



UNIVERSIDAD INSURGENTES

PLANTEL NORTE

LICENCIATURA EN DERECHO CON INCORPORACIÓN

A LA UNAM CLAVE 3304-09

**"ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL ARTÍCULO 2°
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
FRENTE A LA ELUSIÓN FISCAL"**

TESIS PROFESIONAL

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

OLGA LIDIA LIMA MARTÍNEZ

ASESOR: LIC. GABRIEL AURELIO RAMÍREZ ESCANDÓN



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.

**“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL
DEL ARTÍCULO 2º DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
FRENTE A LA ELUSIÓN FISCAL”**

AGRADECIMIENTOS

A mis padres, ALFREDO LIMA SÁNCHEZ, por su ayuda y desvelo, durante mi carrera pero sobre todo por ser el padre excelente que fuiste ya que sin tus enseñanzas sin tu cariño ni comprensión y sobre todo por tu amor infinito no seria la persona que soy, dondequiera que estés mil gracias por haber sido mi papá; SILVIA ESTELA MARTÍNEZ GODOY, por estar siempre a mi lado en los momentos alegres pero sobre todo por darme la fuerza y la Fé que he necesitado en los momentos difíciles, por enseñarme a enfrentar la vida con dignidad; por haberse conocido y darme el gran regalo de la vida, mi existencia, y formarme con sus principios, me enseñaron a afrontar la vida con dignidad, respeto y trabajo, por darme una carrera para poder enfrentar la vida con inteligencia trabajo y esfuerzo, gracias por su comprensión y por su confianza depositada en mi, espero nunca defraudarlos los amo.

A mis hermanas, LORENA MARGARITA, por ser una persona valiente en la vida, cuidarme y compartir grandes momentos de alegría y felicidad por darme la sobrina que tengo y estar siempre cuando te necesito, SILVIA CRISTINA, por tus enseñanzas por tus grandes platicas y por tu confianza depositada en mi como profesionista, por darme esos sobrinos que tengo y compartir alegrías y tristezas, por ese amor que siempre te caracteriza Y ROCIO JACQUELINE, por cobijarme, por darme siempre la alegría de estar contigo y compartir mis triunfos y alegrías por todos tus desvelos y también desmañanadas, pero sobre todo por ser parte de mi familia y ser mis hermanas gracias.

A mis sobrinos, OSCAR ANDRES, LORENA ARIDAI, BERENICE SARAHI, CHRISTIAN JARED, por no dejarme olvidar nunca que siempre hay que sonreír, y que la sonrisa de un niño es lo mas valioso, por dejarme quererlos y estar juntos.

A mi tía TERE, que siempre ha sido como una madre para mí, gracias por tus enseñanzas, por tus desvelos por cuidarme como a una hija, por regañarme cuando lo necesito pero sobre todo gracias por todos tus consejos, que siempre los guardo dentro de mí, por quererme como a una hija, y créeme que esta bien retribuido todo mi gran amor que siento por ti, gracias por permitirme escogerte como mi MADRE, y por todo tu cariño incondicional.

A mi tía JUDITCITA, por aceptarme como soy, por estar siempre ahí cuando te necesito, por ser mi maestra y compañera y enseñarme a enfrentar la vida con dignidad y trabajo, a tener Fé en que siempre hay un mañana; A mi tío GERMAN, por ser el mejor tío que todo sobrino desea, por su ayuda y comprensión, gracias.

Gracias a toda mi familia: A mis abuelitos, tíos y primos.

A mis amigas y compañeras en esta larga lucha e incondicional entrega contra la ignorancia, en especial por compartir mis sueños y enseñarme y demostrarme que existe una amistad incondicional a: GABRIELA ALCOCER CALZADA, JACQUELINE BERBER ARMENTA, GABRIELA GARCÍA.

A mis maestros; todos y cada uno de ellos los que creyeron en mí, pero sobre todo los que no creyeron ya que gracias a ellos aprendí que no todo es fácil en esta vida, al Lic. Tapia, Lic. Valdes, Lic. Arzola, Lic. Sorelia, y sobre todo al Lic. Gabriel Aurelio Ramírez Escandón por apoyarme en este proyecto, por creer en mí, ya que sin ellos no hubiera podido lograr formarme profesionalmente.

