considera que el principio de irretroactividad es una de las garantías individuales más estrictas con que se cuenta. Esto significa que los particulares que resulten lesionados en sus propiedades, posesiones o intereses personales pueden recurrir al juicio de amparo, en los términos de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal, para alcanzar la seguridad jurídica que les brinda nuestro Estado de Derecho, por la aplicación de una ley o alguna otra disposición de carácter general de manera retroactiva.

2.3.2.8. PRINCIPIO DEL DERECHO DE PETICIÓN

El derecho de petición, asentado en el artículo 8 de nuestra Ley Suprema, es una garantía constitucional que tutela la libertad del individuo de gran trascendencia para la vida jurídica de nuestro país, porque prevé la obligación que tienen los funcionarios y empleados públicos, de contestar toda clase de peticiones, promociones o demandas que les formulen los particulares.

Figura jurídica que tiene fuertes lazos con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política Federal, porque de su propia esencia se desprende por un lado la solicitud a aclaración de determinadas cosas, actos o hechos a las autoridades del Estado, y por el otro, que éstas a su vez deben oír, escuchar y contestar en breve término lo pedido, planteado o argumentado, mediante la forma escrita y notificarse personalmente la contestación al interesado, solo así puede surtir todos sus efectos legales.

Es conveniente destacar que no todos los servidores públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios son competentes para contestar en determinado sentido, pero si tiene la obligación de fundar y motivar la respuesta para que esté revestida de plena legalidad.

2.3.3. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES QUE SE REFIEREN A LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES

Entre estos principios jurídicos constitucionales que derivan de las garantías individuales, se pueden mencionar los siguientes:

- **La actividad fiscal del Estado no debe impedir ni coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución.**

En atención a este principio, se tiene que el artículo 1º de la Constitución Federal, se consagra la garantía de igualdad, establece que:

En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse, ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

El Estado, en ningún momento, ni por causa alguna, puede con motivo del ejercicio de la actividad fiscal, limitar el contenido de esta garantía de igualdad jurídica del gobernado.

El artículo 5º de la propia Constitución establece:

A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de terceros, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

El ejercicio de las facultades impositivas del Estado, deben respetar el contenido de esta disposición constitucional, para no incurrir en violación al principio jurídico de igualdad.

- **Las disposiciones fiscales no deben coartar el ejercicio del derecho de petición.**

El artículo 8º de la Constitución Federal, al efecto señala:

Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Este precepto consagra la garantía de libertad, conocido como derecho de petición.

En materia fiscal, dicha garantía está debidamente reglamentada por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que al efecto establece:

Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver consultas relativas a la metodología utilizada en la determinación de precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones relacionadas, será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

Lo anterior significa que una vez transcurrido el plazo de tres meses, sin que las autoridades hayan dictado la resolución correspondiente, el silencio de la autoridad se considera como una resolución negativa, y el afectado puede esperar a que se dicte la resolución expresamente, o bien ejercitar los medios de defensa que al efecto establezcan las leyes fiscales, como lo es el juicio contencioso administrativo, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A este silencio de la autoridad, se le ha denominado por la doctrina "negativa ficta."

- **Las leyes fiscales no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. La contribución se debe establecer de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador de la obligación fiscal, debe ser sujeto de la obligación.**

En relación con este principio jurídico, el artículo 13 constitucional establece:

"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales."

Por leyes privativas debemos entender las que son expedidas a favor de personas individualmente consideradas, no quedando comprendidas dentro de este concepto, las que se refieren a grupos de personas en forma indeterminada o actividades o ramas de actividad económica, como pueden ser los conceptos de ejidatarios, comuneros, industria textil, etc.

- **Las disposiciones fiscales no deben tener efectos retroactivos.**

En atención a este principio, el artículo 14 constitucional en su primer párrafo establece:

"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna."

La regla general es que las leyes rijan para hechos futuros a la expedición de la ley correspondiente, o sea que no puede obrar sobre el pasado, para no incurrir en violación a este principio.

Sin embargo, tenemos que este principio, en materia fiscal, está limitado exclusivamente a las disposiciones que establezcan cargas o excepciones a los particulares, al establecer el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, que:

Las contribuciones se causan conforme como se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en leyes fiscales, vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables a las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad.

En materia fiscal, las normas sobre procedimiento pueden aplicarse a situaciones acaecidas con anterioridad a su vigencia, sin incurrir en violación a este principio, porque no varían en ningún momento el resultado de las contribuciones causadas, toda vez que a éstas, para su determinación, se les aplican las disposiciones vigentes durante el lapso en que se generaron.

- **Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de audiencia.**

Al efecto el segundo párrafo del artículo 14 constitucional establece:

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales

previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Este párrafo consagra la garantía de audiencia, la cual contiene, a su vez, cuatro garantías específicas de seguridad que deben respetarse para cumplir con la misma, que son:

1. Debe seguirse un juicio en contra de la persona a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha garantía.
 2. El juicio debe tramitarse y substanciarse ante los tribunales previamente establecidos con anterioridad a los hechos materia del juicio respectivo.
 3. Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento.
 4. Que la resolución correspondiente se dicte de conformidad con las leyes existentes con anterioridad al hecho o motivo del juicio.
- **Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de legalidad.**

La garantía de legalidad está regulada en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional, que al efecto dice:

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

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a la falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho.

La garantía de legalidad para efectos fiscales, señala que no puede existir una contribución sin una ley que la establezca, y deriva del aforismo latino *Nullum Tributum Sine lege*, que significa “Nulo el tributo sin ley.”

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, contempla la interpretación e integración de las normas fiscales al señalar que:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Pudiendo recurrirse en este caso, a los principios generales de derecho, en los términos del cuarto párrafo del artículo 14 constitucional.

Además, se tiene que en materia fiscal se cumple esencialmente con dicha garantía, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación se establece y regula en debida forma los recursos administrativos y el procedimiento contencioso administrativo, que constituyen medios de defensa a favor de los contribuyentes, para impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, que consideren fueron emitidos con violación a las disposiciones legales.

- **Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hechos y de derecho en que se basen los que harán del conocimiento de los interesados.**

El artículo 16 constitucional, en concordancia con este principio, establece:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Todas las resoluciones fiscales deben estar debidamente fundadas y motivadas para no incurrir en violación a este principio; entendiendo por fundamentación el señalar los artículos del ordenamiento aplicable, en los cuales se fundamente el acto de autoridad, y por motivación indicar los hechos o circunstancias que dieron origen a la aplicación de las disposiciones fiscales, las que deben constar en el escrito emitido por la autoridad competente, o sea la que esté debidamente facultada para dictar la resolución que corresponda.

- **Las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, deben ser mediante orden por escrito dictada por la autoridad competente en la que señale el lugar o lugares a visitar y las personas que vayan a practicar la visita además de otros requisitos formales.**

Al efecto, el artículo 16 constitucional, en el octavo y antepenúltimo párrafos establece:

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprovecharse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirse, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su audiencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Esta garantía se encuentra debidamente reglamentada por los artículos 42 fracciones II, III, y V, 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 48 y 49 del Código Fiscal de la Federación, que regulan esencialmente el procedimiento a seguir por las autoridades fiscales, en la práctica de visitas en domicilio fiscal para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes.

- **Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, no podrán ser revocadas de oficio por las autoridades fiscales.**

Al efecto, el artículo 17 constitucional establece que:

Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los tribunales que estarán expeditos para imponerla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.

A este respecto el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, establece que:

Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieren emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren impuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

- **El legislador puede establecer y regular todo lo relativo al delito fiscal.**

El artículo 17 constitucional al limitar la prohibición a que las personas no sean aprisionadas por deudas de carácter puramente civil, admite que el legislador puede establecer y regular todo lo relativo al delito fiscal.

En concordancia con lo anterior, el Código Fiscal de la Federación, en el título IV, capítulo II, regula todo lo relativo a los delitos fiscales.

- **En relación con la gratuidad de la impartición de la justicia y la prohibición de las costas judiciales, a que se refiere el artículo 17 constitucional, en materia fiscal está debidamente reglamentado.**

El artículo 201 del Código Fiscal de la Federación claramente establece que:

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no habrá lugar a condenación de costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.

- **En materia fiscal la aplicación de las sanciones pecuniarias es facultad de las autoridades administrativas; cuando se traten de delitos, corresponde a la autoridad judicial, la imposición de la sanción corporal que corresponda.**

Este principio jurídico se desprende del contenido del artículo 21 constitucional que al efecto dice:

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de las sanciones por infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente de un día de su ingreso.

- **En materia fiscal están prohibidas las multas excesivas y las penas inusitadas o trascendentales.**

Al efecto, el artículo 22 constitucional en su primer párrafo establece que:

Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

Multa excesiva es lo que se conoce en materia fiscal como desvío de poder o exceso de poder y se presenta cuando el contribuyente infractor es sancionado por la autoridad administrativa con una pena pecuniaria que rebase los límites que la ley señala.

Penas inusitadas son las que se aplican sin estar establecidas en la ley aplicable. Este tipo de penas no obedece a la aplicación de una norma que las contenga, sino al arbitrio de la autoridad que realiza el acto sancionatorio.

Penas trascendental son las que trascienden al infractor y se aplican a personas distintas de la que cometió la infracción.

En relación con este principio, en materia fiscal se establece claramente las reglas conforme a las cuales se deben aplicar las sanciones correspondientes por infracción a las disposiciones fiscales en el título IV, capítulo I, del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, en forma expresa en el último párrafo del artículo 26 del citado Código, se señala que:

La posibilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este Código no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

- **La aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de contribuciones o multas, no se considera confiscación de bienes.**

Al efecto, el artículo 22 constitucional, en su segundo párrafo, establece que:

No se considerará confiscación de bienes de aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes en el caso del enriquecimiento ilícito, en los términos del artículo 109; ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado, por los delitos de los previstos como delincuencia organizada, o el de aquellos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

Por confiscación de bienes debemos entender la sanción consistente en la privación de los bienes al infractor y su incorporación al patrimonio del Estado.

El fisco federal dispone de un instrumento denominado *procedimiento administrativo de ejecución*, que es utilizado para exigir el pago de los créditos fiscales que no fueron cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley correspondiente. Este procedimiento se inicia con un requerimiento de pago al contribuyente, y en caso de no hacerlo en el acto de la diligencia

respectiva, se le embargarán bienes suficientes a garantizar el crédito fiscal exigido, para culminar con el remate de los bienes embargados, y su producto se aplicará al pago de los créditos fiscales insolutos. Este procedimiento está regulado por el título V, capítulo III del Código Fiscal de la Federación.

- **En materia fiscal ningún juicio debe tener más de tres instancias ni se puede juzgar a un contribuyente dos veces por los mismos hechos.**

Este principio deriva del contenido del artículo 23 constitucional, que al efecto señala:

Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.

Queda abolida la práctica de absolver de la instancia.

- **La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos que derivan de la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado.**

Este principio deriva del contenido del artículo 25 constitucional, que en lo conducente al efecto establece:

Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

- **La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos del sistema de planeación democrática del desarrollo nacional.**

Este principio deriva del contenido del artículo 26 constitucional que al efecto establece:

El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

- **Las leyes fiscales no deben limitar el derecho de propiedad de los particulares.**

Este principio deriva del contenido del primer párrafo del artículo 27 constitucional, el cual al efecto establece:

La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponden originariamente a la nación, la cual ha tenido y tiene derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.

En consecuencia, las leyes fiscales, en todo caso podrán establecer contribuciones a cargo de los particulares, sobre la tenencia, transmisión del dominio, enajenación, adquisición, arrendamiento o subdivisión de la propiedad privada.

- **Las leyes fiscales no deben otorgar exenciones a título particular.**

Este principio deriva del contenido del primer párrafo del artículo 28 constitucional, que al efecto señala:

En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

No quedan comprendidas dentro de esta prohibición las exenciones concedidas en las leyes fiscales de manera general, sin que favorezcan a determinadas personas en lo particular, sino que puedan gozar de la exención, todos los contribuyentes en número indeterminado que se encuentren dentro de los supuestos previstos por la ley fiscal respectiva que otorgue la exención.

2.3.4. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES EMANADOS DE LA ORGANIZACIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Los principios más importantes y trascendentales, que derivan de la organización política de nuestro país, son los contenidos en los artículos 31

fracción IV, 36 fracción I, 38 fracción I, 73 fracción VII, 74 fracción IV, 72 inicial H), 89 fracción I, y 115 fracción IV de la Constitución Federal.

- **Artículo 31 fracción IV constitucional.**

De acuerdo con los principios jurídicos constitucionales, es precisamente lo que se pretende: el analizar la disposición fundamental (nuestra Carta Magna) que regula el establecimiento de las contribuciones.

El fundamento legal del Derecho Fiscal Mexicano está establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que dice:

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

Del contenido de este artículo se desprenden las siguientes consideraciones:

- ✓ Establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos.
- ✓ Las entidades que tienen derecho a percibir el producto de las contribuciones son: la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios.
- ✓ La residencia del contribuyente es la que determina si debemos contribuir a la Federación, cuando se trate de contribuciones federales, y si corresponde al Distrito Federal o a algún estado de la República, en el caso de contribuciones locales, así como a qué municipio debemos de contribuir, en el caso de contribuciones municipales.
- ✓ Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
- ✓ El destino de las contribuciones es para cubrir los gastos públicos del Estado. (Federación, Distrito Federal, estados o municipios).
- ✓ Las contribuciones deben establecerse en una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Poder Legislativo, con efectos jurídicos generales.

La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y a los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o

recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.

La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.

Proporción y equidad implican que las contribuciones se deben establecer atendiendo a la capacidad económica del contribuyente (o capacidad contributiva); deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o capital, según el sistema que se adopte; y se deben establecer con las mismas reglas para todos aquellos que estén situados en los mismos supuestos que señalan las disposiciones fiscales (deben dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales).

Ahora bien, al final de la fracción IV del artículo 31 se menciona:

... según dispongan las leyes.

Esto implica que, para que se pueda dar la exigibilidad de contribuir para los gastos públicos, se debe establecer en leyes.

- **Artículo 36 fracción I constitucional.**

Son obligaciones del ciudadano de la República:

1.- Inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista; así como también inscribirse en el Registro Nacional de Ciudadanos, en los términos que determinen las leyes.

El contenido de este artículo representa una medida de control fiscal y viene a ser fundamento constitucional del Registro Federal de Contribuyentes, el cual está debidamente reglamentado por el Código Fiscal de la Federación en el artículo 27 y los correlativos de su reglamento.

- **Artículo 38 fracción I constitucional.**

Los derechos o prerrogativas de los ciudadanos se suspenden:

I.- Por falta de cumplimiento, sin causa justificada, de cualquiera de las obligaciones que impone el artículo 36. Esta suspensión durará un año y se impondrá además de las otras penas que por el mismo hecho señalare la ley.

Esta disposición establece las consecuencias por no dar cumplimiento al contenido del artículo 36 constitucional, por no dar cumplimiento a las obligaciones relacionadas con el Registro Nacional de Ciudadanos.

- **Artículo 73 fracción VII constitucional.**

El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Este artículo, aunado con el 31 fracción IV, determina que la obligación de contribuir a los gastos públicos, debe establecerse en una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Poder Legislativo, con efectos jurídicos generales y obligatorios.

- **Artículo 74 fracción IV constitucional.**

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesaria con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación de los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de la Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho, correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

Este artículo prevé el principio de anualidad de las leyes fiscales, toda vez que los presupuestos deben presentarse cada año para su aprobación por la Cámara de Diputados, ya se trate de ingresos o de egresos, que son los que establecen los conceptos por los cuales debemos contribuir a los gastos públicos y el destino que se les da a éstos, respectivamente.

- **Artículo 72 inciso h) constitucional.**

La discusión y la aprobación del establecimiento de las contribuciones se inician en la Cámara de Diputados (Cámara de Origen) y posteriormente en la Cámara de Senadores (Cámara Revisora), según lo establecido en el inciso h) del artículo 72 constitucional en el que se menciona:

El artículo 72 constitucional, establece que:

Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y violaciones:

h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

El artículo 49 constitucional, establece que:

El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

El artículo 50 constitucional, establece que:

El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos, se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.

La forma de elección de los integrantes de cada una de las Cámaras es distinta. La Cámara de Senadores se compone de cuatro miembros por cada estado y cuatro por el Distrito Federal, de los cuales tres serán electos según el principio de votación mayoritaria relativa y uno será asignado a la primera minoría. Para cada entidad federativa, los partidos políticos deberán registrar una lista con tres fórmulas de candidatos. La Cámara de Senadores se revocará en su totalidad, en elección directa cada seis años. Por cada senador propietario se elegirá un suplente de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 56 y 57 constitucionales.

La Cámara de Diputados se compondrá de representantes de la nación, electos en su totalidad cada tres años. Por cada propietario, se elegirá un suplente. La integración de esta Cámara es de trescientos diputados electos según el principio de votación de mayoría relativa, mediante el sistema de distritos electores uninominales, y doscientos diputados que serán electos según el principio de representación proporcional, mediante el Sistema de Listas Regionales, votadas en circunscripciones plurinominales, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 51 y 52 constitucionales.

Del contenido de estos preceptos constitucionales, se desprende que siempre será cámara de origen la Cámara de Diputado, y revisora la Cámara de Senadores; cuando la formación de las leyes o decretos versen sobre

contribuciones o empréstitos; además de que los senadores carecen de facultades para presentar iniciativas de ley que versen sobre esta materia, porque únicamente pueden presentarlas en sus respectivas cámaras.

La justificación de que siempre sea cámara de origen, la Cámara de Diputados es de carácter histórico, porque el sistema de integración bicameral, señala que los diputados son representantes de la nación y por consiguiente son los que tienen más contacto directo con el pueblo, respecto a los distritos electorales que representen, y los senadores son representantes de las entidades federativas.

- **Artículo 89 fracción I constitucional.**

Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Del contenido de este precepto se desprende el fundamento de la facultad del Presidente de la República de expedir reglamentos en materia fiscal.

- **Artículo 115 fracción IV constitucional.**

Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

- a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.*

- b) *Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados; y*
- c) *Los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo.*

Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), no concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales, ni instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Como puede advertirse de la transcripción de este artículo constitucional, se tiene que los municipios tienen facultad exclusiva para que a su cargo las legislaturas de los estados a que correspondan, establezcan las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos.

Deben ser las legislaturas de los Estados, porque la obligación de contribuir al gasto público de los Municipios en que se reside, debe ser de conformidad con lo que establezcan las leyes, y como los Municipios en nuestro sistema jurídico carecen de facultades para expedir leyes (facultades legislativas), corresponde dicha facultad a las legislaturas de sus respectivos estados. Sin embargo, se les dejan en completa libertad para administrar su hacienda pública.

2.4. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Los elementos de las contribuciones constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, es el conjunto de ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que le dan vida y sustento a toda contribución, y por medio de ellos, se puede conocer: el momento en que surge una obligación fiscal, quienes son los sujetos activo y pasivo de la misma, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto, la cuota o tarifa aplicable a cada caso, la forma y período de pago, las exenciones a esa obligación, así como su requerimiento en la vía coactiva. Todos ellos tienen como denominador

común el principio de legalidad que le da certidumbre y fijeza al deber contributivo de los particulares. Por su orden o importancia se comentan a continuación:

a) **Sujeto activo**, es el acreedor de la obligación contributiva, el que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago del tributo; en esas condiciones, compete a la Federación, a las Entidades Federativas incluyendo al Distrito Federal y a los Municipios, como entidades jurídicas de Derecho Público, pueden ejercer el poder o autoridad del Estado para exigir legalmente el entero del gravamen dentro de su propia esfera de competencia, la finalidad que persigue al emprender tal medida, esta representada por la necesidad de cubrir el gasto público.

b) **Sujeto pasivo**, es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada a pagar una contribución, cuando su situación jurídica concuerde con la hipótesis legal conducente a ese deber. Es el individuo comprometido a enterar el gravamen que ha nacido de hecho y por derecho y que por lo mismo debe cumplir con la presentación de sus declaraciones, manifestaciones, avisos, determinación del tributo y hacer su pago dentro del plazo, condiciones y con los demás requisitos que le finca la ley, para que no se dé margen a la evasión fiscal, que no deja de ser perjudicial a los intereses del Estado.

c) **El objeto** de las contribuciones, es la materia, actividad o acto sobre la cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo.

Prácticamente se refiere a la situación jurídica o de hecho que señala la ley como deudor de un impuesto, derechos, aportaciones de seguridad social o de mejoras, y que por lo mismo una persona física o moral se ve obligada a pagar cualquiera de los tributos referidos, y esa circunstancia puede ser la percepción de un salario, de honorarios, la obtención de una herencia, de un premio, de utilidades, intereses, créditos, por la venta o renta de bienes e inmuebles, la asistencia técnica, profesional, por la fabricación de bienes, satisfactores o insumos, o por los beneficios o ventajas que nos brinda el Estado, por los servicios públicos que nos presta la colectividad o aprovechar y disfrutar sus bienes del dominio público.

El objeto es la realidad económica sujeta a imposición, es decir, lo que se grava; También se le conoce como *hecho imponible* y es aquello que

hipotéticamente está previsto en la norma, que al realizarse genera la obligación tributaria.

Para que quede claro este elemento de objeto y hecho imponible, veamos los siguientes ejemplos:

La LISR, en la fracción I del artículo 1, dice:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

*I. Los residentes en México respecto de todos sus **ingresos** cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza en donde procedan.”*

En este caso, la situación jurídica o de hecho se da cuando los sujetos pasivos, residentes en México, generen ingresos y, por tanto, el objeto del impuesto son los ingresos que se obtengan.

En la Ley del Impuesto al Activo dice:

*“Artículo 1. Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del Impuesto al Activo, **por el activo que tengan**, cualquiera que sea su ubicación”...*

En este caso, el objeto y hecho imponible se originan por la tenencia de activos que los contribuyentes posean, según las características de cada sujeto pasivo.

d) **Base de la contribución**, que también se le llama en algunos casos unidad fiscal, es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado a una riqueza sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo o del responsable solidario, como puede ser: el monto de la renta percibida, el valor de una porción hereditaria, el número de litros producidos en alguna sustancia, las utilidades obtenidas conforme a la ley, el valor de los bienes muebles o inmuebles gravados, el porcentaje de kilogramos de insumos, artículos o bienes elaborados. Y ello debe corroborarse con los registros contables notas de venta, facturas, avalúos practicados, con el valor comercial de los bienes, servicios o actos gravados. Si se trata del cobro de derechos la base puede ser el precio de los servicios prestados a los particulares, el valor de los bienes del dominio del Estado que sean la causa de los mismos, o el costo de financiamiento de obras y servicios públicos si se trata de aportaciones de mejoras o de seguridad social.

e) **La cuota o tarifa de las contribuciones**, es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo, llamado también tipo de gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento, un tanto al millar, o salario mínimo general, una cantidad de dinero en concreto, y que puede darse mediante listas específicas o unidades para determinar el monto de la contribución partiendo de su base, la cual puede ser, *proporcional, progresiva, fija, de derrama*, en todos los casos debe buscarse el respeto a las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad.

Cuotas de derrama o contingencia. Para fijarlas, se debe determinar, primeramente, la cantidad que se pretende obtener como rendimiento de la contribución, para distribuirla en los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la base, para calcular la cuota que le corresponda a cada unidad fiscal.

Cuotas fijas. Se presenta cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad fiscal. Ejemplo, \$0.50 por kilo, \$20.00 por litro.

Cuota proporcional. Se presenta cuando se señala un tanto por ciento, cualquiera que sea el importe de la base. Por ejemplo 15 por ciento sobre el valor de los bienes enajenados.

Cuota progresiva. Existe cuando el tanto por ciento aumenta en medida que aumenta el importe de la base gravable, entre un mínimo y un máximo.

La Tasa, Tarifa y Tabla de la contribución se aplican a la base para determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo. Para tales efectos, desarrollaremos cada uno de los conceptos y su aplicación.

- ✓ *Tasa*, es el porcentaje establecido en cada ley fiscal específica que se aplica a la base, con el objeto de que el Estado reciba cierta cantidad de dinero por cada unidad tributaria, como en los casos siguientes.

Veamos en la LISR:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

El resultado fiscal del ejercicio es la base y el 32% es la tasa.

- ✓ **Tarifa.** Por lo general, son un conjunto de columnas integradas por un límite superior, inferior, cuota fija y porcentaje, que a través de una serie de operaciones aritméticas (sobre la Base), determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo.

Un ejemplo de tarifa lo vemos en el artículo 113 de la LISR que establece que quienes hagan pagos por conceptos de sueldos y salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado (los empleadores) están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. La retención se calculará aplicando a la totalidad de ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

TARIFA			
Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
\$	\$	\$	
0.01	429.44	0.00	3.00
429.45	3,644.94	12.88	10.00
3,644.95	6,405.65	334.43	17.00
6,405.66	7,446.29	803.76	25.00
7,446.30	en adelante	1,063.92	32.00

- ✓ **Tabla.** Por lo general está representada por una columna o, en su caso, por dos columnas, un límite inferior y otro superior, en donde se ubica la base o el resultado de un procedimiento derivado de la base, para determinar el impuesto, sin hacer una sola operación aritmética o en ocasiones realizando, por lo mucho, una operación.

Un ejemplo consistiría en la tabla semestral que se le aplica a la base (ingreso bruto semestral) de los pequeños contribuyentes, para el caso de realizar una operación.

A. Tabla para el pago del segundo semestre de 2001

Límite de ingresos inferior	Límite de ingresos superior	Porcentaje
\$	\$	%
0.01	67,685.63	0.00%
67,685.64	164,618.57	0.25%
164,618.58	230,466.01	0.50%
230,466.02	329,237.19	1.00%
329,237.20	493,855.75	1.50%
493,855.76	En adelante	2.00%

f) **El padrón o registro tributario**, es la reunión de los datos oficiales que le sirven al fisco para determinar y controlar las obligaciones fiscales a cargo del sujeto pasivo y de los responsables solidarios, así como para concretizar el monto de la contribución generada en un período determinado, en ese particular es notable la anotación de las cualidades del sujeto pasivo, como son: si se trata de una persona física o moral, su nombre completo, nacionalidad, edad, domicilio fiscal, actividad, giro industrial, comercial o servicio que genere el tributo, localización de los bienes inmuebles, medidas y colindancias, uso, destino de los mismos, valor comercial y fiscal, entre otros datos que permiten determinar, controlar y requerir las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

g) **Las exenciones de las contribuciones**, se refieren a los casos que están liberados de la obligación tributaria las personas físicas y morales, por razones económicas, sociales, políticas y jurídicas, sobre todo para proteger su economía.

La exención es un privilegio, es decir, una gracia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de la obligación fiscal, la cual significa dispensarla del cumplimiento de una obligación contributiva, ya sea para no pagar un impuesto, derecho o contribución especial, como puede ser el que percibe una renta mínima, los predios rústicos destinados a la agricultura y a la ganadería ante el bajo rendimiento de ellos, el salario mínimo, la producción y consumo de artículos básicos para la subsistencia de la población.

Prácticamente se trata de una figura jurídica, en virtud de la cual se eliminan de la causación de las contribuciones, a ciertos hechos o situaciones, por razones de equidad, conveniencia o de política económica.

h) **La forma y período de pago.** Para el primer supuesto es fundamental señalar que las contribuciones pueden pagarse en dinero o en especie siguiendo la legislación aplicable para cada caso y según el país de que se trate, en México como ya lo hemos dicho generalmente el entero respectivo se hace en efectivo, en moneda de curso legal siguiendo las modalidades jurídicas conducentes, con las excepciones que en algunos casos se permitan en especie, dentro de esa forma se incluye la presentación de la declaración, manifestación o aviso por el contribuyente o representantes legales, utilizando los formatos autorizados por las autoridades fiscales competentes, y ante las oficinas, dependencias o instituciones que así proceda. El período de pago, es variable y diversificado, ya que no hay uniformidad para todas las contribuciones en estudio, por lo tanto, es recomendable que los sujetos pasivos consulten cuidadosamente los ordenamientos legales observables para la Federación, Entidades Federativas y Municipios, para que el pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social o de mejoras se haga en la fecha, plazo o período previsto en la ley respectiva, en tiempo y ante la oficina respectiva.

En el artículo 6 del CFF indica *"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"*. Ahora bien, el período de imposición se refiere a los lapsos en que dichas situaciones se realizan para que se conjuguen los elementos de la relación tributaria.

El artículo 11 de CFF menciona que cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales (12 meses ejercicio-regular), éstos deben coincidir con el año calendario (enero a diciembre). Existirán casos en que los ejercicios sean menores de 12 meses, cuando los contribuyentes empiecen operaciones después del mes de enero (ejercicio menor de 12 meses-irregular).

Los supuestos anteriores implican que el período de imposición va de la mano, al realizarse las situaciones jurídicas o de hecho, y que éstas se ordenan por períodos (mensuales, trimestrales, semestrales, por ejercicio, etc.), de acuerdo con las leyes fiscales para efectos de su causación y posterior pago.

La causación de la contribución no necesariamente implica un pago, pero implicará, si tal pago es posterior al período de causación, como el caso del impuesto del ejercicio del ISR, en el que el período de causación es de enero a diciembre, pero que se pagaría tres o cuatro

meses posteriores al término del ejercicio, para personas morales o físicas, respectivamente.

2.4.1. RELACIÓN TRIBUTARIA

La relación tributaria es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado *activo* (Estado) y otro sujeto llamado *pasivo* (contribuyente), cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y, además de entregar al Estado (según el caso) cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que deben destinarse a la satisfacción del gasto público.⁸

El concepto anterior, si recordamos, es la razón de ser de la actividad financiera del Estado en lo relativo a lo fiscal.

El artículo 6 CFF dice que:

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Esto implica que para que se dé esta relación tributaria, el contribuyente debe realizar cualquier hecho previsto en las leyes fiscales; los actos gravados que realizan los particulares, entre otros, enajenación o prestación de servicios; cuando esto sucede, surge la relación tributaria que deriva en una serie de obligaciones y derechos, para él y para el Estado, como lo es la de inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, presentar avisos correspondientes, aun cuando el contribuyente nunca llegue a realizar en definitiva la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.

Al realizarse las situaciones jurídicas o de hecho nace la obligación tributaria (que forma parte de la relación tributaria), que puede generar el crédito fiscal, según el caso.

Las obligaciones fiscales-tributarias son de dos tipos:

1. Las obligaciones que implican para el sujeto pasivo contribuciones a pagar, pero no en todos los casos; en ocasiones, por las características de cada contribución en específico, posiblemente ésta se realice por objeto y hecho imponible, y no exista contribución a pagar.

⁸ SÁNCHEZ MIRANDA, Amulfo. *Aplicación Práctica del Código Fiscal*. Pág. 74.

2. Las formales, que no implican pago de contribuciones, pero que hay que cumplirlas, como la presentación de declaraciones, expedir comprobantes etc.

La relación tributaria requiere de ciertos elementos para que se dé como tal y son:

Sujetos. Son aquellos que participan directamente en la relación tributaria, de las obligaciones y de los derechos, previstos en las leyes fiscales que de ésta nacen. Estos sujetos son los siguientes:

- 1) *El sujeto activo.* El sujeto activo de la obligación tributaria, siempre será el Estado (Federación, Estados o Municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS ACTIVOS. La obligación principal de los sujetos activos de la obligación tributaria, es la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones, por conducto de los órganos debidamente facultados para ello, que son las oficinas recaudadoras.

De acuerdo con la estructura del sistema fiscal mexicano, los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa son los entes públicos que tiene a su cargo, además de la función recaudatoria, las complementarias que son las de control, administración, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las del Registro Federal de Contribuyentes y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales.

- 2) *El sujeto pasivo.* El *contribuyente* recibe el nombre de sujeto pasivo de la relación tributaria. Es quien cumple con las obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar o permitir, en mayor grado. Pero sólo se es sujeto pasivo en la medida en que se constituye en deudor del crédito fiscal, ya que tanto esta obligación como las demás que le imponen las leyes tributarias y que no consistan en el simple pago de ella, le hacen más activo que al recaudador.

Algunos sujetos pasivos los podemos ubicar de acuerdo con lo que dicen los siguientes ordenamientos:

En el CFF:

"Artículo 1. Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas"...

En el ISR:

"Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes"...

Como podemos ver, los sujetos pasivos de la relación tributaria según el CFF y la LISR son las personas morales y las personas físicas.

SUPUESTOS QUE MODIFICAN LA CAPACIDAD DE LOS SUJETOS PASIVOS. La doctrina denomina cualidades o atributos, a las causas o supuestos que modifican la capacidad de los sujetos pasivos o contribuyentes, siendo las más importantes las siguientes:

1. Nacionalidad.
2. Capacidad.
3. Residencia.
4. Domicilio.
5. Estado civil.
6. Ocupación.
7. Personalidad.
8. Edad.
9. Naturaleza Jurídica.

OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS. La obligación esencial de los sujetos pasivos de la obligación contributiva o tributaria, es la de pagar oportunamente las contribuciones a su cargo. Las obligaciones de los sujetos pasivos son las mismas para los sujetos pasivos indirectos o solidarios, en los términos que establezcan las leyes respectivas.

1. Obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. Obligación de llevar y conservar la contabilidad.
3. Obligación de expedir comprobantes para efectos fiscales.

3) *Los Sujetos Responsables Solidarios.* Por responsabilidad solidaria debemos entender la que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que no siendo sujeto pasivo directo o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del pago de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo.

De esta definición se desprenden las siguientes características:

- Responsable solidario, lo puede ser una persona física o moral, mexicana o extranjera.
- Para que se presente la responsabilidad solidaria, debe existir una relación jurídica entre el sujeto pasivo directo, y el responsable solidario, ya sea de orden laboral, civil, mercantil.
- El responsable solidario está obligado para con las autoridades fiscales, en los mismos términos y hasta por el monto del crédito fiscal que corresponda al sujeto pasivo directo.
- La justificación de la responsabilidad solidaria, es de que permite al fisco elegir indistintamente entre el obligado solidario y el contribuyente, para exigirle a cualquiera de los dos el importe de la contribución de que se trate.
- La responsabilidad solidaria sólo puede existir por disposición expresa de la ley o porque se asuma voluntariamente.
- El responsable solidario que haga el pago de una contribución, tiene el derecho de recuperar su importe, demandando su pago al contribuyente directo.
- La responsabilidad solidaria puede comprender los accesorios, con excepción de las multas. Sin embargo, los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios.

2.5. EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

El legislador, previamente al establecimiento de alguna contribución o del incremento de sus tasas o tarifas, no obstante que lo requieran las necesidades del Estado, o bien suprimirse una contribución o reducirse sus tasas o tarifas, debe prever cuáles serán los posibles efectos o consecuencias, que traerá consigo su aplicación.

Las consecuencias que deben estudiarse cuidadosamente, son las del punto de vista psicológico, político, contable o administrativo, económico y jurídico, con el objeto de lograr la finalidad deseada con su establecimiento o derogación.

2.5.1. EFECTOS PSICOLÓGICOS

El legislador, al establecer o derogar las contribuciones, debe tener en cuenta los efectos psicológicos que pueden producir en los contribuyentes, ya sean éstos positivos o negativos.

Se ha dicho con frecuencia, e infundadamente por los contribuyentes, que se sienten víctimas de una especie de robo por parte del Estado, cuando pagan sus contribuciones, sin tomar en cuenta que a cambio reciben tranquilidad para dedicarse a las actividades que más le convengan o agraden, sin preocuparse de los servicios y bienes que el Estado pone a su alcance.

En tal virtud, al crearse nuevas contribuciones o aumentarse las tasas o tarifas de éstas, con el fin de elevar la recaudación, o bien derogarse o suprimirse, el Estado debe prever, incuestionablemente, los efectos psicológicos que ésta pueden producir a los contribuyentes, ya sean positivos o negativos, para que se logre adecuadamente y eficazmente el objetivo propuesto, puesto que estos efectos pueden ser de aceptación o rechazo, con las inherentes consecuencias.

2.5.2. EFECTOS POLÍTICOS

El establecimiento de un sistema fiscal en todo Estado moderno, debe tomar en cuenta los efectos de carácter político.

Debe tenerse presente que las contribuciones han sido una de las causas fundamentales de los grandes acontecimientos históricos. El ser humano, por su egoísmo innato, se siente inclinado a reaccionar contra el Estado, que establece o cobra contribuciones, más aún si las considera demasiado elevadas de acuerdo a su capacidad contributiva.

Los extremos de rebeldía o inconformidad de los contribuyentes se pueden evitar, si quienes tienen la responsabilidad de la conducción del Estado, perciben oportunamente cuando la carga contributiva excede los límites de la capacidad contributiva.

Las contribuciones sirven para la redistribución de la riqueza, y por ende de las cargas, por lo que si éstas son injustas o excesivas, son una causa del debilitamiento de los vínculos de solidaridad social y de los sentimientos patrióticos y, por consiguiente, motivo de una rebeldía política, económica, social o armada (revolución).

2.5.3. EFECTOS CONTABLES O ADMINISTRATIVOS

Los contribuyentes, ya se trate de personas físicas o morales, que para el efecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales estén obligados, por las leyes respectivas, a llevar un registro y control de sus operaciones, con el efecto de dejar huella de las mismas, deben establecer un sistema contable, con el fin de que la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de verificar su cumplimiento.

No obstante la contabilidad establece normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas, para efectos financieros, cuando estén obligados a llevarla lo deberá hacer de acuerdo a lo que establece el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

En consecuencia, tenemos que al establecerse, derogarse, adicionarse o modificarse las leyes fiscales, el contribuyente obligado a llevar la contabilidad para estos efectos, se ve en la necesidad de realizar una serie de modificaciones en su sistema contable o administrativo, para estar en aptitud de dar debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Estos mismos efectos también lo son para las autoridades fiscales, las que deberán realizar las modificaciones respectivas en sus sistemas de contabilidad gubernamental, para la debida administración y control de las obligaciones en los contribuyentes, que estén obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y aun de los que no estén obligados a inscribirse en dicho Registro.

2.5.4. EFECTOS ECONÓMICOS

La ciencia de las finanzas públicas se ha ocupado del estudio y análisis de los efectos económicos que producen las contribuciones establecidas en un país determinado, así como las modificaciones o derogaciones de las mismas, los cuales en la mayoría de los casos, no se pueden prever en todas sus consecuencias.

En el campo económico sobre todo del contribuyente, el pago de un tributo produce sus consecuencias, en donde es notable ante todo la disminución de la riqueza del sujeto pasivo o pagador del impuesto, es por ello que se han instituido las siguientes figuras jurídicas: la repercusión, la difusión, la utilización del desgravamiento, la absorción, y la capitalización.

2.5.4.1 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS QUE SE PAGAN

a) *La repercusión*, es un fenómeno imperante en el pago de los impuestos indirectos, como es el caso del I.V.A. y del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, y se refiere a la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo y en terceras personas que ven afectada su economía con el impacto del tributo. En efecto se trata de una lucha dentro del proceso económico entre el sujeto pasivo y terceras personas, hasta llegar el monto del impuesto al consumidor de bienes y servicios, que es el individuo que realmente carga con el monto de esa obligación, porque queda afectada su economía al no poder trasladar el impuesto a otros, lo cual es común en los impuestos a la producción y al consumo.

Al efectuarse la repercusión o traslación del impuesto el poder adquisitivo del sujeto pasivo queda intacto, porque simplemente dicha persona se libera de la obligación contributiva mediante esa secuela que reconoce la ley, para que su única labor consista en trasladar, retener y enterar el monto del tributo al fisco, mediante la expedición de facturas, notas de venta y la especificación de ese fenómeno en su contabilidad respectiva.

La repercusión del impuesto es un acontecimiento que se desarrolla en tres etapas que son: percusión, traslación y la incidencia.

La percusión. Se define como la caída de la contribución sobre las personas que tienen la obligación legal de pagarla. Es decir, la que la ley designa como sujeto obligado a pagar la contribución, es el sujeto legal o percutido.

La traslación. Consiste en transmitir el importe de la contribución respectiva a terceras personas. La traslación de las contribuciones puede presentarse de dos formas:

- Hacia adelante, llamada protraslación. Como su nombre lo indica, el traslado de la carga de la contribución, se efectúa hacia adelante, o sea que el consumidor o el usuario del bien o servicio es el que paga el importe de la contribución, como en el caso del impuesto al valor agregado.

- Hacia atrás, denominada retrotraslación. Consiste en pasar la carga de la contribución hacia atrás, o sea que el proveedor del bien o servicio absorbe el impacto de la contribución, a su costa.

La incidencia. Se presenta cuando la contribución cesa de pasar a otra persona y esta última es la que realmente la paga. O sea, es el sujeto incidido, porque es el que ve afectado su patrimonio por el importe de la contribución pagada.

b) *La difusión.* Se trata de otro fenómeno visible tanto en el pago de impuestos indirectos como directos, porque sus consecuencias se registran en todas las personas físicas y morales que realizan el desembolso por el pago de un impuesto. Ello se configura después de registrarse la incidencia sobre el pagador del gravamen, pues ha sufrido una disminución de su renta o capital, y por consiguiente, de su capacidad de compra, esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o los comprará en menor cantidad, en eso estriba la difusión.

En otras palabras este fenómeno se presenta en la persona incidida, la que realmente pagó la contribución, al sufrir una disminución en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad pagada como contribución. Al ser más elevado el importe de las contribuciones a pagar, las personas incididas o últimos consumidores o usuarios, menos capacidad de compra tienen, porque se les disminuye sus ingresos o capital.

c) *La utilización del desgravamiento,* se presenta cuando hay supresión de un impuesto o la disminución de cuotas impositivas, se trata de una medida política fiscal, que tiende a proteger la economía de ciertos sectores de la población, sobre todo de los de más bajos ingresos, y de aquellos tributos relacionados con el consumo de artículos de primera necesidad de la población. Es muy recomendable este tipo de medidas ante las fuertes cargas tributarias que se han instituido para la Federación, para las entidades federativas y para los municipios, toda vez que ello permite dar una mejor imagen del gobierno, así como para impulsar actividades comerciales, industriales, prestación de servicios, la agricultura, la ganadería, las artesanías u otros rubros fundamentales de la economía social.

d) *La absorción del impuesto.* Cuando no se traslada el monto en especial de los que se conocen como indirectos, el sujeto pasivo lo absorbe,

pagando de su propio patrimonio esa obligación contributiva, es una manera de proteger la economía de la población consumidora y de los sectores más necesitados de ingresos o recursos, pues ello permite elevar la producción de bienes y servicios y como consecuencia la demanda de satisfactores, pudiéndose dar margen para la disminución del valor de la cosa gravada, y con lo cual se absorbe la totalidad del impuesto.

e) La amortización de los impuestos, significa que dentro del precio de la mercancía se incluye el tributo, esto es, que el contribuyente carga el gravamen al valor del producto o servicio sin elevar su costo con motivo del impuesto, pues primero baja dicho precio y luego se adiciona esa obligación contributiva sin afectar la economía del consumidor mediante dicha operación.

f) La capitalización, se produce como una modalidad del desgravamiento, al disminuirse las cuotas o tasas de los impuestos o al otorgarse las bonificaciones o subsidios sobre el monto del gravamen, el contribuyente se ve liberado parcial o totalmente de la carga tributaria, ve aumentada la productividad de sus inversiones, ingresos, riqueza o valor de sus bienes, y ello constituye un importante estímulo en todo tipo de actividades económicas.⁹

2.5.4.2. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS QUE NO SE PAGAN

Se refiere a las consecuencias que se producen con la evasión de la obligación tributaria la que puede ser producto de una disposición legal aprovechando sus lagunas o eludiendo el pago del gravamen mediante un procedimiento legal ante las fuertes tasas impositivas; pero también existe la omisión de dicho deber contributivo, contrariando las normas jurídicas respectivas, ya sea por ignorancia, por imposibilidad física, con dolo o mala fe causándole un perjuicio al fisco en el rubro de sus ingresos públicos al obstaculizarse la percepción de aquellos impuestos cuya situación jurídica ya se ha producido en la realidad social, esto último es lo que se le conoce como evasión ilegal o fraude fiscal; se trata de dos cuestiones que a continuación se comentan:

a) La evasión legal consiste en omitir el pago del impuesto, siguiendo mecanismos legales, y se conoce también como elusión fiscal, y puede ser producida por el gobierno al dictar altas cuotas o tarifas impositivas que ahuyentan a los contribuyentes dedicados a determinadas

⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit., Págs. 280 a 282

actividades comerciales, industriales o prestación de servicios, al no otorgar estímulos o subsidios fiscales para impulsar tales actividades o al imponer fuertes multas o recargos en caso de incurrir en infracciones legales, por ejemplo un giro empresarial específico se cambia de una Entidad Federativa o de un país determinado cuando le resulta muy elevado el monto del gravamen, para establecerse en un lugar en donde se le ofrece al empresario más ventajas para proteger su economía, con bajas tasas de dicho gravamen o en su caso que haya exención tributaria o que de plano no se grava ese tipo de actividades. El importador de bienes y servicios que no está dispuesto a seguir pagando los tributos relativos a la importación, deja de importarlos cuando le resulta pesada y brumosa la carga fiscal. Cuando se cambia de actividad, giro o negocio la inversión de capitales de una persona física o moral a una ocupación que no está gravada o que tiene cuotas más livianas que la inversión anterior, o en su caso que está exenta la nueva actividad empresarial. También en el supuesto que se deja de producir ciertos bienes o servicios o se produce hasta cierto límite o medida para no seguir pagando un impuesto que es elevado, incomodo y molesto para el contribuyente, en todos los supuestos que se han mencionado se deja de contribuir al gasto público aprovechando herramientas jurídicas, el particular ante todo busca proteger su riqueza, ingreso o ganancias y es hasta cierto punto una medida de justicia, porque nadie está obligado a sacrificar más allá de sus posibilidades económicas, y los pasos que se siguen son conforme a derecho, ya que no se le puede prohibir y menos sancionar al utilizar dicho tipo de medidas favorables a sus intereses personales o patrimoniales; sin embargo, no es favorable para el fisco la evasión legal, porque le resta ingresos públicos, y es contraproducente a una sana política fiscal, es por ello que debe tenerse más cuidado al establecer un tributo, estudiando detenidamente el resultado de sus efectos, pronosticando sus ventajas y desventajas tanto para el Estado como para los particulares, para no caer en lamentables resultados contributivos que no dejan de dañar la marcha de la Administración Pública.

b) *Evasión ilegal*, los efectos de los impuestos que no se pagan es lo que tradicionalmente la costumbre social ha conocido como Evasión fiscal, y por ello de inmediato cualquier ciudadano sin ser técnico de derecho piensa que se trata de un acto contrario a derecho, porque es notable con esa conducta una infracción de carácter fiscal.

En esas condiciones, cualquier hecho o conducta de los contribuyentes que contravenga una norma impositiva constituye violación al marco conducente, y que por razones lógicas está prevista una sanción penal o pecuniaria, que configura un ilícito tributario, y es lo que la doctrina

denomina evasión ilegal; en algunos países se le identifica como conducta fraudulenta, engañosa o falsa que atenta contra las finanzas públicas, que puede ser producto del error, la mentira o la intención dolosa para no cumplir con su deber contributivo a favor del fisco, causándole un daño a la marcha de las funciones públicas del Estado, y ese proceder nos permite identificar los siguientes elementos: conducta del sujeto evasor, tipicidad, antijuridicidad, el dolo o la culpa y la punibilidad, los que al momento de calificar la gravedad de la infracción cometida deben estudiarse cuidadosamente por la autoridad fiscal para que se respalde en el principio de legalidad que rige sus actos represivos. La evasión es ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios a las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, entre otros. Este tipo de conductas no sólo dañan al fisco, sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude fiscal, esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.

2.6. CRÉDITO FISCAL

2.6.1. CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL

El crédito fiscal es definido por el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

Artículo 4º. Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Es importante señalar que actualmente el Código Fiscal de la Federación, no define propiamente lo que debe entenderse por crédito fiscal, sino que se limita a dar un listado de conceptos que por disposición del citado Código se consideran créditos fiscales.

En el Código Fiscal de la Federación que tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1982, se definía el crédito fiscal como "la obligación fiscal determinada en cantidad líquida", es decir, limitaba el concepto de crédito

fiscal a la obligación fiscal cuantificada, y no a otros conceptos, como sucede actualmente, que no derivan propiamente de la aplicación de una ley fiscal.

El autor Daniel Diep lo define "*Todo derecho de percepción pecuniaria del Estado es considerado y tratado como crédito. Y, con excepción de los productos, todo derecho de percepción es crédito fiscal.*"¹⁰

2.6.2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA (CRÉDITO FISCAL)

De conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y se determinarán conforme a dichas disposiciones.

Es decir, para que se cause o nazca una obligación contributiva, debe realizarse el hecho o situación prevista por la ley fiscal respectiva, así, tenemos como ejemplo, el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que al efecto establece:

Artículo 1º. Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas y morales que en el territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

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

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado, en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

En este caso, cuando las personas físicas o morales realicen cualquiera de los actos o actividades señalados en el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se causa o nace la obligación de pagar dicho impuesto.

El momento de causación varía según la contribución de que se trate, así tenemos que:

▪ ¹⁰ DIEP DIEP, Daniel. *Fiscalística, Ed. PAC.*, México D.F., 1999, 2ª ed. Pág. 78.

Cuando se trate de un *impuesto*, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que se realiza el hecho o situación jurídica prevista por la ley, como generadora de la obligación de pagar la contribución correspondiente.

Por lo que se refiere a los *derechos*, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que la autoridad o ente autorizado presta el servicio al contribuyente, o le permite el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.

En las *aportaciones de seguridad social*, la obligación contributiva nace o se causa, cuando surge la realización de trabajo y el patrón está obligado a las prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores o éstos soliciten su incorporación voluntaria.

En las *contribuciones de mejoras* la obligación nace o se causa, en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general que beneficia en forma particular al contribuyente.

SUPUESTOS QUE GENERAN EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

El nacimiento de la obligación contributiva puede derivar de los siguientes supuestos:

- Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación individualmente, al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva.
- Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva, en consecuencia con otras personas (copropietarios).
- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario voluntariamente (herederos o legatarios).
- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario, por disposición de la ley fiscal respectiva (fedatarios públicos).
- Porque el incumplimiento de una obligación fiscal trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago de contribuciones, por parte del que dio nacimiento a la obligación fiscal (patrones).
- Por haber adquirido un bien que se encuentra afecto al pago de contribuciones adeudadas por el anterior propietario o poseedor (adquisición de negociaciones).

2.6.3. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco.

Significa comunicarle a la autoridad fiscal, cual es el hecho, acto, operación o actividad generadora de una contribución, ya sea mediante el señalamiento del monto de los ingresos o rentas percibidas, el valor de las cosas enajenadas, heredadas o permutadas, los bienes o servicios importados o exportados, para que con base en ello se aplique la cuota o tarifa respectiva que permita calificar la porción de riqueza que debe aportarse al Estado para cubrir el gasto público.

Ello se refiere al momento en que debe concretizarse o materializarse la obligación contributiva, mediante la práctica de los balances respectivos, expresándose por escrito el valor de los bienes, cosas o servicios enajenados, presentando las declaraciones, manifestaciones o avisos a la autoridad tributaria para que se formule la liquidación del gravamen y se haga el pago correspondiente.

Por determinación podemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

La liquidación, es la realización de las operaciones matemáticas para precisar el *quantum* de la contribución correspondiente, deberá hacerse en moneda nacional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, y conforme a las normas vigentes en el momento de su causación.

La determinación de la obligación contributiva o tributaria, puede hacerse:

- Por el contribuyente. En nuestro sistema fiscal, prevalece el principio de la autodeterminación de las contribuciones, es decir, que por disposición expresa de la ley, en principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo.

Este sistema se establece porque el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no con el supuesto previsto por la ley, como generador de la obligación contributiva o tributaria y obtener de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, el importe de la contribución a pagar, reservando a la autoridad fiscal el derecho de revisar lo declarado por el contribuyente.

- Si es la autoridad fiscal a la que le corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la ley, los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación, en los términos del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.
- Por acuerdo de ambos, es cuando tanto la autoridad fiscal como el contribuyente, según los datos requeridos por la ley de que se trate, determinarán el monto a pagar. Actualmente no se utiliza en nuestra legislación por considerarse que fomenta la corrupción.

2.6.4. EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL Y SU EXIGIBILIDAD

a) **El pago**, es el cumplimiento de la obligación contributiva, por medio del cual queda satisfecha la prestación tributaria que ha sido determinada y que como consecuencia dio margen a su liquidación conducente, quedando satisfecha la aportación que debe hacer al Estado la persona física o moral, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto, y como consecuencia se extingue el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor de la obligación.

También se puede conceptuar, como la entrega de una cantidad de dinero o en especie que hace el sujeto pasivo de una obligación contributiva al sujeto activo, que en este caso, puede ser la Federación, Entidades Federativas y los Municipios, a fin de atender las necesidades colectivas.

En otras palabras, pagar una obligación fiscal, es entregar al Estado una cantidad de dinero en una forma proporcional y equitativa enmarcada en una

norma jurídica, cuando el sujeto pasivo o la autoridad fiscal han determinado la prestación contributiva que se ha configurado en la realidad. Por lo tanto, el objeto de dicha obligación, consiste en hacer y dar, conforme a una operación aritmética que se haya efectuado en aplicación de los preceptos jurídicos que contemplan los elementos fundamentales del tributo.

Las contribuciones y sus accesorios se pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate; así mismo que se aceptan como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos regulados por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca una norma jurídica.

La época de pago del crédito fiscal consiste en el plazo o momento establecido por la ley respectiva, para que se cumpla la obligación, por lo cual el pago debe hacerse dentro de este plazo.

Al efecto, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en su parte conducente señala que:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación.

En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibir los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de los créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de

la máquina registradora. Tetándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

El pago de las contribuciones correspondientes debe hacerse en la fecha o plazo señalado en la ley fiscal respectiva, y de conformidad con lo establecido por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, dicho pago debe hacerse mediante declaración.

Presentación de declaraciones a través de medios electrónicos y en formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para obtener el sello.

Los contribuyentes que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, en lugar de utilizar las formas, deberán presentar, a través de medios electrónicos, las declaraciones, o los avisos establecidos en las disposiciones fiscales que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, y cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto. Adicionalmente, los contribuyentes podrán presentar las declaraciones o aviso correspondientes en las formas aprobadas por la citada dependencia, para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que reciba el documento de que se trate, debiendo cumplir los requisitos que dicha Secretaría señale mediante reglas de carácter general. Los contribuyentes distintos de los anteriores podrán presentar a través de medios electrónicos declaraciones y avisos, en los casos y reuniendo los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b) **La exigibilidad de la contribución**, se puede presentar en el momento de la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo establecido por la ley para hacerse el entero respectivo, conducirá a la autoridad fiscal a exigir el cumplimiento de esa obligación en forma coactiva.

Una vez determinada la obligación contributiva, la ley fija en un término legal para proceder al entero del gravamen y en cuyo caso de incumplimiento se estará incurriendo por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario en una infracción o contravención a la norma jurídica que estatuye ese deber, y en esas condiciones, el Estado se encuentra facultado para que mediante un mandamiento de ejecución formule la liquidación del tributo y ordene a un ejecutor fiscal requerir el entero conducente, y en su caso embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada.

En otras palabras, la exigibilidad del crédito fiscal consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. Sin embargo, mientras no transcurra o venza dicho plazo, los créditos fiscales no pueden ser exigidos por el sujeto activo, salvo de conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se practique embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, si se dan los supuestos y requisitos necesarios para que se tome dicha medida precautoria por la autoridad fiscal.

Determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, ya sea por los contribuyentes o por las autoridades fiscales, éste deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente, transcurrido dicho plazo, el crédito será exigible, por las autoridades fiscales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

El procedimiento administrativo de ejecución, es el instrumento jurídico de que dispone el Estado para hacer uso de su autoridad, a fin de lograr que el sujeto pasivo haga el pago de la obligación contributiva, que no fue cubierta en tiempo y forma. Esta institución se compone de cuatro situaciones o etapas fundamentales que le dan vida y esencia y son: I. La existencia de un crédito fiscal, que no fue pagado en su oportunidad por el sujeto pasivo principal o el responsable solidario y que por lo tanto propicia su exigibilidad por cuenta del Estado. II. Una injerencia forzosa que hace la autoridad fiscal sobre los bienes patrimoniales o recursos del sujeto pasivo al despacharse la ejecución respectiva; III. El embargo o aseguramiento de los bienes propiedad del deudor fiscal, para garantizar la prestación reclamada; IV. El remate y la adjudicación de los bienes secuestrados para que con su producto se paguen las prestaciones aseguradas, mediante el ingreso de una cantidad de dinero a la Tesorería de la Administración Pública.

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal que se exponga a ella, ya que presupone una actitud de renuncia o negligencia frente al operativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del fisco...Ello trae consecuencias de exigibilidad, que son: 1. La imposición de recargos y multas... 2. La instauración del procedimiento económico coactivo, con el objeto de requerir en una forma obligatoria el entero del impuesto, suerte principal y sus accesorios legales...; 3. El cobro de gastos de ejecución, que consiste en el pago de las erogaciones que hace el fisco como consecuencia del mencionado procedimiento, como son honorarios

ejecutores, publicaciones de convocatorias, transporte de bienes embargados, honorarios de notificación, entre otros conceptos.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación ordena que:

"Las autoridades fiscales exigirán el pago de créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Las autoridades fiscales podrán así mismo practicar embargo precautorio para asegurar el Interés fiscal respectivo de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causado"

Por otro lado el dispositivo 151 de dicha compilación, dice:

"Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor, y en caso de no hacerlo en el acto procederán como sigue: I) A embargar bienes suficientes para en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco. II) A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellos los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales..."

Por facultades de comprobación debemos entender el total de atribuciones otorgadas por ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos, han cumplido con las disposiciones fiscales.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación ordena que:

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

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente a la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.*
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.*

- III. *Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.*
- IV. *Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*
- V. *Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.*

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.
- VI. *Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.*
- VII. *Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que se posean con motivo de sus funciones.*
- VIII. *Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrelas o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.*

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se indican con el primer acto que se notifique al contribuyente.

2.6.5 LAS EXENCIONES

Hemos visto que así como el sujeto pasivo de la obligación fiscal debe satisfacer la prestación tributaria, el sujeto activo tiene como principal atribución, en el campo impositivo, exigir el cumplimiento de la obligación fiscal en los términos previstos por la ley y que no puede renunciar al cobro de la prestación tributaria a cargo de un contribuyente. Por lo tanto, en el Derecho Fiscal no puede existir la figura del perdón o remisión de deuda que existe en

el Derecho Privado. Sin embargo, en materia impositiva se ha creado otra figura que no tiene por objeto perdonar a los causantes el pago de los créditos fiscales, sino que, simplemente, no los hace exigibles a ellos, conforme a las reglas generales establecidas única y exclusivamente en la Ley. Esta figura jurídica tributaria es la exención.

Se trata de todos aquellos supuestos previstos por la norma fiscal que quedan liberados de la obligación contributiva por razones sociales, económicas y políticas, sobre todo tienden a proteger a las personas de bajos ingresos en dinero o en especie, o que carecen de ellos, también llevan como finalidad impulsar actividades agrícolas, ganaderas, artesanales, industriales, prestación de servicios de diversa índole a la colectividad, o cuando se trate de bienes del Estado destinados a un servicio público, al uso común de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios; realmente se refiere a una excepción a la regla general de causación de una de una prestación fiscal, y deben instituirse en la legislación tributaria, para alcanzar la justicia y equidad entre la población, tal como lo ordena el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, que indica: "*Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas... son de aplicación estricta...*"

Se ha discutido sobre cuál es la naturaleza de la exención; algunos, entre ellos la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalan que las exenciones son excepciones a las reglas generales de tributación, otros, que en ellas hay ausencia de materia gravable. Ninguna de las dos ideas anteriores se considera correcta porque, refiriéndose a la primera tesis, como la excepción es lo que se aparta o no queda comprendido dentro de la regla general, entonces, si la exención fuera una excepción resultaría que lo previsto en la exención no podría estar comprendido en el objeto del tributo y si no está en el objeto del tributo, no habría necesidad de eximir de pago, pues no se causaría el tributo.¹¹

La exención en el pago de los tributos o contribuciones se define como aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.¹²

¹¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl *Derecho Fiscal* Pág. 159.

¹² MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979, 5ª ed., Pág. 315.

El Artículo 28 Constitucional, dispone en su primer párrafo que:

"En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase: ni exención de impuestos; ni prohibiciones a título de protección a la industria..."

Comentando este texto legal, Margain Manautou opina lo siguiente:

De dicho precepto se puede desprender, de inmediato, que todas las exenciones que establecen las leyes impositivas en vigor son inconstitucionales. Sin embargo, no es así. En efecto, el citado Artículo 28 Constitucional se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales, las que, al ser violadas en perjuicio de un particular, puede dar origen al juicio de amparo. Por consiguiente, una exención será violatoria de las garantías individuales, cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal. Esta interpretación ha sido acogida por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación. En síntesis, mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado Artículo 28 Constitucional.¹³

Lo sustentado por este distinguido tratadista en el párrafo anterior es inaceptable, ya que el Artículo 28 Constitucional es claro y tajante, formula una afirmación lisa y llana y por ende definitiva respecto de que no habrá exención de impuestos. Ésta y no otra debe ser la conclusión definitiva en esta materia, particularmente si no se pierde de vista el principio general de Derecho que nos dice que: "En donde la Ley no distinga, no debemos distinguir". Por lo tanto en una sana lógica jurídica, todas las leyes que establezcan algún tipo de exenciones de impuestos son inconstitucionales, aún entendiendo que la realidad económica del país lleva a aceptar la necesidad de que tales exenciones existan, e inclusive, la de que se perfeccionen y se incrementen. Por consiguiente, si la realidad impone la presencia de un régimen de exenciones, lo más prudente y sencillo es modificar el texto constitucional que las prohíbe de manera absoluta, a fin de evitar la existencia de figuras jurídico-tributarias que están en abierta contradicción con la Constitución Política que como ley suprema rige todo el orden jurídico nacional.¹⁴

¹³ Ibidem, Pág. 319.

¹⁴ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Ob. cit., Pág. 331.

2.7. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA (CRÉDITO FISCAL)

Se ha comentado anteriormente en qué consisten las obligaciones fiscales para los contribuyentes. Una de estas obligaciones es pagar los créditos fiscales derivados de la relación tributaria a favor del Estado o de sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, entre otros. La extinción de los créditos fiscales implica para el Estado el allegarse de los ingresos que requiere para que pueda llevar a cabo su actividad financiera, es decir, es la desaparición de los efectos o consecuencias de un derecho e incluso de una relación jurídica por motivo o causa legal.

Primero se debe dar por parte del contribuyente que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales (obtención de ingresos, tenencia de activos, realización de actos o actividades, remuneraciones al trabajo personal subordinado etc.); una vez que se ha determinado la obligación contributiva en cantidad líquida, es decir, que se ha fijado o cuantificado su monto en cierta cantidad a cargo del contribuyente, surge el crédito fiscal, y posteriormente corresponde al sujeto pasivo extinguir la obligación a su cargo dentro del plazo señalado para tal efecto en la ley fiscal respectiva, toda vez que de no hacerlo dentro de dicho plazo, el crédito fiscal se hace exigible, siendo la obligación de la autoridad exigir su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución.

El CFF refiere el concepto de extinción por lo que se atañe a los plazos. También lo alude con respecto a la prescripción y la caducidad.

La obligación de cubrir los créditos fiscales por parte de los sujetos pasivos se extingue cuando.

1. Los créditos fiscales son cubiertos, o
2. Cuando la ley extingue o autoriza a declarar cumplida tal obligación y como consecuencia su extinción.

2.7.1. FORMAS DE REALIZARSE ESTA EXTINCIÓN

Para llevar a cabo esta extinción se requiere de determinadas formas las cuales son:

Formas de Extinción de los Créditos Fiscales	{	1.- Pago. 2.- Compensación. 3.- Acreditamiento. 4.- Condonación. 5.- Prescripción. 6.- Caducidad. 7.- Cancelación
--	---	---

La extinción de los créditos, a través de estas formas, no impide que las autoridades fiscales apliquen sus facultades de comprobación para cerciorarse de que los sujetos pasivos han cumplido con sus obligaciones fiscales.

2.7.1.1. EL PAGO

El pago se considera como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir. Este tiene una serie de situaciones a considerar:

1. **Formas de pago.** Existen diversas formas de pago, las cuales son: pago liso y llano, oportuno, extemporáneo, en parcialidades, provisional y definitivo.
 - **Liso y llano.** Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie. Este pago puede ser realizado indebidamente, que se le pague de más al fisco por algún error del contribuyente, lo que originaría un saldo a favor, el cual puede solicitar en devolución. Esta devolución está fundamentada en el artículo 22 del CFF, donde se enumeran las condicionantes para poder recuperar las cantidades pagadas indebidamente.
 - **Oportuno.** Es cuando el sujeto pasivo posterior a la generación del crédito fiscal, lo paga en las fechas que mencionan las disposiciones fiscales.

- **Extemporáneo.** Es cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Dentro de este contexto y aún cuando estamos en presencia de un pago definitivo, es de hacerse notar que para que se considere extinguida la contribución debe cubrirse la cantidad adeudada más los recargos y sanciones que legalmente procedan por la extemporaneidad en el pago, (artículos 17-A y 21 del CFF) y, en su caso, las multas, si al momento de la notificación, dicho crédito aún no se hubiere pagado, por tratarse de un pago realizado por requerimiento de la autoridad (un pago extemporáneo, pero no espontáneo).
 - **En parcialidades.** Esta forma de pago consiste en pagar los créditos fiscales en “abonos”, de acuerdo con lo que establece el artículo 66 del CFF. Es una alternativa con la que cuenta los contribuyentes para regularizar sus adeudos fiscales hasta de 48 meses. Para poder aplicar esta opción se debe solicitar autorización a la autoridad.
 - **Provisional.** Como ejemplo concreto de lo que es un pago provisional se puede retomar el que aparece en el artículo 14 del LISR: son aquellos a cuenta del impuesto anual, que posteriormente son confrontados con el impuesto del ejercicio para determinar si hay diferencia o no a pagar en la declaración anual.
 - **Definitivo.** Es aquel que se efectúa una sola vez, sin ser necesariamente a cuenta del impuesto del ejercicio, y que no implica el realizar posteriormente la declaración del ejercicio. Un ejemplo lo encontramos en el artículo 139 fracción VI del LISR relativo a los pagos definitivos bimestrales del régimen de pequeños contribuyentes para efectos de ISR.
2. **Medios de pago.** Existen diversos medios para efectuar el pago de los créditos fiscales.
- **Efectivo.** El artículo 20, primer párrafo, del CFF menciona que las contribuciones y sus accesorios se causarán y se pagarán en moneda nacional.

- **Cheque.** El mismo código, en los artículos 20 y 21, séptimos párrafos, dicen que se aceptan como medios de pago de las contribuciones los cheques certificados o de caja.
 - **Transferencia electrónica.** El mismo código, en el artículo 20 séptimo párrafo, dice tratándose de contribuyentes a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, deberán efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación.
 - **En especie.** Este medio de pago consiste en pagar los créditos fiscales no en efectivo o con cheque sino en especie. En las reglas de carácter general se mencionan algunos contribuyentes que se dedican a las artes plásticas y la posibilidad de efectuar el pago de sus impuestos con obras de su producción.
 - **Otros medios de pago.** Se aceptan como otros medios de pago los giros postales, telegráficos o bancarios, (artículo 20 séptimo párrafo del CFF).
3. **Aplicación del pago.** Al realizarse los pagos como una forma de extinguir los créditos fiscales, según el CFF en su artículo 20, se aplicarán a los créditos fiscales más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución y antes, del adeudo principal a los accesorios, en el siguiente orden:
- Gastos de ejecución.
 - Recargos
 - Multas.
 - Indemnización por cheques devueltos.

Este orden se alterará cuando el contribuyente interponga un medio de defensa.

4. **Preferencia de pago.** Se refiere a la preferencia que tiene los pagos de los créditos fiscales cuando exista controversias entre el fisco federal y los locales, así como con los particulares (artículos 147 y 149 del CFF).

2.7.1.1.1. NUEVO ESQUEMA DE PAGOS ELECTRÓNICOS

Para simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y modernizar el pago de las contribuciones federales, el Servicio de Administración Tributaria ha establecido el nuevo esquema de pagos electrónicos.

Este nuevo esquema comenzó a operar en agosto de 2002 y comprende dos modalidades: Pago en ventanilla bancaria con Tarjeta Tributaria y Pago por Internet a través de los portales de los bancos.

Sus ventajas son:

1. Se amplía el plazo para pagar, de acuerdo con el sexto dígito numérico del Registro Federal de Contribuyentes.
2. No se tendrán que utilizar los formatos fiscales para pagar los impuestos.
3. No habrá errores al capturar los datos del contribuyente.
4. Se garantiza que el pago se acredita directamente en la cuenta fiscal del contribuyente.
5. El pago por Internet se puede hacer desde la comodidad de la casa u oficina, a través de cualquier computadora y por este medio se puede verificar las transacciones efectuadas.

El 30 de mayo del 2002, la SHCP publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, cuya vigencia inicio el 1º de junio del 2002 y termina el 28 de febrero de 2003.

TEXTO LEGAL PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN

PAGOS PROVISIONALES VÍA INTERNET.

2.14.1. Para los efectos del séptimo párrafo del artículo 20 y segundo párrafo del artículo 31 del Código, los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios o impuesto sustitutivo de crédito al salario, a través de medios electrónicos, a partir de las correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, las deberán efectuar, respecto de cada una de sus obligaciones fiscales derivadas de los citados impuestos, incluyendo retenciones, vía Internet, proporcionando los datos que se contienen en la dirección electrónica de las instituciones de

crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro D, de esta Resolución, a través de los desarrollos electrónicos correspondientes, debiendo además efectuar el pago mediante transferencia electrónica de fondos. Las instituciones de crédito enviarán a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo, el cual deberá contener el sello digital generado por las mismas, que permita autenticar la operación realizada y, en su caso, el pago.

Los datos que se deberán proporcionar en la dirección electrónica de las instituciones de crédito a que se refiere el párrafo anterior son: identificación del contribuyente; concepto del impuesto a pagar, por obligación; período de pago; ejercicio; tipo de pago; impuesto a pagar o saldo a favor; accesorios legales, crédito al salario, compensaciones, estímulos o certificados aplicados, en su caso, y cantidad a pagar. En el caso de complementarias o de corrección fiscal, adicionalmente se señalará el monto pagado con anterioridad y la fecha de éste.

Se entiende por transferencia electrónica de fondos, para los efectos de este Capítulo, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

Las personas morales que tributan en el Título II de la Ley del ISR que se encuentren en el ejercicio de liquidación, las instituciones fiduciarias que efectúen pagos provisionales cuatrimestrales en operaciones de fideicomiso, así como los contribuyentes que inicien operaciones, deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales o definitivos de los impuestos federales citados en el primer párrafo de esta regla, a través de medios electrónicos.

Los contribuyentes obligados a efectuar pagos provisionales mensuales que opten en los términos de las disposiciones fiscales por presentar sus declaraciones de pagos provisionales en forma distinta a la mensual, estarán a lo dispuesto en este Capítulo, salvo aquellos a que se refiere la regla 2.15.1, de esta Resolución.

Para los efectos del primer párrafo de esta regla, las declaraciones que deberán enviarse vía Internet a través de las instituciones de crédito autorizadas, serán las que contengan saldo a favor o impuesto a pagar, aun cuando en este último caso, no resulte cantidad a pagar derivado de la aplicación de crédito al salario, compensaciones o estímulos. Si por alguna de las obligaciones a declarar no existe impuesto a pagar ni saldo a favor, se estará por dicha obligación, a lo dispuesto en el segundo párrafo de la regla siguiente.

2.14.2. Los contribuyentes que conforme a lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 31 del Código, estén obligados a presentar la primera declaración sin pago, quedan relevados de la obligación de hacerlo, así como de las subsecuentes, en tanto no tengan impuesto a pagar o saldo a favor.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, para los efectos del último párrafo del artículo 20 del Código, en relación con el cuarto párrafo del artículo 31 del mismo, si por alguna de las obligaciones a declarar no existe impuesto a pagar ni tampoco saldo a favor, los contribuyentes, por la obligación de que se trate, deberán presentar a más tardar el último día en que estén obligados a presentar la declaración de pago que corresponda, la declaración con información estadística que se encuentra contenida en la dirección de Internet del SAT www.sat.gob.mx proporcionando los datos que se indican en la aplicación electrónica correspondiente. El SAT enviará a los contribuyentes el acuse de recibo utilizando la misma vía, el cual deberá contener el sello digital generado por dicho órgano.

Para los efectos del párrafo anterior, los datos que se deberán proporcionar en la dirección electrónica citada son: identificación del contribuyente; concepto del impuesto, por obligación; período; ejercicio; tipo de declaración y motivo(s) por el que no existe impuesto a pagar ni saldo a favor. Tratándose de la declaración a que se refiere el segundo párrafo de la regla 2.14.3. de esta Resolución, adicionalmente se deberá señalar el monto pagado con anterioridad y fecha del mismo.

2.14.3. Para los efectos del artículo 32 del Código, las declaraciones complementarias de pagos provisionales o definitivos, que presenten los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, a partir de las correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, deberán realizarse vía Internet en los supuestos y términos a que se refieren las reglas 2.14.1. o 2.14.2., de esta Resolución, según corresponda.

Cuando los contribuyentes hubieran presentado una declaración con cantidad a pagar y, posteriormente, tengan que presentar una declaración complementaria de pago provisional o definitivo, sin impuesto a pagar ni saldo a favor, por la misma obligación, en lugar de esta declaración, deberán presentar la declaración a que se refiere el segundo párrafo de la regla 2.14.2., de esta Resolución, manifestando en ella el pago efectivamente realizado con anterioridad.

Cuando la declaración complementaria sea para corregir errores relativos al RFC, nombre, denominación o razón social, período de pago o

concepto de impuesto pagado, se deberá presentar la declaración complementaria para corrección de datos que se encuentra contenida en la dirección de Internet del SAT www.sat.gob.mx proporcionando los datos que se indican en la aplicación electrónica correspondiente. El SAT enviará a los contribuyentes acuse de recibo utilizando la misma vía, el cual deberá contener el sello digital generado por dicho órgano.

Los datos a que se refiere el párrafo anterior, son los relativos a la identificación del contribuyente, el tipo de corrección, información relacionada con la declaración anterior, así como los datos incorrectos y los datos correctos de conformidad al tipo de corrección a efectuar.

Si adicionalmente a los errores antes señalados se tienen que corregir otros conceptos asentados en la declaración, se deberá primeramente presentar la declaración de corrección de datos citada y, posteriormente, presentar la declaración complementaria que corresponda por los demás conceptos a corregir.

2.14.4. La presentación de las declaraciones de pagos provisionales o definitivos anteriores a julio de 2002, respecto de los impuestos a que se refiere el primer párrafo de la regla 2.14.1. de esta Resolución, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, por los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, se deberá realizar utilizando las formas oficiales vigentes hasta esa fecha.

PAGOS PROVISIONALES POR VENTANILLA BANCARIA.

2.15.1. Para los efectos del séptimo párrafo del artículo 20 y segundo párrafo del artículo 31 del Código, los contribuyentes a que se refiere la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR; las personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos hasta \$1'000,000.00; las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos hasta \$300,000.00, sin considerar ingresos por salarios en los dos últimos casos, así como las personas físicas que inicien actividades y que estimen que sus ingresos en el ejercicio serán hasta por dichas cantidades, según corresponda, efectuarán sus pagos mensuales, provisionales o definitivos, incluyendo retenciones, a través de la ventanilla bancaria, proporcionando los datos contenidos en los desarrollos electrónicos de las instituciones de crédito autorizadas, a que se refiere el Anexo 4, rubro D de esta Resolución, a partir de los correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, incluyendo sus complementarios, extemporáneos y de corrección fiscal, utilizando para

dicho efecto la tarjeta tributaria cuyo formato y características se dan a conocer en el Anexo 1, rubro E, de la presente Resolución.

Los datos que se deberán proporcionar en la ventanilla bancaria de las instituciones de crédito a que se refiere el párrafo anterior son: concepto del impuesto a pagar, por obligación; período de pago; ejercicio; tipo de declaración; impuesto a pagar o saldo a favor; accesorios legales, crédito al salario, compensaciones, estímulos o certificados aplicados, en su caso, y cantidad a pagar. Tratándose de pagos complementarios o de corrección fiscal, adicionalmente, se deberá indicar el monto pagado con anterioridad y la fecha de éste.

Para los efectos del primer párrafo del artículo 31 del Código, las personas físicas obligadas a presentar declaraciones de pagos trimestrales o semestrales, así como las personas físicas que ejerzan la opción para efectuarlas de manera semestral de conformidad con la Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2002, publicada en el DOF el 12 de abril de 2002, deberán a partir de las correspondientes al mes de julio del 2002, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, efectuarlas de conformidad con este Capítulo.

Los contribuyentes a que se refieren los párrafos anteriores, en lugar de presentar sus declaraciones de pago por ventanilla bancaria, podrán optar por presentarlas vía Internet en los términos del Capítulo 2.14. de la presente Resolución.

Para los efectos del último párrafo del artículo 6o. del Código, los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, que presenten sus declaraciones de pago a través de ventanilla bancaria u opten por hacerlo vía Internet de acuerdo al Capítulo 2.14., de esta Resolución, podrán variar la presentación, indistintamente, respecto de cada pago provisional o definitivo, sin que por ello se entienda que se ha cambiado de opción.

Los pagos provisionales o definitivos que deban hacerse por ventanilla bancaria se realizarán en efectivo o con cheque personal de la misma institución de crédito ante la cual se efectúa el pago.

2.15.2. Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, cuando por alguna de sus obligaciones a declarar no exista impuesto a pagar ni tampoco saldo a favor, deberán acudir para enviar la declaración con información estadística a que se refiere la regla 2.14.2. de la presente Resolución, a las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente, presentando para

ello la tarjeta tributaria a que se refiere la regla anterior, pudiendo opcionalmente enviarla vía Internet en los términos de la regla citada.

Tratándose de pagos complementarios, provisionales o definitivos, se deberá estar a lo dispuesto en la regla 2.15.1. de esta Resolución o en el párrafo anterior de esta regla para el caso de declaraciones complementarias sin impuesto a pagar ni saldo a favor.

Si la declaración complementaria es para corregir errores relativos al RFC, nombre, período de pago o concepto de impuesto pagado, deberá acudir para enviar la declaración complementaria de corrección de datos referida en el tercer párrafo de la regla 2.14.3., de esta Resolución a las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente, pudiendo opcionalmente enviarla vía Internet en los términos de la misma.

Si adicionalmente a los errores citados en el párrafo anterior, se tienen que corregir otros conceptos asentados en la declaración que corresponda, se estará a lo dispuesto en el último párrafo de la regla 2.14.3., de esta Resolución.

Para la presentación de pagos provisionales o definitivos anteriores a julio de 2002, deberá estarse a la regla 2.14.4. de esta Resolución.

2.15.3. Para la entrega y reposición de la tarjeta tributaria, se estará a lo siguiente:

El SAT emitirá la tarjeta tributaria a todas las personas físicas a que se refiere la regla 2.15.1., de esta Resolución para que realicen sus pagos a través de ventanilla bancaria de las instituciones de crédito autorizadas.

La tarjeta tributaria será entregada gratuitamente a través de servicio especializado de mensajería en el domicilio fiscal del contribuyente, manifestado al RFC.

Las personas físicas inscritas en el RFC que al 15 de julio de 2002, no hubieran recibido en su domicilio fiscal la tarjeta tributaria o que la misma haya sido expedida con errores imputables a la propia autoridad o hubiera falla en la banda magnética o en el código de barras o hubiera sido extraviada o robada, deberán acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, a solicitar su entrega o reposición, según sea el caso, debiendo para ello presentar original y copia de identificación oficial del contribuyente y de un comprobante de su domicilio fiscal, consistente en

cualquiera de los documentos citados en el rubro F de la regla 2.3.1., de esta Resolución.

Cuando los contribuyentes no cuenten con su tarjeta tributaria para realizar su pago, por encontrarse ésta en trámite, la autoridad proporcionará el comprobante de que se encuentra en trámite, mismo que tendrá una vigencia de dos meses siguientes a la fecha de su expedición, dentro de cuyo plazo deberá entregarse la tarjeta tributaria. Con el comprobante citado, los contribuyentes podrán presentar ante la ventanilla bancaria de las instituciones de crédito autorizadas o enviar en las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente del SAT, las declaraciones a que se refiere este Capítulo.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 19 DE JUNIO DEL 2002

Se reforma la Regla 2.15.3., cuarto párrafo para quedar como sigue:

Las personas físicas inscritas en el RFC que al 15 de julio de 2002, no hubieran recibido en su domicilio fiscal la tarjeta tributaria o que la misma haya sido expedida con errores imputables a la propia autoridad o hubiera falla en la banda magnética o en el código de barras o hubiera sido extraviada o robada, deberán acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, a solicitar su entrega o reposición, según sea el caso, debiendo para ello presentar original de identificación oficial del contribuyente, consistente en cualquiera de los documentos citados en el rubro C de la regla 2.3.1., de esta Resolución.

En el caso de solicitar la reposición por extravío o robo de la tarjeta tributaria, así como las adicionales, los contribuyentes además deberán presentar el comprobante de pago de los aprovechamientos respectivos.

2.16. DISPOSICIONES ADICIONALES PARA EL PAGO

2.16.1. Para los efectos de los Capítulos 2.14. y 2.15., de esta Resolución, los medios de identificación automatizados que las instituciones de crédito tengan establecidos con sus clientes, los medios de identificación electrónica confidencial que se generen por los contribuyentes mediante los desarrollos informáticos del SAT, así como el uso de la tarjeta tributaria, sustituyen a la firma autógrafa y producirán los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo el mismo valor probatorio.

Los contribuyentes deberán utilizar la clave de identificación electrónica confidencial que genere a través de la dirección de Internet www.sat.gob.mx

para los efectos de la presentación de las declaraciones en la citada página, a que se refiere la regla 2.14.2., de esta Resolución, así como las declaraciones complementarias para corrección de datos mencionadas en la regla 2.14.3., de la citada Resolución.

Cuando los contribuyentes a que se refiere la regla 2.15.2., de esta Resolución opten por presentar sus declaraciones vía Internet, también deberán generar la clave de identificación electrónica confidencial mencionada en el párrafo anterior.

Los contribuyentes podrán opcionalmente acudir a las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente a generar la clave de identificación citada, a través del desarrollo informático que las mismas les proporcionen.

Los contribuyentes que presenten sus declaraciones a través de medios electrónicos de conformidad con la regla 2.9.17., de esta Resolución, así como los que cuenten con el certificado digital de inscripción al servicio de declaraciones fiscales vía Internet señalado en la regla 2.10.4., de la misma Resolución, utilizarán la contraseña o clave de acceso que tengan para el Servicio de Presentación Electrónica de Declaraciones o para el Sistema de Presentación del Dictamen.

TRANSITORIOS

Décimo. Los contribuyentes a que se refieren las reglas 2.14.1. y 2.15.1., cuarto párrafo de esta Resolución, podrán opcionalmente presentar sus declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, vía Internet, de conformidad con el Capítulo 2.14., de la citada Resolución respecto del correspondiente al mes de mayo de 2002 y subsecuentes. Los contribuyentes a que se refiere el Capítulo 2.15., de dicha Resolución que ejerzan la opción citada, a partir del pago provisional o definitivo correspondiente al mes de julio de 2002 y subsecuentes, estarán a lo dispuesto en el quinto párrafo de la regla 2.15.1. de dicha Resolución.

Décimo Primero. Los contribuyentes que opten por presentar sus declaraciones de los meses de mayo y junio de 2002, vía Internet, en los términos del Artículo anterior, por los pagos por los que ejerzan la opción, deberán presentar sus declaraciones complementarias, con información estadística y sus complementarias para corrección de datos, por la misma vía.

Décimo Segundo. Para presentar las declaraciones e información a que se refiere la regla 2.16.1., segundo párrafo de esta Resolución, los contribuyentes

podrán obtener su clave de identificación electrónica confidencial en la página de Internet del SAT a partir del 1 de junio de 2002.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el Artículo Décimo que antecede y que por alguna de las obligaciones a declarar por el mes de mayo, no exista impuesto a pagar ni saldo a favor, presentarán la declaración con información estadística a que se refieren las reglas 2.14.2. y 2.15.2., de esta Resolución, del 18 al 30 de junio de 2002. Tratándose de la declaración para corregir errores relativos al RFC, nombre, denominación o razón social, periodo de pago o concepto de impuesto pagado a que se refieren las reglas 2.14.3. y 2.15.2., la misma se presentará dentro del plazo señalado.

Décimo Cuarto. Las formas oficiales aprobadas 1-E, 1-D, 1-D1 y 17 contenidas en el Anexo 1 de la presente Resolución, para el pago del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, IVBSS o impuesto sustitutivo de crédito al salario, únicamente continuarán vigentes respecto de las declaraciones de pagos provisionales o definitivos anteriores a las correspondientes al mes de julio de 2002, incluyendo complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal.

Décimo Quinto. A partir de la fecha en que sea aplicable lo dispuesto en los Capítulos 2.14., 2.15. y 2.16., de esta Resolución, quedarán sin efectos las disposiciones contenidas en la misma que contravengan o se opongan a lo dispuesto en los Capítulos citados.

DECRETO 31 DE MAYO 2002

DECRETO por el que se exime del pago de los impuestos que se mencionan y se otorgan facilidades administrativas a diversos contribuyentes.

Artículo Cuarto. Los contribuyentes que de conformidad con las disposiciones fiscales deban presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos federales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda la declaración, ya sea por impuestos propios o por retenciones, podrán presentarlas a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), de acuerdo a lo siguiente:

SEXTO DIGITO NUMERICO DEL RFC	FECHA LIMITE DE PAGO
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable tratándose de:

- I. Los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales
- II. Las sociedades mercantiles que cuenten con autorización para operar como sociedades controladoras o sociedades controladas, en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- III. Los sujetos y entidades a que se refieren las fracciones I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII y XI del Apartado B del artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
- IV. Las personas morales a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en el penúltimo ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones normales, cantidades iguales o superiores a cualquiera de las señaladas en la fracción XII del Apartado B del artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Artículo Quinto. Para los efectos de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que presenten sus declaraciones por medios electrónicos o realicen pagos electrónicos por ventanilla bancaria, recibirán por la misma vía, en sustitución del sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada, el acuse de recibo electrónico con el sello digital de la institución autorizada para recibir dichas declaraciones o, en su caso, del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria extenderá certificados digitales a las instituciones de crédito que servirán para verificar la autenticidad de los sellos digitales. Dicho órgano mantendrá el registro de los certificados digitales

que emita, los cuales se darán a conocer en la dirección de Internet: www.sat.gob.mx.

En la misma dirección los contribuyentes podrán acceder al servicio de verificación de autenticidad de los acuses de recibo con sello digital a que se refiere este artículo.

ASPECTOS GENERALES RELACIONADOS CON LA TARJETA TRIBUTARIA

La nueva forma de pago de impuestos para personas físicas es a través de la novedosa tarjeta Tributaria, siempre y cuando reúna las características, como se mencionó anteriormente en la Regla 2.15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002.

La tarjeta tributaria es un instrumento de tipo electrónico mediante el cual las personas físicas realizarán los pagos, provisionales o definitivos, de las contribuciones a cargo (ISR, IVA, IA, IEPS e impuestos sustitutivo del crédito al salario), así como de las retenidas a terceros.

Es importante recalcar que el uso ante las instituciones bancarias correspondientes de estas Tarjetas Tributarias, será solamente en aquellos casos en que exista cantidad a pagar o se reflejen cantidades, como por ejemplo saldos a favor, por lo que en aquellos casos en que la declaración sea completamente en ceros, es decir, sin datos informativos no cantidad a cargo alguna, forzosamente el contribuyente tendrá que apegarse a la Regla 2.15.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002.

La Tarjeta Tributaria es una tarjeta plástica del tamaño de una tarjeta de crédito y que contiene los siguientes datos:

1. En el anverso:
 - Imagen y diseño gráfico del SAT a tres tintas.
 - Nombre del Contribuyente (80 posiciones).
 - RFC del contribuyente (13 posiciones).
 - Folio (12 posiciones).
 - Último dígito del RFC, (posición 10) en grande, en la parte superior derecha.

2. En el reverso:
 - Imagen y diseño del SAT.
 - Leyendas legales genéricas.

- Personalización.
- Banda magnética.

La SHCP instrumentó el uso de la tarjeta tributaria, para contar con la plena seguridad de que los depósitos que realicen los contribuyentes serán reportados efectivamente al SAT y reducir con ello el margen de posibles fraudes.

La ventaja principal que se otorga al contribuyente es que no se deberá llenar formatos, los cuales en muchas ocasiones son demasiado laboriosos y dan lugar a errores.

2.7.1.2. COMPENSACIÓN

La compensación es otra de las modalidades de la extinción de obligaciones, cuando estas operaciones son recíprocas. Se trata de un mero intercambio de derechos y obligaciones.

Esta forma de extinción consiste cuando el contribuyente se ubica en los supuestos que menciona el artículo 23 del CFF, que establece en su primer párrafo:

“ARTICULO 23. *Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con algunas salvedades”.*

El CFF señala que puede compensarse:

- a) Las cantidades a favor del contribuyente, aunque con algunas salvedades;
- b) Que cuando se trate de contribuciones sólo pueden compensarse contra la misma contribución, aunque también con sus excepciones;
- c) Que cuando la compensación se haya efectuado y sea improcedente obliga a recargos;
- d) Que no es posible compensar cuando se haya solicitado devolución o haya prescrito la obligación de devolver las cantidades compensadas;
- e) Que también procede la compensación de oficio;
- f) Que procede igualmente la compensación Inter-autoridades;

El RCFF señala que la compensación debe efectuarse precisamente ante la autoridad recaudadora correspondiente.

La LISR, independientemente de sus referencias a las compensaciones de carácter laboral y a los activos compensables, alude a la compensación de contribuciones.

El RLISR prevé la posibilidad de compensar saldos a favor de un trabajador con los saldos que resulten a cargo de otro, cumpliendo los requisitos previstos.

2.7.1.3. ACREDITAMIENTO

Acreditamiento es la acción de aceptar, de dar crédito o de admitir la validez o certeza de algo. Sin embargo, en materia fiscal tiene el sentido de una deducción.

Se pueden acreditar los impuestos, o cantidades equivalentes a éstos, cuando hayan sido pagados en moneda extranjera, es decir, cuando los residentes en México paguen en el extranjero el Impuesto Sobre la Renta que podrán acreditar contra la Impuesto que causen de acuerdo con lo establecido en la LISR, en el artículo 6 y en el 20, cuarto párrafo, del CFF, así como poder acreditar los estímulos fiscales del artículo 25 del citado Código.

La compensación opera sobre toda clase de contribuciones, en tanto que el acreditamiento sólo es aplicable a impuestos y, en segundo término, en que el acreditamiento es posible sobre cantidades equivalentes a los impuestos pagados en moneda extranjera, en tanto que la compensación no admite equivalencias con tales monedas.

Una tercera distinción es la de atender a la posibilidad de acreditar los estímulos fiscales contra las cantidades que estén obligados a pagar los contribuyentes que deban hacerlo mediante declaración periódica. La compensación, además, opera sobre contribuciones en tanto que el acreditamiento puede derivar de subsidios, es decir, de los estímulos fiscales.

Una cuarta diferencia entre la compensación y el acreditamiento se desprende de que el acreditamiento opera mediante la existencia de comprobantes solicitados al adquirir bienes o servicios y está condicionado a que el adquirente o usuario se cerciore de que el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien aparece en los mismos son correctos. De ellos se infiere que el acreditamiento está sujeto a determinadas

formalidades documentales y de vigilancia para hacerse efectivo; en tanto que la compensación no implica tales formalidades documentales ni de vigilancia para ejercerla.

El propio CFF refiere la posibilidad de presentar declaraciones complementarias cuando se reduzcan las cantidades acreditables o compensables. En ello concuerda con la compensación.

Es agravante en la comisión de una infracción el que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones. Con ello se reitera el carácter condicional del acreditamiento.

Pero en lo que también concuerda con la compensación es en que se multan por igual los acreditamientos o compensaciones indebidos o por cantidades mayores a las que correspondan. Aquí el CFF, según se ve, trata como si fuesen sinónimos.

Pero la diferencia esencial estriba en que la compensación es un intercambio de derechos y obligaciones recíprocos, en tanto que el acreditamiento termina en simple deducción de impuestos.

La LISR refiere la posibilidad, para los residentes en México, de acreditar este mismo impuesto, pagado en el extranjero, contra el que le corresponda en México.

Al referir los acreditamientos proporcionales al asociante y a los asociados.

Al establecer la excepción a conceptos no deducibles, permitiendo que se deduzcan el Impuesto al Valor Agregado, y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios cuando no se tiene derecho a acreditar o solicitar la devolución de ellos.

La misma tendencia manifiestan los artículos de su Reglamento y que en el mismo sentido se manifiestan la LIVA, el RLIVA, la LIA, la LIESPS y el RLIESPS.

En consecuencia, deben advertirse con toda claridad, por la referencia de las principales leyes tributarias que aluden al acreditamiento, que éste es una mera deducción impositiva, a diferencia de la compensación que, como quedó evidenciado al tratarla, es un intercambio de derechos y obligaciones en reciprocidad.

2.7.1.4. CONDONACIÓN.

Condonar es liberar o eximir al deudor, a título gratuito, del adeudo que tiene con el acreedor. Es una mera gracia del acreedor, bien en consideración a determinadas circunstancias en que las que se encuentre el deudor o bien como simple perdón.

Se puede definir como la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales. Esto está fundado en el artículo 39 del CFF; así como el artículo 74 menciona que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas.

El CFF prohíbe a las autoridades fiscales la condonación total o parcial de los recargos; faculta al Ejecutivo Federal a condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; y faculta a la SHCP a la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, para lo cual le otorga apreciación discrecional, sin que la solicitud constituya instancia y sin que la resolución sea impugnabile.

Esto nos lleva a concluir que este aspecto extintivo de los créditos fiscales es prácticamente nulo en nuestra legislación tributaria.

2.7.1.5. PRESCRIPCIÓN

Prescriben los créditos y las deudas. Caducan las facultades. La prescripción es susceptible de interrupción. La caducidad no lo es. Estas son las diferencias fundamentales entre unos y otros tópicos jurídicos.

Sin embargo, algunas autoridades judiciales, en aislados fallos, han emitido el criterio de que una y otra son lo mismo. Pero esto, que puede ser válido en otras áreas del Derecho, no lo es en materia tributaria.

Ahora bien, los plazos para la prescripción son variables, según las diversas disposiciones legales. Por ejemplo, el artículo 114 Constitucional. En su tercer párrafo, establece que los plazos de prescripción no serán inferiores a tres años tratándose de responsabilidad administrativa de servidores públicos.

El Código Civil para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia Federal refiere la prescripción, en materia de posesión, con plazo de cinco años para inmuebles y de diez para esos mismos bienes cuando se poseen de mala fe, pero en ambos casos se incrementa el término prescriptorio en una tercera parte si se prueba que el poseedor de finca rústica no la ha cultivado o si, tratándose de finca urbana, no ha hecho las reparaciones necesarias o no la ha habitado. Pasa los bienes muebles fija un término de tres años, pero si la posesión es con violencia se incrementa a cinco.

Cuando se trata de prescripción negativa, -o sea que la obligación no se exija, el plazo para pedir su cumplimiento es de diez años. En cambio, la obligación de dar alimentos es imprescriptible. Los honorarios, sueldos, salarios y otras prestaciones prescriben en dos años. En el mismo plazo opera para comerciantes que hayan vendido objetos a revendedores, para hoteleros, etc.; en cambio, las pensiones, las rentas, alquileres y otras prestaciones periódicas prescriben en cinco años, lo mismo que la obligación de dar cuentas, en el caso de administradores y liquidadores.

Además, el mismo ordenamiento legal señala las causales de suspensión y de interrupción de la prescripción. Los artículos 1135 a 1180 de dicho Código prevén lo expuesto.

El Código de Comercio también señala el hecho de que la prescripción puede interrumpirse, y fija los siguientes plazos:

a) De un año para ventas al pormenor, sueldos de dependientes de comercio, acciones derivadas del contrato terrestre o marítimo y exigencia de responsabilidad a los agentes de bolsa o corredores de comercio, contratos de seguros sobre vida, marítimos o terrestres, etc;

b) De tres años para acciones derivadas del contrato de préstamo a la gruesa;

c) De cinco años para acciones derivadas del contrato de sociedad y de operaciones sociales, así como de los liquidadores; y

d) De diez años para reivindicar la propiedad de navíos y para la prescripción ordinaria en materia comercial no prevista con períodos menores.

El CFF también establece diversos plazos prescriptivos:

A.- En materia de créditos fiscales, la prescripción opera en cinco años y es susceptible de interrupción. En el mismo plazo prescribe la obligación de devolver contribuciones pagadas indebidamente.