A mi escuela: UNIVERSIDAD INSURGENTES, PLANTEL NORTE, así como a la UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, por permitirme recibir la enseñanza y formación profesional con la cual puedo afrontar la vida.

Al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por permitirme formar parte de su equipo en aras del aprendizaje; Lic. Graciela Buenrostro, Magistrada Celina Macías, Lic. Gradanos, Lic. Olivares, mis compañeros Beatriz, Carlos, Claudia, y muy en especial Héctor Sánchez por tu amistad gracias y la sra. Margarita por todos tus consejos.

A todos aquellos que han estado conmigo a lo largo de esta gran aventura que es vivir, y que sin mencionarlos saben del gran agradecimiento y aprecio que les tengo.

INDICE

INTRODUCCIÓN	9
CAPITULO I.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS	
1.1 Conceptos de impuestos	14
1.2 Características del concepto	16
1.3 Clasificación y características	16
1.4 Elementos de los impuestos	22
1.5 Fundamentos Constitucionales	23
1.6 Comparación con otros países en vías de desarrollo	26
1.7 Tipos de Impuestos	28
CAPITULO II.- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES	
2.1 Conceptos	35
2.2 Sujeto activo y Sujeto pasivo	38
2.3 Nacimiento del tributo	40
2.4 Clasificación de las Contribuciones	44
2.4.1 Clasificación Tradicional	44
2.4.2 Clasificación Moderna	49
2.5 Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Especiales	51
2.5.1 Fundamento y Justificación de las Contribuciones Especiales	53
2.5.2 Inconstitucionalidad de las Contribuciones Especiales	57
2.5.3 Elementos de las Contribuciones Especiales	58
2.6 Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Accesorias	59

2.6.1 Multas: Concepto y reglas para su cobro	60
2.6.2 Recargos: Concepto y reglas para su imposición	65
2.6.3 Gastos de ejecución fiscal: Concepto y reglas para su cobro	70
2.6.4 Honorarios por notificación de créditos: Concepto y reglas para su cobro.	73
2.7 Efectos positivos y Efectos Negativos	75

CAPITULO III.- ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA EVASIÓN Y LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

3.1 Defraudación Fiscal	79
3.1.1 Conceptos	79
3.1.2 Breves Antecedentes Históricos	80
3.1.3 Antecedentes Legislativos	82
3.1.4 El delito de Defraudación Fiscal contenido en el C.F.F	91
3.1.5 El régimen Jurídico de la Defraudación Fiscal	94
3.1.6 El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación	98
3.1.7 Defraudación Fiscal Genérica	100
3.1.8 Defraudación Fiscal Específica	101
3.2.- EVASIÓN FISCAL	
3.2.1 Conceptos	105
3.2.2 Justificación de la Relación Jurídico Tributaria	105
3.2.3 Importancia del problema que representa la evasión fiscal	116
3.2.4 Causas de la evasión fiscal	120
3.2.5 Evasión Legal y Evasión Ilegal	124

3.3.- La evasión y la defraudación Fiscal	127
---	-----

CAPITULO IV.- ELUSIÓN FISCAL

4.1 Concepto	138
4.2 La libre autonomía de la voluntad	139
4.3 Retroactividad de las leyes fiscales	143
4.4 Elusión tributaria	148
CONCLUSIONES	155
GLOSARIO	160
BIBLIOGRAFÍA	164

INTRODUCCION

En los últimos años dentro del Estado Mexicano se ha venido desarrollando una constante modificación de sus leyes fiscales federales, entre las que se encuentra el crecimiento de las necesidades de la colectividad que deben ser atendidas, siendo un medio para ella la imposición de tributos y su debida recaudación.

Esta actividad a traído una estricta política criminal en materia de delitos fiscales, buscando castigar a los contribuyentes con las penas aplicables de éstos, en cualquier forma evaden o tratan de evadir su obligación de pagar los impuestos que les corresponde.

Las disposiciones que contravienen al régimen constitucional y penal contenidas en el código Fiscal de la federación, trae delicadas consecuencias en el campo del Derecho, pues al ser estas normas de carácter especial prevalecen al momento de su aplicación frente a las de carácter general, en evidente perjuicio de los gobernadores sujetos a un procedimiento judicial.

Las estructuras políticas de los países en vías de desarrollo han modelado también un tipo particular de sistema fiscal.