B.- En cambio, la acción penal de los delitos fiscales perseguibles por que querrela de la SHCP prescribe en tres años a partir del día en el que ésta tenga conocimiento del delito y del delincuente y, de cinco años, si no tiene conocimiento.

C.- Pero además, en otros casos, se está a las reglas del Código Civil para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia Federal.

Como puede verse, en todos los casos planteados prevalecen los conceptos de que prescriben los créditos o las deudas cuando se cumplen los plazos legales al respecto y que la prescripción es susceptible de interrupción ante cualquier gestión de cobro del acreedor o por el reconocimiento expreso o tácito del deudor.

2.7.1.6. CADUCIDAD

En el apartado anterior se puntualizó que prescriben las deudas o los créditos y caducan las facultades, y además, se precisó, que la prescripción es susceptible de interrupción en tanto que la caducidad no lo es.

La Constitución Federal en su artículo 107, fracciones II y XIV, refiere en tres ocasiones la caducidad de la instancia en materia de amparo.

La Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, en su artículo 8, fracción X, se refiere a la prescripción y a la caducidad, distinguiéndolas, como excepciones y defensas oponibles contra acciones derivadas de un título de crédito y en sus artículos 54, 57, 160, 161, 162, 163, 164, 168, 169, 173 y 249, se refiere a la caducidad para diversos fines; y en sus artículos 166, 250, y 258 se refiere a la prescripción, con lo que debe quedar perfectamente corroborado, que son dos figuras jurídicas diferentes, a pesar de la tesis aisladas de las autoridades judiciales que han pretendido asimilar la caducidad y la prescripción como un solo concepto.

Ahora bien, el CFF también sigue la misma tónica:

a) Refiere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales en un plazo de cinco años para efectos de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios e imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones;

b) De diez años cuando no se haya presentado solicitud en el RFC, o no se lleve contabilidad, o no se presente alguna declaración estando obligado a hacerlo;

c) De tres años, para los casos de responsabilidad solidaria de liquidadores, síndicos, directores, gerentes generales o administradores únicos, por causales en materia de RFC y contabilidad; y,

d) Finalmente, excluye los hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, toda vez que deben quedar sujetos al Código Penal Federal, tratándolos como inextinguibles.

Así pues si el legislador hubiese querido que fuesen lo mismo, caducidad y prescripción no las habría distinguido como lo hace.

2.7.1.7. CANCELACIÓN

La cancelación de una obligación fiscal, consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito solo hay dos formas de que extinga la obligación: a) el pago; o b) la prescripción.

La Ley Fiscal Mexicana tiene esta orientación como se observa en el Artículo 146 del CFF que establece que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios no libera de su pago.

2.7.1.8. DEVOLUCIÓN

Son dos los conceptos por los que procede la devolución; las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan según las leyes fiscales.

También son dos los medios para efectuarla:

1. De oficio.
2. A petición del interesado.

Y son dos, también, los instrumentos para realizarla:

1. Mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente.
2. Mediante certificados utilizables para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, bien por obligaciones a cargo, o bien por el carácter de retenedor. En este último caso, el retenedor puede solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.

Son dos, igualmente, las condiciones para solicitarla:

1. Si la contribución se calcula por ejercicio, al presentar la respectiva declaración; y
2. Si resulta de resolución o sentencia firme, obviamente, sin declaración.

El derecho a la devolución también tiene dos fuentes:

1. Puede nacer cuando el acto de autoridad que motivó el pago de lo indebido queda insubsistente.
2. Cuando deriva de errores aritméticos.

La devolución debe actualizarse y previamente garantizarse. El RCFF señala que la devolución debe solicitarse a la autoridad administradora y precisa, como requisito contable, el que se identifiquen las contribuciones a devolver con motivo de operaciones en las que haya habido devoluciones, descuentos o bonificaciones que se hayan otorgado conforme a las leyes fiscales.

Y establece que, en los casos de embargo en la vía administrativa, la cobertura anticipada de los gastos de ejecución tiene el carácter de definitiva, por lo que en ningún caso procede su devolución, una vez practicada la diligencia.

La LIVA señala que, cuando en la declaración de pago provisional mensual resulte saldo a favor, cabe el acreditamiento, pero puede solicitarse devolución siempre que sea sobre el total del saldo a favor.

En los casos de transferencia de propiedad, cuando no llega a efectuarse, se tiene derecho a la devolución, siempre que se cumplan los requisitos de la misma ley, y que aluden a las devoluciones, descuentos o bonificaciones.

En materia de exportación de bienes tangibles, prevé la devolución cuando la exportación se haya consumado, en los términos de la legislación aduanera y, en los demás casos, señala que procede hasta que es exigible la contraprestación y en proporción a la misma.

EVASIÓN FISCAL

CAPÍTULO

3

3.1. SITUACIONES EN QUE INCURREN LOS CONTRIBUYENTES PARA NO PAGAR IMPUESTOS

3.1.1. PLANEACIÓN FISCAL

3.1.1.1. ANTECEDENTES

La planeación según algunos autores, la puede realizar el gobierno a través de sus órganos para instrumentar los adecuados medios de recaudación y así mismo, el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su segundo párrafo, nos señala que *"El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución"*.

Al particular (sujeto pasivo) le interesa el pago justo y equitativo de sus obligaciones tributarias. Es lógico que los gobiernos de los distintos países son los rectores principales de las economías nacionales. El contribuyente tenderá siempre a optimizar la reducción de la carga tributaria, absteniéndose de violar las leyes tributarias, ya que está consciente de la importancia de la seguridad jurídica y de los derechos que a la vez adquiere.

Tradicionalmente, para la autoridad fiscal existen sólo dos clases de contribuyentes: los que cumplen y los que no cumplen, dejando a un lado los que ahorran el impuesto dentro de la ley.

En 1959 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como consecuencia de que en años anteriores la fiscalización que se aplicaba era deficiente, lo que causaba mayor evasión fiscal; su objetivo era verificar el correcto y oportuno pago de impuestos por parte de los contribuyentes; a partir de su funcionamiento, se empezaron a encontrar una serie de irregularidades en el pago que consistían desde el incumplimiento de las obligaciones fiscales, hasta la evasión fiscal. Esto dio pauta para que los contribuyentes modificaran sus perspectivas de pago de impuestos y, de esta forma, se originó la Planeación Fiscal.

Sin embargo, ha sido malinterpretada por algunas personas al considerarla como el procedimiento para no pagar impuestos, lo que realmente desvirtúa el objetivo esencial de la verdadera Planeación Fiscal. Esta situación que no le agrada a la SHCP, porque considera que todo acto de obtener un beneficio fiscal es una evasión fiscal, ya sea con apego o no a la norma tributaria, es decir desfavorable para aquellos contribuyentes que realmente minimiza el impacto de las contribuciones por medios permitidos por las disposiciones fiscales. La autoridad fiscal no debe asimilar la planeación

fiscal como un delito fiscal, ya que la planeación busca el bienestar social al permitir que los contribuyentes tengan salud financiera óptima y no "mueran jóvenes" con el impacto de las crisis recurrentes en México.

La Planeación Fiscal ha sido criticada por muchos, hay quien la compara con los conceptos de evasión legal, o elusión ilegal, pero para el Estado debe ser una necesidad que el contribuyente aplique la Planeación Fiscal, de manera sistemática reconociendo el derecho para validar el estado en que vive México, a la vez para el Estado representa una ventaja contar con particulares que apliquen el derecho y no el burdo evasor que daña a la sociedad al no pagar impuesto y sí goza de todos los derechos que otorga el Estado.

3.1.1.2. CONCEPTO

Primeramente, antes de entrar de lleno al concepto de Planeación Fiscal, es necesario definir el concepto de planear, que es la base del desarrollo de cualquier actividad y determina el curso a seguir para conseguir un objetivo determinado.

Planeación: Nos permite trazar de antemano el camino a seguir para hacer que suceda lo que queremos que suceda. Traza un curso de acción para lograr un objetivo, diseña un método para lograr una meta definida y define de antemano el camino a seguir para lograr metas.¹

Otros autores la definen como:

La Planeación como una etapa de proceso administrativo; dentro del campo de las disciplinas financieras y administrativas es muy importante, razón por la cual, las empresas deben considerar a la Planeación Fiscal dentro de la misma, para alcanzar los objetivos financieros de la organización entre otros.

Se debe entender por Fiscal lo relativo a los ingresos que el Estado puede percibir por parte de los sujetos pasivos o contribuyentes de la relación tributaria, de la cual se derivan obligaciones de pago y de carácter formal previstas por las leyes fiscales.

¹ VELÁSQUEZ MASTRETTA, Gustavo. (2002). "La planeación". *Administrare Hoy*. Año VII Septiembre Núm. 77. México D.F. Pág. 38.

Ya teniendo una visión de lo que significa planeación podemos dar el concepto de Planeación Fiscal. Dentro de la doctrina existen diversos enfoques acerca de la Planeación Fiscal, entre los cuales se mencionan los siguientes:

- La Planeación Fiscal nace como satisfactor a la necesidad que tiene el contribuyente de lograr el adecuado cumplimiento de las obligaciones que en materia fiscal le impone el fisco federal basado en la obligación tributaria contenida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; entendiendo por materia fiscal “lo relativo a la determinación, liquidación, pago, devolución, extinción, prescripción o control de los créditos fiscales.”²
- Es el análisis, diseño e implantación de las opciones existentes para realizar un negocio o llevar a cabo una operación o grupo de operaciones para lograr que la carga tributaria sea la mínima, que pueda diferirse su pago obteniendo los mayores beneficios fiscales fortaleciendo las finanzas de la empresa.³
- La Planeación Fiscal es la técnica metodológica llena de imaginación completamente fundamentada jurídicamente que permite disminuir, abatir o prorrogar el impacto de contribuciones generadas por las personas físicas o morales que realicen actividades legales que les generen utilidades o aumenten su patrimonio y que legalmente logren optimizar la carga tributaria de las operaciones gravadas por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.⁴
- Para Daniel Diep Diep, la Planeación Fiscal “Es un conjunto de medidas preliminares que pueden adoptar la autoridad para instituir las normas tributarias aplicables a sus gobernados, como el conjunto de medidas que éstos adoptan para cumplir con tales obligaciones e incluso para buscar las mejores condiciones de tributación con miras a optimizar la carga tributaria que les haya sido impuesta.”⁵

² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Pág. 3.

³ MARTÍNEZ GARCÍA, Jaime. (2000). “Planeación contra Evasión Fiscal”. *Nuevo Consultorio Fiscal*. Volumen XIV Noviembre 2ª. quincena, Núm. 270. México D.F. Pág. 12.

⁴ *Ibidem*, Pág. 13.

⁵ DIEP DIEP, Daniel. *Planeación Fiscal*, Ed. PAC, México, 1999, 1ª ed. , Pág. 7.

3.1.1.3. OBJETIVOS DE LA PLANEACIÓN FISCAL

La Planeación Fiscal es un instrumento a través del cual el contribuyente busca las mejores alternativas para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dentro del marco legal, aprovechando los beneficios que las leyes le confieren, con el fin de obtener la menor carga fiscal posible.

Considerando que el objetivo principal de la Planeación Fiscal es la creación de una estructura fiscal sana del contribuyente, es decir, el saneamiento fiscal de sus operaciones para que éste efectúe el pago de sus impuestos de una forma estrictamente justa; el principal efecto de la implementación de la planeación fiscal en una operación o en un negocio, es básicamente conseguir que el contribuyente cumpla adecuadamente con sus obligaciones pagando el monto de los impuestos que estrictamente le corresponde.

Los objetivos de la Planeación Fiscal son:

- *Abatir la carga fiscal.* Este punto resulta interesante, ya que es el más importante efecto de la Planeación Fiscal. Las operaciones gravadas con cargas tributarias establecidas en las leyes respectivas, llámese (I.S.R., I.V.A., I.A., I.S.A.N., etc.) y es aquí donde está enfocada la optimización de los recursos de los contribuyentes desapareciendo la carga fiscal. Abatir quiere decir, quitar, terminar, anular y es éste el propósito básico de la Planeación Fiscal.
- *Atenuar la Carga Fiscal.* La palabra atenuar quiere decir, poner tenue o sutil alguna cosa o bien, aminorar o disminuir en materia fiscal, y en particular la planeación nos invita a alcanzar el máximo rendimiento del efectivo, disminuyendo al máximo la carga impositiva, que viene a beneficiar diariamente las finanzas de los contribuyentes.
- *Diferir la carga fiscal.* Significa retardar o aplazar la ejecución de una cosa lo que enfocado en materia de Planeación Fiscal, es alargar lo más posible, el tiempo en que deban enterarse las contribuciones de las operaciones gravadas, de tal forma que intermedie un plazo de tiempo atractivo, para liquidar contribuciones, beneficiando mediante el costo de financiamiento al contribuyente.

3.1.1.4. ENTORNO DE LA PLANEACIÓN FISCAL

Un contribuyente que planea fiscal y administrativamente, es un contribuyente que ha reflexionado largamente hacia donde quiere encaminar sus pasos, su persona resulta ser gente preparada con conciencia empresarial y con la convicción de hacer bien las cosas, para llevar a cabo actividades que propicien las condiciones especiales que permitan planear fiscalmente.

Los contribuyentes por lo general siempre están pensando en como reducir sus costos, con el objetivo de ser más competitivos, productivos y tener mayor penetración en los mercados nacionales e internacionales; así mismo ser más rentables en términos financieros.

La Planeación Fiscal, constituye una técnica en virtud de que es necesario para su desarrollo una serie de procedimientos que se originan con los documentos del especialista, y están directamente relacionados con la habilidad creativa del mismo.

Se establece que puede ser una técnica administrativa fiscal, porque siendo una etapa de la fase mecánica de la administración, no puede abstraerse de ésta por sus principios de universalidad, y específicamente fiscal, porque está referida al contexto de la contribución.

Además de ser un saber racional y metódico dependiendo de ciencias o de otras técnicas que nos permiten comprender que la Planeación Fiscal precisamente es considerada una técnica.

Dentro de las otras áreas del conocimiento que depende la técnica de la Planeación Fiscal está la ciencia del derecho y la ciencia de la economía. Siendo racional la conjugación de las ciencias antes mencionadas bajo un marco metodológico que finalmente resulta la concepción de una técnica como lo es la Planeación Fiscal.

El análisis planteado para determinar y vislumbrar la Planeación Fiscal como una técnica, radica precisamente en el hecho de que no representa una serie de conocimientos comprobados de manera universal y la comprobación de los hechos y situaciones tiene mucho que ver con las condiciones específicas de casos particulares que no necesariamente se aplican de manera única para todo tipo de casos y contribuyentes.

Es pues importante que la planeación sea considerada como técnica ya que cuenta con los elementos anteriormente mencionados para lograr identificarla como tal.

La Planeación Fiscal tiene cuatro etapas fundamentales que son:

- *Normas*: son el conjunto de disposiciones de carácter empresarial basadas en principios administrativos que regulan las actividades y movimientos de los contribuyentes.
- *Políticas*: resultan ser el conjunto de principios que se utilizan para orientar la acción.
- *Procedimientos*: como su nombre lo dice, en función de la secuencia de operaciones y métodos.
- *Programas*: son la fijación de los tiempos requeridos por los contribuyentes, para lograr una correcta planeación, ya sea en el área administrativa, así como en el área fiscal.

En la disciplina de la Planeación Fiscal, encontramos diversos elementos en su entorno y podemos nombrar los siguientes:

- a) *Medios*. El diseño está enfocado al especialista fiscal que vaya a desarrollar la Planeación, en este punto, podemos mencionar las cualidades personales y profesionales del especialista que entre otras se puede considerar la visualización creativa, entendiéndose como la técnica que nos permite utilizar la imaginación para lograr los fines planteados en la Planeación Fiscal.

Respecto a cualidades profesionales, debe ser una persona con amplios conocimientos en materia fiscal, contable y jurídica, que permita alcanzar los objetivos centrales de la Planeación Fiscal. Se debe tener además un diseño, en el cual se señalarán todos los puntos y aspectos para llevar a cabo el planteamiento.

La persona que establecerá el diseño de la Planeación Fiscal debe tener en cuenta el marco teórico y referencia en donde se ubicará la idea de la Planeación.

El Marco de referencia estará integrado por aspectos que entre otros pueda manejar los siguientes requisitos:

- Legalidad.
- Soporte documental.
- Soporte contable.

- Razón de negocio (lógica operativa, estabilidad, costo-beneficio, carga administrativa y riesgo).
- Flexibilidad.

Así mismo contempla el marco teórico como apoyo profesional, tales como:

- Diarios Oficiales, clasificados por temas y fechas.
 - Leyes fiscales vigentes y de años anteriores.
 - Exposición de motivos de reformas fiscales.
 - Análisis de las reformas fiscales.
 - Anteproyectos y proyectos de reformas fiscales.
 - Sentencias y jurisprudencias del Tribunal Fiscal de la Federación.
 - Sala Administrativa de la Suprema Corte de justicia y el Pleno de la Suprema Corte de Justicia y de los tribunales de lo contencioso administrativo.
 - Opiniones y criterios del S.A.T.
 - Circulares de la comisión de estudios fiscales del IMCP.
 - Tesis de licenciatura y maestría.
 - Índices de casos resueltos por temas.
 - Índices de estrategias probadas.
 - Doctrina fiscal.
 - Criterios del Consejo Técnico del IMSS.
- b) *Condiciones.* De acuerdo a las diversas opiniones de profesionales estudiosos de la materia fiscal deben existir ciertas condiciones para la Planeación Fiscal, de las cuales podemos mencionar:
- Normatividad de las disposiciones fiscales que están vigentes.
 - El control de la actividad empresarial.
 - Informes objetivos.
 - Recursos Humanos y técnicos.
- c) *Limitaciones.* Algunos puntos importantes que representan limitaciones son:
- *Creatividad del Licenciado en Contaduría que realizará la Planeación Fiscal.* El ser creativo es utilizar la imaginación para lograr determinada situación que se desea, esto desde el punto de vista general, ya en el ámbito de la Planeación Fiscal, radica en la destreza con que se manejen los conocimientos fiscales y

después, con la experiencia obtenida en la práctica profesional, lo que permite conducirse con soltura y presencia.

- *Disponibilidad y mentalidad de empresario.* Este punto es importante ya que en el medio empresarial existe un bajo nivel de preparación de nuestros empresarios, esto viene a levantar una barrera en la aplicación de la Planeación ya que al desconocer los empresarios los beneficios, operatividad y consecuencias de un manejo correcto de la Planeación Fiscal, limita que se logre un resultado completo y por consecuencia resulta limitado en el campo de acción del especialista, ya que requiere de recursos y sistemas etc.

3.1.1.5. FUNDAMENTOS DE LA PLANEACIÓN FISCAL

La Planeación Fiscal permite conocer los impuestos que se van a pagar a través de análisis de las alternativas que la legislación tributaria ofrece ante la realización de una operación determinada.

En este sentido, la Planeación Fiscal se basa en la Ley, ya que pretende aprovechar los beneficios contenidos en las disposiciones fiscales, mismas que otorgan distintas opciones al contribuyente, pudiendo éste situarse en la que mejor le convenga.

Por lo que la Planeación Fiscal puede fundamentarse en:

- a) Evitar colocarse en la situación que la ley considere como hecho generador del crédito fiscal.
- b) Utilizar la opción que otorgan las normas impositivas.
- c) Situar al contribuyente dentro de las exenciones, facilidades, subsidios y estímulos otorgados fiscalmente.
- d) Encuadrar un acto, una operación, aprovechando las imprecisiones o deficiencias de las disposiciones fiscales.
- e) Tener una visión completa del patrimonio del contribuyente y de su situación financiera.

La Planeación Fiscal tiene su apoyo sustancial en el conocimiento profundo de las leyes impositivas, así como la interpretación de las mismas, lo cual permite su aplicación en el estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

3.1.1.6. EL LICENCIADO EN CONTADURÍA ANTE LA PLANEACIÓN FISCAL

Una de las preocupaciones que quizá se ha tenido durante el tiempo en que se ha ejercido la carrera de Licenciado en Contaduría es el aspecto tributario que en México prevalece, haciendo una semblanza de los últimos 20 años las modificaciones de orden tributario se han venido dando con efecto multiplicador, llevándose a cabo cambios y reformas en las leyes fiscales respectivas, de una manera estructural y por ende han afectado la aplicación de la norma tributaria.

La aplicación del Derecho Fiscal es difícil, ya que si hacemos cuentas, la gran cantidad de leyes que hay que aplicar en los diferentes impuestos, además de sus respectivos reglamentos, aunado con las disposiciones de reglas de carácter general que emite la SHCP, las facilidades administrativas, Ley de Ingresos de la Federación, Ley de Coordinación, criterios del S.A.T. y en fin cualquier cantidad de ordenamientos aplicables a los contribuyentes que operan en México, resulta ciertamente preocupante.

La carrera de Contador Público ha destacado por su importancia en el mundo de los negocios, como sabemos, esta carrera es una de las más completas y por lo tanto el perfil del contador es muy importante, porque entre sus cualidades debe ser astuto, inteligente y eficaz para resolver conflictos tanto en el sector privado como en el sector público.

El contador público ante la Planeación Fiscal debe centrarse en los siguientes puntos:

- a) *Supervisión.* Consiste en revisión constante de aspectos fiscales del negocio incluyendo los relativos al pago de contribuciones y cumplimiento de obligaciones diversas; así como en su caso preparación de declaraciones de impuestos, ya que las infracciones a las leyes fiscales pueden originar la causación de actualizaciones recargos y multas, que normalmente tiene un gran costo financiero, el cual en un momento dado puede incluso poner en peligro la continuidad misma del negocio.
- b) *Áreas de oportunidad.* Se estudia al contribuyente dentro del marco legal bajo diferentes alternativas con el propósito de minimizar la carga tributaria, lo anterior con estricto apego a la ley. Además analiza aspectos tales como la planeación de una nueva compañía, reorganizaciones, adquisición o venta de empresas, fusiones, escisiones, etc.

- c) *Defensa fiscal*. Consiste en interponer inconformidades, recursos administrativos, juicios ante el Tribunal Fiscal y amparos ante La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de despachos de abogados fiscalistas y legales.
- d) *Gestoría fiscal*. Se trata de elaboración de trámites, avisos, solicitudes, contestación de requerimientos, así como recuperación de saldos a favor de contribuciones, etc.

3.1.2. ELUSIÓN FISCAL

3.1.2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Se ha considerado a la Elusión fiscal también denominada "remoción" como una forma lícita de eludir el pago de impuestos, en virtud de que se presenta cuando el contribuyente, al no poder cubrir las cargas fiscales, opta por dejar de realizar las actividades gravadas. Generalmente se tipifica por el cierre de industrias, comercios y fuentes de trabajo, o bien por el traslado de dichos centros económicos a otras regiones o países cuyo sistema tributario resulte tolerable. Se trata de un fenómeno económico que el Estado no puede controlar en forma directa, ya que en un orden democrático, resulta imposible obligar a alguien a realizar actividades gravadas por las leyes fiscales, en atención en que en ese caso se violaría la garantía individual universalmente consagrada de la libertad de trabajo, comercio e industria.

La Elusión fiscal consiste en omitir el pago del impuesto siguiendo mecanismos legales y también, puede ser producida por el gobierno al dictar altas cuotas impositivas que ahuyentan a los contribuyentes, al no otorgar estímulos o subsidios fiscales para impulsar sus actividades preponderantes o al imponer fuertes multas o recargos en caso de incurrir en infracciones legales, por ejemplo un giro empresarial específico se cambia de entidad federativa, o de un país determinado cuando le resulta muy elevado el monto del gravamen y busca establecerse en un lugar en donde se le ofrece más ventajas para proteger su economía con bajas tasas de gravámenes o en un momento dado que exista exención tributaria en su actividad preponderante. El importador de bienes y servicios no está dispuesto a seguir pagando los tributos relativos a la importación, por lo que deja de importarlos cuando le resulta brumosa la carga fiscal. Cuando se cambia, giro o negocio, la inversión de capitales de una persona física o moral a una ocupación que no está gravada o que tiene cuotas más livianas que la inversión anterior, o en su caso que está exenta la nueva actividad empresarial. También en el supuesto de que se deja de producir ciertos bienes o servicios o se produce hasta cierto límite o medida para no seguir pagando un impuesto que es elevado.

incomodo y molesto para el contribuyente; en todos los supuestos que se han mencionado se deja de contribuir al gasto público aprovechando herramientas jurídicas, el particular ante todo busca proteger su riqueza, ingresos o ganancias y es hasta cierto punto una medida de justicia, porque nadie está obligado a sacrificar más allá de sus posibilidades económicas, y los pasos que se siguen son conforme a derecho, ya que no se le puede prohibir y menos sancionar al utilizar dicho tipo de medidas favorables a sus intereses personales o patrimoniales; sin embargo, no es favorable para el fisco la Elusión fiscal, porque le resta ingresos públicos, y es contraproducente a una sana política fiscal, es por ello, que debe tenerse más cuidado al establecer un tributo, estudiando detenidamente el resultado de sus efectos, pronosticando sus ventajas y desventajas tanto para el Estado como para los particulares, para no caer en lamentables resultados contributivos que no dejan de dañar la marcha de la Administración Pública, y no dar margen para llegar a lo que se conoce como Evasión fiscal.

La presencia de la Elusión fiscal dentro de un sistema tributario, implica necesariamente un problema cuya magnitud en un momento dado puede resultar funesta para la economía nacional. Es un índice claro y preciso de desajustes entre la visión del legislador y la realidad social. Las normas fiscales agobian al contribuyente y provocan literalmente su huida de las actividades productivas.

En el sistema fiscal mexicano y en la gran mayoría de los que existen en el mundo, destaca el análisis del contenido y alcance de este fenómeno. En efecto, la definición exacta de la tenue línea que separa a la Elusión de la Evasión fiscal se torna hoy en día como una tarea ambiciosa y de gran interés para los estudiosos del derecho tributario. La razón de esta abundante materia de estudio radica en que son dos conceptos que tradicional y erróneamente han sido manejados como sinónimos, en virtud de que comparten ciertos elementos fundamentales, sin embargo, esta sutil semejanza de ninguna forma autoriza a sostener igualdad de su significación, ya que cada uno de ellos posee caracteres distintivos y propios que claramente los contrastan del otro.

No se debe por lo tanto entender el término elusión en referencia a cualquier comportamiento por el cual se evite el pago del impuesto o se evite la sujeción al mismo. Sólo las elusiones que se realicen fuera del marco de la ley, y que tengan la finalidad de impedir que Hacienda sepa que se está sujeto al cumplimiento de las obligaciones fiscales, serán consideradas como típicas y sancionadas penalmente, esto es, se tendrán necesariamente que atender al contenido del injusto del comportamiento, al igual que se hace con el delito de

defraudación fiscal, para determinar si la elusión debe ser perseguida penalmente o no.

3.1.2.2. CONCEPTO

Es de total importancia establecer los elementos que integran el concepto de Elusión fiscal a fin de lograr una definición, que permita dar un panorama de lo que se debe entender por Elusión fiscal.

El término elusión proviene del latín *eludere*, que hace referencia a evitar algo mediante algún artificio. Gramaticalmente se entiende por eludir como "huir la dificultad; esquivarla o salir de ella con algún artificio."⁶

En lenguaje ordinario, eludir (que es la palabra de la que proviene el término elusión) significa: rehuir, esquivar, evitar, soslayar, sortear.⁷

- "La elusión fiscal es una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente; concepción que no acepta con respecto a su naturaleza ilícita, pronunciándose en contra de su configuración como tipo penal."⁸
- "La elusión fiscal, es buscar el mejor beneficio para el contribuyente, que sin ir en contra de las normas fiscales, y valiéndose de actos o conductas no regulados en las normas, o sea, aprovechando sus lagunas, provoca una minimización de los gravámenes."⁹

3.1.2.3. EFECTO PROVOCADO POR LAS LAGUNAS EN EL DERECHO

Las autoridades fiscales en nuestro país, siempre se han preocupado por los efectos jurídicos que se producen por la Elusión fiscal. Es claro que la Elusión fiscal, surge de la combinación de la destreza en el manejo de las disposiciones legales, y de aquellos actos o conductas que no se encuentran regulados por los ordenamientos jurídicos, como consecuencia de las lagunas que existen en materia impositiva.

⁶ *Diccionario de la Real Academia de la Lengua. Vigésima Edición.*

⁷ MILLAN GONZALEZ, Arturo. *190 preguntas y respuestas relativas a la defraudación fiscal y sus consecuencias penales en 1990.* Pág. 119.

⁸ SANCHEZ SOTO, Gustavo. (1996). "Apuntes sobre el Dilema de la Elusión y la Evasión Fiscal" *Prontuario de Actualización Fiscal*. Año VIII. Noviembre 2ª. quincena, Núm. 171. México D.F. Pág. 34.

⁹ BETTINGER BARRIOS, Herbert (2002) "La Elusión Impositiva." *Puntos Finos*. Año I. Mayo 2ª. quincena, Núm. 7. México D.F., Pág. 29.

Mucho se ha cuestionado sobre si existen lagunas en los ordenamientos jurídicos y en su caso si dichas lagunas se pueden considerar como un problema resuelto por la teoría jurídica; o cabe pensar acaso que es todavía una cuestión pendiente de resolver, derivada de los argumentos en pro o en contra de diversas tesis de los tratadistas y filósofos del derecho.

Es claro que la Elusión fiscal es producto de las lagunas legales que en materia impositiva existen y que la autoridad tributaria, en vez de concretarse a reformar continuamente las leyes o, en su caso, a perseguir a los contribuyentes, debería dejar que el derecho persista y madure y que sean los tribunales los que decidan la suerte de los actos que lleva a cabo el contribuyente y si este sujeto pasivo, cometió un error al pretender una elusión fiscal al amparo de una norma; bajo la interpretación de un supuesto jurídico en forma inadecuada, que la sentencia sea la que corrija la actuación, misma que será obligatoria para todos los contribuyentes cuando esta sentencia sea conforme a jurisprudencia, y que sea ésta la que en su momento subsane la laguna en la legislación y por otro lado aclare cuál es la conducta que los sujetos pasivos deberán seguir en lo futuro y hasta que la norma legal de la cual se desprende dicha jurisprudencia no se modifique.

Si existen lagunas tributarias en los ordenamientos jurídicos-positivos, y si existen actos que producen efectos jurídicos que no pueden ser comprendidos dentro de los géneros normativos de un sistema legal, de tal manera que de lo que de esto se genera, se escaparía a toda solución lógica-jurídica desde el ámbito de un ordenamiento jurídico-positivo, y por lo tanto, estas lagunas provocarían efectos neutros y espacios sin juridicidad que, de una u otra manera, sería espacios situados al margen y más allá de las posibilidades jurídicas del propio ordenamiento. Planteando esto de otra forma, es pretender conocer si una contingencia jurídica puede no ser susceptible de decisión en base a las normas vigentes, en virtud de que la ley no pudiera aplicarse por un precepto que se refiera al caso concreto, y el sentido de que la decisión que se tome sería lógicamente imposible precisamente por la falta de una norma que la contemple.

Este problema que surge debe ser comprendido sobre la base de no ignorar la magnitud que ha alcanzado el problema. En tal sentido, cuando se debate un problema de lógica-jurídica, es necesario aceptar que pueden presentarse diversas formas de solución o que es posible equivocarse, pero no suspender el juicio de una conducta por falta de elementos para pronunciarse.

En toda formulación de un problema se debe observar el entorno en el que se desarrolla, con el fin de que puedan ser analizados todos los aspectos

que deben tomar en cuenta a su vez, para emitir una solución al acto o conducta que generaron el problema.

Ambos cuestionamientos se deben responder a través de métodos sencillos, para enunciar diferentes soluciones que tanto ayer como hoy se le han dado a los problemas que se crean por falta de lineamientos jurídicos, estas faltas generan las lagunas.

En términos generales del concepto de que lo que no está expresamente prohibido está permitido, lo cual implica que si una norma jurídica no regula determinada conducta, quiere decir por ello, que el sujeto no se encuentra obligado a acatar lo que no se regula y, por lo tanto, tendrá una libertad en su esfera jurídica siempre y cuando no afecte la de otra persona física o jurídica.

Sobre la existencia o no existencia de las lagunas legales, los tratadistas han dado diversas soluciones basadas a su vez en diversas tesis, algunas de las más importantes son:

- a) **Realismo ingenuo.** Esta tesis afirma que existen lagunas en los ordenamientos jurídicos y explica que es producto de las limitaciones materiales de la inteligencia humana, por lo que, por grande que sea el conocimiento en las normas legales, siempre aparecerán casos imprevistos que hagan patente la insuficiencia de la ley y esto se deriva del actuar día a día, lo que provoca diversos actos que generan una fuente inagotable de situaciones nuevas.

Cabe señalar que ninguna experiencia puede ser conocida al margen de las estructuras gnoseológicas, las que por el contrario, condicionan y prefiguran en forma lógica a la experiencia humana; en la experiencia jurídica no debemos hacer excepción. En este sentido, una norma general como es la ley, es gnoseológicamente una estructura a la par de otras, entre sí solidarias, que aparecen en las experiencias.

- b) **Empirismo científico.** Esta tesis, al contrario de la anterior, afirma que no existen lagunas en el ordenamiento jurídico y esta afirmación se sostiene en el supuesto de que, a través de una inferencia inductiva que parte de las normas positivas que se contienen en el mismo ordenamiento, no se presentan conductas no previstas.

- c) **Eclecticismo.** Entre la posición ingenua basada en el sentido común y la posición analítica del empirismo científico, el eclecticismo jurídico es un mediador entre los primeros.

La tesis del eclecticismo señala que no hay lagunas en el derecho, pero que éstas si existen en la ley.

Se considera que el derecho y la ley no son sinónimos, puesto que el derecho es más que una ley. El derecho tiene principios generales que no son del orden legal, como por ejemplo el postulado de que todo lo que está prohibido está jurídicamente permitido. De esta forma, se reconoce y emite la sentencia de las estructuras lógicas del derecho, de modo que sin suponer en éste carácter, se encuentra en él la aptitud de integrarse en forma constante por sí solo a las vivencias. Esta es una integración sistemática, producto de los fundamentos de su propia integración.

- d) **Pragmatismo.** Considera que hay lagunas en el derecho pero que se debe proceder como si no las hubiera. Su tesis se basa en consideraciones teóricas del realismo ingenuo y otras consideraciones del pragmatismo.
- e) **Apriorismo filosófico.** Sostiene la misma tesis que el empirismo científico, esto es, que no hay lagunas en el ordenamiento jurídico; sin embargo, a diferencia del empirismo científico que concibe al ordenamiento jurídico como una adición o yuxtaposición de normas que contemplan todos los casos, el apriorismo filosófico se concibe como una estructura totalizadora de donde resulta que un régimen de derecho positivo en su totalidad y, por consiguiente, no hay casos fuera del todo, ya que de lo contrario, el todo se encontraría incompleto.

En base a lo anterior, la tesis que se sostiene por parte de este postulado, es en el sentido de que no hay lagunas en el derecho, porque existe un juzgador que se dedica al análisis integral del mismo. Los jueces, entre otros, dictan sentencias tanto en los casos no previstos como en los previstos en las normas jurídicas y en ambas circunstancias las dictan de la misma manera; toda vez que no porque el caso sea imprevisto, el juez pospone indefinidamente su resolución bajo el pretexto de no contar con los medios jurídicos suficientes para emitir una solución.

De lo anterior se desprende que el juez es un pilar importante del derecho, por ser quien puede contrarrestar las lagunas que se presentan en

los ordenamientos. Cabe señalar que el procedimiento de un juicio permite la integración del ordenamiento jurídico en forma hermenéutica, con lo que es posible suplir con sus decisiones las lagunas en el derecho.

De lo anterior es posible concluir que existen lagunas en las leyes, independientemente de que éstas a través de los principios de hermenéutica jurídica, pretendan combinar sus esfuerzos y evitar estas lagunas.

Las lagunas en el derecho nos pueden llevar a sostener el criterio de que lo que no está legalmente prohibido se encuentra permitido; sin embargo, quien analiza las normas no puede concluir que lo permitido es lo no regulado por el derecho, en virtud de que a su vez, se desconoce si efectivamente es producto de una laguna en la legislación o es falta de aplicación de otras normas jurídicas que en su caso puede suplir la deficiencia y eliminar, a través de una interpretación conjunta, esa falta de reglamentación en las disposiciones.

Independientemente de la utilización de la hermenéutica jurídica entre las normas legales o la interpretación conjunta de los preceptos y derivado de que las normas se dan a conocer a las personas regulando actos presentes y pasados y no futuros, este quehacer futuro que genera conductas por lo tanto no previstas por los legisladores, al provocar faltantes en las normas que regulan estas conductas y provocándose por lo tanto lagunas legales, es la actividad del juzgador, quien suple estas deficiencias y elimina las lagunas a través de la emisión de las sentencias y de la jurisprudencia que en su caso se puede crear.

Los comentarios sobre las lagunas en la legislación, los podemos llevar al CFF en su artículo 5° que su redacción es un verdadero ejemplo, que al redactarse con limitaciones en la utilización de otras normas jurídicas, es en sí un precepto que invita a la generación de faltantes en la legislación al proporcionar lagunas; este precepto a su letra señala:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común

cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

De la transcripción anterior de este artículo 5º, es importante destacar que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta cuando éstas establezcan cargas a los particulares y cuando señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones. El mismo artículo en su párrafo primero establece que se debe considerar como carga a los particulares a las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

El término aplicación estricta se debe entender en el sentido literal de las palabras, mismas que orientan a limitarnos a lo que señalan los respectivos artículos, sin utilizar ningún método de interpretación, así como principios de hermenéutica jurídica o de suplir las lagunas en los respectivos ordenamientos a través de disposiciones no fiscales.

La aplicación estricta de las normas tributarias las aleja del orden jurídico que impera en los sistemas legales de derecho positivo y las obliga por lo tanto a que, en caso de lagunas, éstas subsistan no obstante que a través de la interpretación de los principios de hermenéutica y de suplencia en otros ordenamientos jurídicos, estas lagunas se pudieran evitar.

Esta aplicación estricta, por lo tanto, nos lleva a la utilización de las normas dentro de un ámbito limitado, y al no permitirse la adecuación de las disposiciones que se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa a otras normas, se genera la posibilidad de encontrarnos ante actos o conductas que, de no tener una regulación precisa, configuran lagunas que pueden recibir el calificativo de Elusión fiscal.

Esto es resultado de la aplicación limitada de las normas, y en base a ello actuar, supliendo en forma individual las carencias de las regulaciones, con el fin de cumplir con las obligaciones tributarias. Una interpretación distinta de la ley así como la Elusión fiscal deben en la mayoría de los casos ventilarse en los tribunales fiscales debido a que la misma autoridad fiscal no tiene competencia para establecer no solo que hubo elusión fiscal, sino que la interpretación que hace el contribuyente no es la correcta. Recuérdese que un principio jurídico básico del derecho mexicano es que cuando la ley no establece, el contribuyente no está obligado a suponer.

La aplicación estricta también trasciende a los criterios que surgen día a día de la aplicación de la justicia a través de los juzgadores que, en su caso, eliminarían estas lagunas que se crean por la aplicación aislada de las normas impositivas que se consideran de carácter estricto.

Sin embargo, si las normas de aplicación estricta no contemplan en forma integral la conducta del sujeto pasivo, el precepto legal que nos ocupa debería permitir la utilización de otras normas legales que complementarían los actos, para evitar en la medida de lo posible las lagunas que por lo limitado del derecho fiscal se pudiera generar.

Por lo que se refiere al segundo párrafo del artículo que nos ocupa, las demás disposiciones fiscales se podrán interpretar bajo cualquier método y en su caso, de existir alguna laguna legal en estas disposiciones, en forma supletoria, se podrán utilizar las disposiciones de derecho federal común, siempre y cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

En cuanto a lo anterior, en su primera parte la posibilidad de utilizar el método hermenéutica de interpretación de las normas fiscales, siempre y cuando existan ellas, o sea que ante una norma fiscal que no se considere de aplicación estricta, se podrá utilizar métodos de interpretación que superen la deficiencia de estas disposiciones y por lo tanto evitar las lagunas, no haciendo referencia a aquellas interpretaciones que surjan de la aplicación de la justicia a través de las sentencias, lo cual es un error, ya que como parte del derecho no debemos considerar sólo a las normas que configuran a las leyes, sino que también son parte integrante las sentencias que se emiten a través de los diversos tribunales y de la jurisprudencia.

Finalmente, este artículo señala que la aplicación será siempre que no contrarie la naturaleza propia del derecho fiscal, lo cual genera otro error, ya que cuando hablamos de un derecho, ese derecho no debe ser contradictorio en sus diferentes formas, ya que lo que no señala una rama del derecho puede encontrar su suplencia en otra, y en caso de que alguna norma llegase a ser contraria, se tomará en cuenta aquella que corresponda a la conducta que se pretende regular.

Del análisis del artículo 5° del CFF, se desprende que este precepto legal estimula la configuración de lagunas en materia tributaria al no permitir a las normas estrictas que éstas, sin modificar su esencia, suplan sus deficiencias con otras disposiciones o a través de los criterios emitidos por los diversos tribunales.

El aislamiento de las normas tributarias propicia, como se mencionó, las lagunas impositivas y por tanto provoca en forma continua actos por parte de los sujetos pasivos, que se pueden calificar de Elusión fiscal.

3.1.2.4. CAUSAS DE LA ELUSIÓN FISCAL

Al hablar de las causales de Elusión fiscal, en primera instancia, podría considerarse subjetivo. No obstante, a fin de establecer criterios que sirvan de esquema de referencia para definir los rubros que dan lugar preponderantemente a la Elusión fiscal, se mencionan los siguientes:

- a. No se realiza el hecho generador de la obligación tributaria; es decir, el particular no realiza la hipótesis normativa que se regula en la norma tributaria.
- b. Se aprovechan las ventajas o prerrogativas contenidas en los ordenamientos tributarios, a efecto de estar en aptitud de someterse a base gravable de menor monto.
- c. Utilizar el beneficio de las lagunas, deficiencias y errores que contienen las disposiciones fiscales.

Las normas fiscales agobian al contribuyente, y como consecuencia provocan buscar la disminución de los tributos en el marco de la legalidad. Adolfo Arrijo Vizcaíno precisa tres causas concretas de semejante fenómeno en cuestión:¹⁰

- a) Las altas tarifas impositivas;
 - b) La mala política hacendaria; y
 - c) La insuficiencia de capitales de inversión.
- a) *Las altas tarifas impositivas*, que en su opinión es la más frecuente, debido a que el particular que se dedica a la realización de actividades económicas, lo hace con el único fin de obtener el mayor número posible de ganancia; de nada le sirve generar ingresos si éstos no van a dejarle una utilidad. Tampoco debe perderse de vista que cualquier actividad económica requiere de gastos, inversiones, reinversiones, reservas y ahorros.

En tales condiciones, el legislador, al gravar una fuente productiva, tiene que evaluar la forma y proporción en que el impuesto incrementará los gastos contra el ingreso global, disminuyendo en consecuencia la ganancia.

¹⁰ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Pág. 516.

Si considerando el impuesto, la ganancia no es reductible, o si bien, para convertirla en reductible es necesario suprimir inversiones o reservas que a la larga afectarán desfavorablemente las perspectivas de progreso de los contribuyentes, se habrá dado paso irremediablemente a la Elusión fiscal.

- b) *La mala política hacendaria*, es otro factor que afecta sensiblemente la estabilidad financiera de los contribuyentes frente a las cargas fiscales, que al tratar de garantizar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, no hace sino desvirtuar la finalidad de las mismas, creando fricciones y costos adicionales. Dicha política puede englobarse dentro de lo que Adam Smith llama las visitas y fiscalizaciones odiosas por parte de los recaudadores, que hacen objeto al causante de vejaciones innecesarias, presiones e incomodidades.

De acuerdo con lo sostenido por este distinguido tratadista, semejante política de recaudación convierte en antieconómico un impuesto. Es decir, ocasiona la disminución de los ingresos obtenidos por el Erario.

Si las visitas de inspección se transforman en verdaderos procesos inquisitoriales, en los cuales los inspectores tienen como consigna localizar irregularidades en la negociación visitada, independientemente de que éstas existan o no, resulta indudable que tal política se encuentra indebidamente orientada. El abuso del poder jamás contribuirá a fortalecer la conciencia ciudadana y el respeto hacia las autoridades.

- c) *La insuficiencia de capitales de inversión*, es evidente que toda actividad productiva, dentro del mundo moderno, requiere invariablemente de empréstitos y de alivios de tipo económico. En ocasiones el comerciante o el industrial necesitan de auxilios monetarios que les permitan ampliar sus actividades para posteriormente lograr las ganancias deseadas. Pero cuando los capitales de inversión resultan insuficientes o el interés conforme al cual operan los coloca lejos del alcance del comerciante e industrial medio, las perspectivas de desarrollo a largo plazo tienden a desaparecer y por consiguiente se buscan otros medios para mantener en funcionamiento el negocio.

3.1.3. LA EVASIÓN FISCAL

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público. La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga. Hablar de economía estatal equivale a hablar de las fuentes de operación del mismo.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina "evasión fiscal".

Es de lógica elemental decir que el Estado no puede tener vida sin los elementos económicos que integran la Hacienda Pública; como igualmente es lógico decir que sin tales elementos el Estado desaparecería; luego, si existen los obligados para aportar tales elementos, es imperativo que lo hagan, como imperativo es que el cumplimiento de este deber se ajuste a la ley y en ningún caso se incurra en omisión. En esta nota se aludirá a esa posible omisión, la que se analiza como práctica ajustada a derecho o como ilícita, ya sea que en el segundo caso sea considerada infracción o delito.

La operación del Estado se integra con todas las actividades que para hacer efectivo el derecho ha de llevar a cabo y con todas las accesorias que le ha encomendado, directa o indirectamente, su población.

Dentro de las funciones que el Estado debe cumplir está la de dar servicios a su pueblo; servicios que son de diversa índole y que implican gastos; por ello es ineludible que disponga de una hacienda pública suficiente.

Vale la pena decir que dadas las necesidades esenciales o accesorias de servicios, ninguna hacienda pública es suficiente; por ello el gobernante deberá ser razonable al exigir el dinero, atendiendo a dichas necesidades y a las posibilidades de la población que ha de aportarlo. Una verdad palmaria es que raro sería encontrar personas que espontáneamente quisiesen aportar los bienes que han de integrar la hacienda pública; por ello se han dictado las leyes que señalan las obligaciones de hacerlo; leyes de sentido imperativo que no pueden incumplirse por sus destinatarios. En la forma anterior se asegura, en principio, que el Estado disponga de los elementos económicos a que hemos hecho alusión anteriormente. El no cumplir estas leyes representa infracción, ya sea simple o delictual.

Esta infracción es de seria preocupación para el Estado, pues de generalizarse haría imposible su función que es su razón de ser: hacer posible la convivencia social mediante la aplicación del derecho.

Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

Coexistir con la evasión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de equidad, es fomentar, de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía, que como mencionáramos, erosiona los más profundos cimientos de la estructura de un país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo.

Sin lugar a dudas que la lucha no es fácil, no solo hace falta una decisión política sino, que es un verdadero desafío de toda la sociedad. Tomar conciencia del grave problema que acarrea esta situación es interpretar con madurez cívica y republicana, los principios fundamentales de la convivencia humana.

3.1.3.1. CONCEPTO

En el diccionario de nuestra lengua aparecen dos palabras cuyo significado prácticamente se confunde. Esas expresiones son evadir y cludir.

Dice el diccionario: "Evadir (lat. evadere). Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel. Eludir (lat. eludere). Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar".¹¹

Ampliamente es sabido que, en general, un diccionario, salvo algunos especializados, poco aporta para el estudio de las materias como las jurídicas. De los mencionados verbos se han derivado siendo sustantivos: evasión y elusión que suelen utilizarse con significado diverso.

- La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.

¹¹ *Diccionario Enciclopédico Ilustrado*, Madrid, Editorial L.I.B.

- Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.

Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.

La evasión es una conducta encaminada a rehuir ciertos problemas que en el presente caso se refiere a los tributos.

- Conceptuando específicamente lo que es evasión de los tributos Armando Giorgetti indica que "la evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previo de la ley."¹²
- El Doctor Ernesto Flores Savala opina que "La evasión consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la recuperación de un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto, nadie lo cubre."¹³
- La evasión es huir de una dificultad que relacionada con la materia tributaria, esa dificultad es precisamente pagar los tributos, por lo tanto, la evasión fiscal es una forma de no cumplir con las obligaciones tributarias mediante acciones omisivas o comisivas que contravienen las leyes fiscales.
- El Licenciado Arturo Millán González en su libro "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales" que al alcance dice así: "La evasión Fiscal es la conducta de una persona física o moral consistente en no pagar las contribuciones que adeudan a el Estado, por actividades que están gravadas y que ya se han realizado."

¹² GIORGETTI, Armando. *La Evasión Tributaria*. Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1967. Pág. 107.

¹³ FLORES SAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Ed. Porrúa, México. 1974, 10ª ed. Pág. 294

En la evasión fiscal debe de existir dolo y materialización de engaños o aprovechamiento de errores y omisión total o parcial del pago de contribuciones, o la obtención de un beneficio indebido, es un acto totalmente ilícito.

- El autor Raúl Rodríguez Lobato, nos dice: "La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias a la ley, ya sea por que realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena".¹⁴
- El autor Mayolo Sánchez señala que: "La evasión consiste en la falta de pago, por parte del contribuyente de impuestos que se encuentra legalmente obligados a cubrir".¹⁵
- Respecto a la evasión fiscal que es la tipificada como delito y que es una figura fraudulenta que implica burlar, eludir, o dejar sin efectos las disposiciones de la ley valiéndose de maquinaciones, artificios, simulaciones o comportamientos análogos con los que se hace aparecer como lícito lo que se sabe no lo es, o bien mediante los mismos comportamientos y actitudes se evita el pago del impuesto con perjuicio de la Hacienda Pública".¹⁶
- Evasión fiscal: es una conducta realizada por un contribuyente, consiste en dejar de pagar el tributo que le corresponde utilizando métodos directos o estrategias ilegales. Esta incorrecta conducta no esta prevista como un delito (identificada), pero si se consideran conductas tendiente a efectuarla, como "la defraudación fiscal" y "equiparables".¹⁷

A pesar de lo mucho que se habla de este concepto. De que las autoridades fiscales lo equiparan con un delito fiscal. Y de la frecuencia con que lo comentan los mismo medios de comunicación. No existe definición legal de este concepto. Atendiendo exclusivamente a su denominación, puede decirse que la evasión fiscal no es un delito. Pues en la ley penal no existe ningún delito con ese nombre.

¹⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Pág. 70.

¹⁵ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Derecho Tributario*. Pág. 221.

¹⁶ GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. *Los delitos Fiscales*. Pág. 23.

¹⁷ GONZÁLEZ DÍAZ, Luis Raúl. *Diccionario jurídico para contadores y administradores*. Ed. GASCA SICCO. México D.F., 2002, 2ª ed. Pág. 49.

3.1.3.2. EL EVASOR FISCAL

Siendo la evasión fiscal una conducta, hay en la misma la intervención activa o pasiva de un agente que es el evasor, quien es responsable de un ilícito y puede serlo en diversas manifestaciones que siempre concluyen en el no cumplimiento de un deber con el fisco.

Existen evasores fiscales accidentales y evasores que pudiéramos llamar habituales. El evasor accidental es quien sólo por excepción no paga sus contribuciones lo grave es precisamente que una de las estrategias o artificios que utilizan los evasores fiscales, es la de disfrazarse de contribuyentes cumplidos, pagando sólo una parte (a veces muy pequeña) de los tributos que adeudan al Estado.

El evasor habitual es el sujeto que en forma constante realiza conductas gravadas y que lo normal es que eluda el pago de sus obligaciones fiscales. Se considera que existen muchos evasores fiscales absolutos, es decir, se cree que las personas que dejan de pagar al fisco en forma absoluta son demasiadas y lo que es peor siguen aumentando en la totalidad de impuestos y demás contribuciones que le adeudan.

Entendemos que existe evasión fiscal, cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte del impuesto, al que está obligada.

Podemos decir que para que se dé la evasión fiscal es necesario que reúnan los siguientes elementos:

- Que exista una persona física o moral, obligada al pago del impuesto.
- Que se deje de pagar el total o parte del impuesto.
- Que infrinja una ley.

La evasión fiscal se da cuando se reúnen los elementos antes mencionados, es decir, que una persona física o moral (sujeto pasivo), evada total o parte del impuesto, violando una ley.

A este tipo de evasión debe responder el fisco con leyes tributarias claras, concisas, exhaustivas, precisas y objetivas; con eficaces procedimientos técnicos y administrativos de control y con personal capacitado, eficiente y honrado que maneje las contribuciones y funciones del fisco con habilidad y diligencia.

Nuestras leyes fiscales no han hecho hincapié en la diversidad de régimen a que ha de someterse la conducta de estos diversos evasores.

La punición por la violación a la ley debe siempre hacerse efectiva en la persona o en el patrimonio del responsable de la infracción, por lo que es indispensable determinar quién es este sujeto.

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación (CFF) indica: *"Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos"*.

Frecuentemente, en la infracción consistente en la omisión del pago de una contribución intervienen, además de quien se beneficia directamente por la misma, otras personas quienes de acuerdo con la ley son también responsables de la comisión de este ilícito.

El artículo 26 del mismo código menciona diversos responsables solidarios, como los retenedores y recaudadores de impuestos, los liquidadores, los síndicos de juicios concursales, administradores de negociaciones, representantes de sujetos pasivos, socios de empresas, legatarios, donatarios y sociedades escindidas.

Si todos estos entes son responsables del pago de contribuciones, en caso de omisión, serán igualmente culpables de la evasión del impuesto y habrán de sufrir la pena relativa.

Puesto que la carga de aportar los elementos que han de integrar la hacienda pública nos corresponde a todos los que estamos en la posibilidad de hacerlo, y puesto que todos somos beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, todos hemos de colaborar para integrarla; luego, quien sí recibe tales beneficios y no colabora, es considerado enemigo social.

3.1.3.3. CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL

Las causas de la evasión no son únicas. "El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite corregir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo".

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno de estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen:

- I. Carencia de una conciencia tributaria.
- II. Sistema tributario poco transparente.
- III. Administración tributaria poco flexible.
- IV. Bajo riesgo de ser detectado.
- V. Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos.

I. Carencia de una conciencia tributaria. Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.

No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, la cual es, prestar servicios públicos.

Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad, que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

El segundo pilar, lo basa en que él mismo, da prioridad al aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar arremete contra el resto de la sociedad.

En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto" y prefiere correr el riesgo de una inspección fiscal que pagar oportunamente; también existen

muchos contribuyentes a quienes nunca les han revisado dado que materialmente le es imposible a la SHCP ejercer actos de vigilancia y control sobre todos los contribuyentes. Esto es, que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar y además debemos agregar la falta de sanciones drásticas y ejemplarizadoras para los infractores.

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

Los sistemas fiscales en la mayoría de los países son muy complejos, carecen de claridad, sencillez y justicia pues no hay una política fiscal eficaz. No hay un sistema de inspección de las obligaciones fiscales que sea riguroso y eficaz. Esta ineficiencia que podría exteriorizar la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanentes moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en:

- a) Falta de educación;
- b) Falta de solidaridad;
- c) Idiosincrasia del pueblo y
- d) Falta de claridad del destino del gasto público.

a) *Falta de educación.* Este es sin duda un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y la moral sus fundamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, él mismo actúa y procede con equidad y justicia.

En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como

parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad.

b) *Falta de solidaridad.* El Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos no puede cumplir los fines de su existencia. Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Por ello es en este acto, donde debe sobresalir el principio de solidaridad.

c) *Idiosincrasia del pueblo:* Este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión.

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura "facilista" producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los de afuera que con los de adentro. Falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de "que todo puede arreglarse", y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir, siempre se piensa que existe una salida fácil para todos los problemas.

Estos comentarios, aunque sean dolorosos realizarlos, son los que de cierta manera se encuentran arraigados en nuestra cultura, lamentablemente, los ejemplos que provienen de las clases dirigentes no son las mejores, y entonces, el ciudadano común reacciona de esta manera inadecuada, en fin, nos vemos afectados de cierta manera, por un sector de la conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso con los mas altos ideales de patriotismo, el que incluye honestidad, transparencia en sus actos y ejemplos de vida.

d) *Falta de claridad del destino de los gastos públicos.* Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado,

que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

Observamos así, que en el caso de la educación, gran parte de los ciudadanos pagan una escuela privada para sus hijos, en el caso de la salud, se contrata un servicio de medicina privado, ya sea por su nivel de atención como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina.

En tanto que lo atinente a la seguridad, proliferan hoy en nuestra sociedad la utilización de sistemas de seguridad privada, a través de alarmas o empresas al efecto. Entonces, el ciudadano se pregunta, ¿Si apporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios?. Sin duda que la respuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada.

II. Sistema tributario poco transparente. La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

En este respecto la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta con poca transparencia, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal. Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante.

Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

III. Administración tributaria poco flexible. Es importante resaltar que al "hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación", que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización.

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

Y ésta adecuación se produce porque, "... la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda", razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma. Existe una presión fiscal excesiva, de tal manera que el contribuyente llega a creer que el Estado aumenta la presión tributaria para tratar de compensar el fraude, y por ello se niega a pagar los correspondientes impuestos dado que el mismo sistema establece la desigualdad.

Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

Ante el hecho de que las autoridades públicas procuran objetivos específicos, muchos de los cuales persiguen un fin extra-fiscal y otros netamente tributarios, exigen que la Administración Tributaria

esté al servicio de la política tributaria, y a un nivel mas general, de la política del gobierno, debiendo en consecuencia realizar todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios exigidos por esta última.

IV. Bajo riesgo de ser detectado. El contribuyente al saber que no se le puede controlar, se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las conductas detectadas.

El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad.

Es decir, que lo que se debe hacer es aumentar el peligro de ser detectado por aquellos que tienen esta conducta, en tal sentido compartimos el pensamiento de que, "...debe por lo tanto desterrarse la falta de presencia del organismo recaudador, incrementando así el riesgo del evasor de ser detectado. Este accionar tiene efecto sobre el resto de los contribuyentes..."

El organismo recaudador debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir

correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

V. Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos. Existe un desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente, por el régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la multiplicidad de tributos o lo elevado de las tasas. Esto provoca una tendencia innata en el hombre a impedir que su patrimonio se debilite, situación que se entiende en algunos sectores culturales como una auténtica defensa natural del patrimonio.

3.1.3.4. ASPECTO PENAL DE LA EVASIÓN FISCAL

Aspecto penal de la evasión fiscal. Como se ha visto el hecho de que exista una gran gama de leyes fiscales y algunas disposiciones administrativas y de derecho tributario tendientes todas ellas para asegurar el mayor cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal; también se observan dichas normas; y por ello se hace necesario la búsqueda de otros instrumentos jurídicos para asegurar el mayor cumplimiento de las disposiciones en materia fiscal.

Aquí es donde se puede citar al conjunto de normas represivas de las conductas, que caen bajo lo que con terminología imprecisa, se ha llamado fraude fiscal y que debería nombrarse como evasión fiscal, puesto que lo que pretende el individuo, es evadir el cumplimiento de alguna obligación con el fisco aún no siendo el único delito fiscal.

Por ello se ha ido creado el armazón de un derecho tributario sancionador dirigido quizás, a disminuir los quebrantamientos recaudatorios, más que a la restauración de la legalidad perturbada, pues en realidad se trata de infracciones y sanciones legalmente administrativas y no siempre encuadradas en normas con rasgo de la ley formal, calificadas e impuestas por la propia autoridad administrativa, pero si se habla de algún delito de evasión o de otro de carácter fiscal se debe imponer un cambio de óptica radical, ya que no se va a tratar de una parte del derecho tributario, sino más bien de una rama del derecho penal, no se hace referencia a infracciones si no propiamente a delitos o sea a conducta incriminadas y tipificadas por el legislador en los correspondientes tipos legales.

Naturalmente las normas fiscales pueden tener disposiciones de auténtica naturaleza penal, pero entonces no hay más que dos opciones: o se

adopta la técnica penal o forzosamente se incurre en imperfecciones en el esquema legal.

Y es que en realidad son muy diferentes las ramas del ordenamiento; el derecho tributario persigue y exige fundamentalmente la exacta percepción de los tributos establecidos por las leyes respectivas. El derecho penal, la protección de los intereses básicos de las personas y de la sociedad y de la reestructuración de orden de justicia perturbado por la comisión o existencia del delito.

Cuando el derecho fiscal imprime en sus normas sanciones que van más allá del aspecto pecuniario propiamente estaríamos hablando del aspecto penal, es decir, si el incumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas debe tener como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline el cumplimiento y estimule a la observancia de la norma.

3.1.3.5. LA EVASIÓN FISCAL: INFRACCIÓN

Entendida como infracción toda violación a una ley, la evasión fiscal es una infracción. Tal vez profundizando un poco, filosóficamente se pudiera preguntar si toda ley fiscal satisface el requisito de la juridicidad, con el propósito de que su violación sea realmente infracción con todas sus consecuencias.

Para contestar esta pregunta habría que hacer estudio de las diversas disposiciones fiscales, y habrá que recordar que no sólo las que establecen contribuciones son leyes fiscales, ya que existen otras que regulan procedimientos diversos, como las visitas domiciliarias, la determinación de contribuciones, o los procesos en los recursos administrativos, o ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y otras muchas que frecuentemente ni siquiera tienen apariencia de ley, cuyo estudio no es propósito de este trabajo.

Sin hacer análisis detenido de cada caso, habrá infracción cada vez que se viole una de las mencionadas normas; y habrá que agregar que toda infracción amerita una pena.

Hay que recordar que la evasión no sólo se da por la omisión del pago de una contribución, sino también cuando, para no hacer el pago total o parcial de la misma, se realizan deducciones no autorizadas o acreditamientos contra impuestos.

Tal vez se pregunte: ¿y en todo caso la evasión fiscal será una infracción? A esta pregunta ha de contestarse en forma genérica que sí; pero no toda infracción es simplemente eso, pues algunas constituyen delitos.

Un delito es imputable a personas físicas, porque si con frecuencia la evasión beneficia a personas morales, la conducta delictiva (no el beneficio de la misma) se lleva a cabo por hombres.

Ante el artículo 23 de nuestra Constitución federal que indica que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, se pregunta si puede aplicarse al evasor, pena como infractor genérico y pena como infractor delincuente.

Existen dos casos en la materia fiscal en que se da la doble situación de infracción y de delito; se trata del contrabando y de la defraudación fiscal; ambos en sus diversas formas.

El CFF establece penas de delito por el contrabando y por la defraudación fiscal (artículos 104 y 108).

El artículo 70 de nuestro CFF, como queda dicho, indica que la aplicación de multas por infracciones fiscales se hará independientemente *"de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal"*. Si hemos definido la infracción como toda violación a una ley, concluiremos que el pago tardío de contribuciones constituye infracción, pues la ley señala la fecha en que el pago debe hacerse, y no cumplir la disposición respectiva evidentemente constituye infracción.

El artículo 21 del CFF indica que cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

No existe criterio unánime entre los autores fiscalistas acerca de la naturaleza de los recargos; el artículo 21 del CFF es preciso al respecto, pues tales recargos constituyen una indemnización por falta de pago oportuno.

Pero aún queda la duda: ¿por qué el recargo es un resarcimiento y no una pena que pudiera confundirse con la multa?

Nuestra ley no lo indica; pero si existe, en forma indirecta, la respuesta en otro artículo, el cual expresa lo siguiente "*no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales...*" (artículo 73, CFF).

En el caso que prevé este precepto, o se ha cometido la infracción o ha ocurrido evasión temporal del pago del crédito fiscal, pero la ley elimina la pena, si bien han de cubrirse los recargos que amerita el pago extemporáneo.

3.1.3.6. FACULTAD DEL ESTADO PARA APLICAR PENAS POR LA EVASIÓN FISCAL

El Estado, como ha quedado apuntado, vive y funciona gracias a la hacienda pública, y ésta sólo puede integrarse con las aportaciones que hacemos los obligados a ello; por esta razón, es necesario que la actividad recaudatoria de las contribuciones se lleve a cabo en forma satisfactoria.

Para lo anterior, es necesario que el Estado cumpla y haga cumplir la ley fiscal; pues para este ente no es opcional cobrar las contribuciones sino que constituye buena parte de su función. Esta actividad del Estado debe ser permanente, como permanente es la existencia de sus necesidades. Así se justifica el que constantemente se actúe por los órganos estatales para que los obligados cumplan en forma exacta, en el tiempo y en la cantidad, el pago de los créditos fiscales. Y como el Estado no puede dejar de gobernar, tampoco puede suspender el cobro de las contribuciones. Lo dicho justifica que el fisco actúe permanentemente para evitar la evasión y que exista una campaña constante en este sentido.

Ha quedado dicho que la evasión fiscal se presenta como infracción, unas veces, y otras como delito. En cada caso, la pena por la violación a la norma fiscal es diversa, pues como igualmente queda apuntado: debido a la infracción, la pena es económica, y por el delito, la privación de la libertad; por la infracción, la pena la aplica la autoridad fiscal, y por el delito, la autoridad judicial.

Habría que ratificar lo relativo a la doble pena cuando alguna conducta se tipifica como infracción y como delito.

En relación con el responsable o los responsables de la evasión fiscal, conviene aclarar algo que parece que nuestro legislador no ha visto interesante, pero que tomando en cuenta los frecuentes casos en que sucede, habrá que tener presente y atender al régimen legal aplicable; no sólo al caso

de delito, pues cuando éste se comete, la pena de prisión se aplica a la persona física que en el mismo interviene, aunque el beneficiario sea otra entidad, también se alude a los casos de infracción.

El artículo 71 del CFF hace responsables de la comisión de las infracciones a "personas que realizan los supuestos" de las mismas.

Aunque la ley es omisa, es lógico indicar que la multa relativa por la infracción se hará efectiva sobre el activo del mencionado patrimonio afectación, y si son varios los patrimonios en cuyo nombre se haya cometido la infracción, seguro que cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Puesto que por la evasión fiscal no sólo se aplica multa -como pena- y privación de la libertad -cuando la evasión constituye delito- sino otras penas -como clausura de locales del infractor, la prohibición de ejercer determinadas actividades, etc., se cuestiona la constitucionalidad de estas penas.

El artículo 21 constitucional indica al respecto:

"Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas".

Ante el contenido del precepto constitucional es evidente que cualquier pena de las no mencionadas aparecería violatoria del mismo.

Conviene aclarar, en este punto, que existen otras medidas que con diversos propósitos suele aplicar la autoridad administrativa, como la pérdida del derecho de explotar ciertos permisos condicionados, cuando no se satisface la condición, y la prohibición del ejercicio del comercio en la vía pública, que se aplican con diversos propósitos de los de la punición, que no se consideran penas, o sanciones, como les llama el artículo constitucional.

Asimismo, conviene recordar que no todas las penas que se aplican tienen estrictamente propósito punitivo, sino que con la aplicación de las mismas algunas veces se pretende reparar los daños que la conducta del infractor ha provocado, como en el caso del dumping que afecta la economía de los productores nacionales, por el cual se cobran las cuotas compensatorias.

Como ha quedado expresado, en la materia fiscal las multas generalmente se señalan en porcentajes del importe de la evasión fiscal,

según el artículo 76 del CFF; además, habrá que tener presente que el segundo párrafo del artículo 70 del mismo ordenamiento indica que si las multas no se pagan en la fecha establecida deberán actualizarse desde el mes en que debieron ser cubiertas.

Es bien sabido que actualizar una multa significa darle el valor monetario presente. De esta manera, el fisco recibirá por la multa el valor real de la misma.

Habrà que aclarar en este punto que el pago de recargos por el cumplimiento tardío de la obligación de pagar una contribución es independiente de la multa que por la infracción que esto representa ha de aplicarse (artículo 21 del CFF).

También conviene aclarar que además de la multa se aplicará por la autoridad judicial la pena respectiva, cuando la evasión esté tipificada como delito (artículo 70 del CFF).

La evasión fiscal puede ser infracción o delito; la pena en cada caso es diferente. El delito de evasión se da en la defraudación y en el contrabando; delitos que el CFF, en los artículos 108 y 102, define de la siguiente manera:

Artículo 108. "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal";

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

- I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.*
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.*
- III. De importación o exportación prohibida".*

Generalizando el concepto de contrabando, se dice que el mismo es el delito consistente en introducir al territorio nacional o extraer del mismo mercancías sin la satisfacción de los requisitos legales.

Los artículos 108 y 104, respectivamente, del CFF establecen las penas de prisión por los delitos de defraudación fiscal y de contrabando.

Ha de recordarse que por el contrabando, también se aplica multa, cuando la Ley Aduanera lo tipifica como infracción (artículo 176).

En relación con las penas que establece la Ley Aduanera, se habrá, además, de tener presente que el artículo 183-A señala diversas mercancías que se importan y que pasarán a propiedad del fisco federal, sin perjuicio de las demás penas aplicables, y que *"cuando existiere imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del fisco federal, el infractor deberá pagar el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan"*.

Se pregunta si al aplicarse multas por la evasión fiscal no se viola el artículo 21 constitucional, el cual indica que la aplicación de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La duda anterior se disipa, si se tiene presente la fracción XXX del artículo 73 de la misma ley fundamental, que después de que el mismo, en la fracción VII, ha indicado que el Congreso de la Unión tiene facultad *"Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto"*, expresa que el mismo Congreso tiene facultad *"Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la Unión"*.

En cumplimiento de la primera de las fracciones, el Congreso ha dictado las normas que dan facultad al fisco para la aplicación de multas por las infracciones en este campo.

Como en el derecho penal común, en la materia fiscal se pregunta cuál es el fin de la pena que se aplica en caso de evasión.

En general, las personas observan la pena como un castigo o una venganza de la sociedad ofendida, contra el responsable de la infracción o del delito cometido.

Para la ciencia penal moderna, la pena no necesariamente y en forma exclusiva se aplica como castigo o como venganza, sino con otros fines como la readaptación o educación del infractor, más que represión o castigo. También, a veces la pena fiscal tiene el propósito de ser ejemplar para otros posibles infractores, y casi siempre busca la reparación del daño económico causado al fisco. Se trata, por supuesto, de la pena en forma de multa.

3.1.3.7. FIN QUE SE PERSIGUE CON LA PENA POR LA EVASIÓN FISCAL

Como en el derecho penal común, en la materia fiscal se pregunta cuál es el fin de la pena que se aplica en caso de evasión.

En derecho, el bien está representado por el interés que alguien tiene, y se llama jurídico porque al derecho corresponde su protección; luego, el bien jurídico es aquello a que se tiene derecho.

En el fondo del interés jurídico hay un derecho subjetivo o facultad que debe apoyar el derecho objetivo.

La vida económica del Estado la dan todos los obligados con el pago de las contribuciones; es decir, la sostienen todos los que se ubican en el hecho generador del crédito fiscal, por lo que si alguien afecta esa vida económica con la evasión fiscal, está afectando a todos los que sí cumplen; se trata de lo que se suele llamar "interés difuso", pues corresponde a todos y a cualquier causante cumplido, y aun a quienes sin ser causantes reciben el beneficio de los servicios que presta el Estado apoyado en la economía de la hacienda pública.

Es evidente que, así como al crear el Estado hemos dado al mismo la facultad de imponer contribuciones, también se la hemos dado para cobrarlas.

Al Estado lo hemos hecho soberano, y como tal lo hemos investido de ese poder para hacer efectivas las contribuciones. Por supuesto, el ejercicio de la soberanía debe realizarse dentro de los cauces que el derecho exige.

El poder fiscal no sólo abarca el simple derecho de cobrar las contribuciones, sino de cobrarlas por la fuerza, y en caso de incumplimiento de los obligados para cubrirlas, aplicar las medidas que los constriñan a hacerlo.

Estas medidas deben ajustarse a derecho, pues no debe haber discrecionalidad absoluta de la autoridad; "el legislador da un límite inferior y un límite superior; la autoridad que debe aplicar la pena tendrá que razonar adecuadamente su arbitrio" y actuar dentro de esos límites.

Al respecto, ha de recordarse que, por lo general, el CFF establece la multa en porcentajes de la omisión (artículo 76), y con aumento o disminución, también en porcentajes (artículo 77), cuando se da la calificación de la infracción que se castiga, ya sea que haya mediado agravante o atenuante en su comisión.

De la anterior manera, al aplicar la pena la autoridad se ajustará a derecho, motivando su resolución.

En relación con las penas que aplica la autoridad fiscal, es necesario tener presente que el artículo 5o. del CFF señala que las leyes fiscales que las establezcan son de aplicación estricta; así, como también, habrá que recordar que el artículo 74 indica que la Secretaría de Hacienda puede condonar las multas.

3.1.3.8. LA EVASIÓN FISCAL ¿DELITO CONTINUADO?

Generalmente, el evasor fiscal lo es habitual, pues se trata de un sujeto pasivo también habitual.

Este tipo de sujetos tiene planeada su defraudación, y así organizan sus negocios o su empresa, de modo que, aunque la evasión no la realicen en el presente, su administración está de tal manera concebida que al final de su ejercicio resulta sencillo omitir el pago del impuesto.

Se trata de una conducta que encaja en el concepto de delito continuado.

Dice el artículo 99: "Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad".

De acuerdo con el mismo artículo, la continuidad del delito se considera agravante, por lo que "la pena podrá aumentarse hasta por la mitad más de la que resulte aplicable".

Aunque de manera errónea, a esta forma de preparar la evasión se le suele llamar "planeación fiscal".

Seguramente que preceden a esta evasión varias infracciones como las relacionadas con la contabilidad, y casi todas las que contempla el Código Fiscal en el Capítulo I del Título IV.

Estas infracciones las castigará el fisco con la multa respectiva, sin perjuicio de que se aplique por la autoridad judicial la pena que amerita el delito de defraudación representado por la evasión. (artículo 70, CFF). Conviene aclarar que el artículo 75 del CFF establece en la fracción V que "cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que

correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa es mayor”.

De acuerdo con el artículo 92 del CFF para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela.

Iniciada la intervención del Ministerio Público Federal, y antes de que el mismo formule conclusiones, si el procesado paga las contribuciones, cuya omisión se le imputa, juntamente con sus accesorios, como multas y recargos, o los garantiza debidamente, será sobreseído el proceso a petición de la Secretaría de Hacienda.

De acuerdo con el mismo artículo, podrá obtener el inculpado la libertad provisional si presta caución que cubra el daño o el perjuicio que haya cuantificado el fisco, más las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos. Esta caución no sustituye la garantía del interés fiscal.

La misma caución puede limitarse a petición del inculpado y a discreción de la autoridad judicial, si se ha cubierto o garantizado el interés fiscal.

Por lo que alude a los delitos de contrabando y de apoderamiento de mercancías en recinto fiscalizado, el mismo artículo indica que para proceder penalmente es necesario que la Secretaría de Hacienda declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio (se entiende que también daño).

Si se tiene en cuenta el número de defraudadores fiscales, se verá que es insignificante la cifra de los mismos que se encuentran en prisión. La razón de lo dicho es que este delito generalmente lo cometen causantes de fuertes posibilidades económicas.

Al fisco poco interesa el que estén en prisión sus defraudadores, pues para el mismo lo más importante es lograr el cobro de sus créditos y éstos se integran tanto por la suerte principal de las contribuciones como por los accesorios de las mismas.

3.1.4. DEFRAUDACIÓN FISCAL

3.1.4.1. ANTECEDENTES

El delito de Defraudación fiscal se introdujo por primera vez en nuestro medio acompañado de graves penalidades corporales (tres meses a nueve años de prisión) desde el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal, la realidad es que su aplicación efectiva a casos concretos se había dejado prácticamente en suspenso, en virtud de que la Hacienda Pública durante muchos años consideró que, en el mejor de los casos, el fraude al fisco debía ser reprimido tan sólo con sanciones administrativas; en el peor de la hipótesis que bastaba con el pago de las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado o con la celebración de un convenio especial entre el incumplido y la SHCP por virtud del cual se depurará la situación fiscal del propio inculpado y se garantizará el interés del Fisco, para que procediera automáticamente el desistimiento de la correspondiente acción penal, cuando se hubiera llegado a este extremo.

Sin embargo, en tiempos recientes esta política que obedeció a ciertos criterios de prudente racionalidad entre los que destaca el hecho de que es preferible, después de un conveniente escarmiento, dejar a un contribuyente libre, produciendo y con mejores deseos de cumplir, ahora sí, correctamente con sus obligaciones fiscales, que mantener preso, improductivo y lógicamente resentido con la autoridad fiscal, a un ciudadano que, en otras condiciones, seguiría siendo económicamente activo, ha sufrido cambios sustanciales. Así, a partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de Defraudación fiscal con especial severidad, utilizándolo no sólo como un instrumento eficaz de recaudación tributaria sino también como un medio de reprimir conductas que se consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas e injustas para los contribuyentes cumplidos.

3.1.4.2. CONCEPTO

En el Derecho Romano "*fraus*" derivada de "*frangere*", que designaba el perjuicio o daño considerado en términos puramente objetivos. En la era republicana y en el Derecho Clásico, manifestaba el fraude el sentido de engaño y en muchos textos se le equiparó al dolo. En la actualidad y en las distintas ramas del derecho, fraude indica unas veces la astucia o el artificio, en otras ocasiones indica engaño y en otras se entiende más ampliamente como un comportamiento desleal que causa daño o perjuicio al patrimonio de otros. Se podría decir que desde el punto de vista objetivo, fraude equivale a

injusto, correlativo al provecho indebido que adquiere el agente; y desde el punto de vista subjetivo, se puede entender como aquel que implica una voluntad de engañar y de lesionar un interés ajeno.

En el derecho fiscal, el fraude fiscal se podría entender como aquel *"comportamiento fraudulento (comisivo u omitivo) que se realiza para obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento injusto a expensas de los derechos del Estado respecto de la percepción de los tributos."*¹⁸

Desde esta perspectiva el fraude fiscal se caracteriza porque el agente mediante maniobras maliciosas o maquinaciones, artificios, mendacidades, simulaciones o disimulaciones induce a error a las Autoridades Hacendarias que se encargan del control y la inspección fiscal, haciéndolas creer que no tiene obligación de pago.

El delito de Defraudación fiscal se encuentra tipificado y sancionado en la primera parte del artículo 108, del CFF que a continuación se transcribe en su parte conducente:

"Comete el delito de Defraudación Fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal:

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

El delito de Defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.*
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00 pero no de \$750,000.00.*
- III. Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.*

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

¹⁸ Definición en el Art. 221 de la Ley Uruguaya

El delito de Defraudación fiscal es un delito federal, especial, patrimonial, doloso, instantáneo, de querrela necesaria y puede ser delito grave en algunos casos y otros no.

Este delito es federal porque se encuentra contenido en una ley federal: el Código Fiscal de la Federación. Es especial por este mismo motivo, pues está contenido fuera del Código Penal Federal, en la ley especial antes citada. Es patrimonial por que tiene un resultado expreso en dinero y su comisión disminuye los recursos financieros del Estado e incrementa los del contribuyente. Es doloso porque su realización requiere de la mala fe o la voluntad de causar un daño. Es instantáneo por que se consuma hasta el preciso momento en que el contribuyente hace entrega, y pago en su caso, de su declaración fiscal en la oficina en que la SHCP tenga autorizado para ello. Es de querrela necesaria porque no cualquier persona puede acudir a denunciar este delito, sino única y exclusivamente la SHCP. Puede tratarse de un delito grave o no, según se encuentra estipulado en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

3.1.4.3. IRREGULARIDADES

Una grave irregularidad que presenta la tipificación, y las sanciones correspondientes, del delito de defraudación fiscal, contenido en el artículo 108 del CFF, es la relativa a los montos que se utilizan como parámetros para establecer la sanción penal correspondiente, no se encuentran actualizados.

Los montos señalados en el artículo antes mencionado son los que originalmente aparecieron en enero del 1997, mismos que no han sido actualizados hasta el mes de enero del año 2003, es decir, los montos citados llevan 6 años de aparecer estáticos esto es sin actualización alguna. Esto es violatorio, en perjuicio del procesado de lo dispuesto en el último párrafo del 92 del CFF, mismo que a continuación se transcribe:

“El monto de las cantidades establecidas en este capítulo se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento al que se refiere el artículo 17-A de este Código.”

Otra grave irregularidad que presenta la tipificación, y sanciones correspondientes del delito de Defraudación fiscal, contenido en el artículo 108 del CFF, es que el legislador fue omiso en mencionar si los montos a que citó,

son históricos, o bien se refieren a contribuciones omitidas más su correspondiente actualización y recargos.

Las dos irregularidades antes citadas originan incertidumbre, es decir, una inseguridad jurídica, dejando un vacío legal que el juez penal resuelve discrecionalmente. Resolución que en la mayoría de las ocasiones es desfavorable a los intereses legítimos del procesado, pues le aplica una pena privativa de libertad mayor de la que conforme a derecho procede.

3.1.4.4. CUERPO DEL DELITO Y PROBABLES RESPONSABLES

El cuerpo del delito en el delito de Defraudación fiscal está integrado por el conjunto de elementos objetivos o externos del engaño o aprovechamiento de un error de la SHCP.

Los elementos objetivos o externos del engaño pueden ser: facturas falsas, contratos falsos, o documentos falsos, o cualquier otro documento cuyo contenido se encuentre alejado de la realidad, es decir falso.

Los elementos objetivos del aprovechamiento de errores pueden ser: una conducta del inculpaado que materialice su toma de ventaja, de un acto equivocado de la SHCP. Un ejemplo de esto puede ser, una devolución de impuestos mayor a la que el contribuyente tiene derecho a recibir, cuando éste hace uso indebido de la cantidad erróneamente devuelta.

La definición antes dada al “*cuerpo del delito*” tiene apoyo legal en el segundo párrafo del artículo 108 de Código Federal de Procedimientos Penales, que a continuación se transcribe en su parte conducente:

“Por cuerpo del delito se entiende el conjunto de los elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señala como delito....”

Los probables responsables de la comisión de un delito de defraudación fiscal pueden ser cualquiera, o todos los citados en el artículo 95 del CFF, que a continuación se transcribe:

“Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. *Concierren la realización del delito*
- II. *Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley*
- III. *Cometan conjuntamente el delito*
- IV. *Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo*
- V. *Introduzcan dolosamente a otro a cometerlo*

- VI. *Ayuden dolosamente a otro para su comisión*
- VII. *Auxilien a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa anterior.*

En la práctica y hasta la fecha, quienes son señalados como probables responsables de la comisión de este delito son tratándose de personas físicas: éstas. Y tratándose de personas morales: (1) El Presidente del Consejo de Administración o el Administrador Único y (2) El Contador de la empresa, que tenga poder para actos de administración.

La consumación del delito de defraudación fiscal es de naturaleza instantánea. Por lo que este delito se consuma hasta el momento que el contribuyente presenta ante la oficina autorizada por la SHCP, su declaración fiscal, y ésta es debidamente recibida y sellada por la institución referida.

Este delito aún no se consuma cuando el contribuyente incluye dentro de contabilidad documentos falsos, mientras no confirme su deseo de engañar a la SHCP entregando, a la oficina autorizada su declaración fiscal, donde se encuentra asentados los engaños antes aludidos.

Si está en imposibilidad de determinar la cuantía o monto de lo supuestamente defraudado, esta cantidad bien puede ser de cero. Y ante la duda, es decir la imposibilidad de comprobar el cuerpo del delito, no existe delito de defraudación fiscal que perseguir.

Por lo antes mencionado se considera inconstitucional el párrafo de la fracción III del artículo 108, del CFF que a continuación se transcribe:

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

3.1.4.5. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADA

La Defraudación fiscal puede ser simple o calificada. La Defraudación fiscal calificada, se encuentra tipificada y sancionada en el quinto párrafo del artículo 108 del CFF, mismo que a continuación se transcribe:

“El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) *Usar documentos falsos.*
- b) *Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.*

- c) *Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*
- d) *Asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*
- e) *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas."*

Lo que significa que quien caiga en los supuestos antes citados, serán "probables responsables" de una defraudación fiscal agravada.

La sanción prevista para la defraudación fiscal calificada, se encuentra dispuesta en la última parte del sexto párrafo del artículo 108 del CFF, que a continuación se transcribe:

"Cuando los delitos sean calificados la pena que corresponda se aumentará en una mitad."

Es decir, el Juez Penal fijará una sanción penal como si se tratara de defraudación fiscal simple, y cuando ésta sea calificada la aumentará en una mitad de la misma.

Se afirma que la defraudación fiscal calificada es inconstitucional en base a los siguientes argumentos:

Enseguida se vuelven a repetir algunos incisos del quinto párrafo del artículo 108 del CFF, a fin de comentar este primer grupo de agravantes:

"El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) *Usar documentos falsos.*
- c) *Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*
- d) *Asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*

De la disposición legal antes transcrita, se observa que la falsedad o sea el "engaño" constituye una agravante de la defraudación fiscal simple; en la que el "engaño" constituye su elemento esencial. Lo que resulta jurídicamente incongruente, pues no puede resultar agravada una conducta delictiva, con uno de los elementos esenciales de la misma conducta, máxime cuando dicha conducta gravada, es castigada con una pena 50% mayor que la conducta delictiva simple. Esto resulta inconstitucional por atentar contra el artículo 23 constitucional, en la parte que a continuación se transcribe:

"Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito".

Lo que equivale a decir, "nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos delictuosos."

A continuación se vuelven a repetir los incisos faltantes del quinto párrafo del artículo 108 del CFF, a fin de comentar este segundo grupo de agravantes:

- b) *Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.*
- e) *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

El inciso "b" de esta disposición legal es inconstitucional por violar el principio de exactitud y precisión a que se refiere el artículo 14 constitucional, que a continuación se transcribe en su parte conducente:

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

Careciendo la disposición citada de exactitud y precisión al citar el término "reiteradamente", pues este vocablo es vago, confuso, inexacto e impreciso. Dejando al criterio del juzgador la interpretación de este término, que puede ser: dos veces, tres veces, cuatro veces, cinco veces, etc.

Por lo que se refiere el inciso "e", sigue la misma suerte que la fracción "b": es inconstitucional. Pues el legislador simplemente dice "omitir contribuciones retenidas o recaudadas", pero no cita a qué se refiere esta omisión, es decir, se está, ante otro caso de carencia de exactitud y precisión. Dejando al criterio del juzgador la interpretación de la frase antes referida.

3.1.4.6. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL COMO DELITO GRAVE

La Defraudación fiscal puede ser un delito grave o no, dependiendo de las dos siguientes circunstancias:

1. El monto de lo supuestamente defraudado.
2. La existencia de "calificación" de la Defraudación fiscal.

El artículo 194 del Código Federal de Procedimiento Penales establece lo siguiente:

“Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:

IV. Del CFF, los delitos siguientes:

2. Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.

A continuación se citan literalmente las fracciones II y III del artículo 108 del CFF.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00 pero no de \$750,000.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

El legislador utilizó un lenguaje y un procedimiento confuso para determinar cuando la Defraudación fiscal debe de considerarse como un delito grave, y cuando no.

Lo que el legislador aparentemente quiso decir es que la Defraudación fiscal será considerada como delito grave, cuando el monto de lo supuestamente defraudado exceda de la cantidad de \$500,000.00, exclusivamente en los casos de que ésta sea “calificada”.

Pero esta cantidad de \$500,000.00 es la correspondiente al mes de enero del año de 1997, que deberá ser actualizada al mes de enero del año del 2003 de acuerdo a lo previsto en el último párrafo del artículo 92 del CFF, más sin embargo, la cantidad precisa y exacta no se encuentra en la ley.

Además el legislador no menciona que la cantidad de referencia está haciendo alusión al monto histórico de la supuesta defraudación fiscal, es decir, sin incluir actualización ni recargos. Como debe ser conforme a derecho. Pues en caso contrario se está violando en perjuicio del procesado el artículo 14 constitucional que prohíbe la retroactividad de la ley en perjuicio de una persona.

Todo lo antes citado genera inseguridad jurídica al tratar de conocer con precisión cuando se está frente a un caso de Defraudación fiscal considerada como delito grave.

Cuando se trata de montos millonarios de lo supuestamente defraudado, es decir, de montos superiores a un millón de pesos, resulta irrelevante e intrascendente la actualización de la cantidad de \$500,000.00 citada en la fracción II del artículo 108 del CFF, para determinar si está en presencia del primer supuesto de la existencia de una defraudación fiscal como delito grave.

En el caso antes citado, deberá analizarse si la defraudación fiscal supuestamente cometida, puede ser considerada además como "calificada". En caso afirmativo se estará en presencia de un delito grave.

La defraudación fiscal puede considerarse como un delito no grave, cuando el monto histórico de la misma no exceda de \$500,000.00, aunque hablando con más rigor esta cantidad es superior pues debe actualizarse.

Pero si se quiere pensar del lado de la seguridad por lo que a su interpretación de la ley se refiere, puede afirmarse que toda supuesta defraudación fiscal, cuyo monto histórico no exceda de los \$500,000.00, independientemente de que sea o no "calificada", no se considera por la ley como un delito grave.

La defraudación fiscal como delito grave apareció en 1999, por lo que esta figura jurídica sólo tiene aplicación para los ejercicios fiscales de 1998 y posteriores.

En otras palabras, la defraudación fiscal cometida en ejercicios fiscales de 1997 y anteriores, por ningún motivo puede ser considerada como delito grave, por muy elevado que haya sido su monto.

3.1.4.7. OTROS DELITOS FISCALES RELACIONADOS CON EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

La Defraudación fiscal equiparable no es una sola conducta, sino varias, contenidas en el artículo 109 del CFF, que tienen la característica de que el legislador no exige en la mayoría de ellas la existencia del dolo para su realización, por lo que algunas de ellas son dolosas y otras culposas. A continuación se hace una transcripción de las conductas antes citadas:

1. Consignar deducciones falsas en la declaración fiscal.
2. Declarar ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.
3. No acreditar ante la autoridad fiscal, el origen de una discrepancia fiscal, entre las erogaciones realizadas y los ingresos declarados.

4. No enterar (o entregar), dentro del plazo establecido por la ley, las contribuciones retenidas o recaudadas.
5. Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
6. Simular uno o más actos o contactos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
7. Omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio, que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

A todas las conductas antes descritas se les aplican las mismas penas que el delito de defraudación fiscal.

Efectivamente la Defraudación fiscal equiparable puede ser considerada como delito grave, con las siguientes excepciones:

1. No acreditar ante la autoridad fiscal, el origen de una discrepancia fiscal, entre las erogaciones realizadas y los ingresos declarados.
2. Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
3. Omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Lo anterior en base a que ninguna de las tres antes conductas se puede acreditar una defraudación fiscal calificada, que es un requisito imprescindible para la existencia del delito grave.

Los delitos fiscales denominados menores, son los que aparecen citados en los artículos 110 y 111 del CFF, cuya conducta delictiva a continuación se menciona:

1. *No solicitar la inscripción respectiva en el registro federal de contribuyentes.*
2. *Proporcionar información falsa al registro federal de contribuyentes.*
3. *Usar intencionalmente más de una clave del registro federal de contribuyentes.*
4. *Desocupar un contribuyente su domicilio fiscal, sin presentar previo aviso al registro federal de contribuyentes, después de ser notificado de una orden de vista o de la existencia de un crédito fiscal en su contra.*
5. *Registrar operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad, con diferentes contenidos.*
6. *Ocultar, alterar o destruir total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.*
7. *Determinar pérdidas con falsedad.*

Todas las antes citadas figuras delictivas, tienen como particularidad com3n, que son sancionadas con una pena privativa de la libertad de tres meses a tres a3os de prisi3n.

Los delitos tributarios menores, relacionados con los delitos de no pago de contribuciones, tipificados en los art3culos 110 y 111 del CFF, en ninguno podr3n llegar a ser considerados como delitos graves.

Lo anterior en base a que no se trata de conductas de Defraudaci3n fiscal y menos a3n de Defraudaci3n fiscal calificada, que es un requisito imprescindible para la existencia del delito grave.

3.2. TEOR3A GENERAL DEL DELITO

3.2.1. CONCEPTO DEL DELITO

La definici3n de delito se ha disputado por juristas y crimin3logos quienes han polemizado, a veces est3rilmente, sobre su contenido conceptual. Las definiciones del delito, formuladas por los autores responden por lo general a dos concepciones opuestas: la totalizadora o unitaria y la anal3tica o automatizadora. Los unitarios sostienen que el delito "es un bloque monol3tico, que si bien es susceptible de presentar aspectos diversos, no es en manera alguna fraccionable".¹⁹ En cambio, los anal3ticos, que descomponen el delito en sus elementos, pero sin romper su unidad, sino el medio para realizarla.²⁰

La historia de la definici3n del delito ha sido iluminada por el pensamiento de tres figuras: Carrera, Beling y Binding.

- a) Para Carrera el delito, que 3l llama civil, por constituir una violaci3n a la ley humana, "es la infracci3n de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, y que resulta de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y pol3ticamente da3oso".

Carrera explica su definici3n: El delito no es un hecho, sino una infracci3n, su noci3n no se deduce ni del hecho material ni de la prohibici3n de la ley, aisladamente considerados, sino del conflicto entre aqu3l y 3sta, de una relaci3n de contradicci3n entre el hecho humano y la norma.

¹⁹ PORTE PETTIT, Celestino. *Importancia de la Dogm3tica Jur3dico Penal*. P3g. 25.

²⁰ *Princippi di Diritto Penale*. Tomo I, P3g. 256.

- b) En 1872, Carlos Binding, autor de la monumental obra *Die Normen und ihre Ubertretung* (Las Normas y su Transgresión) sentó la tesis desconcertante, de que el delito no es lo contrario a la ley, sino lo contrario a la norma. Binding, tratando de explicar su tesis decía: "La norma valoriza, la ley describe". Es decir, la norma crea lo antijurídico, la ley crea la acción punible.

Más sin embargo, los partidarios de la concepción atomizadora del delito, hallaron en la tesis de Binding un rico venero para la construcción de la antijuricidad. La acción punible, para serlo, necesita, además de estar descrita en la ley, violar la norma, de lo contrario la punibilidad no opera por ausencia de antijuricidad.

- c) Ernesto Beling, en su *Lehre Vom Verbrechen* (Teoría del Delito), publicada en 1906, inicio propiamente la concepción atomizadora del delito. Quiso, liberar a la definición del delito del elemento de estar conminado con una pena, reemplazándolo por el conjunto de condiciones que la acción humana ha de reunir para hacer punible. Trató de definir el delito, diciendo de él que es "la acción típica, antijurídica, culpable sometida a una adecuada sanción penal y que llena las condiciones objetivas de punibilidad".

De la definición del delito formulada por Beling se infiere que las notas esenciales del mismo son las siguientes: acción descrita objetivamente en la ley penal (tipicidad); contraria al derecho (antijuricidad); dolosa o culposa (culpabilidad); sancionada con una pena (punibilidad) y que, en algunos casos se den las condiciones objetivas de penalidad, cuyo concepto varía de acuerdo con los tratadistas. Esta definición ha sido calificada de dogmática puesto que se logra sistematizando los elementos dispersos por la ley penal.

La punibilidad es, en consecuencia, el carácter esencial del delito. El delito es, la conducta activa u omisiva, consistente en la realización de una conducta prohibida o en la abstención de realizar otra ordenada.²¹

Delito. Para el Derecho Penal, es la acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal.²²

²¹ ARILLA BAS, Fernando. *Derecho Penal (Parte General)*. Ed Porrúa, México, 2001, 1ª ed. Pág. 190.

²² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Pág. 476

Este concepto de delito como ente jurídico, derivado de los extremos exigidos por la ley para tener una acción u omisión por criminalmente punible difiere, por supuesto, del concepto de delito que puedan eventualmente usar las ciencias de la conducta o la sociedad.

Para que haya delito, es necesario en primer término, que la voluntad humana se manifieste externamente en una acción o en la omisión de una acción, sin la cual ésta es inconcebible, y sus caracteres son la tipicidad, la ilicitud o antijuricidad o la culpabilidad.

Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales. Pero esta definición resulta pobre, imprecisa y redundante. Por lo que es necesario acudir a la doctrina, a fin de tener un mejor conocimiento de este término jurídico, donde encontramos que el delito se considera como: Conducta, Típica, Antijurídica y Punible.

Un delito antes que nada es una conducta humana.

Esta "conducta" debe ser "típica", es decir, estar apegada en forma concreta, precisa y exacta a la señalada por el legislador en un precepto penal. Esta "conducta, típica" debe ser "antijurídica", es decir, que debe estar en contra de lo dispuesto por la ley, sin ninguna causa de justificación a su favor. Esta "conducta, típica y antijurídica" debe ser "culpable", es decir, su autor debe haberla realizado en forma voluntaria y consciente, independientemente de que haya deseado el resultado obtenido, o no. Esta "conducta, típica, antijurídica y culpable" debe ser "punible", es decir, debe estar establecido en la ley la sanción el autor de la misma.²³

3.2.2. CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS

La clasificación de los delitos varía de acuerdo con los principios de división que adopten. Podemos, sin embargo, reducirlas a cuatro grupos, tomando como principio de división, la gravedad objetiva, la naturaleza intrínseca, el bien jurídico lesionado y los presupuestos o elementos generales del delito. Se mencionarán las tres primeras clasificaciones (por razón de la gravedad, la naturaleza intrínseca y el bien jurídico lesionado).