Desde siempre se ha considerado una obligación de los habitantes de un Estado el contribuir para los gastos de éste. Para esto se establecieron leyes para obligar a pagar contribuciones, muchas de ellas injustas, que obligaban a los que no tenían a pagar en exceso.

Para imponer estas leyes sólo se tenían en cuenta las necesidades del Estado y no las particulares de los individuos. Las autoridades actuaban, en forma arbitraria.

Fue hasta el año de 1924 cuando empezó a cambiar la situación de anarquía en materia tributaria, al crearse el jurado de Penas Fiscales, fue el primer

tribunal creado para resolver las inconformidades por sanciones impuestas en el ámbito de las leyes tributarias.

El 27 de agosto de 1936 se creó una ley denominada de Justicia Fiscal; en ella se da vida al Tribunal Fiscal de la Federación, organismo que hasta la fecha subsiste bajo el nombre actual de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a partir de enero de 2004, y al cual pueden acudir los particulares que consideren afectados sus intereses por una ley tributaria.

Cada día se ha ido mejorando nuestro sistema tributario, para procurarlo justo y adecuado a las necesidades por un lado del gobierno y por otro a las posibilidades de los particulares.

En los últimos años, varios estados han celebrado convenios con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el fin de coordinar sus sistemas fiscales, por ellos se establece la participación que corresponde a sus haciendas públicas, se distribuyen las mismas y se fijan reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

Podremos también analizar brevemente las principales clasificaciones de los tributos o contribuciones, con el objeto de proporcionar algunos datos complementarios acerca de su naturaleza jurídica y del papel que desempeñan en su carácter de ingresos tributarios del Fisco.

A lo largo del presente trabajo analizaré los diversos efectos, particularmente de carácter económico, que el establecimiento, cobro o falta de cobro, recaudación y administración de los tributos traen aparejados, con el objeto de explicar las reacciones y comportamientos usuales no sólo de los contribuyentes directamente afectados, sino también de la Economía de un país en general. Desde luego, este análisis va a estar enfocado en un capítulo hacia el estudio de los efectos de los impuestos, en atención a que estos constituyen el

tributo por excelencia y a que su establecimiento y cobro son los que, por regla general, suelen desencadenar importantes reacciones económicas en la vida de las naciones.

Ante todo debe partirse de un supuesto: La naturaleza jurídica de la obligación tributaria. Lo cual algunos tratadistas civilistas lo definen comúnmente como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado como Fisco, y con el carácter de sujeto activo, exige de un administrado denominado sujeto pasivo el pago de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. De lo cual resulta evidente que la relación u obligación tributaria debe tener una causa de fondo. No basta con pensar que el Fisco se encuentra legalmente facultado para obligar a los gobernados al cumplimiento de determinadas prestaciones, sino que es necesario ir más allá; buscar el por qué.

Ahora bien, el fundamento de toda la legislación administrativa, e inclusive de la existencia misma de la Administración Pública como el Poder Ejecutivo del Estado, radica en los principios del servicio público y del interés general. De tal manera que para convertir en realidades prácticas y tangibles semejantes principios, el Fisco debe contar con recursos materiales. En otras palabras, debe poseer una base económica y financiera. Desde luego, como veremos en el transcurso del siguiente trabajo, el Estado tiene al alcance de su mano poderosos medios de acción; bienes patrimoniales, empréstitos, emisión de bonos, etcétera. Pero no son suficientes, Si los servicios públicos y las actividades de interés general se presentan como tareas de gran magnitud, los recursos económicos para atenderlas deben guardar una proporción directa. Es decir, la Administración no gobernaría, sino que quedaría reducida a un mero órgano contemplativo y, en el peor de los casos, a una estructura inútil.

¿Cómo se crea un impuesto? ¿Qué finalidad persigue? Estas y muchas respuestas las encontraremos a lo largo de este trabajo.