- a) *Por su gravedad objetiva.* Las leyes penales han seguido, por lo general, dos clasificaciones: la tripartita, que divide los ilícitos penales en criminales, delitos y contravenciones y la bipartita, que los divide solamente en crímenes y delitos.

²³ MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo. *Defraudación Fiscal 2001*. Pág. 37.

Los dogmas de la clasificación tripartita se refieren: "La infracción que las leyes castigan con penas de policía es una contravención. La infracción que las leyes castigan con penas correccionales es un delito. La infracción que las leyes castigan con una pena aflictiva o infamante es un crimen". La tentativa del crimen es considerada con el crimen mismo. En cambio, las tentativas de delitos no son consideradas como delitos más que en los casos determinados por una disposición especial de la ley.

La opinión científica se decide más que por la tripartición, por la bipartición. Entre los crímenes y delitos no hay diferencia alguna de cualidades sino de cantidad. Por el contrario, la diferencia entre delito y contravención, responde por lo general a un criterio cualitativo. Así la doctrina ha sostenido que el delito afecta la seguridad social y la contravención la prosperidad.

En México, el Código de 1871 dedicaba el Libro IV a las faltas que dividía en cuatro clases, diferenciando las faltas penales, es decir, las incluidas en el Código de las no incluidas, que en los términos del artículo 1143, podían serlo en los reglamentos a bandos de policía. Los Códigos de 1929 y 1931 sancionaron únicamente delitos. La sanción de las faltas quedó en consecuencia, reservada a los reglamentos gubernativos de la policía de acuerdo con el artículo 21 de la Constitución Federal. El mismo criterio han seguido los Códigos para el Estado de México. El artículo 21 Constitucional, que reparte las competencias entre el Ministerio Público y la autoridad judicial y administrativa, establece que corresponde a ésta última "castigar las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía".

En México las contravenciones se caracterizan por constituir un ilícito administrativo, perfectamente diferenciado del ilícito penal. Pero este tipo de contravención, eminentemente administrativo, no excluye la posibilidad de describir y sancionar otra clase de contravenciones de naturaleza esencialmente penal, tal como hacía el Código de 1871. Entre otras contravenciones y los delitos existiría una diferencia más bien cuantitativa que cualitativa.

- b) *Por su naturaleza intrínseca*, los delitos se han dividido en comunes, políticos, sociales y religiosos.

- Los delitos comunes son aquellos cuya ejecución lesiona bienes jurídicos de los gobernados. Pueden, en términos generales, definirse por exclusión. Son comunes, los que no son políticos, sociales ni religiosos.
- Para diferenciar el delito político del común, se ha recurrido a tres criterios: subjetivo, que atiende únicamente al móvil político, inspirador del sujeto activo; objetivo que se inspira en la naturaleza del bien jurídico lesionado o puesto en peligro por el delito; y mixto, que participa de ambos. El único criterio aceptable es el objetivo, pues como el delito, en todo caso, se caracteriza por dañar o poner en peligro un bien jurídico de cualquier clase y titular, resulta inconcluso que las conductas que no afectan a bienes jurídico-políticos del Estado no merecen, en realidad, calificación de políticos.

El objeto jurídico del delito político, que objetivamente le define, es con mayor precisión que otros, el régimen político, es decir, el conjunto de instituciones políticas que funcionan en un país localizado históricamente en el tiempo y en el espacio. Las tipologías de los regímenes varían, es cierto, pero todas ellas son susceptibles de ser clasificadas conforme a ciertos principios de división. La conducta orientada finalísticamente a cambiar el régimen político, por vías prohibidas constitucionalmente, constituye el delito político.

El delito político se ha dividido de la forma siguiente: delito político puro, que lesiona o pone en peligro el orden político del Estado; y el delito político relativo que se subdivide, a su vez, en delito completo que afecta paralelamente el orden político y el orden común, y el delito común conexo con el político.

En México los delitos políticos se definen con criterio objetivo. El artículo 144, del Código Penal Federal incluye como tales, los de rebelión, sedición, motín, y conspiración para cometerlos. El Código Penal para el Estado de México, antiguamente los mencionaba, en su artículo 109; en la actualidad los clasifica como delitos contra el Estado.

- Los delitos sociales, es decir, los cometidos con la finalidad de producir una perturbación o un cambio en la estructura económico social de la colectividad, carecen, en realidad, de substantividad propia. Tampoco pueden gozar de rango privilegiado los llamados

delitos anarquistas, puesto que el anarquismo significa la negación del Estado. El terrorismo constituye una modalidad intrínseca del delito. El terrorismo, cuya finalidad es esencialmente la de aterrorizar a la colectividad, lesiona un bien jurídico propio: la seguridad colectiva, diferente de las estructuras política y económica social.

- Los delitos religiosos, que constituyen de naturaleza intrínseca diferente de los comunes, políticos y sociales, admitieron históricamente dos formas: delitos de religión (violatorios de los deberes del hombre para con Dios) de los delitos contra la religión (violatorios de los deberes del ciudadano para con la religión del Estado).

c) *Por el bien jurídico lesionado.* Las Partes Especiales de los Códigos acostumbra a clasificar los delitos por el bien jurídico lesionado, que por lo general, sirven de principio de división para los Títulos, cuyos enunciados o rubros tienen carácter de norma, puesto que han sido creados por el órgano Legislativo y, por tanto, revisten excepcional importancia para la interpretación de las normas penales singulares. Para que una conducta merezca la calificación de punible, y por lo tanto delictuosa, debe de ser subsumible en la norma descrita en la ley, y además dañar o poner en peligro el daño, según los casos, el bien jurídico tutelado.

Los bienes jurídicos, es decir, los intereses jurídicamente protegidos, varían de acuerdo, con las valoraciones prejurídicas llevadas a cabo por los titulares del Órgano Legislativo, ahora bien, los intereses jurídicamente protegidos se titularizan en la persona física o moral, ésta última de Derecho Público o Derecho Privado, o en la colectividad. Los bienes jurídicos personales son numerosos, en tanto que los colectivos se reducen generalmente a uno solo (seguridad colectiva).

Los Códigos Penales siguen, por lo común una ordenación metodológica, que inician de mayor a menor entidad del sujeto pasivo (Estado-individuo) o viceversa (individuo-Estado).

3.2.3. TIPOS DE DELITOS

Delitos del Fuero común y Fuero federal. Son delitos del fuero común los aprobados por el Poder Legislativo de cualquiera de las entidades federativas, incluyendo al Distrito Federal, y promulgados por el Gobernador de dicha entidad. Son delitos del fuero federal los aprobados por el Congreso de la Unión, y promulgados por el Presidente de la República. Cada entidad federativa, incluyendo al Distrito Federal, tiene su propio Código Penal. Y la federación también tiene el suyo, denominado Código Penal Federal. El fundamento jurídico es el artículo 1° del Código Penal Federal. Este Código aplicará en toda la República para los delitos del orden federal.

Delitos dolosos y culposos. Son delitos dolosos, los cometidos con la intención manifiesta de causar un daño a un tercero, en ocasiones obteniendo un beneficio personal indebido. Son delitos culposos, los cometidos por negligencia, distracción, impericia o descuido. En este tipo de delitos, su autor nunca tuvo la intención de causar un daño a alguien, ni tampoco de obtener un beneficio indebido. El artículo 9° del Código Penal Federal define: "Obra dolosamente el que, conociendo los elementos de tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley", es decir, incurre en la comisión de un delito doloso, quien conoce, quiere y busca el resultado jurídico de la conducta delictiva.

El segundo párrafo del artículo 9° del Código Penal Federal define lo que es obrar culposamente, al decir: "Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales."

Delitos de resultado y de conducta. Son delitos de resultado, aquellos cuya conducta, de acción u omisión, se traduce en una modificación objetiva e inmediata del mundo exterior. Los delitos de resultado siempre causan un daño material. Por contraposición, son delitos de conducta, aquellos cuya acción u omisión no causan un daño objetivo e inmediato, sino que representa simplemente un peligro o amenaza de que cierto daño se materialice.

Delitos de comisión y de omisión. Los delitos de comisión, son aquellos cuya conducta delictiva se refiere a un hacer o a un actuar. En los delitos de comisión, el autor de los mismos exterioriza su voluntad

realizando actos que transforman el mundo exterior, transformación que normalmente se debe a un daño causado a un tercero. Los delitos de omisión, son aquellos cuya conducta delictiva se refiere a un no hacer, no actuar o no dar algo, que el autor de dicha conducta tenía obligación de cumplir.

Delitos de instantáneos y permanentes. Los delitos instantáneos, son aquellos cuya consumación se realiza en materia de segundos. Los delitos permanentes, son aquellos cuya consumación dura indefinidamente en el tiempo, pudiendo este lapso ser de: minutos, horas, días, semanas, meses o años.

Los delitos de comisión pueden ser instantáneos o permanentes. Mientras que, los delitos de omisión, nunca son instantáneos, sino permanentes.

Delitos patrimoniales. Los delitos patrimoniales, son aquellos cuyo resultado puede ser evaluado fácilmente en términos económicos o financieros, es decir, en dinero. En los delitos patrimoniales, el bien jurídicamente tutelado, son precisamente los bienes tangibles o intangibles, de un tercero, pudiendo éste ser una persona física o una persona moral, inclusive el propio Estado. Los delitos patrimoniales siempre son delitos de resultado, siendo éste un daño económico. Consiguientemente en los delitos patrimoniales siempre hay un daño que reparar.

Delitos especiales. Los delitos especiales, son aquellos contenidos fuera del Código Penal de alguna entidad federativa o del Código Penal Federal. Lo anterior tiene como fundamento y base legal el primer párrafo del artículo 6° del Código Penal Federal que dice:

“Cuando se cometa un delito no previsto en este Código pero si *en una ley especial*, o en un Tratado Internacional de observancia obligatoria en México, se aplican éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso las conducentes del Libro Segundo”.

Delitos Federales graves. Los delitos federales graves son aquellos así considerados por la ley ante la supuesta comisión, de los cuales, no se tiene derecho a la libertad provisional bajo caución. Esta lista de delitos se encuentra contenida en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Delitos como acción punible. La punibilidad es, en consecuencia, el carácter esencial del delito. Es "el conjunto de normas que regulan el deber del gobernado de abstenerse de realizar una conducta prohibida, o de realizar otra ordenada, y del derecho correlativo del Estado, de sancionar con una pena (o en su caso, medida de seguridad) al gobernado que realiza la conducta prohibida o se abstiene de realizar la ordenada". El delito no es, por lo tanto, otra cosa, que la conducta activa u omisiva, consiste en la realización de una conducta prohibida o en la abstención de realizar otra ordenada.

Definir el delito diciendo que es una acción punible, satisface, por lo tanto, las exigencias de la teleología y la lógica. La punibilidad es, de aquí, el carácter esencial valorativo del delito. La doctrina analítica del delito no resulta sin embargo, desaprovechable para el jurista. Si bien es cierto que la definición del delito se agota con los términos acción punible, no lo es menos que los restantes términos enunciados por los autores, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad, operan no como elementos del delito sino como presupuestos del mismo.

3.2.4. EL DELITO FISCAL

3.2.4.1. LAS INFRACCIÓNES FISCALES

La actividad de los órganos del Estado encargados de la aplicación de las disposiciones fiscales con las que obtienen de los contribuyentes y responsables solidarios, los recursos económicos necesarios para satisfacer los gastos públicos, son disposiciones que en sí mismas están dotadas de coacción y de la fuerza necesaria para obligar a su cumplimiento. Es decir, si una persona que estuviera constreñida en alguna forma a cumplir con una obligación contenida en las normas fiscales, no lo hiciere voluntariamente, el Estado cuenta con los instrumentos de ejecutividad necesarios para hacer cumplir por la fuerza la norma jurídica.

No obstante lo anterior, es frecuente que esta facultad ejecutiva del fisco no sea suficiente para lograr que el cumplimiento de los sujetos obligados se produzca de manera normal, asidua y puntual, debido a que no lleva implícita en sí misma ninguna forma de intimidación ni de acción disciplinaria, tan importantes y necesarias en toda normatividad jurídica. Por ello, es común que los sujetos infrinjan, violen las disposiciones fiscales y, en consecuencia, constituye también una constante de la norma que para castigar esas conductas desviadas, se presente la sanción jurídica como el instrumento disciplinario e intimidatorio del Estado. Es indudable que la sanción no es ni será una parte fundamental de la relación jurídica, pero sí es una

consecuencia obligada del incumplimiento, sobre todo, si como sucede en la materia tributaria, cuando esto se dé y afecte la interdependencia social. En estos casos la existencia de la sanción jurídica se hace necesaria para castigar los actos y hechos con los que las personas obligadas infringen la norma de conducta obligatoria.

Una infracción a las disposiciones fiscales causa graves alteraciones a la moral pública y al orden social debido a que quien no cumple con sus obligaciones fiscales, sobre todo en el caso de las contribuciones, está atentando en contra del bienestar de la comunidad porque privará al fisco de los recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades sociales. Por ello puede afirmarse que, en el caso de las infracciones fiscales, las sanciones aplicables tienen además de una finalidad reprobatoria del daño, otra de carácter represivo e intimidatorio, para evitar en todo momento que el infractor repita las conductas desviadas, y que pueda repetirse por el mismo infractor, y que pueda servir de ejemplo para otros potenciales infractores de la ley.

La palabra infracción es un término muy genérico que de tal manera que con ella nos referimos a todos los ilícitos de orden administrativo, incluyéndose los que son propios del ámbito fiscal, de tal manera que en la generalidad de los casos las conductas de los sujetos pasivos catalogadas como infracciones fiscales, son sancionadas administrativamente, mediante una multa, aunque puede hacerse otra clase de sanciones propias de esa materia, como son: el decomiso de bienes, la clausura de negocios o establecimientos y la cancelación o revocación de licencias, permisos, autorizaciones o registros de ciertas actividades empresariales; sin embargo, cuando la gravedad de la infracción es trascendente o de importante consideración para los intereses económicos del fisco, esa conducta, se equipara a un delito fiscal, y en tales condiciones la infracción será sancionada de dos maneras, administrativamente mediante una multa o decomiso de bienes por la autoridad fiscal, y judicialmente, con la pena privativa de libertad por una autoridad judicial.

3.2.4.1.1. CONCEPTO

La palabra infracción proviene de la raíz latina *infractio*, que significa quebrantamiento de la Ley o pacto. Es la contravención a las normas de carácter administrativo derivada de la acción u omisión.

Concepto. La infracción administrativa es una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un particular o servidor público, con la que se contraviene una obligación de naturaleza administrativa, y que por tal motivo debe ser sancionada la persona física o moral a quien se le imputa esa ilegalidad, por una autoridad competente, según la gravedad de la falta o violación cometida.

Se trata del quebrantamiento de una norma jurídica, llámese a ello ley o reglamento y que por tal motivo da lugar para que el responsable sea castigado mediante una sanción judicial, ya que en algunos casos pueden aplicarse los dos tipos de medidas represivas, la primera corre a cargo de una autoridad administrativa, y la segunda queda en manos de un tribunal judicial.

La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, relacionados con sus obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar, constituyen un acto ilícito que debe ser castigado conforme a las normas de Derecho Administrativo, bajo el principio de legalidad, fundándose y motivándose la resolución que contenga esa medida disciplinaria o represiva.

Como características de las infracciones administrativas y que son propias para la materia fiscal, es de destacarse a las siguientes:

- I. Se trata de una violación a las normas jurídicas administrativas.
- II. Dichas normas se encuentran encuadradas dentro del marco del derecho público, cuya conducta ocasiona un daño a los intereses de la colectividad o del propio Estado.
- III. La responsabilidad que se finca al infractor debe ser reparada mediante una sanción administrativa, y en su caso de índole judicial, conforme a la gravedad de la contravención cometida.
- IV. La infracción puede ser ocasionada por dolo o por culpa, en el primer caso, hay mala fe o el propósito razonado y manifiesto de cometer ese tipo de conducta para lesionar los intereses públicos; en el segundo, a lo sumo puede haber ignorancia, negligencia, descuido o imposibilidad física, pero sin el ánimo directo de violar la norma jurídica.
- V. Para calificar la infracción cometida por las personas físicas y morales y para aplicar la sanción conducente, previamente se debe seguir por la autoridad administrativa competente el procedimiento legal respectivo, para que conforme a los antecedentes, constancias o pruebas que logre allegarse, alcance la convicción de que se ha cometido no una violación al

marco jurídico administrativo, para posteriormente aplicar la sanción según la gravedad de la falta.

- VI. La calificación de la gravedad de la infracción y el fincamiento de la sanción administrativa deben estar apoyadas en las normas legales sobre la materia, para que exista adecuación entre la conducta imputable al transgresor y la clase de sanción o castigo que debe recibir por ese proceder ilícito.²⁴

Expone Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, que "identificadas las obligaciones públicas subjetivas de los gobernados como las conductas que establece la norma a cargo de las personas que realizan el supuesto previsto en ella, podemos decir que cuando el obligado no cumple con el mandato legal incurre en un ilícito y se hace acreedor a la sanción prevista en la propia norma.

"De esta manera, cuando la conducta ilícita lesiona valores protegidos por el Derecho Penal, en razón de la gravedad o trascendencia de la violación, da lugar a la imposición de sanciones mediante los procedimientos correspondientes y en razón del tipo de valores protegidos, de tal manera que la violación de una obligación pública subjetiva, puede constituir una infracción o un delito, lo que ha dado lugar a que algunos autores hablen de la existencia de un derecho penal administrativo...

"También, es conveniente asentar el término infracción, como especie de ilícito no se usa de manera uniforme puesto que algunos tratadistas lo utilizan como el género en el cual divide en contravenciones o faltas que es sinónimo de infracciones y en delitos, propiamente dicho".²⁵

La infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica, culpable o dolosa, con la que se incumple una obligación de hacer, de no hacer o de tolerar, por parte de una persona física o moral, que aparece como sujeto pasivo directo o responsable solidario de una contribución, y que por tal motivo se le debe sancionar conforme a la gravedad de ese ilícito en observancia de las normas jurídicas en la materia.

Para que exista la infracción fiscal, se requiere que previamente en una norma jurídica general, obligatoria e impersonal, se hayan establecido las diversas obligaciones y derechos tanto como del sujeto activo como del sujeto pasivo de la presentación contributiva, es decir, que se reglamente de antemano el deber de los particulares de aportar una parte de su riqueza para

²⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Segundo Curso de Derecho Administrativo*. Pág. 455 y 456.

²⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *El Sistema de Responsabilidades de Servidores Públicos*. Ed. Porrúa, México. 1996, 1ª ed. Págs. 83-84

cubrir el gasto público, pero también el deber del fisco, para investigar, determinar y exigir las obligaciones en cuestión a fin de cumplir con las atribuciones que tiene encomendadas el Estado.

Miguel Ángel García Domínguez argumenta que, "La infracción fiscal, en sentido genérico, es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones fiscales; pero el concepto de infracción fiscal incluye no sólo la hipótesis de violación de las normas que derivan obligaciones sustantivas de pago, sino también las violaciones de preceptos que impongan deberes formales de colaboración con el fisco, que tienen sólo los contribuyentes, sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tiene fe pública y aun otros particulares. Ciertamente, no podríamos distinguir un derecho fiscal-penal de infracciones sustantivas y otro de infracciones formales, ya que todas estas infracciones tienen la misma naturaleza, son penales y se tipifican y sancionan en un derecho unitario..."²⁶

Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, sostienen lo siguiente: "La infracción fiscal se configura en el momento en que el contribuyente incumple con las obligaciones fiscales sustantivas o formales. En otras palabras aquél que incumpla con la obligación de pagar el tributo a su cargo, que omita actos ordenados por la ley, como la presentación de declaraciones, que ejecuten actos prohibidos, como el contrabando o bien que no tolere actos de la autoridad fiscal, como las visitas domiciliarias, incurren en infracción a lo ordenado en las normas tributarias..."

"La infracción es denominada por la doctrina como contravención, falta, transgresión, infracción, torto o reato. Sainz de Bujanda la define como "conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con una pena económica por un órgano de la Administración".²⁷

Para Doricela Mabarak, "Por infracción fiscal debe entenderse todo hecho positivo o negativo, es decir, todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales. De acuerdo con este concepto la infracción fiscal se constituye por un acto de conducta de un sujeto legalmente obligado que ejecuta un acto prohibido u omite la realización de acto ordenado por la norma. Esto en una síntesis, lo que se denomina conducta ilícita. El contenido de ésta puede quedar encuadrado dentro del incumplimiento de un deber formal, de hacer,

²⁶ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Teoría de la Infracción Fiscal*. Tesis Profesional para obtener el grado de Doctor en Derecho, UNAM, México, 1981, Págs. 72-73

²⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano* Págs. 324-325.

no hacer o tolerar o bien, comprende la violación de una obligación de carácter sustancial, como lo sería la falta de pago de una contribución en forma parcial o total".²⁸

3.2.4.1.2. ELEMENTOS INTEGRANTES DE LAS INFRACCIONES FISCALES

La infracción fiscal es una relación jurídica en la que participan una serie de elementos como los sujetos, el objeto, la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad.

1. *Se trata de un acto u omisión de una persona física o moral relacionada con una obligación fiscal.* Para que exista la infracción tributaria, es indispensable la manifestación de una conducta o exteriorización de la misma, que sea contraria a lo establecido en una norma jurídica, es lo que se conoce también como acto u omisión que transgrede un precepto legal en donde es notable el incumplimiento de las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar del sujeto pasivo principal o del responsable solidario de un tributo. Este elemento también se le conoce como "acción u omisión".
2. *Sujetos de la infracción fiscal.* Se trata de un sujeto activo y un sujeto pasivo que son fundamentales para que se produzca y se califique esa conducta ilícita, el primero de ellos es el autor de la infracción tipificada en la ley, que puede ser una persona física o moral que infringe la norma jurídica respectiva. El segundo es el ente público, una dependencia u organismo de la Administración Pública Tributaria Federal, Estatal o Municipal que resulta lesionada con la conducta ilícita del sujeto activo, y que por lo tanto dicha autoridad debe calificar la gravedad de la infracción e imponer la sanción conducente.
3. *El objeto de la infracción.* Constituido por la conducta indebida, desviada o desvinculada de la norma jurídica fiscal, por eso se trata de la materia en que se manifiesta el proceder del sujeto activo, y que al ser descubierta y calificada por una autoridad competente, debe ser sancionada según su gravedad fundándose y motivándose la resolución expresa que verse sobre la misma. Al objeto también se le identifica como la materialización o configuración de la falta o infracción en cuestión.

²⁸ MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Financiero Público*. Pág. 228

4. *El resultado de la infracción.* Es el daño ocasionado a los intereses patrimoniales o financieros del Estado como consecuencia de la violación a una norma jurídica fiscal, tanto de carácter substantivo o material que se refiere a la obligación de aportar una parte de dinero al Poder Público para cubrir el gasto público, y con dicha conducta se evade ese deber que como consecuencia lógica provoca tal perjuicio; como de carácter formal, que se relaciona con el incumplimiento de las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar por sujeto pasivo principal o responsables solidarios y que con ello obstaculizan el pago del tributo u otras obligaciones conexas del contribuyente.
5. *Tipicidad.* Significa que la conducta del infractor se encuentra plenamente establecida en una norma jurídica, en donde se describa o especifique claramente la causa o circunstancia de esa falta denominada "infracción".
6. *Antijuridicidad.* Se refiere a que toda infracción fiscal es contraria a un orden jurídico manifestada por la violación o incumplimiento de una regla de derecho y que por lo tanto debe ser sancionada siguiendo lo estipulado en el mismo cuerpo legal que la contiene.
7. *Imputabilidad.* Es la aptitud o capacidad necesaria del sujeto activo para que le sea atribuida la omisión o acto equiparable a una infracción. Se refiere a la posibilidad de que una persona física o moral puede ser sujeto activo de una infracción fiscal, condicionada a su capacidad, el dolo y como consecuencia lógica la responsabilidad de infractor. Al no conducirse dentro de los causes legales relacionados con el deber contributivo.
8. *Culpabilidad.* Se trata del incumplimiento de las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar que conforme a una norma jurídica fiscal se le marcan al infractor, de tal manera que con ese comportamiento reprochable sean tipificadas las infracciones culposas y dolosas o leves y graves, en las primeras se registran a lo sumo ignorancia, descuido, error, imposibilidad física o negligencia y en las segundas, hay la firme intención, la premeditación y la ventaja para ocasionarle un daño o perjuicio a los intereses del fisco.
9. *La inculpabilidad.* Ello significa, que algunas infracciones fiscales excluyen al sujeto activo de la culpabilidad, porque predominan circunstancias que demuestran que la conducta del infractor no iba encaminada a provocar ese hecho contrario a derecho, ni a ocasionarle un perjuicio a los intereses fiscales del Estado, y por lo tanto se trata de

excluyentes de responsabilidad, en donde puede registrarse el error, la ignorancia, la imposibilidad física, la negligencia etc., en tal caso la infracción es conocida en algunos casos como leve o moderada, y por ello en forma discrecional el fisco se encuentra legalmente autorizado para dispensar el monto de la sanción aplicable.

10. *Punibilidad.* Se refiere a los resultados de la calificación de la infracción, la imposición de la sanción respectiva por una autoridad fiscal competente, que debe fundar y motivar por escrito la resolución que dicte o contenga esa medida respectiva, para que sea válida y eficaz.
11. *Causas de justificación de la infracción.* Son aquellas condiciones o circunstancias por virtud de las cuales una conducta de la persona física o moral que se le impute una infracción fiscal, se encuentra adecuada una hipótesis normativa, esto es, que exista una concordancia entre los hechos que se dan en la realidad social y el contenido del precepto jurídico que la regula.

3.2.4.1.3. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES

Existen diferentes criterios para clasificar a las infracciones fiscales. De entre los más importantes criterios de clasificación se encuentran los siguientes:

- a) *Por la afectación del orden jurídico.* Se puede clasificar en infracciones de daño y de peligro, las primeras son las que se presentan cuando no se cubre una contribución en forma total o parcial; las segundas se configuran cuando una persona no cumple con sus deberes formales de hacer, no hacer o tolerar, ejemplo cuando omite el deber de presentar los avisos o informes de una obligación contributiva.
- b) *Por el impacto susceptible de ser producido.* Se pueden clasificar en graves y leves, las primeras son aquéllas en las que la conducta del sujeto activo afecta de una manera muy importante las características y cuantía de la obligación tributaria, produciendo un perjuicio grave al fisco, como llevar una doble contabilidad, alterar los registros contables u omitir el pago de un tributo de consideración; las segundas no acarrear consecuencias preocupantes o daños al fisco, como es el caso de presentar manifestaciones o avisos fuera de los plazos legales por un contribuyente.

- c) *Por el sujeto emisor de la conducta infractora.* Puede ser el sujeto pasivo con responsabilidad directa, el que asume la responsabilidad solidaria o terceros ajenos a la relación jurídica-tributaria.
- d) *Por el tipo de conducta externada al momento de cometerse la infracción.* Se clasifican las infracciones por acción, omisión o de carácter mixto; las primeras son aquéllas en las que el sujeto infractor pone de manifiesto una conducta positiva para la comisión de esa falta, como es el caso del contrabando o pagar contribuciones falseando los datos de su determinación y liquidación; de las segundas el sujeto activo adopta una actitud de abstención para el cumplimiento de su obligación fiscal, como es el caso de no presentar declaraciones, manifestaciones o avisos dentro del plazo previsto en la ley; el tercer supuesto, es una combinación de las dos primeras, ejemplo, cuando un contribuyente presenta una declaración fiscal, pero omite asentar la totalidad de sus ingresos, y eleva en forma ilegal el monto de sus gastos o deducciones.
- e) *Por el lapso que transcurre en la comisión de la infracción.* Éstas se agrupan en infracciones instantáneas, continuas o continuadas; las primeras son aquéllas que con una sola conducta ilegal se configura la infracción, como pagar extemporáneamente un tributo; de las segundas existe la concatenación de diversas conductas que propician la infracción, como es el caso de evadir frecuentemente los impuestos a la importación o alterar los registros contables por varios meses o periodos fiscales.
- f) *Por la presencia o ausencia de una conducta medita por el infractor.* Desde este punto de vista las infracciones fiscales pueden clasificarse en intencionales y no intencionales. Las primeras son aquellas en las que las personas actúan con premeditación y dolo para cometer esa falta; en las segundas puede haber culpabilidad por negligencia, descuido o error.²⁹

3.2.4.1.4. DIVERSOS TIPOS DE INFRACCIONES

Con base en la naturaleza de la conducta del sujeto infractor, la legislación fiscal clasifica las infracciones en dos grandes grupos: las infracciones por omisión en el pago de las contribuciones e infracciones por incumplimiento de los deberes formales.

²⁹ MABARAK CERECEDO, Doricela. Ob cit. Págs. 229-232.

- *Infracciones por omisión en el pago de las contribuciones.* Cuando una persona que tenga obligación legal de pagar una contribución que corra a cargo, o bien de hacer el entero de una contribución que sea a cargo de tercero, pero que ella en su carácter de responsable solidario no lo haga, se considerará que en ambos casos está cometiendo la infracción de omisión en el pago y, por consiguiente, deberá, independientemente de cubrir la prestación adeudada, pagar la multa que proceda, conforme a la ley fiscal aplicable. En estos casos se establecen diferentes sistemas y procedimientos para la administración y liquidación de la sanción. En algunas legislaciones es el propio deudor moroso el que se encarga de determinar y liquidar la multa que deberá pagar, en otras legislaciones, como en el caso de México, corresponde a las autoridades fiscales ejercer la facultad de determinar el monto de la sanción aplicable.

En el CFF se establece en diferentes preceptos la forma y procedimientos mediante los cuales se llega a determinar en cantidad líquida el importe de una sanción por infracciones de omisión en el pago. El primer requisito que exige la ley es el de que hubiere mediado requerimiento o excitativa de la autoridad para la configuración de la infracción. Es decir, si el pago de la contribución, se hizo sin que mediara un requerimiento o excitativa de pago, o se pagó en forma extemporánea pero espontánea, la autoridad no tendrá derecho a imponer la sanción correspondiente.

En las infracciones fiscales por omisión se encuentra la sanción generalmente establecida con base en el monto de la contribución omitida.

- *Infracciones por incumplimiento a los deberes formales.* En este grupo se encuadra a todas las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar que corran a cargo de los sujetos sobre los que recaen directamente este tipo de obligaciones fiscales, o bien de los responsables solidarios cuando por disposición legal aplicable al caso de que se trate, asumen este papel frente a las autoridades fiscales. Aun cuando los terceros ajenos a la relación jurídica fiscal tienen, de acuerdo con la ley, obligación de proporcionar avisos o informes a la autoridad fiscal y no lo hicieron, el incumplimiento de esas obligaciones queda también encuadrada dentro de ese grupo. Ejemplos de este tipo de infracciones fiscales se encuentra en lo presupuestado en los artículos 79, 81, 83, 84-A, 85, 87 y 89 del CFF.

1. *Infracción por no inscribirse en los registros o padrones fiscales.*
2. *Infracciones por no presentar avisos, declaraciones, informes o constancias.*
3. *Infracciones relacionadas con la contabilidad.*
4. *Infracciones a deberes formales que pueden cometer los prestadores de servicios o los usuarios del sistema bancario.*

3.2.4.1.5. FUNDAMENTO JURÍDICO DE INFRACCIONES FISCALES

Dentro del estudio de la fundamentación jurídica de los ilícitos legales se encuentra, en primer lugar, el principio filosófico que señala: *las leyes han sido creadas para ser cumplidas y no para ser violadas*. En consecuencia, toda ley conlleva implícito el requisito de su cumplimiento obligatorio, además de los instrumentos necesarios de coacción para que los órganos del Estado puedan obligar a los particulares a su acatamiento si no lo hacen en forma voluntaria. Este aspecto se maneja dentro de los sistemas jurídicos con el nombre de principio de ejecutividad de la ley. En el sistema legal mexicano se encuentra dentro de la Carta Magna un precepto que expresa que corresponde al Presidente de la República la facultad de promulgar y ejecutar las leyes, y promover en la esfera administrativa a su exacta observancia. La facultad ejecutiva se refiere a la posibilidad que tienen los órganos dependientes de la Administración Pública de que, de acuerdo con el marco de sus respectivas competencias, puedan dictar todas las providencias necesarias para obtener, aun con el apoyo de la fuerza, el acatamiento de las normas legales. Desde luego es importante señalar aquí que las autoridades estarán obligadas en todo momento a respetar las garantías de legalidad y de seguridad jurídicas establecidas fundamentalmente en los artículos 14 y 16 de la Constitución mexicana.

Además de los fundamentos filosóficos y constitucionales, existe en cada ley una serie de dispositivos que establecen los conceptos que constituyen su violación, así como las sanciones aplicables en cada caso. En la materia fiscal esta práctica es constante, y tiene sistemas y procedimientos muy avanzados en su mecánica tanto teórica como aplicativa. En efecto en la legislación mexicana el Título IV del CFF contiene, a lo largo de 21 preceptos, los aspectos relacionados con las infracciones y sanciones fiscales.

3.2.4.2. LAS SANCIONES FISCALES

Recibe el nombre de sanción toda consecuencia jurídica que se produce en contra de un infractor de una disposición legal, la cual puede ir desde la anulación o el reestablecimiento del orden jurídico violado, hasta sanciones muy severas para el infractor como la privación de su patrimonio, la pérdida de su libertad o hasta la de su vida.

Desde el punto de vista genérico, las sanciones se clasifican en dos grandes grupos: civiles y penales. Las primeras son las que aplican cuando el infractor ha violado una norma de conducta, pero en las que el legislador considera que la transgresión no ha alterado gravemente el orden social, y por ende, la sanción se ubica sólo en el ámbito civil. En cambio, la sanción tendrá carácter penal cuando el sujeto infractor haya alterado con su conducta el orden social, en cuyo caso la infracción a la ley lo ubicaría en la categoría de los delitos. Las sanciones penales, por su gravedad, y por mandamiento expreso de las normas fundamentales de un país contenidas en la Constitución, sólo pueden ser aplicadas por la autoridad judicial mediante un juicio previo y formal en donde se permita al reo defenderse. En cambio, las sanciones civiles pueden ser determinadas y aplicadas inclusive por los mismos particulares, como sucede con las famosas cláusulas penales de un contrato celebrado entre las partes. Así mismo, como las sanciones administrativas pertenecen al género de las sanciones civiles, su aplicación corresponderá a las autoridades de la administración en los casos que así lo dispongan las leyes. En consecuencia, si dentro de las normas de derecho público y, concretamente, dentro de derecho fiscal, si las personas cometieren una violación a una norma que se encuentre considerada o tipificada como infracción, corresponde a la autoridad administrativa, también por mandamiento de las normas constitucionales, aplicar la correspondiente sanción.

3.2.4.2.1. CONCEPTO

En un sentido genérico, la sanción administrativa es la medida disciplinaria o coercitiva que imponen las dependencias y los organismos del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal a los infractores de los preceptos jurídicos de la misma naturaleza. Se trata de medidas represivas que buscan mantener la vigencia del derecho positivo, el respeto al ejercicio de las funciones del Estado y las buenas relaciones entre gobernantes y gobernados.

Es una consecuencia establecida por la norma jurídica como resultado de la violación a su espíritu y alcance institucional, al presentarse su

inobservancia y tal medida generalmente es desagradable para el infractor, sin embargo, es un mal necesario que debe soportarlo la persona física y moral que no ha cumplido con sus deberes legales.

La violación de la ley o de un reglamento administrativo, se presenta de diversas maneras, y los intereses afectados varían considerablemente y por ello la sanción tiene que ser distinta en cada caso, para responder adecuadamente al interés general de la población.

La sanción administrativa, es el castigo o el escarmiento aplicable al infractor de las disposiciones administrativas, mediante una medida represiva, mismo que debe dictarse por una autoridad competente, mediante una resolución expresa fundada y motivada, para demostrar la clase de infracción cometida, su gravedad y su adecuación a la pena o potestad sancionadora que corresponda.³⁰

El investigador Alfonso Nava Negrete, define a la sanción administrativa, "como el castigo que imponen las autoridades administrativas a los infractores de la ley administrativa. Presupone la existencia de un acto ilícito, que es la oposición o infracción de un ordenamiento jurídico administrativo.

"El daño que se causa por la infracción o ilícito administrativo, a la administración, a la colectividad, a los individuos o al interés general tutelado por la ley, tienen como consecuencia jurídica el castigo consistente en la sanción administrativa.

"Garrido Falla define a la sanción administrativa no como castigo, sino como "un medio represivo que se pone en marcha precisamente porque la obligación no se ha cumplido", y la distingue de la coacción que se encamina al cumplimiento de lo ordenado en contra de la voluntad de lo obligado a ello. Montoro Puerto entiende a la sanción administrativa también como un medio represivo y llega a una definición formal "en el ejercicio de la potestad sancionadora impone la administración sanciones que ya solamente por el hecho de emanar de ella han de merecer el calificativo de sanciones administrativas". En su naturaleza jurídica predomina la idea de castigo o de pena que se impone al infractor de una norma administrativa."³¹

Eduardo García Máynes, considera que "la sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce la relación con el obligado

³⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. cit. Pág. 469.

³¹ NAVA NEGRETE, Alfonso. *Sanciones Administrativas. Diccionario Jurídico Mexicano.* Pág. 87.

a efecto de mantener la observancia de las normas, responder el orden jurídico violado y reprimir las conductas contrarias al mandato legal.”³²

3.2.4.2.2. CARACTERÍSTICAS DE LAS SANCIONES FISCALES

1. Pertenece al género de las sanciones administrativas, impuestas por una autoridad dependiente del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal.
2. Es una consecuencia de una infracción a las normas de naturaleza fiscal, y por ello, debe estar plenamente estipulada en un precepto jurídico, que permite apreciar, interpretar y mantener su congruencia con la gravedad de la violación cometida.
3. Para su validez y eficacia, se debe contener en una resolución administrativa de autoridad competente, en donde expresamente se funde y motive el tipo de infracción cometida, y como consecuencia lógica la medida represiva, existiendo adecuación entre los hechos que se dan en la realidad social que dieron origen a esa violación, y las normas jurídicas que regulan la sanción aplicable a cada caso particular.
4. Equipara a un escarmiento o castigo que sufre la persona física y moral que aparece como sujeto activo de la infracción que le da origen.
5. También lleva como finalidad, lograr que el infractor regularice su situación contributiva, para que en el futuro cumpla puntualmente con sus obligaciones fiscales, y no vuelva a reincidir.
6. Se trata de un ingreso fiscal que percibe el Estado, denominado “accesorios legales de las contribuciones y aprovechamientos,” con un enfoque que pretende el pago de daños y perjuicios que debe hacer un evasor fiscal para que se atiendan con regularidad sus funciones de Derecho Público y para completar lo que conocemos como “gasto público”.
7. La sanción fiscal es independiente de la sanción judicial ya que la primera es calificada y aplicada por una autoridad administrativa, y la segunda corre a cargo de un tribunal judicial.

³² GARCÍA MÁYNES, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Pág. 295.

3.2.4.2.3. ELEMENTOS DE LAS SANCIONES FISCALES

1. Deben estar especificadas en una ley o reglamento de naturaleza fiscal.
2. Para su validez y eficacia se debe dictar por escrito una resolución de autoridad fiscal competente, en donde se fundamente y motive el tipo de infracción cometida, las causas que le dieron origen, su gravedad, así como la sanción que en forma particular corresponda sufrir la persona física o moral que aparezca como sujeto activo.
3. Que se indiquen las condiciones económicas del infractor, su nivel de preparación, si ha incurrido por primera vez en esa falta o tiene la característica de reincidente y con agravantes.
4. Que se notifique personalmente esa resolución al responsable de la infracción o su representante legal que acredite dicha situación, y en el domicilio fiscal que se encuentre registrado ante el fisco, para los efectos legales conducentes.
5. Que la ley o el reglamento que contiene esa clase de sanciones, contemple los medios de defensa legal que puede hacer valer el particular agraviado con tal medida represiva, para exigir que se corrijan por la autoridad responsable los vicios formales o de fondo que se manifiesten en la resolución respectiva, el interesado debe tener cuidado de cerciorarse correctamente cuando procede un recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo o el juicio de amparo en materia fiscal, para que su tramitación resulte válida y eficaz.

3.2.4.2.4 TIPOS DE SANCIONES

De conformidad con las legislaciones fiscales de los diferentes países, las sanciones en esta materia tienen finalidades o propósitos preponderantemente económicos; es decir, con ellas el Estado persigue privar al particular infractor de una suma de dinero o parte de su patrimonio, o impedirle por medio de esa medida represiva, que realice determinadas actividades que le puedan significar algún beneficio económico, siendo las siguientes:

- Las multas.
- El decomiso de bienes.
- La clausura de negocios, empresas o establecimientos.
- La suspensión o revocación de patentes, autorizaciones o registros de los contribuyentes.

Las sanciones penales como administrativas, incluyéndose a las fiscales, son de tipo represivo o punitivo, y la diferencia principal, no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales mediante un procedimiento penal especial señalado en el ordenamiento respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de Administración, siguiendo los procedimientos señalados en las leyes administrativas.

Las sanciones administrativas, son *penas*, en cuanto que implican una disminución de los bienes del individuo entre las cuales cabe citar a las penas disciplinarias; las *penas fiscales o de fianzas*, como las pecuniarias y clausura de negocios o establecimientos; las *medidas de policía*, como el arresto y la amonestación.

La analogía de las sanciones administrativas con las penales, está en la clasificación de: principales, accesorias y subsidiarias; las primeras se imponen como castigo por transgresión a una norma infligida; tal es el caso de la multa y prisión; las segundas recaen sobre objetos y mercancías como el decomiso de bienes por contrabando; las terceras se aplican como una permuta de la sanción pecuniaria o principal, tal es el caso del arresto.

3.2.4.3. DELITOS FISCALES

3.2.4.3.1. CONCEPTO

Como hemos expresado, el Estado para el cumplimiento de sus fines, para el mantenimiento de su organización, necesita recursos financieros, que se obtienen en su mayoría por las contribuciones que aportan los habitantes.

Determinadas conductas de los contribuyentes tienden a eludir de diversas formas el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, según su gravedad estas conductas pueden ser infracciones o delitos, sancionándose las primeras con medidas administrativas, multas, recargos y clausuras, generalmente las segundas con penas que pueden consistir en prisión o multa, decomiso de los objetos, instrumentos, o productos del delito.

Cesar Augusto Osorio y Nieto, define al delito fiscal como “los actos u omisiones tipificados en las leyes hacendarias mediante los cuales se omite el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.”³³

El delito fiscal es una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un sujeto pasivo principal o solidario de la obligación contributiva, que lleva como propósito evadir el cumplimiento de la misma, y provoca un daño a los ingresos del Estado y por ello el responsable debe ser sancionado tanto con una medida coercitiva de carácter económico, como de índole judicial, privando de su libertad al sujeto activo, conforme a la gravedad de la falta.³⁴

Es un acto u omisión sancionado por las leyes fiscales y penales en forma administrativa y judicial, en el primer caso el castigo es impuesto por una autoridad fiscal, y en el segundo por una autoridad judicial.

El delito fiscal es la violación a las leyes de naturaleza fiscal, en forma de actos tendientes al incumplimiento del deber tributario, pudiendo reprimirse esa conducta con una multa y pena privativa de la libertad, para que el infractor sufra un escarmiento por su conducta antijurídica, dolosa o culposa, y para resarcir los daños y perjuicios causados al patrimonio del Estado.

La tratadista Doricela Mabarak, argumenta que: “de acuerdo con lo señalado en las leyes penales correspondientes, por delito debe entenderse toda acción u omisión que sanciona las leyes penales. El delito es un ilícito, una infracción a la norma legal que con su conducta positiva o negativa, comete una persona. En materia fiscal es posible y frecuente que una misma conducta el gobernado cometa una infracción fiscal y un delito, los que serán

³³ OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto. *Delitos Federales*. Pág. 140.

³⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. cit. Pág. 476.

sancionados por autoridades diferentes: por la autoridad fiscal la infracción, por la autoridad judicial el delito. Las vías mediante las cuales se ventilarán los correspondientes procedimientos son también diferentes, el procedimiento administrativo en el caso de infracción fiscal, el procedimiento judicial penal para el delito.

“El delito se configura como tal cuando la conducta ilícita de la persona ofende al orden social de tal forma que amerita una pena más rigurosa que la simple sanción administrativa. Esta es la consideración que generalmente toma en cuenta el legislador para considerar una conducta ilícita como delito. Los delitos fiscales pertenecen de acuerdo con la doctrina, al grupo de los llamados delitos especiales, su tipificación y tratamiento quedan fuera de la legislación penal común, pues en tal caso su regulación es visible en el Código Fiscal de la Federación.³⁵”

3.2.4.3.2. MARCO JURÍDICO

Los delitos fiscales pertenecen, de acuerdo con la doctrina al grupo de los llamados delitos especiales. Su tipificación y tratamiento quedan fuera de la legislación penal común y es la ley específica las que los contiene. Así por ejemplo, en la legislación fiscal mexicana es el CFF el que determina la tipificación de los delitos fiscales, sus penas, en lo que se refiere a sus aspectos exclusivamente sustantivos (Título IV, Capítulo II, artículos 92 al 115-Bis, del CFF), cuyo contenido se destaca lo siguiente:

Para proceder penalmente por los delitos fiscales del ámbito federal, es necesario que previamente la SHCP, formule querrela tratándose de los delitos de contrabando, defraudación fiscal, los relacionados con la contabilidad, sellos o marcas oficiales, visitas domiciliarias, entre otros, y declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en su patrimonio o finanzas públicas, lo cual es común en el contrabando y en la defraudación fiscal; debiendo a su vez elaborar la declaración correspondiente relacionada con mercancías de contrabando por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancía de tráfico prohibido. En los demás casos bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Entendemos por querrela como un derecho potestativo que tiene el ofendido por el delito para hacerlo del conocimiento de las autoridades y dar su anuencia para que sea perseguido. La querrela se conceptúa como una

³⁵ MABARAK CERECEDO, Doricela, Ob cit Pág. 252.

facultad que pertenece a la persona del ofendido en la comisión de un delito, para hacer del conocimiento de las autoridades competentes los hechos o situaciones que a su juicio puedan ser constitutivas de una conducta ilícita y penalmente sancionable.

En consecuencia, si no existe la presentación de la querrela correspondiente por parte de las autoridades fiscales en el común de los delitos de este tipo no podrán proceder el Ministerio Público, ni un Juez Penal a ejercer las acciones persecutorias o al iniciar un proceso por conductas ilícitas de carácter fiscal. Una acción que debe ejercer las autoridades fiscales semejante a la querrela es la denominada declaratoria de perjuicio. Entre ambas acciones sólo existe una limitación de grado, en tanto que la querrela es un requisito llamado de procedibilidad, la declaración de perjuicio es un requisito necesario para que el juez conozca de una consignación penal; es decir, la falta absoluta de una querrela impide al Ministerio Público iniciar su acción investigadora de carácter penal en contra de persona determinada, en cambio, en los delitos en los que se exige la declaratoria de perjuicio, el Ministerio Público si puede iniciar su acción investigadora y hasta persecutoria, pero no podrá consignar a ninguna persona ante un juez penal mientras la autoridad fiscal no presente de manera formal la declaratoria de perjuicio, es decir, se está frente a un requisito fundamentalmente procesal.

Se considera que los delitos fiscales son delitos de querrela necesaria, debido a que su contenido es exclusivamente de carácter económico, y por consiguiente, si el presunto responsable en la comisión de un delito fiscal no cumplió con sus obligaciones ante el fisco, será a éste a quien le asista el derecho de presentar una querrela penal en contra de esa persona o bien dejar de hacerlo.

Los delitos fiscales que se persiguen de oficio pueden ser perseguidos por el Ministerio Público y consignados los responsables ante un juez penal, sin necesidad de la participación de las autoridades fiscales mediante la querrela o la declaratoria de perjuicio, son escasos en la legislación mexicana. En efecto, sólo los delitos de encubrimiento y destrucción de sellos o de alteración de máquinas registradoras en las oficinas fiscales, o la posesión ilícita de marbetes, previsto en los artículos 96 y 113 del CFF, se consideran delitos que se persiguen por oficio por el Ministerio Público Federal. En este caso basta la denuncia de hechos por cualquier interesado para que proceda la consignación penal de los presuntos responsables de la comisión de estos delitos ante un juez federal.

Las leyes tanto federales como locales pueden regular a los delitos fiscales, puesto que su comisión no es propia y exclusiva de las leyes nacionales. En efecto, es posible que un contribuyente sujeto a una autoridad fiscal local o provisional también cometa conductas ilícitas y antisociales a las que el legislador les dé el tratamiento de delitos.

En otros países la tipificación de los delitos fiscales no corresponde a autoridades nacionales. En la legislación mexicana ya empezó a considerarse esta situación. La primera entidad de jurisdicción local que contempla la comisión de delitos fiscales es el Código Financiero del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1994.

3.2.4.3.3. SOBRESSEIMIENTO DE LOS PROCESOS PENALES FISCALES

Todos los juicios penales de carácter fiscal, cuyo inicio hubiera sido precedido de una querrela o una declaratoria de perjuicio, podrán ser sobreseídos por el juez a petición expresa del Ministerio Público, previo perdón que al efecto hubiera presentado la autoridad fiscal competente. Este perdón produce efectos legales siempre que el Ministerio Público solicite al juez de la causa, el sobreseimiento del proceso antes de la formulación de las conclusiones. El precepto fiscal que regula este perdón señala sólo alcanzará (beneficiará) a la persona o personas a las que expresamente se refiera.

El CFF obliga a las autoridades fiscales a otorgar el perdón sólo cuando se encuentren pagadas en su totalidad las contribuciones adeudadas, o cuando menos se encuentren suficientemente garantizadas a satisfacción de las autoridades fiscales.

De igual manera las personas que hubieren sido sometidas a un proceso penal por la comisión de delitos fiscales pueden obtener su libertad provisional siempre que garanticen ante el juzgado de la causa el monto total de los créditos fiscales adeudados. Se indica en la legislación mexicana que esta caución ante el juez será independiente de la garantía del interés fiscal que los procesados deban otorgar ante las propias autoridades fiscales en la vía administrativa.

3.2.4.3.4. DIVERSOS TIPOS DE DELITOS FISCALES

De acuerdo con el CFF, existen delitos fiscales por evasión de contribuciones, por incumplimiento de los deberes formales y por apoyo o auxilio al sujeto principal para la comisión del delito.

Sin duda el primer grupo, es decir, los delitos que se refieren a la evasión de prestaciones fiscales son las más graves y consecuentemente los que contemplan las mayores penalidades. Los delitos de evasión son:

- El contrabando.
- Los actos relacionados con el contrabando.
- La defraudación fiscal.
- Las llamadas sustracciones (robo) de mercancía en recinto fiscal.

Los delitos de incumplimiento a los deberes fiscales son:

- Los relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.
- Los de omisión en la presentación de declaraciones.
- Los referentes a la contabilidad.
- Los delitos que pueden cometer los depositarios e interventores.
- Los de rompimiento de sellos y alteración de máquinas registradoras.
- La posesión ilegal de marbetes.
- La acción de ordenar visitas domiciliarias sin estar facultado para ello.
- Los llamados delitos de lavado de dinero.

3.2.4.3.5. EL DELITO DE CONTRABANDO

El delito de contrabando lo comete la persona que introduzca o extraiga del país mercancías, omitiendo el pago total o parcial, de las contribuciones o cuotas compensatorias respectivas; sin permiso de autoridad competente, lleve a cabo operaciones de importación o exportaciones de bienes y servicios; realice la importación o exportaciones de bienes cuyos actos están prohibidos; también comete dicho delito, quien interne mercancías extranjeras procedentes de zonas libres al resto del país, así como quien las extraiga de los recintos fiscales sin que le hayan sido entregadas oficialmente.

El mismo delito de contrabando también lo cometen quienes enajenen, posean mercancías de importación sin la documentación respectiva, o se trate de documentos falsificados o alterados; tengan mercancías extranjeras de tráfico prohibido; internen o posean vehículos sin el permiso respectivo de

importación, o realice operaciones de enajenación sobre ellos sin la documentación pertinente; omitan el pago de impuestos al comercio exterior de ciertos bienes y vehículos, entre otros casos visibles en los artículos 102 al 107 del CFF.

Como una adición al delito de contrabando, atendible en el artículo 105 del CFF, la conducta consiste en el hecho de que si una persona no declara en la aduana de salida del país, que lleva consigo en efectivo, en cheque o en una combinación de ambos, cantidades superiores a 30,000.00 dólares de los Estados Unidos de América, se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años.

Encontramos la figura de la presunción del delito de contrabando en el artículo 106 del CFF, en el cual dice:

Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

- I. Se descubren mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente. Si en los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte manejo o estancia en el país.*
- II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de 20 Kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.*
- III. No se justifique los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.*
- IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o de uso doméstico.*
- V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.*
- VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.*
- VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.*
- VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.*
- IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en el lugar no autorizado para el tráfico internacional.*

Encontramos la figura de delito de contrabando calificado agravado, con el correspondiente aumento de la pena en el artículo 107 del CFF, en comentario, en el cual leemos:

El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

- I. Con violencia física o moral en las personas.*
- II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.*
- III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.*
- IV. Usando documentos falsos.*

Las calificativas a las que se refieren las fracciones III y IV de este artículo, también será aplicable al delito previsto en el artículo 105 del CFF.

Cuando los delitos a los que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente, se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

3.2.4.3.6. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

El delito de defraudación fiscal se presenta cuando alguna persona haga uso de engaños o aprovechándose del error de las autoridades fiscales, o de particulares con el ánimo de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Se asimilan a esa clase de conductas las que se relacionen con la declaración de ingresos o de deducciones falsas, erogaciones superiores a los ingresos declarados; omitan retener y enterar contribuciones cuando se tenga esa obligación; omitir pagar las contribuciones que se hacen por declaración.

Del resto de delitos de naturaleza fiscal federal que se han citado, para confirmar los hechos constitutivos de los mismos y el grado de penalidad fiscal y judicial, debe corroborarse con lo estatuido en los artículos 110 al 115 del CFF.

3.2.4.3.7. PRESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS FISCALES

La prescripción es un medio extintivo tanto de la pena como de la acción penal y opera por el solo correr del tiempo. Es la pérdida por el transcurso de cierto tiempo, de la atribución del Estado para ejercer la acción penal contra el indicado o para ejercitar la pena impuesta al condenado.

La prescripción de los delitos fiscales está regulada por el artículo 100 del CFF que dice lo siguiente:

La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

Rivera Silva distingue entre acción penal y el ejercicio de ésta, de la siguiente manera:

- a) La acción penal es un derecho en abstracto que tiene el Estado para perseguir los delitos, el cual es indeclinable e imprescriptible.
- b) Cuando el derecho abstracto del Estado se concreta en la realidad, se configura un delito, y cuando el órgano investigador (Ministerio Público) tiene conocimiento de tal ilícito procede a instrumentar la averiguación la que al culminar con la estimativa del Ministerio Público de la existencia de un delito y de un responsable, da lugar al ejercicio de la acción penal por la cual se exige al órgano jurisdiccional la aplicación de la ley. Tal exigencia constituye el ejercicio de la acción penal.³⁶

De acuerdo con estas consideraciones se puede afirmar que en lo que se refiere el artículo 100 del CFF, es a la prescripción del ejercicio de la acción penal, es decir, de la facultad del Estado (representado por el Ministerio Público) para poder acudir ante el órgano jurisdiccional, promoviendo la aplicación de la ley al caso concreto.

Castellanos Tena considera que el ejercicio de la acción penal, así como la ejecución de las penas impuestas a los infractores, se extinguen por diversos medios como el incumplimiento de la pena, la muerte del delincuente, el perdón del ofendido, la rehabilitación, la prescripción, la vigencia, la amnistía, el indulto y la aplicación de una nueva ley más favorable, etc.

³⁶ RIVERA SILVA, Manuel. *Derecho Penal Fiscal*. Ed. Porrúa, México, 1984, 1ª ed., Pág. 66.

La prescripción es un medio extintivo tanto de la pena como de la acción penal y opera por el solo correr del tiempo. Es la pérdida por el transcurso de cierto tiempo, de la atribución del Estado para ejercitar la acción penal contra el indiciado o para ejercitar la pena impuesta al condenado.³⁷

Por lo tanto, el transcurso del tiempo tiene consecuencias en el ordenamiento jurídico, pues mediante él se pueden adquirir o perder derechos. En materia penal se manifiesta en la conveniencia política de mantener una persecución contra el autor del delito a través de un lapso cuya duración señalará la ley. Es decir, el Estado limita a un determinado plazo su poder de castigar, el cual si está excedido hace inoperante la persecución del responsable o la ejecución de la pena.

3.3. ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO MEXICANO

Las disposiciones jurídicas mediante las que se imponen obligaciones fiscales a los particulares, están estructuradas de manera que son los propios gobernados los que tienen que cumplir con todos los aspectos relacionados con la preparación y, en su caso, determinación, liquidación y pago o cumplimiento de las obligaciones. Las autoridades fiscales se reservan en estos casos el derecho de ejercer sobre los obligados diferentes tipos de actos de control y revisión, con el fin de verificar el grado de cumplimiento de esas obligaciones. La serie de actos establecidos para ese control reciben el nombre de actos de inspección fiscal o fiscalización.

Es un medio primario o preventivo para cerciorarse la autoridad fiscal si los contribuyentes o terceras personas han cumplido con sus obligaciones de hacer o no lo que les impone la ley, para que se cumpla en tiempo y forma con las contribuciones que deben ser destinadas a sufragar el gasto público de la obligación contributiva, o en su caso para exigir el pago de las prestaciones que se hayan evadido y para imponer las sanciones que procedan por infracción a los preceptos legales en ese rubro.

Los actos de inspección fiscal se centran de manera fundamental en acciones realizadas por los órganos legalmente autorizados para verificar sobre los particulares el grado de cumplimiento de sus obligaciones en lo que respecta a su inscripción en los registros y padrones fiscales, a revisar la contabilidad que deben llevar esas personas así como constatar el grado de cumplimiento de la obligación de recabar y expedir comprobantes, verificar la presentación de avisos, manifestaciones y declaraciones, y fiscalizar el pago

³⁷ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. Ed. Porrúa, México D.F., 2001, 1ª ed., Pág.337.

del importe de las contribuciones determinadas y liquidadas por ellos mismos. De igual manera las autoridades están facultadas para revisar los dictámenes de estados financieros que para efectos fiscales formulen los profesionales autorizados y para hacer avalúo de bienes, verificar toda clase de mercancías en tránsito y practicar revisiones a terceros que mantengan relaciones de negocios con los sujetos directamente obligados. Estos actos de inspección de documentos, bienes y actos relacionados con la materia fiscal podrán ser realizados en mercancía en tránsito cuando existan facultades para ello, y conforme a la naturaleza de las actividades de los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales, o bien, podrán realizarse en el domicilio de la autoridad o de los sujetos obligados. En todos los casos la autoridad competente gozará de amplia libertad para realizar todos estos actos de manera conjunta, en forma alternativa o de manera sucesiva.

La medida debe estar estructurada sobre bases jurídicas, técnicas y administrativas, que le permita alcanzar su eficacia, agilidad y validez en congruencia con el principio de legalidad que rige todos los actos de las autoridades hacendarias. A su vez, es el medio más idóneo para detectar la evasión de la obligación contributiva, permitiendo crear un ambiente de respeto hacia las disposiciones y autoridades en la referida materia.

La fiscalización ante todo busca el cumplimiento por parte de los particulares de sus obligaciones que les impone la ley, creando con ello un mejoramiento en las relaciones fisco y contribuyentes, mediante la orientación, el diálogo, el trato cordial e ilustrativo sobre la razón de ser del pago oportuno del tributo y la atención de diversos deberes de hacer, de no hacer y de tolerar por el sujeto pasivo directo y por el responsable solidario, lamentablemente, estas nobles ideas y propósitos no se han cumplido en la práctica, ante el despotismo, la arbitrariedad y el autoritarismo de los agentes fiscales encargados de las tareas de fiscalización, que dañan en gran medida la imagen del Poder Público, pues los sujetos pasivos ven en tales medidas la esencia del terrorismo fiscal, que ahuyentan al desarrollo de las actividades económicas de la población.

Para que un aparato fiscalizador vaya delante de los sistemas evasores, se hace necesario una eficaz conjunción de los siguientes elementos: recursos humanos de alta calidad profesional y moral en las materias jurídicas y contable; espíritu y eficiencia en el servicio; buenas remuneraciones al personal fiscalizador para que no sean tentados por las medidas indecorosas o corruptelas que dañan al fisco como al contribuyente; elaborar programas más recomendables para elevar la calidad de las inspecciones y otros medios de control fiscal.

3.3.1. CONCEPTO

“La inspecci3n fiscal, es un conjunto de actos jur3dicos de Derecho P3blico que llevan acabo las autoridades fiscales en el domicilio fiscal, locales, establecimientos, bodegas, f3bricas, negocios, medio de transporte, recintos fiscales, m3quinas, aparatos y otros bienes de las personas f3sicas y morales relacionadas con la obligaci3n contributiva, y que lleva como finalidad investigar, vigilar y comprobar si se han acatado o no, las normas jur3dicas fiscales.”³⁸

Para la eficacia y validez de ese tipo de actos jur3dicos es necesario consultar y observar los mandatos constitucionales en la materia, como en las leyes ordinarias que regulan todo el procedimiento de inspecci3n en estudio.

Sergio Francisco de la Garza, expresa que “La inspecci3n fiscal, es la atribuci3n exclusiva del Estado que se realiza a trav3s de la funci3n administrativa y que tiene por objeto controlar mediante la investigaci3n y vigilancia, el cumplimiento de las disposiciones fiscales”.³⁹

“La Inspecci3n Fiscal se realiza a trav3s de funcionarios y empleados p3blicos que se llaman inspectores fiscales, generalmente a quienes se ha encomendado oficialmente la tarea de investigar y vigilar, habitual y ocasionalmente, el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para lo cual se practican inspecciones inmediatas, peri3dicas, permanentes que exigen al visitado los datos e informes que tengan relaci3n con su obligaci3n fiscal, as3 como la exhibici3n de libros de contabilidad, documentos, cajas de valores, dep3sitos, inspecci3n en bodegas, almacenes, veh3culos y en general todos los elementos que sean necesarios para desahogar esa diligencia; tambi3n se puede recoger documentos y libros de contabilidad, pr3cticas de embargos precautorios para garantizar el cumplimiento del inter3s fiscal.”⁴⁰

Por su lado Doricela Mabarak, dice que: “La inspecci3n fiscal o fiscalizaci3n se puede conceptuar como la acci3n o conjunto de acciones que realizan los3rganos competentes o sus auxiliares para verificar si los sujetos pasivos, responsables solidarios, y aun los terceros vinculados en alguna forma a la relaci3n jur3dico-fiscal, dieron cabal cumplimiento a las obligaciones impuestas por las disposiciones fiscales aplicables.”⁴¹

³⁸ S3NCHEZ G3MEZ, Narciso. Ob. cit. P3g. 510

³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porr3a, M3xico, 1976, 7ª ed., P3g. 707

⁴⁰ *Ibidem*. P3g. 707.

⁴¹ MABARAK CERECEDO, Doricela. Ob. cit. P3g. 194

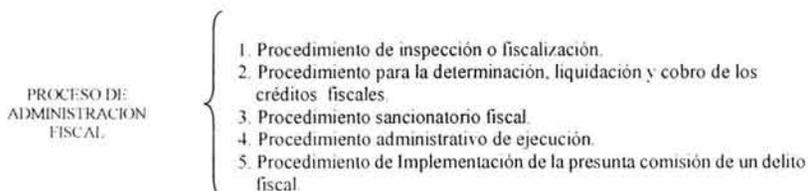
3.3.2. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DE LA INSPECCI3N FISCAL

En t3rminos generales los actos de fiscalizaci3n van encaminados a controlar y reprimir la evasi3n fiscal, tiene el car3cter de actos preliminares de las acciones tendientes a la determinaci3n, liquidaci3n y cobro de los cr3ditos fiscales, y ellos reciben el nombre *de proceso de administraci3n fiscal*.

En este sentido, la funci3n fiscalizadora no es aut3noma ni persigue fines específcos por sí misma sino que su funci3n es en primer t3rmino la de verificar con acciones concretas el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso descubrir en forma detallada las causas de incumplimiento, así como la medida, el tiempo, el lugar y las circunstancias en que ocurri3 con el fin de que la autoridad las tome en cuenta en el momento de emitir una resoluci3n con las que se afecten los intereses del sujeto pasivo fiscalizado y se aplique los instrumentos de correcci3n y de sanci3n por la conducta antijurídica que asumi3 y que fue descubierta mediante estas acciones.

En consecuencia, en la fase de determinaci3n, liquidaci3n y cobro de un cr3dito fiscal se encuentra como etapa previa la fiscalizaci3n. Es decir, la inspecci3n fiscal es un procedimiento preliminar, instrumental de comprobaci3n de obligaciones fiscales, inserto dentro un proceso de administraci3n fiscal. La fase de fiscalizaci3n da lugar a una serie de acciones que pueden ser emprendidas por las autoridades fiscales para obligar coactivamente a los sujetos al cumplimiento de las obligaciones violadas y, en su caso imponer o buscar la aplicaci3n de las sanciones correspondientes.

La fiscalizaci3n es todo un proceso que se denomina administraci3n fiscal, como lo muestra el siguiente cuadro:



Dentro del proceso de administración fiscal se encuentran dos procedimientos que se complementan y se retroalimentan entre sí: *el procedimiento fiscalizador y el procedimiento recaudador*. En el primero los órganos inspectivos investigan y actúan si se ha cumplido o no con el deber contributivo. En el segundo procedimiento las autoridades competentes se encargan de recibir los avisos, manifestaciones y declaraciones que presenten los sujetos obligados; recibir y registrar pagos de contribuciones y ejercer acciones de determinación y cobro de créditos fiscales y, cuando así proceda, imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales; aplicar el procedimiento económico coactivo e inclusive hacer la presentación de denuncias y querellas a la autoridad competente por la presunta comisión de delitos fiscales.

Todas las otras actividades, ya sean de carácter económico, técnico, legal o de cualquier otra naturaleza, son servicios de apoyo que se presentan a estas dos actividades fundamentales.

La función fiscalizadora o inspectiva no debe de estar integrada por sistemas y procedimientos rígidos que dificulten la adaptación del sistema a cada caso concreto. Las acciones encaminadas a la inspección de avisos, manifestaciones y declaraciones, de documentos contables y otros de carácter fiscal constituyen hasta el momento los sistemas más adecuados para determinar el grado de cumplimiento de una obligación.

La función fiscalizadora nunca debe ser tan amplia y ambiciosa como para pretender verificar el grado de cumplimiento de las obligaciones de cada uno de los sujetos. Un procedimiento fiscalizador de este tipo, por su enorme costo económico y las significativas dificultades de carácter tanto técnico como legal administrativo que pueden presentar, no encuentra aplicación en los sistemas fiscales de ningún país. El grado de intensidad, la variación de procedimientos y la cantidad de actos de fiscalización debe estar en proporción directa con los niveles de cumplimiento que tenga registrados un sistema fiscal determinado.

Se debe considerar que el objeto de la fiscalización y el levantamiento de las actas de fiscalización no es la recaudación de tributos, sino más bien, que mediante la presencia de los fiscalizadores y el temor de las infracciones fiscales se fomente en los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Por estas razones el aparato fiscalizador debe estar delante de los sistemas o ideas evasoras de los contribuyentes, como lo permitan los recursos económicos, técnicos y humanos del Estado.

3.3.3. LA INSPECCIÓN INTEGRAL

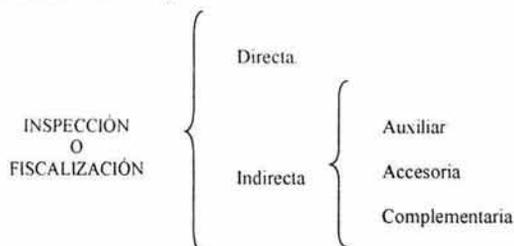
Para conseguir una plena y eficaz acción inspectiva es importante considerar la necesidad de implantar un sistema fiscalizador que persiga un solo propósito: hacer que los sujetos pasivos de una obligación fiscal, así como los terceros con ellos relacionados, cumplan en forma voluntaria o de manera compulsiva con las obligaciones que les imponen las disposiciones fiscales. Este programa de fiscalización, que podría denominarse integral, se conformaría con las partes fundamentales siguientes:

- Recopilación, análisis e interpretación de los preceptos jurídicos que regulan esa actividad.
- Inventario y clasificación de los recursos tanto humanos, técnicos y materiales con que cuenta el aparato fiscalizador.
- Instrumentación de programas intensivos de mediano y largo plazo para la capacitación y actualización del personal encargado de las inspecciones fiscales.
- Creación de programas realistas de fiscalización que permitan obtener los mejores resultados, tanto directos, que son los de descubrir a los sujetos evasores, como indirectos, que son los de alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- Realizar una permanente evaluación de los resultados obtenidos para conocer avances e irregularidades que permitan mejorar los sistemas de fiscalización.

Las acciones de inspección integral de fiscalización se integran de tres grandes grupos, que son: *jurídicas*, que consisten en el estudio, comprensión y manejo de las normas en esa materia; *técnicas*, que se refieren al manejo práctico de los principios de auditoría, comprobación de obligaciones fiscales mediante el manejo de todos los documentos probatorios, contables, periciales etc. Así mismo como su correcta interpretación y explicación; *administrativas*, que consisten en proveer a las autoridades encargadas de esta actividad de todos los elementos materiales y financieros apropiados para su eficaz y eficiente desenvolvimiento y para alcanzar óptimos resultados en todas las inspecciones fiscales.

3.3.4. DIFERENTES SISTEMAS DE INSPECCIÓN

La actividad inspectiva del fisco puede efectuarse mediante los siguientes sistemas de inspección o fiscalización:



- a) *Fiscalización Directa.* Se le puede conceputar como el conjunto de actos de las autoridades hacendarias competentes en los que existe relación interpersonal con los sujetos inspeccionados, ya sea en las oficinas de la autoridad, en el domicilio de los sujetos fiscalizados, o en tránsito, siguiendo su marco normativo.
- b) *Fiscalización Indirecta.* Es la actividad realizada por las autoridades administrativas y judiciales, por los responsables solidarios, y aun por terceros, mediante acciones establecidas en las diferentes disposiciones jurídicas, y con la exigencia de determinadas acciones, inclusive de tipo interpersonal, con las que se garantiza el cumplimiento de las obligaciones fiscales.⁴²

- *Fiscalización Auxiliar.* Es en la que el fisco recurre a fedatarios públicos, autoridades administrativas o judiciales, a los responsables solidarios, a contadores públicos con facultades para dictaminar estados financieros y aun a terceros, para que cuando ellos intervengan o participen en algún hecho o acto generador de obligaciones fiscales, lo celebren o realicen o, en su caso, no lo autoricen si no se dan cumplimiento a las obligaciones fiscales impuestas por los preceptos aplicables.
- *Fiscalización Accesoria.* Se presenta en todos los casos en los que la autoridad realiza tareas o actividades que tienen como objetivo alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Este tipo de fiscalización generalmente es muy sutil, es decir, como no está

⁴² MABARAK CERECEDO, *Doricela*. Ob. cit., Pág. 198.

dotada de elementos significativos de presión fiscal directa e inmediata, los sujetos no se sienten tan presionados para cumplir con sus obligaciones fiscales, pero sí, en prevención de mayores consecuencias, adquieren la convicción de que es mejor cumplirlas por propia voluntad.

- *Fiscalización Complementaria.* En este rubro se ubican las actividades de las autoridades fiscales, mediante las cuales publican estadísticas por regiones o por ramos, del comportamiento de la recaudación fiscal, y de las áreas o lugares en donde la recaudación fiscal ha resentido un descenso.

También se da este tipo de fiscalización cuando el fisco publica los nombres de las personas que han sido denunciadas por la comisión de delitos fiscales o que han sido sancionadas por la comisión de infracciones fiscales. En estos casos los grupos de contribuyentes incluidos o afectados por estas estadísticas por lo general proceden a corregir su situación fiscal cuando ésta no es la adecuada, sin necesidad de que el fisco actúe directamente con sus órganos fiscalizadores, o bien, ante la evidencia de esas informaciones, prefieren corregir de manera espontánea su situación fiscal.

Ninguna de estas formas o tipos de fiscalización individualmente consideradas, podrían ser eficaces para corregir las conductas evasoras de los contribuyentes, sólo una amplia combinación de todas puede producir resultados alentadores para el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales expedidas por el Estado

3.3.5. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS DE INSPECCIÓN

Las autoridades fiscales competentes podrán ejercer actos de comprobación sobre todas las personas con obligaciones fiscales, ya sea que éstas tengan el carácter de sujetos pasivos o de responsables solidarios. Para ese fin las autoridades fiscales tienen las facultades de:

- a) Revisar las declaraciones presentadas y corregir los errores aritméticos que éstas puedan presentar. Es decir, las autoridades realizarán actos de revisión y comprobación de los datos numéricos que contienen las declaraciones y efectuarán las correcciones numéricas que requieran, con las consecuencias que las disposiciones legales previenen para las personas que omiten el pago de determinadas contribuciones, en el caso de que se descubra una evasión mediante este procedimiento.



dotada de elementos significativos de presión fiscal directa e inmediata, los sujetos no se sienten tan presionados para cumplir con sus obligaciones fiscales, pero sí, en prevención de mayores consecuencias, adquieren la convicción de que es mejor cumplirlas por propia voluntad.

- *Fiscalización Complementaria.* En este rubro se ubican las actividades de las autoridades fiscales, mediante las cuales publican estadísticas por regiones o por ramos, del comportamiento de la recaudación fiscal, y de las áreas o lugares en donde la recaudación fiscal ha resentido un descenso.

También se da este tipo de fiscalización cuando el fisco publica los nombres de las personas que han sido denunciadas por la comisión de delitos fiscales o que han sido sancionadas por la comisión de infracciones fiscales. En estos casos los grupos de contribuyentes incluidos o afectados por estas estadísticas por lo general proceden a corregir su situación fiscal cuando ésta no es la adecuada, sin necesidad de que el fisco actúe directamente con sus órganos fiscalizadores, o bien, ante la evidencia de esas informaciones, prefieren corregir de manera espontánea su situación fiscal.

Ninguna de estas formas o tipos de fiscalización individualmente consideradas, podrían ser eficaces para corregir las conductas evasoras de los contribuyentes, sólo una amplia combinación de todas puede producir resultados alentadores para el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales expedidas por el Estado

3.3.5. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS DE INSPECCIÓN

Las autoridades fiscales competentes podrán ejercer actos de comprobación sobre todas las personas con obligaciones fiscales, ya sea que éstas tengan el carácter de sujetos pasivos o de responsables solidarios. Para ese fin las autoridades fiscales tienen las facultades de:

- a) Revisar las declaraciones presentadas y corregir los errores aritméticos que éstas puedan presentar. Es decir, las autoridades realizarán actos de revisión y comprobación de los datos numéricos que contienen las declaraciones y efectuarán las correcciones numéricas que requieran, con las consecuencias que las disposiciones legales previenen para las personas que omiten el pago de determinadas contribuciones, en el caso de que se descubra una evasión mediante este procedimiento.

- b) Realizar revisiones llamadas de *escritorio* que consiste en que las personas obligadas son requeridas para que presenten su contabilidad en el domicilio de las autoridades, así como para que proporcionen datos, informes o documentos que guarden relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, las que pueden correr a cargo de los sujetos pasivos, de las obligaciones fiscales o de los responsables solidarios.
- c) Revisar los dictámenes de estados financieros formulados por contador público autorizado, para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales dictaminadas.
- d) Ordenar y, en su caso, practicar avalúos o verificación física de toda clase de bienes, inclusive durante su transporte, cuando con ello se deba verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- e) Recabar los informes y datos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas, que posean los servicios públicos y los fedatarios con el motivo del desarrollo de sus funciones.
- f) Practicar compulsas a terceros, las cuales consisten en solicitarles informes y documentos, ya sea que los presenten en el domicilio de la autoridad o permitan que se revisen mediante una visita domiciliaria, con el fin de comprobar los actos o hechos de negocios realizados por un contribuyente determinado, con esos terceros. Todo ello con el fin de comprobar los datos de la contabilidad del contribuyente fiscalizado, con los que proporcionen las compulsas.
- g) Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, para revisar su contabilidad, correspondencia y demás documentos vinculados con las obligaciones fiscales cuyo cumplimiento se desea verificar.
- h) Allegarse las pruebas necesarias para presentar una denuncia o querrela de carácter penal ante las autoridades competentes cuando exista la posible comisión de delitos fiscales.

Éstos son los diversos instrumentos de fiscalización que pueden ejercer sobre los contribuyentes las autoridades fiscales, las cuales por disposición expresa del correspondiente precepto legal (artículo 42 del CFF), puede ejercitarse de manera conjunta indistinta o sucesiva, según lo disponga la autoridad. Lo anterior significa que la enumeración de las facultades de comprobación no limitan a la autoridad para que pueda incluso efectuar dos o más actos de fiscalización simultáneamente, o bien que realice alguno sin necesidad de efectuar ninguno de los otros.

La finalidad del ejercicio de las facultades de comprobación es la de obtener por los mejores medios posibles la información relacionada con el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

3.3.6. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA INSPECCIÓN FISCAL

Para el ejercicio de esta función gubernamental existen fundamentos legales contenidos tanto en la Constitución Política como en leyes orgánicas de la Constitución, en leyes ordinarias y aun en disposiciones reglamentarias, mediante las cuales, y con el propósito de transitar dentro del estado de derecho, la autoridad competente realiza todo y cada uno de los actos de fiscalización.

Fundamentos constitucionales de los órganos fiscalizadores. La Constitución Política, como instrumento jurídico fundamental, tanto en la estructura de los poderes del Estado, como en sus relaciones con los gobernados, contiene una serie de preceptos que le dan la base de sustentación necesaria a los actos de inspección fiscal que efectúan los correspondientes órganos del Estado para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Promulgación y ejecución de las leyes. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, corresponde al Poder Ejecutivo la facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expidan el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Si se relaciona este precepto con lo dispuesto en el último párrafo de artículo 16 y con el artículo 22 de la Carta Magna, se encuentra que corresponde a los órganos dependientes del Ejecutivo, el ejercicio de todos los procedimientos y acciones represivos de la evasión, excepto la aplicación de las penas aplicables por la comisión de delitos fiscales, en cuyo caso le corresponde al Poder Judicial.

Atención y despacho de los asuntos relacionados con la inspección fiscal. Sobre este aspecto el artículo 90 de la Constitución señala que mediante una ley orgánica se distribuirán los negocios del orden administrativo que han de estar a cargo de cada una de las Secretarías. La ley a la que se refiere este precepto constitucional es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que señala en su artículo 31 fracciones XI y XII, que compete a la SHCP el ejercicio de las siguientes actividades:

- a) Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes que sean aplicables, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales.
- b) Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como a la policía fiscal de la Federación.

La propia Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece en sus artículos 14, 16 y 18, que en cada secretaría habrá un Secretario de Estado para despachar los asuntos de su competencia auxiliado por los funcionarios que establezca tanto el reglamento interior de cada Secretaría como otras disposiciones legales. Este ordenamiento jurídico expresa también, que corresponde a los propios titulares de las dependencias gubernamentales el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero que para una mejor organización del trabajo, podrán delegar sus atribuciones en funcionarios inferiores, excepto las facultades que por disposición de la ley o del reglamento correspondiente sólo las deben ejercer los titulares, se indica también que el reglamento interior de cada dependencia determinará las atribuciones de las unidades administrativas.

En consecuencia, el Reglamento Interior de la SHCP contiene las disposiciones que regulan las funciones de, entre otros, los órganos encargados de realizar los actos de fiscalización. Ahí se expresa que las autoridades encargadas de esta importante y trascendente tarea se dividen en autoridades de nivel central y autoridades regionales.

Los órganos de nivel central y los órganos de competencia regional funcionan de la siguiente manera: los primeros tienen competencia primaria en materia de fiscalización y, por consiguiente, además de normar la operación de los organismos regionales pueden realizar actividades operativas en todo el territorio nacional. En cambio, los organismos fiscalizadores pertenecientes al ámbito regional sólo pueden realizar sus actividades dentro de la circunscripción territorial de su competencia, y sobre los sujetos a los que las disposiciones jurídicas someten a su jurisdicción.

El Reglamento Interior de la SHCP, así como el correspondiente acuerdo de delegación de funciones expedida por el secretario del ramo, señalan las tareas y elementos de competencia de los órganos regionales encargados de la inspección fiscal.

Fundamentos Constitucionales de la acción fiscalizadora. La fracción primera del artículo 89 Constitucional faculta al Presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, así como a proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia. En virtud de esto, los órganos dependientes del Poder Ejecutivo poseen la facultad de realizar los actos de fiscalización necesarios para procurar en la vía administrativa el cumplimiento de los procesos legales y, desde luego, las facultades relacionadas con la

verificación del grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las personas que, conforme a esos preceptos, debe de satisfacerlas.

En el ámbito constitucional, y en relación con la función fiscalizadora, se encuentran preceptos tan importantes como los contenidos en los párrafos primero y antepenúltimo del artículo 16, los que señalan que para molestar a un gobernado en sus intereses jurídicamente protegidos (persona, domicilio, papeles o posesiones), es necesario un mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Lo anterior, significa que cualquier acto de fiscalización o de comprobación del grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales deberá hacerse necesariamente mediante un escrito de una autoridad competente que se encuentre debidamente fundado y motivado. También se expresa en este precepto constitucional que las autoridades fiscales están facultadas para practicar visitas domiciliarias con el fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero que en este caso se deberán ajustar a las formalidades prescritas en el propio precepto constitucional para los actos de cateo.

Fundamentos legales de la comprobación de obligaciones fiscales. En México, sin duda alguna, es el CFF el texto que contiene los preceptos tanto de fondo como de forma que regulan los actos de inspección y procedimiento de comprobación de obligaciones fiscales, en concreto en los artículos 42 a 69.

“PRINCIPALES CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL, EN LAS QUE INCURREN LOS CONTRIBUYENTES PERSONAS FÍSICAS, INSCRITOS EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE NAUCALPAN ESTADO DE MÉXICO, DURANTE EL EJERCICIO FISCAL 2002”.

4.1. TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN:

“PRINCIPALES CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL, EN LAS QUE INCURREN LOS CONTRIBUYENTES PERSONAS FÍSICAS, INSCRITOS EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE NAUCALPAN ESTADO DE MÉXICO, DURANTE EL EJERCICIO FISCAL 2002”.

4.2. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN.

La investigación se refiere al estudio del fenómeno denominado “Evasión Fiscal”, del cual desafortunadamente no existe mucha bibliografía al respecto, ello debido a que no se le ha dado la importancia que requiere. La mayoría de los ciudadanos no se percatan que al evadir al fisco, están causando un daño que lesiona al erario público, ya que éste no percibe a tiempo las recaudaciones que ha presupuestado, por lo que no puede solventar debidamente el gasto público, teniendo que recurrir a otros medios para allegarse recursos y así cumplir con las funciones básicas de su razón de ser.

Dada la problemática nos surge la inquietud de estudiar y analizar el fenómeno, por lo que requerimos abordar directamente al contribuyente para establecer las causas en las que principalmente incurre para evadir al fisco.

Debido a la magnitud del fenómeno, y al gran número de ciudadanos en edad económicamente activa que habita en nuestro país, consideramos realizar la investigación, únicamente con aquellos contribuyentes que se encuentran incluidos en el padrón de contribuyentes de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, por lo que evidentemente requerimos obtener una muestra que nos permita analizar estadísticamente el universo.

Consideramos el cuestionario como la herramienta estadística a nuestro alcance para determinar nuestra población muestral.

La Administración Local de Recaudación de Naucalpan está integrada por una extensión territorial que comprenden 58 municipios¹: Acolman, Amecameca, Apaxco, Atenco, Atizapán de Zaragoza, Atlautla, Axapusco, Ayapango, Coacalco de Berriozábal, Cocotitlán, Coyotepec, Cuautitlán, Cuautitlán Izcalli, Chalco, Chiautla, Chicoloapan, Chiconcuac, Chimalhuacán, Ecatepec de Morelos, Ecatingo, Huehuetoca, Hueyoptla, Huixquilucan,

¹ Ver Anexo I.

Isidro Fabela, Ixtapaluca, Jaltenco, Jilotzingo, Juchitepec, La Paz, Melchor Ocampo, Naucalpan de Juárez, Nextlalpan, Nezahualcóyotl, Nicolás Romero, Nopaltepec, Otumba, Ozumba, Papalotla, San Martín de las Pirámides, Tecámac, Temamatla, Temascalapa, Tenango del Aire, Teoloyucán, Teotihuacan, Tepetlaoxtoc, Tepetlixpa, Tepetzotlán, Tequixquiac, Texcoco, Tezoyuca, Tlalmanalco, Tlalnepantla de Baz, Tultepec, Tultitlán, Valle de Chalco Solidaridad, Villa del Carbón, Zumpango.²

En virtud de que son demasiados los municipios que comprende dicha Administración, utilizamos un criterio de selección de los municipios en los que aplicamos nuestro cuestionario, que consiste en incluir únicamente a los principales municipios cuyas características económicas sean más favorables; por lo que de acuerdo a los resultados obtenidos en el censo económico de 1998 practicado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI) y que publica en un informe denominado “Imágenes Económicas del Estado de México”, encontramos que 10 son los principales municipios que cuentan con el mayor número de personal ocupado y de unidades económicas identificadas en los diversos sectores de la actividad económica, de los cuales, 8 municipios se encuentran incluidos dentro de la extensión territorial de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan; por lo que de acuerdo a este criterio acudimos a aplicar nuestros cuestionarios en dichos municipios que son:

1. Naucalpan de Juárez.
2. Tlalnepantla de Baz.
3. Ecatepec de Morelos.
4. Nezahualcóyotl.
5. Cuautitlán Izcalli.
6. Atizapán de Zaragoza.
7. Tultitlán.
8. La Paz.

Una vez recopilada la información procedimos a medir los resultados obtenidos. Para darles una interpretación a los mismos, pudiendo validarlos y codificarlos en el software Microsoft Excel a fin de obtener una base de datos compatible con el sistema **S.P.S.S.** (Statistical Package for the Social Sciences) **9.0 for Windows** (Paquete Estadístico para las Ciencias Sociales), que fue el programa que nos permitió visualizar las frecuencias de las variables independientes y además nos auxilió para realizar cruces de las

² <http://intrasat.sat.gob.mx/agji/agji.htm>

“Principales causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002”. 251

mismas o con demográficos (preguntas para obtener datos personales y socioeconómicos a los encuestados) incluidos en el cuestionario, con el objeto de obtener conclusiones razonables.

4.3. HIPÓTESIS DE TRABAJO.

El fenómeno de la evasión fiscal en el que incurren algunos contribuyentes personas físicas inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan se debe principalmente a las siguientes causas:

- H1.- Falta de conocimiento de los ciudadanos en materia fiscal, así como la falta de una cultura promotora a generar una conciencia cívica en lo individual que promueva el bienestar y la superación colectiva.
- H2.- Régimen impositivo demasiado gravoso.
- H3.- Complejidad de la legislación tributaria.
- H4.- Desconfianza en el manejo y administración de los fondos fiscales.
- H5.- Insuficiente difusión de información y orientación por parte de las autoridades fiscales.
- H6.- Insuficientes medidas de control de cumplimiento de obligaciones por parte de las autoridades fiscales.
- H7.- Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.
- H8.- Falta de disposición del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos para enterar tributos cuando no existe seguridad respecto de la correcta aplicación de los mismos.
- H9.- La situación de marginación de una comunidad respecto de la calidad de servicios públicos que reciben por parte de los gobiernos, influye en el sujeto para crear una aversión al pago de impuestos.

De lo anterior se desprende que en el presente caso la *variable dependiente* es la “Evasión Fiscal”, y las *variables independientes* son:

- Falta de conocimiento de los ciudadanos en materia fiscal, así como la falta de una cultura promotora a generar una conciencia cívica en lo individual que promueva el bienestar y la superación colectiva.
- Régimen impositivo demasiado gravoso.
- Complejidad de la legislación tributaria.
- Desconfianza en el manejo y administración de los fondos fiscales.
- Insuficiente difusión de información y orientación por parte de las autoridades fiscales.
- Insuficientes medidas de control de cumplimiento de obligaciones por parte de las autoridades fiscales.
- Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.

- Falta de disposición del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos para enterar tributos cuando no existe seguridad respecto de la correcta aplicación de los mismos.
- La situación de marginación de una comunidad respecto de la calidad de servicios públicos que reciben por parte de los gobiernos, influye en el sujeto para crear una aversión al pago de impuestos.

4.4. METODOLOGÍA.

4.4.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN.

La investigación va dirigida a identificar la conducta manifiesta del ser humano en lo individual y lo colectivo respecto de las causas que lo predisponen a evadir sus obligaciones fiscales.

En virtud de que el fenómeno de estudio “La evasión fiscal” ha sido poco abordado, es necesario explorar y examinar a los contribuyentes personas físicas incluidos en el padrón de contribuyentes de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan a fin de conocer cuales son las causas o situaciones que los inducen a no cumplir con sus obligaciones fiscales, y así poder explicar razonablemente dicha situación y sugerir medidas correctivas para revertir el fenómeno.

4.4.2. DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA.

De acuerdo a la solicitud que realizamos con fecha 17 de febrero de 2003, en la que nos dirigimos a la Administración Local de Recaudación de Naucalpan,³ a fin de solicitar el Universo de contribuyentes personas físicas inscritos en la misma, con el propósito de determinar una muestra estadística del universo, y en virtud de haber obtenido respuesta de la autoridad con fecha 16 de mayo de 2003,⁴ en la que se nos proporcionó el dato de 768,928 contribuyentes personas físicas inscritos en dicha administración, procedimos a determinar la muestra.

³ Ver Anexo 2.

⁴ Ver Anexo 3.

TIPO DE MUESTRA.

Muestra Probabilística:

FORMULA PARA CALCULAR EL TAMAÑO DE LA MUESTRA PARA PROPORCIONES (POBLACIÓN FINITA)

$$n = \frac{[(z^{\alpha/2}) \cdot (P) \cdot (Q)]}{[(N-1)^2 \cdot E^2] + [(z^{\alpha/2}) \cdot (P) \cdot (Q)]}$$

N: Tamaño de la muestra.

P: Proporción poblacional de éxito 0.33.

Q: Proporción poblacional de fracaso 0.67.

z: Puntuación normal estándar 1.96

E: Error en la estimación 10%

N: Tamaño de la población 768,928

α : Nivel de significancia 95%

Sustituyendo tenemos que:

α : **95%**

$\alpha/2 = 0.4750$

z:1.96

$$n = \frac{[(1.96)^2 \times (0.33) \times (0.67) \times (768,928)]}{[(768,927) \times (0.10)^2] + [(1.96)^2 \times (0.33) \times (0.67)]} = \frac{653,110.34}{7,690.12}$$

$$n = \frac{653,110}{7690} = 85$$

Nuestra muestra para realizar la investigación será de 85 contribuyentes personas físicas.

4.4.3. RECOPIACIÓN DE DATOS (CUESTIONARIO).

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**

A nombre de la UNAM agradecemos a usted su tiempo y su disposición, para responder el siguiente cuestionario de “Principales causas de evasión fiscal en las que incurren los contribuyentes mexicanos”, ya que pretendemos sugerir medidas correctivas a dicho fenómeno.

Al evadir el pago de los impuestos, afectamos al gobierno ya que no percibe los ingresos suficientes para cumplir con las funciones que tiene encomendadas, como la prestación de bienes y servicios, que son indispensables para el desarrollo de nuestras vidas cotidianas. Por lo que en realidad al no pagar los impuestos nos afectamos a nosotros mismos.

INVESTIGACIÓN: “Principales causas de evasión fiscal en las que incurren los contribuyentes personas físicas incluidos dentro del padrón de contribuyentes de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México”.

MARQUE CON UNA “X” LA OPCIÓN QUE CONSIDERE ADECUADA COMO RESPUESTA A LAS PREGUNTAS QUE SE FORMULAN:

A.- Género

1) Masculino [] 2) Femenino []

B.- ¿Qué edad tiene? _____

1.-¿Está usted de acuerdo o en desacuerdo que parte de sus obligaciones como ciudadano mexicano está en contribuir al gasto público de una manera justa y en medida de sus posibilidades?

- 1) Sí, estoy de acuerdo []
2) No estoy de acuerdo []
3) No sé/ No contesté []

2.-¿Está de acuerdo o en desacuerdo que parte de los ingresos que usted percibe, tiene que ser destinados para el pago de sus impuestos?

- 1) Sí, estoy de acuerdo []
- 2) No estoy de acuerdo []
- 3) No sé / No contestó []

|_____|

3.- Considera usted que actualmente los recursos patrimoniales de la nación son administrados de manera:

- 1) Excelente []
- 2) Bien administrados []
- 3) Mal administrados []
- 4) No sé / No contestó []

|_____|

4.- Considera que los servicios que brinda el gobierno en diferentes sectores sociales como son la salud, la educación, la vivienda, la seguridad pública, la justicia social, son prestados de manera:

- 1) Eficiente []
- 2) Deficiente []
- 3) No sé / No contestó []

|_____|

5.- Considera usted que los impuestos que paga y que evidentemente afectan su patrimonio familiar son:

- 1) Elevados []
- 2) Justos []
- 3) Bajos []
- 4) No sé / No contestó []

|_____|

6.-¿Conoce usted nuestras leyes fiscales vigentes, al respecto de los impuestos que paga?

- 1) Si las conozco []
- 2) Las conozco parcialmente []
- 3) No las conozco []
- 4) No sé / No contestó []

|_____|

7.- Para usted los procedimientos de nuestras leyes fiscales son:

- 1) Claros y sencillos []
- 2) Confusos []
- 3) Demasiado complicados []
- 4) No sé / No contestó []

[]

8.-¿Para usted los medios de difusión y asesoría que utiliza el gobierno como el Internet, los números telefónicos para consultas así como los módulos de asistencia al contribuyente, están a su alcance y electrónicamente son de fácil acceso?

- 1) Son accesibles y de gran apoyo []
- 2) Son inaccesibles e insuficientes []
- 3) No están a mi alcance []
- 4) No sé / No contestó []

[]

9.- Considera que los empleados encargados de brindarle la asesoría fiscal que usted requiere, están:

- 1) Debidamente capacitados y me asesoran de una manera cordial []
- 2) Poco capacitados []
- 3) Mal capacitados y me tratan mal []
- 4) No sé / No contestó []

[]

10.- Considera usted, que aquella persona que evade el pago de sus contribuciones es un ciudadano:

- 1) Hábil y astuto []
- 2) Inconsciente del daño que genera []
- 3) Delincuente []
- 4) No sé / No contestó []

[]

11.-¿Piensa usted, que la autoridad fiscal puede detectar fácilmente a una persona que no cumple oportunamente con sus obligaciones fiscales?

- 1) Es fácil que los detecten []
- 2) No los detectan []
- 3) No creo que revisen esos casos []
- 4) No sé / No contestó []

[]

12.-¿Qué pena cree usted que debe purgar un evasor fiscal?

- 1) Privación de la libertad []
- 2) Una multa ejemplar []
- 3) Una llamada de atención, para que cumpla []
- 4) No sé / No contestó []

C.-¿Qué nivel de estudios tiene usted?

- 1) Primaria []
- 2) Secundaria []
- 3) Preparatoria []
- 4) Profesional []
- 5) No sé / No contestó []

D.- Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar, ¿cuánto es el ingreso familiar mensual?

- 1) Hasta \$ 1,327 []
- 2) \$ 1,328 - \$ 2,654 []
- 3) \$ 2,655 - \$ 3,981 []
- 4) \$ 3,982 - \$ 5,308 []
- 5) Más de \$ 5.308 []
- 6) No sé / No contestó []

E.- ¿Cuál es su estado civil?

- 1) Casado []
- 2) Soltero []
- 3) Viudo []
- 4) Divorciado []
- 5) Unión libre []
- 6) No sé / No contestó []

F.- ¿Tiene teléfono en su casa?

- 1) Sí tiene []
- 2) No tiene []
- 3) No sé / No contestó []

G.- ¿En su casa o en su trabajo utiliza una computadora como medio para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales?

- 1) Sí []
- 2) No []
- 3) No sé / No contestó []

H.- ¿Cuál es su principal ocupación?