En cuanto a la creación no existe problema alguno. Opera el principio de legalidad. No puede haber tributo sin una ley previa que lo establezca. La fracción IV del artículo 34 constitucional resulta tajante al respecto. Debe contribuirse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Sin embargo, es en la segunda interrogante en donde se plantea el problema. Ante todo, el legislador, al crear un impuesto y al establecer tributos en general, persigue diversas finalidades, Trata, en primer término, de proporcionarle al Fisco los recursos materiales que éste requiere, en ocasiones de manera apremiante. Pero para lograr tal propósito debe considerar otras circunstancias: la capacidad económica de la fuente generadora de ingresos que resultará gravada; la reacción de los sujetos pasivos, su mentalidad y su grado de inclinación a la evasión impositiva; el impacto que el nuevo impuesto causará dentro de la economía nacional,

Semejantes elementos deben manejarse con sumo cuidado, a fin de lograr una relación tributaria sana y armónica. No puede perderse de vista que, a pesar de todo, el pago de tributos es un sacrificio para los gobernados que les orilla, en múltiples ocasiones, a idear formas de evasión y hasta de fraude fiscal, particularmente en países en donde la conciencia cívica no se encuentra debidamente fortalecida. En tales condiciones, un tributo mal planeado o establecido en una época inadecuada, puede encontrar un sentimiento de rechazo general, dejando de rendir los frutos que de él esperaban las autoridades fiscales, Por otra parte, resulta aconsejable evitar el establecimiento de tributos en forma intempestiva. Los causantes nunca han sido afectados a las sorpresas impositivas, y su reacción suele ser desfavorable.

CAPITULO I
NATURALEZA JURÍDICA
DE LOS
IMPUESTOS

1.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS

Es a través de la historia de las ideas políticas que podremos destacar como se han visto influenciados los impuestos a partir del siglo XVII. No se puede negar que las ideas políticas han marcado siempre la ruta de las civilizaciones invariablemente, el grupo social que mantiene el poder político ejerce las competencias financieras para alcanzar sus fines e intereses, lo que no contradice la realización de la justicia fiscal invocada ya sea a través de un sistema basado netamente en los impuestos indirectos, en los directos o bien en un sistema mixto.

1.1 CONCEPTOS DE IMPUESTOS

IMPUESTO.- (Del latín impositus) Tributo, carga. (1)

IMPUESTO.- Tributo o carga fiscal; Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma. (2)

IMPUESTO.- Son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (3)

IMPUESTO.- Es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades

¹ Diccionario de la Lengua Española, *Real academia Española*, Décimo Novena Edición.

² *Derecho Positivo Mexicano*; López Betancourt, Eduardo.

³ *Introducción al Estudio del Derecho tributario*; Margain Manautou, Emilio.

colectivas. Si el carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible”. (4)

IMPUESTO.- Es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”. (5)

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

El impuesto deriva fundamentalmente de un acto de soberanía del Estado y, por lo tanto, constituye una imposición que da origen a una relación eminentemente unilateral entre el Fisco y el Causante.

Como nos podemos dar cuenta en la acepción del término “impuesto”, se define éste como una *prestación* en dinero o en especie, aunque actualmente los impuestos se pagan todos en dinero y casi nunca en especie.

Existe una resistencia de los particulares a aceptar la obligación de pagar impuestos, porque sienten que están pagando su dinero sin percibir, a cambio, compensación alguna ya que el particular no percibe de la cantidad pagada algo concreto, ya que, tratándose de impuestos, la prestación dada por el individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.

⁴ *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Flores Zavala, Ernesto.

⁵ *Derecho de las Obligaciones* Gutiérrez y González, Ernesto

1.2 CARACTERISTICAS DEL CONCEPTO

El carácter de la relación entre el Estado y los particulares. Es formalmente unilateral en vista que el Estado exige el pago de los impuestos los particulares. Legalmente es Bilateral (a cambio de un pago se recibe un servicio).

Prestaciones en Dinero o en Especie.- Los impuestos se pagan generalmente en moneda de curso legal y por especie, se harán pagos en especie cuando se trata de artistas, éstos pueden pagar con sus obras: los medios de comunicación cuando estos pagan por medio de brindar espacios en su programación.

Principio de legalidad.- No se puede cobrar ningún impuesto por las disposiciones legales.

Leyes Generales.- No se puede establecer contribución a cargo de sujetos determinados en razón de su creencia política, situación económica.

Obligatoriedad y Comerciability.- Todos los impuestos por estar dentro de las leyes son obligatorios y si se incumple se pueden hacer valer con la coerción.

Las personas físicas y morales, incluyendo personas extranjeras.

Relación entre impuesto y gasto público.- Pagar impuesto para destinarlo al gasto público.