- 1) Trabajador en el gobierno []
- 2) Trabajador en sector privado []
- 3) Profesional independiente []
- 4) Trabajador por cuenta propia []
- 5) Estudiante []
- 6) Ama de casa []
- 7) Desempleado []
- 8) Jubilado o pensionado []
- 9) Campesino o jornalero []
- 10) Otro []
- 11) No sé / No contesto []

4.4.4. MEDICIÓN DE DATOS.

Nº CUEST.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32
MUNICIPIO	01 ATIZAPÁN DE ZARAGOZA										02 CUAUTILÁN IZCALLI										03 ECATEPEC											
VARIABLES																																
A	1	2	2	1	2	1	2	2	1	1	2	1	2	1	1	2	2	2	2	1	2	1	1	1	2	1	1	2	2	2	1	2
B	30	25	33	25	27	30	18	46	51	31	50	46	37	37	36	30	26	23	23	20	19	53	43	40	44	33	31	26	26	24	21	21
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
2	1	2	1	1	1	2	2	1	2	2	1	1	1	1	2	1	1	2	1	2	2	1	1	1	2	1	2	2	1	1	1	1
3	3	3	4	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2
4	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	3	1	2
5	3	1	1	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	4	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	2	2	1	1	1	1	1
6	3	3	3	2	1	3	3	2	1	3	3	2	2	2	2	2	3	2	2	3	2	2	1	1	3	2	2	3	3	3	2	2
7	2	2	3	2	1	2	2	2	3	2	2	2	2	2	2	4	3	2	2	2	3	2	1	3	2	2	2	2	2	2	4	2
8	3	1	4	2	1	2	2	1	3	2	2	2	2	3	2	1	3	2	1	1	1	1	2	2	1	1	2	3	1	1	2	2
9	2	4	2	1	2	2	1	3	2	3	3	2	1	4	2	3	3	2	2	2	2	2	2	3	2	1	2	1	2	1	3	2
10	2	2	4	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2	1	3	1	3	1	2	2	2	2	2
11	1	3	4	2	1	2	2	1	1	1	3	1	1	1	1	2	1	3	3	1	3	1	2	2	1	3	2	3	3	1	2	1
12	2	2	1	2	2	2	2	3	1	3	3	3	1	3	2	3	4	3	2	2	2	2	2	1	2	3	1	2	2	1	2	2
C	3	3	3	4	4	3	3	2	1	2	3	4	3	3	4	3	4	4	2	3	3	3	2	2	3	3	3	3	3	2	3	3
D	5	6	2	5	3	5	4	5	4	6	4	5	4	4	2	1	6	5	4	1	5	3	4	4	5	4	2	1	2	5	1	2
E	2	1	1	2	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
F	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
G	2	2	1	1	1	2	1	2	2	2	2	2	1	2	1	2	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	2	2	2	2	2
H	4	4	4	2	3	2	5	2	4	10	4	4	2	2	2	6	2	5	5	5	2	4	2	4	2	2	4	10	4	7	4	

“Principales causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002”.

N° CUEST.	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63		
MUNICIPIO	04 LA PAZ												05 NAUCALPAN										06 NEZAHUALCOYOTL										
VARIABLES																																	
A	1	1	2	2	1	2	1	2	1	2	2	2	1	1	1	1	1	1	1	2	1	2	2	2	1	2	2	2	2	1	1		
B	50	54	48	46	43	35	32	28	25	19	18	42	32	33	26	62	26	34	40	60	44	50	18	22	23	24	26	38	42	49	52		
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1		
2	1	2	1	1	3	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	2	2	2	1	1	1			
3	3	3	2	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	4	3	4	3	3	2	3	3	3	3	3			
4	2	2	2	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2	1	2	2	2			
5	1	1	2	1	2	1	2	2	1	1	2	2	1	2	1	2	2	2	1	2	1	2	1	2	1	1	1	1	1	2	2		
6	2	3	2	3	1	3	2	2	3	3	1	2	2	2	3	1	2	2	3	3	2	3	2	1	2	1	2	3	1	3	2		
7	2	3	2	3	3	2	2	2	2	2	1	1	3	2	3	2	2	1	2	4	3	4	2	2	2	2	3	3	2	3	1		
8	3	3	1	3	1	3	2	2	3	1	1	1	3	1	2	1	1	2	1	1	3	4	1	2	1	2	1	2	1	1	1		
9	2	3	1	3	1	4	1	4	4	2	2	1	2	4	2	3	3	3	2	3	3	4	3	2	3	2	3	2	2	3	1		
10	1	3	2	4	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	1	2	4	1	4	3	1	2	2	2	2	2	2	3		
11	3	1	1	1	1	4	2	3	2	2	1	3	3	1	2	1	1	1	4	4	1	3	2	1	2	1	2	1	2	1	3	2	
12	3	3	2	4	3	3	3	2	2	1	2	2	3	2	3	2	3	2	4	3	3	2	2	2	1	2	2	1	2	2	2		
C	3	5	1	2	1	2	4	3	3	4	3	1	2	3	2	1	2	3	1	5	3	1	3	4	3	4	3	1	2	3	2		
D	2	6	1	3	2	1	3	2	2	2	6	3	6	5	4	6	5	6	2	6	2	6	2	4	4	4	1	2	3	2	3		
E	1	1	1	6	1	4	1	2	2	2	2	1	5	1	2	1	2	5	1	1	4	1	2	2	2	2	2	1	4	1	1		
F	1	1	2	2	2	1	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	2	1	2		
G	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	
H	2	4	4	10	4	10	4	10	4	5	2	4	2	4	4	7	4	4	4	2	4	2	4	2	4	3	2	5	1	7	4	2	1

N° CUEST.	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85
MUNICIPIO	07 TLALNEPANTLA											08 TULTITLÁN										
VARIABLES																						
A	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	2	2	2	2	1	2	1	1	1	1
B	26	32	48	30	25	43	33	30	18	21	23	52	50	38	32	26	25	25	23	22	21	20
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
2	1	1	1	1	2	2	2	1	1	2	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
3	3	3	3	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
4	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2
5	2	3	1	1	4	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
6	1	2	2	2	3	3	3	1	2	2	2	2	3	2	3	3	3	2	2	2	2	2
7	2	2	2	1	2	2	3	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	1	3	2	2
8	1	2	4	1	1	3	3	2	1	2	2	3	1	1	1	3	2	1	3	2	1	3
9	2	1	4	2	2	3	3	2	1	2	2	2	3	2	1	1	2	4	2	3	1	4
10	2	1	1	2	2	3	2	2	4	2	3	3	1	2	2	2	1	3	2	1	2	2
11	1	2	1	1	2	2	2	1	4	1	2	1	3	1	1	1	2	3	1	1	3	1
12	2	3	4	3	2	2	3	2	4	2	1	2	3	3	2	3	2	2	2	2	3	2
C	4	3	4	1	3	3	4	3	3	3	1	1	2	3	2	3	3	2	4	4	4	3
D	5	3	4	6	6	6	1	5	5	5	5	2	3	3	6	2	1	3	2	4	6	4
E	2	1	1	5	2	1	1	2	2	2	2	1	1	1	1	1	2	1	2	1	2	2
F	1	1	1	2	1	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1
G	1	2	1	2	1	2	2	1	1	2	1	2	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2
H	3	4	3	10	2	2	4	4	4	11	2	8	6	7	4	4	7	4	4	4	5	1

CODIFICACIÓN

	MUNICIPIO	No. de Cuestionarios
Atizapán de Zaragoza	01	10
Cuautitlán Izcalli	02	11
Ecatepec	03	11
La Paz	04	11
Naucalpan	05	11
Nezahualcóyotl	06	10
Tlalnepantla	07	11
Tultitlán	08	11

4.4.5. TABLAS DE FRECUENCIAS.

TABLA No 1: ESTADO

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
	Estado de México	100	100%
	TOTAL:	85	100%

TABLA No 2: MUNICIPIOS

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
	Atizapán de Zaragoza	10	12%
	Cuautitlán Izcalli	11	13%
	Ecatepec	11	13%
	La Paz	11	13%
	Naucalpan	11	13%
	Nezahualcóyotl	9	11%
	Tlalnepantla	11	13%
	Tultitlán	11	13%
	TOTAL:	85	100.00%

MUNICIPIOS

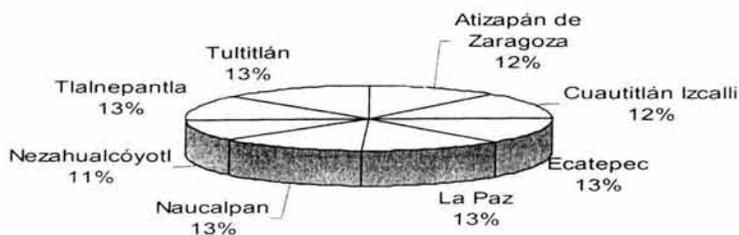


TABLA No 3: GÉNERO

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
A	Masculino	47	55%
	Femenino	38	45%
	TOTAL:	85	100%

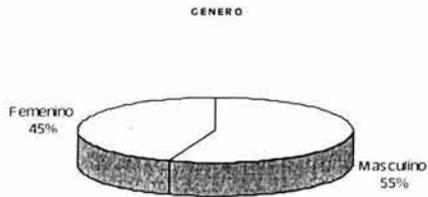


TABLA No 4: EDAD

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
B	menos de 20	6	7%
	de 20 a 30	31	36%
	de 30 a 40	22	26%
	más de 40	26	31%
TOTAL:		85	100%

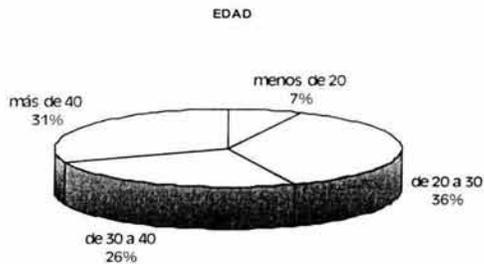


TABLA No 5: CONCIENCIA DE LAS PERSONAS DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
1	Si estoy de acuerdo	83	98%
	No estoy de acuerdo	2	2%
TOTAL:		85	100%

CONCIENCIA DE LAS PERSONAS DE CONTRIBUIR AL GASTO PUBLICO

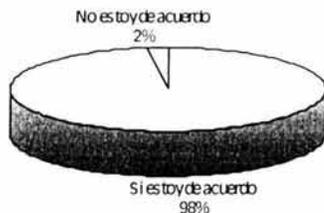


TABLA No 6: DISPOSICIÓN DE LOS CIUDADANOS A PAGAR IMPUESTOS

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
2	Sí, estoy de acuerdo	59	69%
	No, estoy de acuerdo	25	29%
	No contestó	1	1%
TOTAL:		85	100%

DISPOSICIÓN DE LOS CIUDADANOS A PAGAR IMPUESTOS

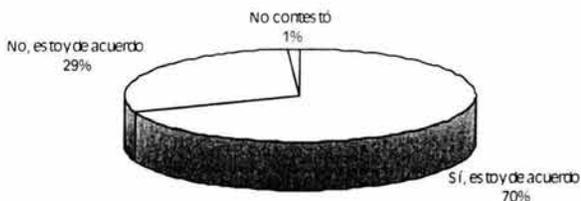


TABLA No 7: OPINIÓN SOBRE LA FORMA DE ADMINISTRAR LOS RECURSOS PATRIMONIALES DE LA NACIÓN

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
3	Bien administrados	6	7%
	Mal administrados	75	88%
	No contestó	4	5%
TOTAL:		85	100%

OPINIÓN SOBRE LA FORMA DE ADMINISTRAR LOS RECURSOS PATRIMONIALES DE LA NACIÓN



INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
4	Eficiente	6	7%
	Deficiente	77	91%
	No contestó	2	2%
TOTAL:		85	100%

EFICACIA EN LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS QUE BRINDA EL GOBIERNO

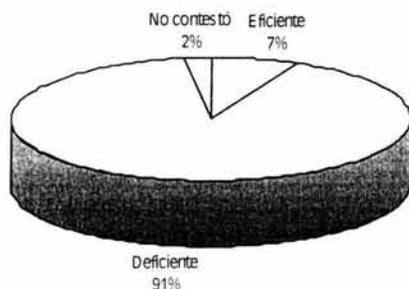


TABLA No 9: OPINIÓN SOBRE LAS TASAS DE LOS IMPUESTOS

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
5	Elevados	59	69%
	Justos	22	26%
	Bajos	2	2%
	No contestó	2	2%
TOTAL:		85	100%

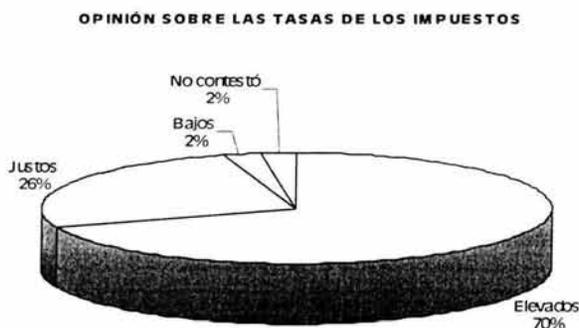


TABLA No 10: CONOCIMIENTO DEL CIUDADANO COMÚN RESPECTO DE LA LEGISLACIÓN EN MATERIA IMPOSITIVA

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
6	Sí las conozco	12	14%
	Las conozco parcialmente	41	48%
	No las conozco	32	38%
TOTAL:		85	100%

CONOCIMIENTO DEL CIUDADANO COMÚN RESPECTO DE LA LEGISLACIÓN EN MATERIA IMPOSITIVA

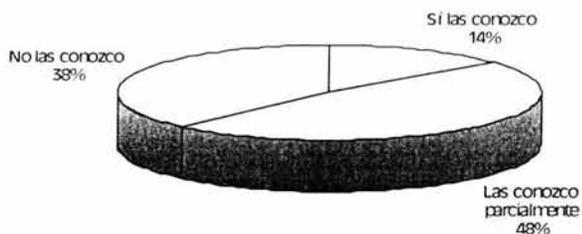


TABLA No 11: OPINIÓN SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE LAS LEYES FISCALES

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
7	Claros y sencillos	9	11%
	Confusos	55	65%
	Demasiado complicados	17	20%
	No contestó	4	5%
TOTAL:		85	100%

OPINIÓN SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE LAS LEYES FISCALES

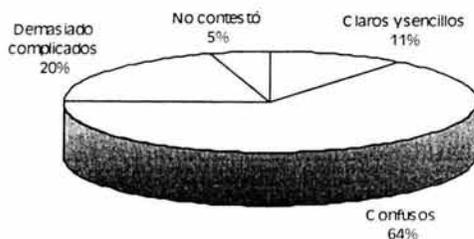


TABLA No 12: RESPUESTA RESPECTO DE LOS MEDIOS DE DIFUSIÓN EN MATERIA FISCAL

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
8	Son accesibles y de gran apoyo	38	45%
	Son inaccesibles e insuficientes	26	31%
	No están a mi alcance	18	21%
	No contestó	3	4%
	TOTAL:	85	100%

RESPUESTA RESPECTO DE LOS MEDIOS DE DIFUSIÓN EN MATERIA FISCAL

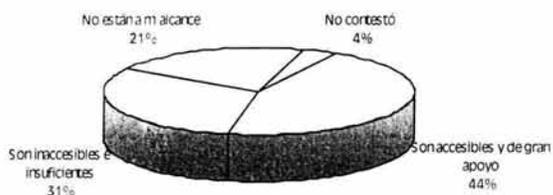
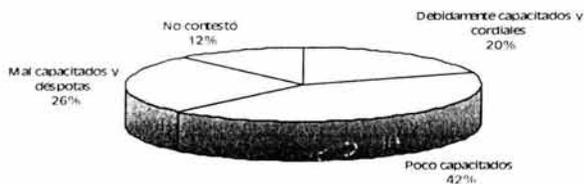


TABLA No 13: CAPACITACIÓN DEL PERSONAL ENCARGADO DE PROPORCIONAR ASESORÍA FISCAL

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
9	Debidamente capacitados y cordiales	17	20%
	Poco capacitados	36	42%
	Mal capacitados y déspotas	22	26%
	No contestó	10	12%
	TOTAL:	85	100%

CAPACITACIÓN DEL PERSONAL ENCARGADO DE PROPORCIONAR ASESORÍA FISCAL



“Principales causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002”.

TABLA No 14: OPINIÓN RESPECTO DE EL CIUDADANO QUE EVADE IMPUESTOS

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
10	Hábil y astuto	17	20%
	Inconsciente del daño que genera	54	64%
	Delicente	9	11%
	No contestó	5	6%
TOTAL:		85	100%

OPINIÓN RESPECTO DEL CIUDADANO QUE EVADE IMPUESTOS

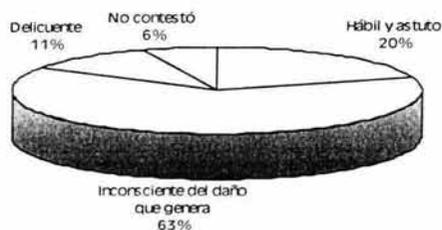


TABLA No 15: FACILIDAD DE LA AUTORIDAD FISCAL DE DETECTAR EVASORES

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
11	Fácil que los detecten	41	48%
	No los detectan	22	26%
	No creo que revisen esos casos	17	20%
	No contestó	5	6%
TOTAL:		85	100%

FACILIDAD DE LA AUTORIDAD FISCAL DE DETECTAR EVASORES

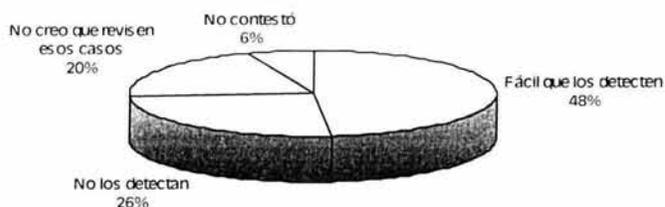


TABLA No 16: PENA QUE DEBE PURGAR UN EVASOR

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
12	Privación de la libertad	10	12%
	Una multa ejemplar	44	52%
	Una llamada de atención	26	31%
	No contestó	5	6%
TOTAL:		85	100%

PENA QUE DEBE PURGAR UN EVASOR

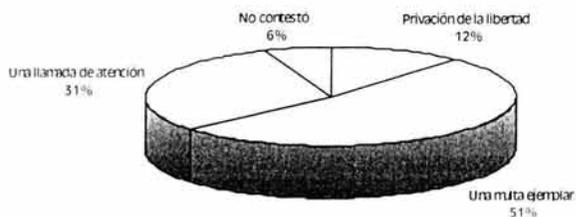


TABLA No 17: NIVEL DE ESTUDIOS

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
C	Primaria	11	13%
	Secundaria	17	20%
	Preparatoria	40	47%
	Profesional	15	18%
	No contestó	2	2%
TOTAL:		85	100%

NIVEL DE ESTUDIOS

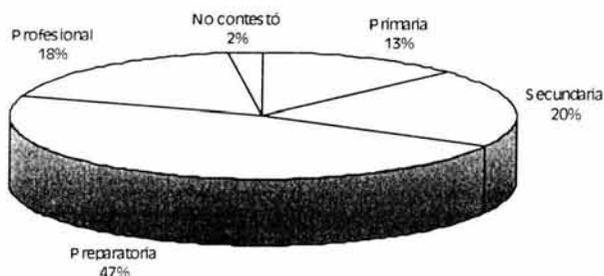


TABLA No 18: PERCEPCIÓN MENSUAL FAMILIAR DEL ENCUESTADO

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
D	Hasta \$1,327	9	11%
	\$1,328 - 2,654	17	20%
	\$2,655 - 3,981	11	13%
	\$3,982 - 5,308	17	20%
	Más de \$5,308	16	19%
	No contestó	15	18%
TOTAL:		85	100%

PERCEPCIÓN MENSUAL FAMILIAR DEL ENCUESTADO

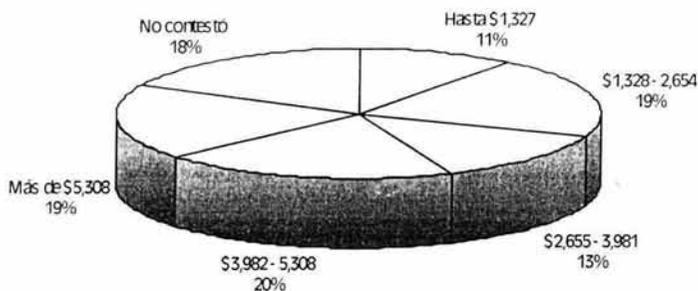


TABLA No 19: ESTADO CIVIL

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
E	Casado	40	47%
	Soltero	35	41%
	Viudo	1	1%
	Divorciado	4	5%
	Unión libre	4	5%
	No contestó	1	1%
TOTAL:		85	100%

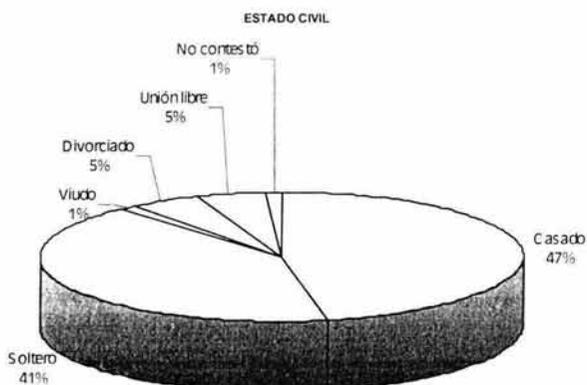


TABLA No 20: SERVICIO TELEFÓNICO EN EL HOGAR

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
F	Sí tiene	60	71%
	No tiene	25	29%
TOTAL:		85	100%

SERVICIO TELEFÓNICO EN EL HOGAR

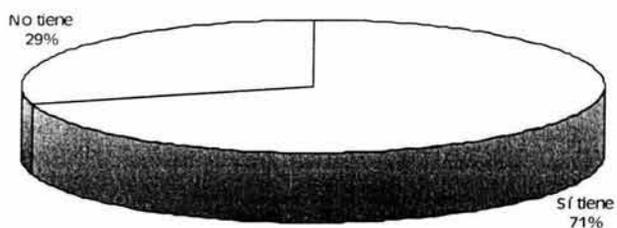


TABLA No 21: DISPONIBILIDAD DE UN EQUIPO DE COMPUTO A SU ALCANCE

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
G	Sí	22	26%
	No	63	74%
TOTAL:		85	100%

DISPONIBILIDAD DE UN EQUIPO DE CÓMPUTO A SU ALCANCE

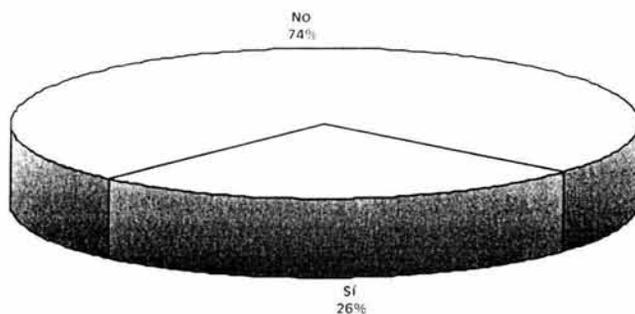
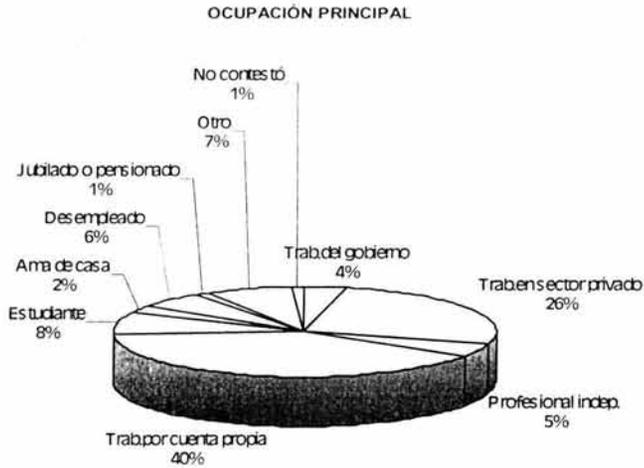


TABLA No 22: OCUPACIÓN PRINCIPAL

INDICADOR	CATEGORÍA	FRECUENCIA	
		ABSOLUTA	RELATIVA
H	Trab.del gobierno	3	4%
	Trab.en sector privado	22	26%
	Profesional indep.	4	5%
	Trab.por cuenta propia	34	40%
	Estudiante	7	8%
	Ama de casa	2	2%
	Desempleado	5	6%
	Jubilado o pensionado	1	1%
	Otro	6	7%
	No contestó	1	1%
TOTAL:		85	100%



4.4.6: INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS.

Cruce de variables Crosstabs. Sistema S.P.S.S. Statistical Package for the Social Sciences 9.0 for Windows (Paquete Estadístico para las Ciencias Sociales).

H1.- Falta de conocimiento de los ciudadanos en materia fiscal, así como la falta de una cultura promotora a generar una conciencia cívica en lo individual que promueva el bienestar y la superación colectiva.

H8.- Falta de disposición del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos para enterar tributos cuando no existe seguridad respecto de la correcta aplicación de los mismos.

DIAGNÓSTICO HIPÓTESIS 1 y 8.

C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted? * 1.- ¿Está usted consciente de que parte de sus obligaciones como ciudadano consisten en contribuir al gasto público de una manera justa y en medida de sus posibilidades?

C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted?	1.- ¿Está usted consciente de que parte de sus obligaciones como ciudadano consisten en contribuir al gasto público de una manera justa y en medida de sus posibilidades?		Total
	Sí estoy conciente	No estoy conciente	
Primaria	10	1	11
Secundaria	17		17
Preparatoria	40		40
Profesional	14	1	15
No contestó	2		2
Total	83	2	85
Porcentajes	98%	2%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 98% corresponde a la hipótesis H1 respecto de las personas físicas que están conscientes de que parte de sus obligaciones como ciudadano consiste en contribuir al gasto público de una manera justa y en medida de sus posibilidades, frente al valor de 2% que no están conscientes en contribuir. La conciencia a pagar impuestos se incrementa conforme hay un mayor grado de preparación académica.

Edad recodificada * 2.- ¿Está de acuerdo o en desacuerdo que parte de los ingresos que usted percibe, tienen que ser destinados para el pago de sus impuestos?

Edad recodificada	2.- ¿Está de acuerdo o en desacuerdo que parte de los ingresos que usted percibe, tienen que ser destinados para el pago de sus impuestos?			Total
	Sí estoy de acuerdo	No estoy de acuerdo	No contestó	
De 18 a 25 años	15	12		27
De 26 a 35 años	20	6	1	27
De 36 a 45 años	11	4		15
De 46 a 55 años	10	3		13
Más de 55 años de edad	3			3
Total	59	25	1	85
Porcentajes	69%	29%	1%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 69% corresponde a la hipótesis H8 respecto de las personas físicas que aceptan o están de acuerdo en que parte de sus ingresos sean destinados al pago de impuestos, frente al valor de 29% que no están de acuerdo en enterarlos. Nos percatamos de la situación de que las personas jóvenes cuyas edades oscilan entre los 18 y 25 años presentan una mayor aversión a pagar impuestos.

C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted? * 10.- Considera usted que aquella persona que evade el pago de sus contribuciones es un ciudadano: * Edad recodificada.

Edad recodificada	C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted?	10.- Considera usted que aquella persona que evade el pago de sus contribuciones es un ciudadano:				Total
		Hábil y astuto	Inconsciente del daño que genera	Delincuente	No contestó	
De 18 a 25 años	Secundaria		3			3
	Preparatoria	3	9	3	1	16
	Profesional	3	5			8
	Total	6	17	3	1	27
De 26 a 35 años	Primaria		2			2
	Secundaria		5			5
	Preparatoria	3	10	1	1	15
	Profesional		5			5
Total	3	22	1	1	27	
De 36 a 45 años	Primaria		4			4
	Secundaria	1	2	1		4
	Preparatoria	3	2	1		6
	Profesional		1			1
Total	4	9	2		15	
De 46 a 55 años	Primaria	1	1	1	1	4
	Secundaria	1	2	1	1	5
	Preparatoria		2			2
	Profesional	1				1
	No contestó			1		1
Total	3	5	3	2	13	
Más de 55 años	Primaria		1			1
	Preparatoria	1				1
	No contestó				1	1
Total	1	1		1	3	
TOTAL		17	54	9	5	85
Porcentajes		20%	64%	11%	6%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 64% corresponde a la hipótesis H1 respecto a la percepción que tienen los contribuyentes sobre los evasores fiscales. Por lo que claramente se aprecia que existe una inconsciencia sobre el daño que se genera al eludir el pago de sus contribuciones; frente al 20% que consideran a los evasores como ciudadanos hábiles y astutos. Es importante señalar que dicha aseveración está presente en personas jóvenes con mayor formación académica.

Edad recodificada * 12.- ¿Que pena cree usted que debe purgar un evasor fiscal? * C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted?

C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted?	Edad recodificada	12.- ¿Que pena cree usted que debe purgar un evasor fiscal?				Total
		Privación de la libertad	Una multa ejemplar	Una llamada de atención, para que cumpla	No contestó	
Primaria	De 26 a 35 años	1		1		2
	De 36 a 45 años		3	1		4
	De 46 a 55 años		2	2		4
	Más de 55 años de edad			1		1
	Total	1	5	5		11
Secundaria	De 18 a 25 años	1	2			3
	De 26 a 35 años		3	2		5
	De 36 a 45 años	2	1	1		4
	De 46 a 55 años		2	2	1	5
	Total	3	8	5	1	17
Preparatoria	De 18 a 25 años	2	13		1	16
	De 26 a 35 años	2	7	6		15
	De 36 a 45 años	1	2	3		6
	De 46 a 55 años		2			2
	Más de 55 años de edad			1		1
	Total	5	24	10	1	40
Profesional	De 18 a 25 años	1	3	3	1	8
	De 26 a 35 años		4	1		5
	De 36 a 45 años			1		1
	De 46 a 55 años				1	1
	Total	1	7	5	2	15
No contestó	De 46 a 55 años			1		1
	Más de 55 años de edad				1	1
	Total			1	1	2
TOTAL		10	44	26	5	85
Porcentajes		12%	52%	31%	6%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 52% corresponde a la hipótesis H1 respecto a qué pena debe purgar un evasor fiscal, por lo que principalmente los contribuyentes jóvenes y con una educación media superior, consideran que la sanción más apropiada es una multa ejemplar; frente al 31% de las personas que consideran que una llamada de atención por parte de la autoridad fiscal es lo idóneo y, un extracto de la muestra que representa un 12%, consideran que privar de la libertad a los evasores es lo más conveniente.

H2.- Régimen impositivo demasiado gravoso.

H7.- Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.

D.- ¿Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar, ¿Cuánto es el ingreso familiar mensual? * 5.- Considera usted que los impuestos que paga y que evidentemente afectan su patrimonio familiar son: *
H.- ¿Cuál es su principal ocupación?

DIAGNÓSTICO HIPÓTESIS 2 y 7.

H.- ¿Cual es su principal ocupación?	D.- ¿Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar. ¿Cuánto es el ingreso familiar mensual?	5.- Considera usted que los impuestos que paga y que evidentemente afectan su patrimonio familiar son:				
		Elevados	Justos	Bajos	No contestó	Total
Trabajador en el gobierno	Hasta \$1,327	1				1
	\$2,655-\$3,981		1			1
	\$3,982-\$5,308	1				1
	Total	2	1			3
Trabajador en el sector privado	\$1,328-\$2,654	2	1			3
	\$3,982-\$5,308	3	2		1	6
	Más de \$5,308	2	4			6
	No contestó	3	3		1	7
	Total	10	10		2	22
Profesionista independiente	\$2,655-\$3,981		1			1
	\$3,982-\$5,308	2				2
	Más de \$5,308		1			1
	Total	2	2			4
Trabajador por cuenta propia	Hasta \$1,327	2	1			3
	\$1,328-\$2,654	9	1			10
	\$2,655-\$3,981	3	2	1		6
	\$3,982-\$5,308	5				5
	Más de \$5,308	3	2	1		6
	No contestó	3	1			4
Total	25	7	2		34	
Estudiante	Hasta \$1,327	1				1
	\$1,328-\$2,654	1				1
	\$3,982-\$5,308	3				3
	Más de \$5,308	1				1
	No contestó	1				1
Total	7				7	
Ama de casa	Hasta \$1,327	1				1
	\$2,655-\$3,981	1				1
	Total	2				2
Desempleado	Hasta \$1,327	1				1
	\$1,328-\$2,654	1				1
	\$2,655-\$3,981	1				1
	Más de \$5,308	1				1
	No contestó		1			1
Total	4	1			5	
Jubilado o pensionado	\$1,328-\$2,654	1				1
	Total	1				1
Otro	Hasta \$1,327	2				2
	\$1,328-\$2,654		1			1
	\$2,655-\$3,981	1				1
	No contestó	2				2
Total	5	1			6	
No contestó	Más de \$5,308	1				1
	Total	1				1
TOTAL		59	22	2	2	85
Porcentajes		69%	26%	2%	2%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 69% corresponde a la hipótesis H2 y H7 respecto a los contribuyentes que consideran que los impuestos que pagan son elevados y afectan su patrimonio familiar, frente al 26% que considera que son justos. Cabe mencionar que entre mayor sea el ingreso que percibe el contribuyente existe una tendencia a aseverar que los impuestos que paga son elevados.

H3.- Complejidad de la legislación tributaria

DIAGNÓSTICO HIPÓTESIS 3.

C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted? * 7.- Para usted los procedimientos de nuestras leyes fiscales son: * D.-¿Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar, ¿Cuánto es el ingreso familiar mensual?

D.- ¿Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar, ¿Cuánto es el ingreso familiar mensual?	C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted?	7.- Para usted los procedimientos de nuestras leyes fiscales son:				Total
		Claros y Sencillos	Confusos	Demasiado complicados	No contestó	
Hasta \$1,327	Primaria		1			1
	Secundaria		1			1
	Preparatoria		4	2	1	7
	Total		6	2	1	9
\$1,328-\$2,654	Primaria		2	2		4
	Secundaria	1	1		1	3
	Preparatoria		5	3		8
	Profesional		2			2
Total	1	10	5	1	17	
\$2,655-\$3,981	Primaria	2				2
	Secundaria	1	2	1		4
	Preparatoria		3			3
	Profesional	1	1			2
Total	4	6	1		11	
\$3,982-\$5,308	Secundaria	1	2	3		6
	Preparatoria		6			6
	Profesional		3	2		5
	Total	1	11	5		17
Más de \$5,308	Secundaria		2			2
	Preparatoria		9	1		10
	Profesional		4			4
	Total		15	1		16
No contestó	Primaria	1	2		1	4
	Secundaria			1		1
	Preparatoria	2	4			6
	Profesional		1	1		2
	No contestó			1	1	2
Total	3	7	3	2	15	
TOTAL		9	55	17	4	85
Porcentajes		11%	65%	20%	5%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 65% corresponde a la hipótesis H3 respecto a los contribuyentes que consideran que los procedimientos de nuestras leyes fiscales son confusos, y un 20% corresponde a contribuyentes que consideran que son demasiado complicados. Estas situaciones se plasman considerando que en términos generales el nivel académico de las personas no es un factor que determine la fácil comprensión de dicha legislación; frente a un 11% que consideran que dichos procedimientos son claros y sencillos.

C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted? * 6.- ¿Conoce usted nuestras leyes fiscales vigentes, al respecto de los impuestos que paga? * D.- ¿Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar, ¿Cuánto es el ingreso familiar mensual?

D.- ¿Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar, ¿Cuánto es el ingreso familiar mensual?	C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted?	6.- ¿Conoce usted nuestras leyes fiscales vigentes, al respecto de los impuestos que paga?			
		Si las conozco	Las conozco parcialmente	No las conozco	Total
Hasta \$1,327	Primaria		1		1
	Secundaria			1	1
	Preparatoria		3	4	7
	Total		4	5	9
\$1,328-\$2,654	Primaria	1	1	2	4
	Secundaria		1	2	3
	Preparatoria		4	4	8
	Profesional		1	1	2
	Total	1	7	9	17
\$2,655-\$3,981	Primaria		1	1	2
	Secundaria	1	2	1	4
	Preparatoria	1	2		3
	Profesional	1	1		2
	Total	3	6	2	11
\$3,982-\$5,308	Secundaria	2		4	6
	Preparatoria		4	2	6
	Profesional	2	3		5
	Total	4	7	6	17
Más de \$5,308	Secundaria		2		2
	Preparatoria		8	2	10
	Profesional	2	2		4
	Total	2	12	2	16
No contestó	Primaria	1	1	2	4
	Secundaria		1		1
	Preparatoria	1	1	4	6
	Profesional		2		2
	No contestó			2	2
	Total	2	5	8	15
Total		12	41	32	85
Porcentajes		14%	48%	38%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 48% corresponde a la hipótesis H3 respecto a los contribuyentes que conocen nuestras leyes fiscales vigentes en relación de los impuestos que entera, conociéndolas parcialmente y un 38% de los contribuyentes las desconocen; frente a un 14% que si las conocen. Se observa que el nivel académico de los contribuyentes no es un factor de influencia para el conocimiento de nuestra legislación fiscal.

H4.- Desconfianza en el manejo y administración de los fondos fiscales.

DIAGNÓSTICO HIPÓTESIS 4.

3.- Considera usted que actualmente los recursos patrimoniales de la nación son administrados de manera:

3.- Considera usted que actualmente los recursos patrimoniales de la nación son administrados de manera:				
	Bien administrados	Mal administrados	No contestó	Total
	6	75	4	27
Total	6	75	4	85
Porcentajes	7%	88%	5%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 88% corresponde a la hipótesis H4 respecto a los contribuyentes que consideran que los recursos patrimoniales de la nación son mal administrados, frente a un 7% que consideran que son bien administrados.

H5.- Insuficiente difusión de información y orientación por parte de las autoridades fiscales

DIAGNÓSTICO HIPÓTESIS 5.

F.- ¿Tiene teléfono en casa? * 8.- ¿Para usted, los medios de difusión y asesoría que utiliza el gobierno como el Internet, los números telefónicos para consultas así como los módulos de asistencia al contribuyente, están a su alcance y electrónicamente son de fácil acceso?

F.- ¿Tiene teléfono en casa?	8.- ¿Para usted, los medios de difusión y asesoría que utiliza el gobierno como el Internet, los números telefónicos para consultas así como los módulos de asistencia al contribuyente, están a su alcance y electrónicamente son de fácil acceso?				
	Son accesibles y de gran apoyo	Son inaccesibles e insuficientes	No están a mi alcance	No contestó	Total
Si tiene	27	20	10	3	60
No tiene	11	6	8		25
Total	38	26	18	3	85
Porcentajes	45%	31%	21%	4%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 45% corresponde a la hipótesis H5 respecto a los contribuyentes que consideran que los medios de difusión y asesoría que utiliza la autoridad fiscal están a su alcance y electrónicamente son de fácil acceso; frente a un 31% de contribuyentes que consideran que éstos son inaccesibles e insuficientes y un 21% que no los tienen a su alcance. Todo ello respecto a los contribuyentes que cuentan con una línea telefónica en su domicilio.

G.- ¿En su casa o en su trabajo utiliza una computadora como medio para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales? * 8.- ¿Para usted, los medios de difusión y asesoría que utiliza el gobierno como el Internet, los números telefónicos para consultas así como los módulos de asistencia al contribuyente, están a su alcance y electrónicamente son de fácil acceso?

G.- ¿En su casa o en su trabajo utiliza una computadora como medio para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales?	8.- ¿Para usted, los medios de difusión y asesoría que utiliza el gobierno como el Internet, los números telefónicos para consultas así como los módulos de asistencia al contribuyente, están a su alcance y electrónicamente son de fácil acceso?				
	Son accesibles y de gran apoyo	Son inaccesibles e insuficientes	No están a mi alcance	No contestó	Total
Sí	13	6	1	2	22
No	25	20	17	1	63
Total	38	26	18	3	85
Porcentajes	45%	31%	21%	4%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 45% corresponde a la hipótesis H5 respecto a los contribuyentes que consideran que los medios de difusión y asesoría que utiliza la autoridad fiscal están a su alcance y electrónicamente son de fácil acceso; frente a un 31% de contribuyentes que consideran que éstos son inaccesibles e insuficientes y un 21% que no los tienen a su alcance. Todo ello respecto a los contribuyentes que cuentan con una computadora como medio para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

9.- Considera que los empleados encargados de brindarle la asesoría fiscal que usted requiere, están:

	9.- Considera que los empleados encargados de brindarle la asesoría fiscal que usted requiere, están:				
	Debidamente capacitados y me asesoran con cordialidad	Poco capacitados	Mal capacitados y me tratan mal	No contestó	Total
Total	17	36	22	10	85
Porcentajes	20%	42%	26%	12%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 42% corresponde a la hipótesis H5 respecto a los contribuyentes que consideran que los empleados encargados de brindarles asesoría fiscal están poco capacitados y el 26% de los contribuyentes opinan al respecto que dichos asesores están mal capacitados y son déspotas; frente a un 20% que consideran que están debidamente capacitados y trabajan con cordialidad.

H6.- Insuficientes medidas de control de cumplimiento de obligaciones por parte de las autoridades fiscales.

DIAGNÓSTICO HIPÓTESIS 6.

C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted? * 11.- Piensa usted que la autoridad fiscal pueda detectar fácilmente a una persona que no cumple oportunamente con sus obligaciones fiscales * H.- ¿Cuál es su principal ocupación?

11.- Piensa usted que la autoridad fiscal pueda detectar fácilmente a una persona que no cumple oportunamente con sus obligaciones fiscales						
H.- ¿Cuál es su principal ocupación?	C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted?	Es fácil que los detecten	No los detectan	No creo que revisen esos casos	No contestó	Total
Trabajador en el gobierno	Secundaria		1			1
	Preparatoria	2				2
	Total	2	1			3
Trabajador en el sector privado	Primaria			1		1
	Secundaria	1	1	1		3
	Preparatoria	5	5	3		13
	Profesional	1	2	1		4
	No contestó				1	1
	Total	7	8	6	1	22
Profesionista independiente	Profesional	4				4
	Total	4				4
Trabajador por cuenta propia	Primaria	2		1	1	4
	Secundaria	7	1	1		9
	Preparatoria	7	5	3	2	17
	Profesional	2	1			3
	No contestó	1				1
	Total	19	7	5	3	34
Estudiante	Secundaria	1				1
	Preparatoria		1	1		2
	Profesional		2	2		4
	Total	1	3	3		7
Ama de casa	Primaria			1		1
	Preparatoria	1				1
	Total	1		1		2
Desempleado	Primaria	1	1			2
	Secundaria	1				1
	Preparatoria		2			2
	Total	2	3			5
Jubilado o pensionado	Primaria	1				1
	Total	1				1
Otro	Primaria	2				2
	Secundaria	1			1	2
	Preparatoria			2		2
	Total	3		2	1	6
No contestó	Preparatoria	1				1
	Total	1				1
Total		41	22	17	5	85
Porcentajes		48%	26%	20%	6%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 48% corresponde a la hipótesis H6 respecto a los contribuyentes que piensan que la autoridad fiscal puede detectar fácilmente a una persona que no cumple oportunamente con sus obligaciones fiscales, frente a 26% que considera que no los detectan, y un 20% que cree que no revisan esos casos. Está presente la incertidumbre de ser revisados principalmente en los contribuyentes que tiene una actividad propia, cuando evaden el pago de sus contribuciones.

H9.- La situación de marginación de una comunidad, respecto de la calidad de los servicios públicos que reciben por parte de los gobiernos, influye en el sujeto para crear una aversión al pago de impuestos.

DIAGNÓSTICO HIPÓTESIS 9.

C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted? * 4.- Considera que los servicios que brinda el gobierno en diferentes sectores sociales como son la salud, la educación, la vivienda, la seguridad pública, la justicia social, son prestados de manera: * D.- ¿Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar, ¿Cuánto es el ingreso familiar mensual?

“Principales causas de Evasión Fiscal, en las que incurren los contribuyentes personas físicas, inscritos en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México, durante el Ejercicio Fiscal 2002”. 289

4.- Considera que los servicios que brinda el gobierno en diferentes sectores sociales como son la salud, la educación, la vivienda, la seguridad pública, la justicia social, son prestados de manera:					
D.- ¿Sumando todos los ingresos que perciben los familiares que viven en su hogar, ¿Cuánto es el ingreso familiar mensual?	C.- ¿Qué nivel de estudios tiene usted?	Eficiente	Deficiente	No contestó	Total
Hasta \$1,327	Primaria		1		1
	Secundaria	1			1
	Preparatoria		6	1	7
	Total	1	7	1	9
\$1,328-\$2,654	Primaria	2	2		4
	Secundaria	1	2		3
	Preparatoria		8		8
	Profesional		2		2
	Total	3	14		17
\$2,655-\$3,981	Primaria	1	1		2
	Secundaria		4		4
	Preparatoria		3		3
	Profesional		2		2
	Total	1	10		11
\$3,982-\$5,308	Secundaria		6		6
	Preparatoria		6		6
	Profesional		5		5
	Total		17		17
Más de \$5,308	Secundaria	1	1		2
	Preparatoria		10		10
	Profesional		4		4
	Total	1	15		16
No contestó	Primaria		3	1	4
	Secundaria		1		1
	Preparatoria		6		6
	Profesional		2		2
	No contestó		2		2
	Total		14	1	15
Total		6	77	2	85
Porcentajes		7%	91%	2%	100%

CONCLUSIÓN

El valor porcentual de 91% corresponde a la hipótesis H9 respecto a los contribuyentes que piensan que los diferentes servicios que presta el gobierno son deficientes; frente a 7% que considera que dichos servicios son prestados con eficacia.

4.5. RESULTADOS.

4.5.1. INFORME DE LA INVESTIGACIÓN.

De acuerdo a la complejidad del fenómeno de estudio y como resultado de nuestra investigación podemos mencionar las siguientes conclusiones respecto de las principales causas en las que incurren las personas físicas inscritas dentro del padrón de contribuyentes de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan Estado de México en el Ejercicio fiscal 2002.

H1.- Falta de conocimiento de los ciudadanos en materia fiscal, así como la falta de una cultura promotora a generar una conciencia cívica en lo individual que promueva el bienestar y la superación colectiva.

Vivir en una sociedad organizada implica que debe existir una conciencia en los ciudadanos de otorgar al Estado los fondos necesarios para que éste cumpla con la razón de su existir; esto es, que debe estar latente una “cultura fiscal” acorde con las necesidades actuales de nuestro país, por lo que concluimos como resultado de la investigación que estos preceptos de una verdadera conciencia cívica para enterar tributos, aumenta en la ciudadanía en relación al nivel académico con que cuenten.

RECOMENDACIONES

Una sociedad educada definitivamente aportará mejores acciones e ideas para vivir armónicamente y con aspiraciones a superar la calidad de vida. Pero se debe de tomar en cuenta la situación de que no solo se trata de destinar mayores recursos a la educación, que es justo lo que están haciendo estos últimos gobiernos, sino que se debe de evaluar si realmente se ofrece una educación de calidad a los gobernados. Esto lo mencionamos ya que nos percatamos de que existe una mayor disposición a la “corrupción” y a la aversión del cumplimiento de obligaciones impositivas por parte de personas jóvenes y que han tenido una mayor instrucción académica, por lo que consideramos que la autoridad fiscal debe de poner mayor atención en estas generaciones de jóvenes y ejercer sus facultades de comprobación de una manera más constante, para que mediante éstas, dichas personas puedan tener en el futuro una cultura fiscal acorde con la equidad y la justicia social.

Pero si bien, el problema está en esa falta de cultura y en la disposición de dichas personas a la corrupción, también debemos mencionar que para que se canalicen estas acciones, se necesita de la voluntad y la aceptación de los funcionarios y empleados del gobierno para realizarlas. Por lo que debe de existir una mejor selección y vigilancia de estos empleados para evitar esas prácticas, recordemos que: “El buen Juez por su casa empieza”.

Proponemos que es prudente considerar en el modelo educativo nacional, desde el nivel básico y particularmente en materias relacionadas con la formación cívica del individuo, la inclusión de valores sociales normativos respecto de las funciones básicas del Estado, para concientizar a los individuos sobre los beneficios que se obtienen con los tributos, ya que por principio son de carácter compensatorio. Para ello es necesario mostrar una claridad respecto del destino de los fondos, aplicándolos en bienes y servicios que beneficien a la colectividad así como divulgarlos sin importar su magnitud, como podrían ser en nuevos programas sociales como: aumento de la matrícula de derechohabientes del Seguro Popular, mejoramiento del Sistema Nacional de Pensiones para garantizar a los ciudadanos un futuro digno, la creación de un Seguro para Desempleados reglamentado y con estricto apego a nuestras leyes, para así dar mayor confianza y seguridad social a los mexicanos.

H2.- Régimen impositivo demasiado gravoso.

Nuestra legislación señala que el pago de las contribuciones debe ser de una manera proporcional y equitativa. Por lo que de acuerdo a nuestra investigación podemos concluir que “en teoría” existe la proporcionalidad, ya que sólo en el caso particular del ISR para personas físicas, establece gravámenes más altos a quienes tengan percepciones mayores, “paga más, el que más gana”; más sin embargo, existen diversas fallas estructurales de la política tributaria ya que la recaudación se ha recargado históricamente en la clase media, los asalariados, y PEMEX; por otra parte encontramos que en situaciones de exenciones o facilidades administrativas que otorga el sistema tributario actual, se presentan situaciones violatorias a dichos principios. ya que las mismas no se dirigen directamente a contribuyentes que realmente necesitan estos beneficios, sino que nunca faltan astutos que aprovechan estas lagunas de la legislación, canalizándolas en beneficios indebidos, como ejemplo tendríamos a todos los grandes

grupos corporativos, que tributan en el Régimen Simplificado o las que utilizan el Régimen de Consolidación Fiscal (acotado pero aún vigente) ya que han servido como una puerta para la elusión fiscal.