1.3 CLASIFICACIÓN Y CARACTERÍSTICAS

- ✓ Directo
- ✓ Indirectos

- ✓ Reales
- ✓ Personales
- ✓ Ad valorem
- ✓ Específicos
- ✓ Especiales
- ✓ Estatales o Municipales

El Impuesto Directo es aquel que se va a aplicar a la persona que realiza la actividad por la cual es generada y nace la obligación de pagar esa contribución, por ejemplo Tenencia, predial o el Impuesto Sobre la Renta.

Los Impuestos Indirectos son aquellos en los cuales la contribución no es cubierta por el contribuyente originario, sino que se traslada el impuesto a un tercero, por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado.

Los impuestos indirectos se dividen en dos grupos o categorías

- ◆ Los impuestos sobre los actos y;
- ◆ Los impuestos sobre los consumos.

Un ejemplo de los impuestos sobre los actos es el impuesto sobre la importación y exportación; los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias.

Los impuestos indirectos también pueden dividirse en:

- Impuestos sobre artículos de lujo y;
- Impuestos sobre artículos de consumo necesario.

Los impuestos sobre artículos de lujo son menos productivos, es decir su consumo es muy reducido; permiten lograr una cierta justicia porque

evidentemente quien tenga mayor fortuna, hará más adquisiciones de esta clase y pagara mayor impuesto de los que carecen de ella.

Las características de los impuestos indirectos son:

- I. Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en proporción o en proporciones pequeñas.
- II. Son mas productivos que los impuestos directos; porque pasado el momento de su establecimiento el impuesto se confunde con grades protestas de los afectados.
- III. Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos, como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, etc.
- IV. Están dotados de una gran elasticidad; es decir tienen una tendencia natural a ser cada vez mas productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos etc., y por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que lo gravan. Y por esta razón estos impuestos en tiempos de crisis responden mas violentamente que los directos, es decir, pueden aumentar sus cuotas mas fácilmente y aun en tiempos de crisis sobre todo en artículos de primera necesidad pero solo debe hacerse en casos necesarios y con la debida discreción.
- V. Al decir que estos impuestos son populares, esto es falso ya que mientras su cuota sea baja y solo se exigían o exigen de pocas

personas o en ciertas zonas lo serán, pero si su control exige medidas molestas, no lo serán.

- VI. Son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto; esto es cierto en parte cuando el impuesto recae sobre artículos que no son de primera necesidad, porque cuando o lo son el particular tiene que comprarlos, quiera o no.
- VII. El impuesto es cómodo para el causante que lo paga, ya que el fisco no le exige su pago, sino que va a pagar el impuesto en el momento en que adquiera una mercancía; pero tampoco es absoluto ya que tratándose de artículos de primera necesidad; la necesidad los obliga a comprar y pagar el impuesto aun cuando no le sea cómodo pagar al contribuyente desde el punto de vista económico.
- VIII. En algunos casos han favorecido al desarrollo industrial, cuando recae el impuesto sobre el instrumento de producción, se provoca un mejoramiento en el proceso técnico, con el objeto de mejorar los aparatos y rendimiento y poder así obtener el importe de impuesto de un incremento en la producción, sin necesidad de aumentar los precios de los productos.
- IX. Los impuestos indirectos requieren un mayor gasto para su percepción en función de que requieren de un personal numeroso para evitar fraudes al fisco, es decir, que no paguen el impuesto establecido que no lo han repercutido aun habiéndolo hecho, para aumentar su producción o estar en situación ventajosa frente a sus competidores u ofrecer precios bajos al no pagarlo.

- X. Son contrarios al principio de justicia, ya que al aumentar sus cuotas por cualquier situación va a provocar una disminución en la demanda, ya que dichos artículos no van a estar al alcance de todos, y por lo que no van a estar de acuerdo a su capacidad contributiva principalmente en los artículos de primera necesidad.

Los Impuestos Reales atienden a las cosas o bienes en si, por ejemplo Tenencia o predial.

Los Impuestos Personales atienden a las actividades que realiza el contribuyente. Por ejemplo producción y servicios.

El Impuesto Ad Valorem es aquel que atiende el valor del bien. Se aplica al Comercio Exterior, como por ejemplo si es un bien de lujo necesario.

El Impuesto Específico es el que atiende a una unidad métrica como por ejemplo: Cantidad, dimensión o volumen.