RECOMENDACIONES

La Legislatura Federal que acaba de entrar en funciones debe de tener un cuidado muy especial en la Reforma Hacendaria, ya que el país enfrenta una crisis de ingresos públicos sin precedente, por lo que se debe conformar un sistema tributario justo, que considere mecanismos para evitar la evasión fiscal y estimule la actividad productiva. Deben revisarse y analizarse a conciencia todas las exenciones o regímenes de privilegio en materia fiscal a efecto de definir los que sean estrictamente necesarios, tomando en consideración la experiencia mundial a este respecto y el espíritu plasmado en la Constitución Federal en sus artículos 28 y 31 fracción IV, en cuanto a la prohibición de exención de impuestos que contempla por un lado, y por otro la obligación de todo mexicano de contribuir para los gastos públicos, sean de la Federación, Estados o Municipios donde residan.

Desafortunadamente el gobierno federal actual le está apostando a los impuestos indirectos como el IVA, la propuesta Foxista habla de establecer una tasa homologada a dicho impuesto y eliminar las exenciones y las tasas cero, incluyendo medicamentos y alimentos, reconociendo a la vez que se trata de una política fiscal regresiva, pero dice que no afectaría a los ciudadanos pobres porque se les compensaría por la vía del gasto en los rubros que conforman lo que se conoce como "combate a la pobreza" (PROGRESA).

Continuando con el tema de La Reforma Hacendaria, debemos considerar la multiplicidad de tributos que un ciudadano debe enterar ya sean de carácter federal, local y municipal, por lo que adentrándonos en el tema de la equidad, como resultado de nuestra investigación encontramos que los contribuyentes consideran que no existe justicia al respecto, ya que indudablemente esta carga tributaria afecta su patrimonio familiar, a lo cuál, podríamos concluir desde nuestra perspectiva que los impuestos son justos atendiendo a nuestros principios doctrinales, pero definitivamente son demasiado gravosos, y esto debido a la multiplicidad de tributos que tenemos, por lo que ello provoca una confusión en el ciudadano respecto del significado de justicia y equidad.

Es de vital importancia que en la Reforma Hacendaria se incluya la situación, de que hay muchas personas físicas que tienen fuentes de riqueza en territorio nacional y que sin embargo, operan al margen de la ley, al no estar inscritos en el padrón federal de contribuyentes, es decir, que sus operaciones las realizan en lo que se conoce como "economía informal", y por ende evaden los impuestos correspondientes a sus ingresos o utilidades, pero aún así gozan de los beneficios y servicios que el gobierno brinda. Ello crea incertidumbre y enfado en los contribuyentes honestos, los cuales resultan muy afectados no solo en el aspecto tributario sino además, en el aspecto comercial ya que no pueden competir en igualdad de condiciones económicas y se enfrentan a una competencia desleal.

Esto sin lugar a dudas, es una violación al principio de equidad plasmado en nuestras leyes, por lo que la solución no está en gravar más a los que pagan, sino incluir a todos los que están al margen. Como muestra de ello podríamos mencionar que tan solo en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, objeto de nuestro estudio, cuenta con un padrón de contribuyentes activos de 768,928 personas físicas al mes de mayo de 2003, cuando la población total de personas en edad económicamente activa es decir entre los 15 y 65 años, que habita en los municipios que comprende dicha Administración es de 5,987,389 habitantes⁵, y si a esto agregamos que el Estado de México es la entidad federativa con el mayor número de población económicamente activa de todo el país, entonces podríamos preguntarnos sobre el número de personas físicas que se identifican en la "economía informal", que han decidido entrar en ella para gozar de los beneficios que ésta les otorga.

Nuestro problema de tener una base pequeña de contribuyentes es muy grave, ya que tenemos una baja recaudación aun cuando los niveles de ingresos están dentro de la media de los países con quienes competimos, esto nos lleva a concluir que existe en México mucha evasión y elusión fiscal por lo que se deben de buscar estrategias para combatir eficientemente la evasión, para disipar la elusión y por otro lado ampliar la base de contribuyentes que se puede lograr a través de una simplificación administrativa, esto es, que el pago de impuestos sea muy sencillo, bajo esquemas y mecanismos accesibles como por

⁵ INEGI. Tabulados Básicos Nacionales y por Entidad Federativa. Base de Datos y Tabulados de la Muestra Censal. XII. Censo General de Población y Vivienda, 2000. Ver Anexo 4.

ejemplo el Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos que se ha implementado recientemente y ha generado buenos resultados; reducir trámites o hacerlos ágiles y menos complicados; proporcionar seguridad jurídica al contribuyente, esto es, que tenga la certeza de que cuando pague sus impuestos no tendrá repercusiones, ni estará sujeto a la discrecionalidad de las autoridades fiscales.

Nuestros legisladores tal parece que se preocupan de seguir los esquemas tradicionales de gravar más a las personas registradas y que pagan impuestos, imponiendo figuras impositivas nuevas, aumentando tasas de gravamen, o publicando constantemente reglas de carácter general que provocan cambios drásticos al sistema tributario establecido, generando un descontrol y molestia a estos contribuyentes, y no se ocupan de los ciudadanos que operan al margen de la Ley.

Consideramos que la solución no es aumentar las tasas gravables en impuestos indirectos, sino lo más adecuado sería disminuir tasas de renta como lo han hecho gobiernos de otros países como medida para reactivar su economía y a la vez se alentaría a los ciudadanos a pagar impuestos bajos, por lo que todos veríamos esto, como una buena opción para regularizar nuestra situación.

H3.- Complejidad de la legislación tributaria.

De acuerdo a nuestro estudio realizado podríamos concluir que, los contribuyentes personas físicas en un porcentaje muy aceptable, tienen conocimiento de sus obligaciones fiscales respecto de los impuestos que pagan, que obedece a la necesidad del mismo de solicitar la asesoría de un especialista en la materia, como puede ser un Lic. en Derecho o un Lic. en Contaduría, para así enterar los tributos con estricto apego a sus procedimientos, los cuales en términos generales, podríamos concluir que la opinión general es que son demasiado confusos y que sufren constantes cambios o modificaciones al vapor, provocando un descontento y desacuerdo en los contribuyentes, ya que para el inversionista o para el empresario no hay una definición clara y precisa en el ámbito tributario que le permita planificar a largo plazo; siempre está con la incertidumbre de estos cambios que lo obligan a reajustar sus operaciones, a replantear sus proyectos, a modificar sus negocios; todo lo cual se traduce en retraso o anulación de inversiones, pérdida de tiempo destinado a los negocios o costos adicionales para poder implementar instrumentos para combatir las reformas impositivas.

Son algunas de las consecuencias que se producen con este tipo de modificaciones hechas al vapor, por lo que se requiere urgentemente de un esquema impositivo verdaderamente sencillo, simple, ágil y transparente y no el esquema tortuoso y complicadísimo que existe actualmente, que lo único que logra es una mayor evasión fiscal.

RECOMENDACIONES

Formular leyes claras y sencillas que respeten los principios doctrinales de las contribuciones, aunado a figuras impositivas más genéricas que eviten la distorsión de las mismas y se tomen en cuenta la opinión de todos los interesados o afectados, ya que comúnmente solo se consideran posturas unilaterales o posiciones políticas de grupos o partidos políticos por la lucha constante del ejercicio del poder, olvidando por completo el verdadero motivo de su función que es actuar como representantes de la nación. También es muy conveniente considerar la profesionalización del Congreso Federal y Locales en los que establezcan que una tercera parte de los integrantes del mismo, sean legisladores especialistas en ámbitos fiscales, económicos y financieros, para de esta manera garantizar que los resultados que se obtengan sean óptimos y cumplan con los requerimientos acordes a las necesidades actuales.

Por otra parte es de vital importancia establecer una homogenización de los tributos a nivel local y municipal, mediante los sistemas de coordinación fiscal para lograr homogenizar todas las figuras impositivas en todo el país.

H4.- Desconfianza en el manejo y administración de los fondos fiscales.

La opinión generalizada respecto de esta apreciación es que la administración de los recursos por parte de nuestro gobierno es mala, creando una incertidumbre en los contribuyentes respecto del destino de los recursos que enteran.

RECOMENDACIONES

Hay una gran desconfianza por parte de la sociedad de qué se hace y en qué se destinan los recursos obtenidos vía tributaria ya que basta con recordar todos los escándalos que se han suscitado en los que están inmiscuidos funcionarios de alto nivel, los gastos excesivos en que

incurren los partidos políticos en sus campañas, en las que se aprecian verdaderos derroches de recursos como si fuésemos un país rico, y también es muy decepcionante ver la forma de trabajar de nuestros legisladores y funcionarios de alto nivel, respecto de los salarios que perciben. La realidad es que la democracia en México cuesta mucho dinero, y las necesidades primordiales del pueblo pasan a segundo término.

Debe de existir mayor transparencia sobre el destino de los recursos, procurando una mayor difusión sobre las obras o servicios que se realizan, reflejando el costo de los mismos, así como los criterios de selección de los prestatarios que en su caso obtengan concesiones gubernamentales para prestarlos. Por lo que es conveniente que Organos Fiscalizadores tanto de los estados como federales realicen un trabajo verdaderamente efectivo evaluando su correcto funcionamiento y que los resultados que se obtengan sean los adecuados.

Por otra parte consideramos que deben de realizarse recortes a los presupuestos de los partidos políticos ya que no es justo que todas estas organizaciones políticas que son demasiadas, sean sostenidas con los recursos de la nación. De igual manera consideramos pertinente que se realicen recortes a la burocracia tan costosa, bajo criterios de evaluación en los diferentes puestos de trabajo y así determinar si son indispensables o no; con esto nos referimos a que se debe de profesionalizar la Administración Pública, colocando a las personas preparadas y más adecuadas, para desempeñar un trabajo específico, siempre que cumpla con el perfil idóneo para el trabajo a desarrollar. Como medida de austeridad sería muy conveniente bajar los sueldos de funcionarios de alto nivel, ya que bajo un criterio realista, vivimos en un país pobre, por lo que el servicio público no debe de contemplarse como un negocio.

Para lograr la credibilidad y confianza en los ciudadanos respecto del manejo de los recursos públicos, se debe además, cumplir cabalmente con los objetivos, que se plantean en los planes y programas de desarrollo tanto locales como nacionales, en los que efectivamente se les dé una importancia mayúscula a cuestiones de carácter social.

H5.- Insuficiente difusión de información y orientación por parte de las autoridades fiscales.

Una de las obligaciones de la autoridad fiscal consiste precisamente en brindar orientación e información a los contribuyentes. Lo cual en términos generales, podríamos decir que se cumple con dicha obligación; el problema es que estos mecanismos son insuficientes e inadecuados, ya que por lo regular el proceder de los funcionarios encargados de brindar dicha asesoría tienen conductas no idóneas, esto porque recopilamos la opinión de que tratan despóticamente a los contribuyentes. Por lo que definitivamente existe la falta de profesionalismo por parte del personal encargado de brindar la información y asesoría.

RECOMENDACIONES

Estos empleados en realidad carecen del verdadero sentido del servicio público, y no toman en cuenta que los contribuyentes pagan su sueldo; al mismo tiempo, podemos decir que la Administración Tributaria debería hacer una mejor selección de su personal encargado de brindar asesoría al contribuyente, marcando un perfil idóneo para el desempeño de este trabajo; con ello habría un mayor acercamiento por parte los contribuyentes, ganándose su confianza. Por lo que consideramos que se debe profesionalizar la Administración Pública.

En nuestra investigación pudimos percatarnos que la mayoría de los contribuyentes consideran que los medios para difundir información que utiliza la autoridad, están a su alcance y aceptan con optimismo el nuevo sistema electrónico de pagos, que en realidad es un buen mecanismo que facilita y agiliza el cumplimiento oportuno de las obligaciones; dicho mecanismo es de fácil acceso electrónico por medio del internet, el cual indudablemente está al alcance de todos.

H6.- Insuficientes medidas de control de cumplimiento de obligaciones por parte de las autoridades fiscales.

A grandes rasgos, podemos decir que gran parte de los contribuyentes consideran que las autoridades hacendarias, no cuentan con medidas eficientes para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, por ende, esta percepción incentiva a que éstos evadan sus obligaciones tributarias. Esta apreciación que tienen los ciudadanos,

nos indica que se debe de realizar una revisión profunda a la estructura administrativa actual, para evaluar el grado de eficacia que se requiere.

Consideramos desde nuestra particular perspectiva, que las medidas establecidas son adecuadas pero insuficientes, ya que algunas de éstas (como puede ser el dictamen fiscal), la autoridad confía en la buena fe del contribuyente respecto de los impuestos que entera, pero se deben de instrumentar mecanismos que realmente sean de alcance general, ya que por ejemplo, en el caso de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, no son de alcance general, y no abarcan al universo de contribuyentes en condiciones de implementarlas.

RECOMENDACIONES

El Estado está muy consciente de que México tiene un nivel muy bajo de recaudación, pero también es cierto que el órgano desconcentrado del poder público, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), entidad encargada de recaudar y de atraer más contribuyentes, no ha realizado su trabajo como debería de ser, ya que el objetivo principal como se sabe, es el de aumentar los niveles de recaudación, pero ahora bien, la autoridad hacendaria debe de preguntarse si realmente tiene la capacidad administrativa para recaudar. Por lo que se deben encontrar los mecanismos necesarios para eficientar en grado óptimo dicha administración por medio de nuevas políticas de fiscalización que permitan una tramitología más simplificada que incentive el pago oportuno de contribuciones y además utilice los avances tecnológicos actuales como herramientas de apoyo para iniciar sus facultades de comprobación.

H7.-Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.

De acuerdo a los resultados obtenidos podríamos comentar que en términos generales los contribuyentes consideran que los impuestos que pagan son injustos y muy elevados. Desde nuestra perspectiva creemos que en realidad si son justos, pero definitivamente muy elevados. Nuestros legisladores nos señalan que son bajos respecto de los países con los que tenemos relaciones comerciales, pero estos legisladores solo mencionan las figuras federales y omiten las locales y municipales, que sumadas definitivamente aumentan la carga tributaria convirtiéndose en excesiva, por lo tanto se debe reconocer los efectos de ese desequilibrio, esto es... ¡señores legisladores no mientan!.

RECOMENDACIONES

Aquellos contribuyentes que más ingresos perciben, de manera general opinaron que los impuestos son elevados, en este caso podríamos concluir que el principio de proporcionalidad está respetado, ya que “debe pagar más el que más gana”, más sin embargo, no se respeta el principio de equidad, ya que actualmente en nuestro país como es de todos sabido, hay pocos ricos y muchos pobres, y la gran carga tributaria de esta nación recae en los últimos; por lo que es conveniente mencionar que 61% de los ingresos del gasto de un ciudadano de bajos recursos está destinado a proveerse de alimentos y medicamentos esto quiere decir que de cada peso que recibe, 61 centavos los destinan a adquirir alimentos y medicamentos, y pese a esta realidad el gobierno federal considera gravar con IVA dichos artículos, por lo que la consecuencia sería que el número de pobres se incrementaría.

Una buena medida puede ser disminuir tasas gravables tal como lo hacen los Estados Unidos, para así reactivar la economía y el consumo. Estas medidas consideramos que se pueden aplicar en nuestro país ya que habría una compensación de ingreso a recaudar con el aumento de la base de contribuyentes y combatiendo frontalmente al contrabando y comercio informal. La estabilidad y armonía del país debe de estar siempre sobre los intereses de unos cuantos.

H8.- Falta de disposición del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos para enterar tributos, cuando no existe seguridad respecto de la correcta aplicación de los mismos.

Como hemos mencionado, el hecho de que la mayoría de la población sea pobre en este país, es lógico que dichas personas se predispongan a no pagar sus contribuciones correspondientes, y máxime si no cuentan con los recursos para hacerlo, aunado a la incertidumbre sobre el destino de esos tributos y la falta de una perspectiva clara sobre el objeto de los mismos o de la transparencia con que serán administrados, procuran que su patrimonio no se debilite. Más sin embargo, de cualquier forma tributan, ya que el Estado por medio de impuestos indirectos u otros instrumentos, los obligan a pagar.

RECOMENDACIONES

Respetar los principios constitucionales de equidad y justicia en la sociedad.

H9.- La situación de marginación de una comunidad respecto de la calidad de servicios públicos que reciben por parte de los gobiernos, influye en el sujeto para crear una aversión al pago de impuestos.

Cuando el destino de los impuestos no es claro y la administración de los mismos no es transparente, es lógico que surja una aversión de la gran mayoría de los ciudadanos a no pagar impuestos, y máxime si su comunidad no goza de los beneficios o recibe los servicios y tareas que los gobiernos están obligados a proporcionar. Lamentablemente esta opinión generalizada la recopilamos y es resultado de nuestra investigación.

RECOMENDACIONES

Distribución justa de la riqueza.

4.6. CONCLUSIONES

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, necesita disponer de recursos económicos, ya que no puede subsistir sin ellos. Por esta razón mediante las leyes y reglamentos de carácter impositivo de aplicación general, el Estado puede allegarse recursos y cumplir con su pueblo con servicios de diversa índole. Por lo cual, es irrefutable que el Estado necesita disponer de una Hacienda Pública suficiente. El no cumplir con estas leyes, representa una infracción que es de seria preocupación para la colectividad.

Es un deber de los ciudadanos tomar conciencia de los graves problemas que acarrea esta situación, por lo que resulta de vital importancia, incluir en los esquemas de educación cívica aspectos relacionados con el tema, a fin de lograr una verdadera cultura promotora, que genere una conciencia del cumplimiento de la obligación constitucional de los ciudadanos de contribuir al gasto público, es decir, de la cultura del pago de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, lo que ayudará al Estado a impulsar el bienestar y la superación colectiva. Esto se podría realizar incluyendo materias o programas de educación, en los que se plasme una conciencia cívica que promueva las funciones básicas del Estado, así como los beneficios que se obtienen de las mismas, ya que por principio son de carácter compensatorio. Pero al mismo tiempo, es menester del Estado la rendición de cuentas claras respecto de la aplicación de los recursos que recauda, por lo que así, ganará la confianza de sus gobernados ya que en ellos existe una incertidumbre al respecto, provocándoles una aversión a pagar impuestos y si a ello aunamos la opinión generalizada de injusticia de los mismos, en lo que definitivamente no concordamos ya que por principio, son de carácter obligatorio, pero sí consideramos que la carga impositiva en nuestro país es demasiado gravosa, debido a la multiplicidad de tributos federales, locales y municipales.

Todo ello ha provocado la situación de que una gran mayoría de los ciudadanos del país, generan riqueza sin estar inscritos en los padrones de contribuyentes y por lógica no pagan impuestos, pero si gozan de los beneficios que generan los ciudadanos cumplidos, en quienes, surge el descontento porque básicamente en ellos recae toda la carga tributaria del país.

Otra razón por la que se presenta el fenómeno de la evasión fiscal es el hecho de que en términos generales, los contribuyentes consideran que existe una gran complejidad respecto de los procedimientos de las leyes fiscales

vigentes, además de que no hay una definición clara y precisa que permita en un momento dado, planificar a largo plazo y no tener la incertidumbre de cambios que provoquen el reajuste de operaciones, replanteamientos de proyectos de diversa índole, o que modifiquen un negocio. Por lo que es necesario un esquema impositivo verdaderamente sencillo, simple, ágil y transparente, que otorgue además seguridad jurídica.

Indudablemente México tiene un nivel muy bajo de recaudación, pero también es cierto que el órgano desconcentrado del poder público, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), en la realidad no ha cumplido con los objetivos de aumentar los niveles de recaudación, por lo que la autoridad hacendaria, debe preguntarse si tiene la capacidad y eficiencia administrativa para recaudar. Por lo que se deben de encontrar los mecanismos necesarios para eficientar en un grado óptimo sus objetivos.

En estos momentos los ingresos públicos reflejan un estado insuficiente para el cumplimiento de las funciones básicas del Estado, y obliga a realizar ajustes al sistema tributario mexicano; en los últimos 4 años durante el proceso de discusión y aprobación del Paquete Financiero, la Cámara de Diputados ha modificado el Presupuesto de Egresos tratando de reasignar recursos hacia sectores "prioritarios" que mucho tienen que ver con sectores sociales, como lo han sido la educación, la salud y el combate a la pobreza. Sin embargo, la atención de estas prioridades ha imposibilitado reasignar el gasto a actividades productivas como la inversión en agricultura, energía y desarrollo de infraestructura productiva. De esta manera lo único que se han obtenido son presupuestos de carácter asistencialista, que no han logrado romper el círculo de pobreza y rezagos de infraestructura en el país.

Por esta razón es indispensable realizar una Reforma Hacendaria, tal y como lo señaló el Presidente Vicente Fox en su tercer Informe de Gobierno, que tenga como objetivo reactivar las finanzas del Estado y a través de políticas visionarias de gasto público, se ayude a reactivar el desarrollo productivo nacional. Esto es indispensable ya que la recaudación tributaria es insuficiente, apenas representa un 11% del PIB siendo una de las más bajas del mundo, por lo que existe una dependencia hacia los ingresos petroleros, es decir, todos aquellos "ingresos provenientes del usufructo de los hidrocarburos extraídos del subsuelo mexicano", que hoy en día representan casi 30% del total de los ingresos que se canalizan para financiar gasto corriente del sector público en vez de inversión pública productiva, y debido a que se trata de un recurso natural no renovable estamos desperdiciando recursos de las futuras generaciones de mexicanos, por lo que tenemos que hacernos menos vulnerables o menos dependientes de ese ingreso, ya que

sabemos que las fluctuaciones de sus precios son verdaderamente extremas, y van de bajas a altas, generando incertidumbre.

Es por estas razones que ya resulta apremiante y conveniente una verdadera reforma integral del sistema tributario mexicano con mayor proyección a largo plazo y no que busque solventar el gasto presupuestal del siguiente año, sino que permita verdaderamente lograr una mayor recaudación, fomente la inversión, el ahorro y la generación de nuevos empleos, y establezca además, un sistema ágil y sencillo para el cálculo y pago de los impuestos, así como un nuevo federalismo fiscal que permita mayores recursos a las Entidades Federativas, y a la vez combata ferozmente “**la evasión fiscal**”, lo que traerá un aumento en la base de contribuyentes. Para ello es necesario incluir a todos los involucrados directos a fin de lograr un verdadero acuerdo nacional.

Si bien es necesario realizar esta Reforma Hacendaria, el Estado debe a su vez asumir su responsabilidad respecto de la administración y destino de los tributos, cumpliendo cabalmente con los objetivos que se acuerden en los Planes de Desarrollo tanto locales como nacional, y a la vez los Órganos de Fiscalización deberán de cumplir con sus tareas asignadas respecto de la vigilancia y el acierto con que administran estos recursos.

Al final de la presente investigación nos parece adecuado reflexionar sobre los graves daños que producen en la sociedad la evasión fiscal, ya que el Estado, al dejar de percibir los recursos que legalmente le corresponden provenientes de las contribuciones cuando algunos contribuyentes evaden parcial o totalmente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, frena el desarrollo social y económico del país al no contar con los recursos suficientes para hacer frente al gasto público contemplado en el presupuesto de Egresos de la Federación.

Nuestra investigación fue realizada únicamente para las personas físicas incluidas en el padrón de contribuyentes de la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, pero en términos generales nos atrevemos a comentar que los resultados reflejan el sentir de la población en general de nuestro México.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRILLA BAS, Fernando, Derecho Penal, Ed. Porrúa, México D.F., 2000, 1ª ed.
- ARRIOJA VIZCAINO Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. THEMIS, México D.F., 1999, 14ª. ed.
- BOLAÑOS LINARES Rigel, Curso de Derecho, Ed. Porrúa, México D.F., 2000, 1ª ed.
- DELGADO MOYA Rubén, El Derecho Social, Ed. Porrúa, México D.F., 1977, 1ª ed.
- DIEP DIEP Daniel, Fiscalística, Ed. PAC., México D.F., 1999, 2ª ed.
- DUMAY PEÑA Alejandro, El Delito Tributario, Ed. SAMMER, Santiago de Chile, 1ª ed.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Ed. McGraw Hill, México D.F., 1998, 1ª ed.
- FLORESGOMEZ GONZÁLEZ Fernando, Nociones de Derecho Positivo Mexicano, Ed. Porrúa, México D.F., 1991, 30ª ed.
- GONZALEZ-SALAS CAMPOS Raúl, Los Delitos Fiscales, Ed. Pereznieto Editores S.A. de C.V., México D.F., 1995, 1ª ed.
- GARCÍA MÁYNEZ Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México D.F., 1984, 2ª ed.
- GARCÍA MÁYNEZ Eduardo, Introducción al Derecho Civil, Ed. Porrúa, México D.F., 1958, 2ª ed.
- HOCHMAN Elena, Técnicas de Investigación Documental, Ed. Trillas, México. D.F.1978, 1ª ed.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ Arturo, Derecho Tributario, Ed. ECAFSA, México D.F., 1999, 7ª ed.

-
- LASTRA LASTRA José Manuel, Fundamentos de Derecho, Ed. McGraw Hill, México D.F., 1994, 1ª ed.
 - MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público, Ed. McGraw-Hill, México D.F., 2000, 2ª ed.
 - MILLAN GONZÁLEZ Arturo, Defraudación Fiscal 2001, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, México D.F., 2001, 3ª ed.
 - MILLAN GONZÁLEZ Arturo, 190 Preguntas y Respuestas relativas a la Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales en 1990, Ed. PAC, México D.F., 1990, 1ª ed.
 - MOTO SALAZAR Efraín, Elementos de Derecho, Ed. Porrúa, México D.F., 1944, 1ª ed.
 - OSORIO Y NIETO Cesar Augusto, Delitos Fiscales, Ed. Porrúa, México D.F., 1995, 2ª ed.
 - PENICHE LÓPEZ Edgardo, Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil, Ed. Porrúa, México D.F., 1985, 19ª ed.
 - PÉREZ BECERRIL Alfonso, Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano, Ed. Porrúa, México D.F., 2001, 1ª ed.
 - QUINTANA VALTIERRA Jesús, ROJAS YAÑEZ Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, México D.F., 1997, 3ª ed.
 - RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, Derecho Fiscal, Ed. HARLA, México D.F., 1986, 2ª ed.
 - SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México D.F., 2001, 2ª ed.
 - SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo, Derecho Tributario, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidos, México D.F., 1998, 2ª ed.
 - SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación Práctica del Código Fiscal, Ed. Fiscales ISEF, México D.F., 2001, 1ª ed.
 - TENAS SUCK Eduardo Antonio, Manual de Investigación Documental: Elaboración de Tesisnas, Ed. Porrúa, México D.F., 1992 1ª ed.

-
- TORRES LÓPEZ Mario Alberto, Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales, Ed. Porrúa, México D.F., 2001, 2ª ed.
 - UNAM F.C.A. Academia de Profesores de Derecho, Fundamentos de Derecho Parte I, Ed. ECASA, México D.F., 1985, 1ª ed.
-

HEMEROGRAFÍA

- ARCHUNDIA FERNÁNDEZ, Emigdio. "CONTRATOS EN SOCIEDADES ANÓNIMAS Y PLANEACIÓN FISCAL". Nuevo Consultorio Fiscal. 2ª Quincena de Junio del 2000. Año XIV Núm. 260, México D.F. Págs. 5-11.
- BETTINGER BARRIOS, Herbert. "LA ELUSIÓN IMPOSITIVA". Puntos Fijos. 2ª Quincena de Mayo del 2002. Año I. Núm. 7. México D.F. Págs. 29-32.
- ESPINOSA CAMPOS, Luis. "LA PLANEACIÓN FISCAL LITIGIOSA 2002". Nuevo Consultorio Fiscal. 2ª Quincena de Mayo del 2002. Año XVI Núm.306. México D.F. Pág. 19-21.
- GÓMEZ MARTÍNEZ, Zósimo. "PLANEACIÓN FISCAL Y REFORMA 1999". Nuevo Consultorio Fiscal. 1ª Quincena de Febrero del 1999. Año XIII Núm.227. México D.F. Pág. 61.
- MARTÍNEZ GARCÍA, Jaime. "PLANEACIÓN FISCAL CONTRA EVASIÓN FISCAL ". Nuevo Consultorio Fiscal. 2ª. Quincena de Noviembre del 2000. Volumen XIV Núm. 270. México D.F. Págs. 11-16.
- Resumen del Diario Oficial de la Federación. "GUÍA PRÁCTICA PARA PRESENTAR LOS PAGOS PROVISIONALES VÍA INTERNET Y CON TARJETA TRIBUTARIA". Práctica Fiscal Laboral y Legal-Empresarial. Agosto del 2002. Año XII Num. 298. Tax Editores. México D.F. Págs. 15-28.
- Resumen del Diario Oficial de la Federación. "TARJETA TRIBUTARIA" Práctica Fiscal Laboral y Legal-Empresarial. Junio del 2002. Año XII Num. 294. Tax Editores. México D.F. Págs. 44-49.

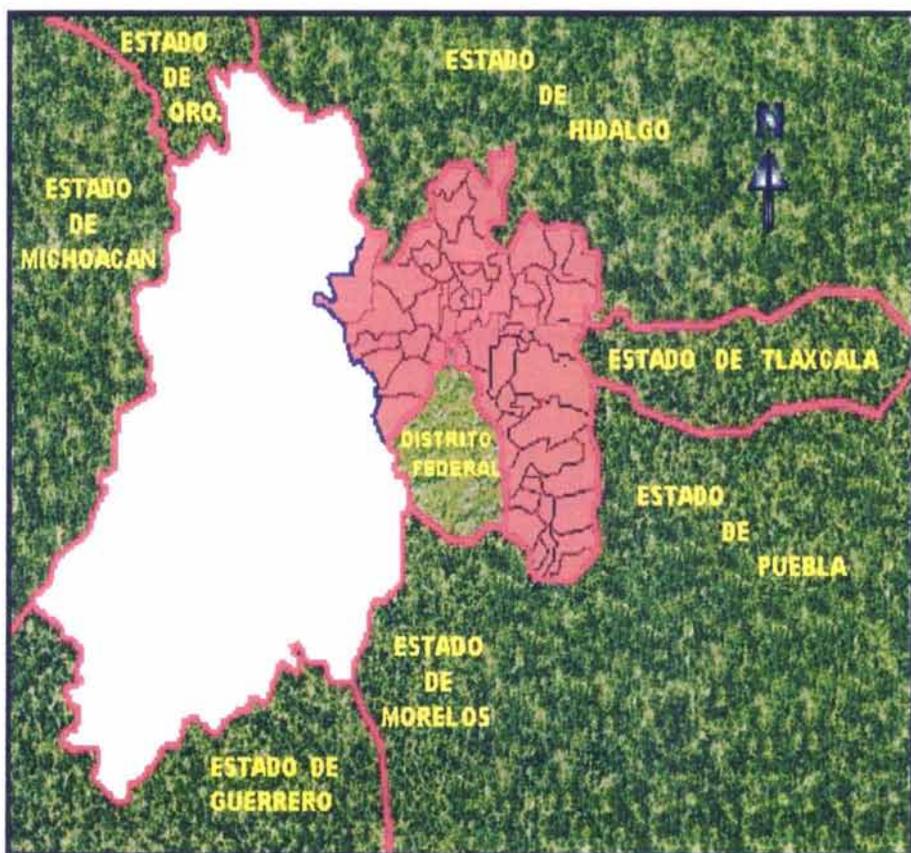
-
- RODRÍGUEZ MEJIA, Gregorio."EVASIÓN FISCAL." Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Enero-Abril del 2001. Año XXXIV Num.100. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. México D.F. Págs. 285-309.
 - RUBIO SALAZAR, Roy. "LA TARJETA TRIBUTARIA". Defensa Fiscal. Julio del 2002. Año IV Núm. 45. México D.F. Págs. 45-47.
 - SÁNCHEZ SOTO, Gustavo. "APUNTES SOBRE EL DILEMA DE LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL". PAC. 2ª Quincena de Noviembre de 1996. Año VIII Num.171. México D.F. Págs. 34-36.
 - SÁNCHEZ YÁNEZ, Gabriela."PLANEACIÓN FISCAL". Nuevo Consultorio Fiscal. 1ª Quincena de Julio del 2000. Año XIV Núm.261. México D.F. Págs. 33-34.
 - VELÁZQUEZ MASTRETTA, Gustavo. "LA PLANEACIÓN". Administrare Hoy. Septiembre del 2002. Año VII Núm. 77, México D.F. Págs. 37-38.

PÁGINAS WEB

- <http://sat.gob.mx>.
- <http://monografias.com>
- <http://intrasat.sat.gob.mx/agji/agji.htm>
- <http://shcp.gob.mx>

ANEXO 1

Mapa de la Extensión territorial que comprende la Administración Local de Recaudación de Naucalpan.



Municipios que la integran.

ANEXO 2

**Solicitud de información al Servicio de Administración Tributaria
(Dato del universo de contribuyentes personas físicas inscritos en
la Administración Local de Recaudación de Naucalpan).**

01142



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
COORDINACIÓN DE LA CARRERA DE LICENCIADO EN CONTABILIDAD

ASUNTO: solicitud información para la
realización de una Investigación de Campo

Cuautitlán Izcalli, Estado de México a 17 de Febrero del 2003

ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE NAUCALPAN
AV. SOR JUANA INÉS DE LA CRUZ N° 22 COL. CENTRO
TLALNEPANTLA ESTADO DE MÉXICO

C.P. ELADIA MARTÍN MORALES
ADMINISTRADORA LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE NAUCALPAN

PRESENTE

La Evasión Fiscal es la acción dirigida a eludir el pago del tributo. La mayoría de los contribuyentes mexicanos no se dan cuenta que al incurrir en estas prácticas están causando un daño que no solo lesiona al erario público, sino a la sociedad en general.

En nuestra Facultad en este momento se desarrolla un trabajo de Tesis colectiva denominado "*Causas de la Evasión Fiscal por contribuyentes personas físicas correspondientes a la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, Estado de México, en el ejercicio fiscal 2002*" por los pasantes Hernández Pacheco Eugenia Nancy, Pérez Jiménez Pedro y Vizcaya Cárdenas Víctor. Dicho trabajo de investigación tendrá efectos exclusivamente académicos.

Por lo que solicito de usted su apreciable colaboración para contar con la información que a continuación nos referimos y proporcionar las facilidades necesarias a los estudiantes tesisistas. Respecto del gran número de contribuyentes del país y en virtud que la investigación está dirigida única y exclusivamente a personas físicas incluidas en el padrón de contribuyentes de su Administración le solicitamos el dato de universo de personas físicas inscritas en la misma ya que requerimos determinar una muestra que nos permita analizar estadísticamente al universo.

Todo ello con el objeto de obtener un panorama más amplio y fundamentado respecto del fenómeno de la Evasión Fiscal, pudiendo sugerir medidas correctivas para revertir el fenómeno y así cumplir una vez más con las tareas que la sociedad mexicana le encomienda a nuestra Universidad.

Reiterándole nuestro agradecimiento, le enviamos un cordial saludo.

ATENTAMENTE
Por mi raza hablará el espíritu


L.D. Miguel Ángel Muñoz Galván
Asesor, Profesor de Carrera Asociado "B"
de tiempo completo definitivo.

ANEXO 3

Respuesta del S.A.T. a solicitud efectuada.



Dependencia: SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
ADMINISTRACIÓN LOCAL
DE RECAUDACIÓN DE NAUCALPAN
SUBADMINISTRACIÓN DE CONTROL Y REGISTRO
DEPARTAMENTO DE R.F.C.
AV. SOR JUANA INES DE LA CRUZ No. 22 3er Piso
COL. CENTRO C.P. 54000
TLALNEPANTLA, EDO. DE MEXICO
Número: 322-SAT-15-HC-1
Expediente: 3153

COMPRO REGISTRO
REAL 1994/9

ASUNTO: Se contesta su solicitud de información para investigación de campo

Tlalnepantla, Estado de México a 14 de Julio de 1994

L. D. MIGUEL ANGEL MUÑOZ GALVAN
Profesor de Carrera Asociado "B"
Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán
Universidad Nacional Autónoma de México
Av. Francisco del Jazal No. 100
Col. Santa Rosa de Lima
C.P. 54765 Cuautitlán Izcalli, Estado de México

En atención a su solicitud de información para la realización de una investigación de campo, me permito comunicar a usted que esta Administración cuenta con un padrón de 755,928 contribuyentes personas físicas

Sin otro en particular, reitero a usted mi consideración distinguida

ATENTAMENTE
SUFRAGIO ELECTIVO NO REELECCION
EL ADMINISTRADOR

L. C. Lizandro Núñez Picazo

ANEXO 4

**INEGI. Tabulados Básicos Nacionales y por Entidad Federativa
(Base de Datos y Tabulados de la Muestra Censal. XII. Censo
General de Población y Vivienda, 2000).**

No.	Municipios del Estado de México	Tasa media de crecimiento anual 1990-2000 (%)	Población total	Hombres (%)	Menores de 15 años (%)	De 15 a 64 años (%)	Población de 15 a 64 años Admon. Nautcalpan	De 5 años y más que habla lengua indígena
	Entidad	2.99	13 096 686	48.9	31.9	59.7		3.26
1	Acambaro	2.1	58 380	48.3	39	46.5		16.84
2	Acolman	3.56	61 250	49	31.2	59.9	36 689	1
3	Acuic	2.92	38 827	49	38.5	49.6		6.8
4	Almoloya de Alquisiras	2.65	15 584	47.8	38.3	46.4		0.38
5	Almoloya de Juárez	2.79	110 591	49.6	37.5	54		0.73
6	Almoloya del Río	2.79	8 873	47.5	31.7	56.5		0.75
7	Amanalco	3.02	21 095	49.7	41.4	48.9		9.28
8	Amatepec	0.68	30 141	48.1	37.6	46		0.32
9	Amecameca	2.24	45 255	48.4	31.6	59.4	26 881	0.48
10	Apaxco	2.54	23 734	49.3	33.7	58.7	13 932	0.39
11	Atenco	5	34 435	49.6	32.4	60	20 661	1.24
12	Atizapán	4.38	8 172	49.1	32.8	56.9		1.59
		4.06	467 886	48.9	29.2	63.6	297 575	2.13
13	Atizapán de Zaragoza							
14	Atzacolmeco	3.59	76 750	47.9	36.9	52.5		17.78
15	Atzacola	3.19	25 990	48.7	33.6	53.2	13 805	0.38
16	Atzaculc	2.66	20 516	49.8	32.6	54.2	11 120	0.83
17	Ayapango	3.52	5 947	49.0	32.4	57.1	3 396	4.1
18	Calimaya	3.58	35 196	49.1	32.2	57.4		4.2
19	Capulhuac	3.63	28 808	49.1	31.9	57.7		4.3
		5.24	252 555	48.7	27.3	61.5	155 321	0.88
20	Coacalco de Berriozábal							
21	Coatepec Harinas	2.31	35 068	47.9	40.1	47.6		0.37
22	Cocotitlán	2.39	10 205	49.4	30.8	60.7	6 194	0.92
23	Coyotepec	3.78	35 358	49.7	35.3	58.4	20 649	2.12
24	Cuatitlán	4.53	75 836	49.1	28.9	59.1	44 819	1.22
25	Chalco	-2.59	217 972	49.3	34.2	55.6	121 192	2.86
26	Chapa de Mota	2.67	22 828	49.4	37.8	51.4		19.68
27	Chapultepec	4.06	5 735	47.8	32	58.5		0.56
28	Chilautla	2.91	19 620	48.7	32.3	59.8	11 733	0.77
29	Chicoloapan	3.1	77 579	49.1	32.5	60.6	47 013	1.77
30	Chiconcuac	2.42	17 972	48.5	31.2	58.9	10 586	1.25
31	Chimalhuacán	7.37	490 772	49.6	36.5	57.6	282 685	4.2
32	Donato Guerra	2.69	28 006	49.7	43.2	48		24.23
		2.93	1 622 697	49.2	30.4	62.1	1 007 895	2.01
33	Ecatepec de Morelos							
34	Ecatzingo	3.17	7 916	50.1	39.6	51.2	4 053	0.66
35	Huahuatla	4.21	38 458	51	33.6	59.5	22 883	1.31
36	Huaypoma	2.46	33 343	50.1	34.4	56.8	18 939	0.38
37	Huixquilucan	3.93	193 468	47.5	29.6	62.2	120 337	2.58
38	Isidro Fabela	4.67	8 168	49.9	32.9	55.5	4 533	0.62
39	Ixtapaluca	8.1	297 570	49.3	33	55	163 664	2.11
40	Ixtapan de la Sal	2.33	30 529	47.4	36.4	50.9		0.34
41	Ixtapan del Oro	0.9	6 425	50.4	40.2	46.2		2.67
42	Ixtlahuaca	2.68	115 165	48	38.5	53.6		20.37
43	Xalatlaco	3.19	19 182	48.9	34.8	54.3		1.67
44	Xaltenco	3.35	31 629	49.3	30.3	60.6	19 167	0.92
45	Xicoatepec	2.67	68 736	49.5	36	53.5		0.51

46	Jilotingo	5.33	15,006	-49.4	31.8	55.8	8,418	1.19
47	Jiquipico	2.57	56,614	-48.1	39.3	49.7		13.42
48	Jocotlán	2.92	51,979	-48.6	34.4	55.3		3.73
49	Jojucingo	3.3	10,720	-46.3	34.1	54.5		0.76
50	Juchitpec	2.91	18,968	-49.2	34.1	57.4	10,888	0.29
51	Lerma	4.12	94,075	-49.5	32.6	58.2		4.03
52	Milneco	2.57	21,712	-49	35.6	50.6		0.33
53	Melchor Ocampo	3.76	37,716	-49.1	33.3	59.9	22,592	1.58
54	Metepec	3.35	194,463	-48.3	28.7	63.7		0.73
55	Mexcalzingo	2.46	9,225	-48.6	32.9	59		0.9
56	Morelos	2.14	26,971	-47.8	37.5	46		24.26
57	Naucalpan de Juárez	0.89	866,711	-48.5	28.3	64.3	552,151	3.32
58	Nazahuatlacoyotl	-0.24	1,225,972	-48.6	29	64	784,622	1.71
59	Nauyácapán	6.11	19,532	-49.3	35.6	55.8	10,889	1.26
60	Nicolás Romero	3.91	269,546	-49.5	32.2	60.3	162,536	1.79
61	Nopaltepec	3.71	7,512	-50.5	31.5	57.3	4,304	0.48
62	Ocoyucac	2.89	49,643	-49.1	31	60.5		1.79
63	Ocotlán	3.18	25,989	-49.2	38	51.6		2.43
64	El Oro	1.79	30,411	-48	40.5	45.9		15.48
65	Ozumba	2.93	29,097	-49.6	33.4	56.2	16,353	0.54
66	Oztlacoapan	2.62	5,196	-50.2	42.4	45.4		0.24
67	Oztlotepec	3.63	57,583	-48.9	37	56.7		10.06
68	Ozumba	2.73	23,992	-48.2	34.4	55.8	13,164	0.51
69	Papalotla	3.84	3,469	-49	31.5	60.2	2,088	0.82
70	La Paz	4.7	212,694	-49.3	33.2	59.9	127,404	2.63
71	Poxtlán	1.32	11,066	-49.3	33.9	56.3		0.57
72	Rayón	2.55	9,024	-49.5	31.9	60.8		0.71
73	San Antonio la Isla	3.52	10,321	-49.3	32.6	59.6		0.44
74	San Felipe del Progreso	2.35	177,287	-48.6	45.9	47		28.2
75	San Martín de las Pirámides	3.83	19,694	-49.8	32.5	57	11,228	0.92
76	San Mateo Atenco	3.61	59,647	-49.2	33.5	59.1		0.41
77	San Simón de Guerrero	3.44	5,436	-48.4	36.8	46.7		0.26
78	Santo Tomás	1.99	8,592	-49.4	38.8	49.4		0.89
79	Soyaniquipán de Juárez	2.28	10,007	-49.9	32.8	54.6		0.72
80	Sultepec	1.65	27,582	-48.6	38.9	47.6		0.3
81	Teclámac	3.47	172,813	-49.1	31.4	59.8	103,342	1.64
82	Tejupilco	2.41	96,032	-48.7	39.7	47.3		0.25
83	Temamatla	5.16	8,840	-49.6	34	55.9	4,942	1.87
84	Temascalapa	4.41	29,307	-49.9	34.1	55.3	16,207	0.9
85	Temascalcingo	1.93	61,974	-48.4	38.2	48.8		26.35
86	Temascaltepec	1.48	31,192	-49.6	39.8	48.7		4.78
87	Temcoyá	3.46	69,306	-48.7	40.7	52.4		35.65
88	Tenancingo	2.56	77,531	-48.7	35.4	55.9		0.34
89	Tenango del Aire	3.2	8,486	-49.1	31.6	57.7	4,896	0.63
90	Tenango del Valle	3.57	65,119	-48.7	34.6	56.6		0.32
91	Teoloyucán	4.76	66,596	-49.8	33.5	58.9	39,201	1.04
92	Tecotihuacán	3.92	44,653	-49.7	32.3	59	26,345	1.67
93	Tepetitlacotoc	3.52	22,729	-49.6	32.3	57.3	13,024	0.82
94	Tepetitlapa	2.91	16,863	-49.4	31.8	55.8	9,410	0.58
95	Tepetzotlán	4.65	62,280	-49.2	31.9	59.4	36,994	0.97

96	Tequexquiac	3 07	29 067	49 7	33 7	58 7	16 475	0 43
97	Texcaltitlán	2 78	16 370	48 3	40 3	46 8		0 24
98	Texcalyacac	3 02	3 997	49 2	30 6	55 8		1 66
99	Texcoco	3 84	204 102	49 8	29 9	61 3	125 115	2 76
100	Tezoyuca	4 3	18 852	49 7	32	59 4	11 188	1 49
101	Tlanquahuacán	3 26	58 181	48 8	33 6	56 4		1 68
102	Tlaxiapa	1 88	14 512	48 5	33 7	50 4		5 9
103	Tlalmanalco	2 59	42 507	48 8	30 3	59 7	25 377	0 33
104	Tlahuepan de Bax	0 26	721 415	48 5	26 7	65 3	471 084	1 7
105	Tlataya	0 63	36 100	48 4	38 6	45 7		0 18
106	Toluca	3 2	666 596	48 2	30 9	60 4		4 17
107	Toribio	1 72	11 222	47 8	31 3	52 7		0 18
108	Tultepec	7 07	93 277	49 2	33 2	58 6	54 660	1 33
109	Tultitlán	5 82	432 141	49 2	30 5	59 8	258 420	1 38
110	Valle de Bravo	4 77	57 375	49 2	33 3	50 8		1 38
111	Villa de Allende	3 43	40 164	49 4	42 6	49 7		7 3
112	Villa del Carbón	3 39	37 993	50 1	37 8	50 1	19 034	1 57
113	Villa Guerrero	2 64	50 829	48 8	39 9	51 1		0 25
114	Villa Victoria	2 39	74 043	49 7	43 3	49 1		6 11
115	Xonacatlán	3 71	41 402	49 2	33 1	58 4		3 5
116	Zacazonapan	4 71	3 797	50 5	39 3	48 4		0 23
117	Zacualpan	1 14	16 101	47 6	36 7	48 9		0 18
118	Znarcantepec	3 92	121 850	49 3	34 9	57 6		0 9
119	Zumpahuacán	2 97	15 372	47 6	41 3	49 3		0 23
120	Zumpango	3 43	99 774	49 3	33 1	59	58 867	0 72
121	Cuautitlán Izcalli	3 35	453 298	48 9	27 8	64	290 111	0 87
122	Valle de Chalco Solidaridad	0	323 461	49 8	35 6	58 9	190 519	4 25
Sumas			13,096,686				5,987,389	

Municipios que comprende la Administración Local de Naucalpan.

Municipios que comprende la Administración Local de Toluca.

Población total de los municipios que comprenden la Administración Local de Naucalpan
Población total de los municipios que comprenden la Administración Local de Toluca

9,674,958 Habitantes
3,421,728 Habitantes

Total de personas entre 15 y 64 años que habitan en los municipios que comprende
la Admon. Local de Recaudación de Naucalpan

5,987,389 Habitantes

Fuente:

INEGI. *Tabulados Básicos Nacionales y por Entidad Federativa. Base de Datos y Tabulados de la Muestra Censal. XII Censo General de Población y Vivienda, 2000.*