El Impuesto Especial determina el artículo 73 Fracción XXIX; son materia exclusiva de la federación o impuestos establecidos por la Federación:

- ✦ Comercio Exterior.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- ✦ Sobre la Energía Eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillo y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Impuestos Estatales y Municipales.- Lo encontramos en el artículo 31 fracción IV Constitucional en donde dice que “Es obligación de los mexicanos contribuir, para los gastos públicos de la federación, como del Distrito federal o del Estado o Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Este artículo tiene relación con el Artículo 115 Constitucional que establece que: “los Municipios tienen libertad para administrar 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”.

“Los Estados y Municipios no podrán gravar las materias exclusivas de la federación establecidas en el artículo 73, fracción XXIX Servicios públicos Concesionados, Explotados directamente por la Federación, producción y consumo de cerveza y tabacos, recursos naturales, su explotación, etc”.

Además el Artículo 117 Constitucional, establece que los Estados no pueden, en ningún caso:

- I. Celebrar alianza, tratados, coalición con otro Estado ni con potencias extranjeras;
- II. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;
- III. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- IV. Ni gravar la importación, entrada de mercancías a su territorio.

En el artículo 118 Constitucional, tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

- I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones;
 - II. Tener, en ningún tiempo tropa permanentes, ni buques de guerra,
 - III. Hacer la guerra por si alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente que no admitan demora.
- En estos casos darán cuenta inmediata al presidente de la república;

1.4 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

Los aspectos que constituyen los impuestos son de dos tipos:

- a) Elementos cualitativos.
- b) Elementos cuantitativos.

Los elementos cualitativos son aquellos que se refieren al campo de aplicación del impuesto. Teniendo como ejemplo: Percepciones, bienes y servicios.

Hay dos elementos cualitativos:

- El objeto (de los impuestos) lo constituyen los fenómenos que se traducen en nociones macroeconómicas y que constituyen el elemento económico sobre el que se establece el impuesto respecto de los cuales se aplica un cobro. Ejemplo: percepciones, (renta), objetos de impuesto, patrimonio, el consumo. (es el porque), Patrimonio, renta, consumo, (IVA, ISR, tenencia).
- Materia imponible o Hecho imponible.- Son aquellas situaciones de hecho cuya realización depende que surja las obligaciones para pagar un impuesto (es el como). Ejemplo: Honorarios, percepciones gratificaciones.

El sujeto pasivo consistirá en la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado que en última instancia será el obligado y que puede serlo por deuda propia o por deuda ajena.

Por otra parte los elementos cuantitativos son aquellos elementos determinantes del impuesto, es decir, los factores que constituyen a la definición del monto del debito fiscal.

Hay dos elementos cuantitativos:

- Base gravable que es el valor asignado a la materia imponible y de la cual se ha de partir para aplicar la tarifa y determinar el quantum del impuesto; es decir, sirve para definir cuál es el tipo impositivo que le corresponde dentro de la tarifa.
- Tarifa que es la estructuración escalonada de los diversos tipos impositivos correspondiendo cada uno de ellos a los distintos rangos en que se ubica la base gravable.

1.5 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES

Los fundamentos constitucionales que han dado lugar a la concurrencia de impuestos en la república mexicana se encuentran en los siguientes textos de nuestra Constitución Política:

Artículo 31 fracción IV que a la letra dice:

“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”.

Como se puede apreciar en este texto se establece la obligación de los mexicanos para “contribuir a los gastos públicos así de la Federación como de los Estados Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Es decir este precepto señala tres sujetos activos tributarios, tres personas jurídicas que tienen el derecho de exigir el pago de impuestos: que son la Federación, los Estados y los Municipios. De los cuales los dos primeros tienen soberanía tributaria plena, porque como tienen sus propias legislaturas, pueden expedir sus propias leyes de impuestos.

Los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada por que no pueden establecer por sí mismos sus impuestos; estos deben ser establecidos por las legislaturas de los Estados.

El poder soberano de la Federación en materia tributaria se deriva de los establecido en la fracción VII del artículo 73 Constitucional, que a la letra dice:

*“Artículo 73.- El congreso tiene facultad:
...VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;*

Lo que significa que pueden decretar todos los impuestos necesarios para ese fin.

El artículo 39 Constitucional dice:

Artículo 39.- “La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo”

El artículo 40 Constitucional menciona que:

Artículo 40.- “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental”.

El artículo 41 de nuestra Constitución dice que:

Artículo 41.- “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la unión en los casos de la competencia de éstos, y por los de los estados en lo que toca a sus regímenes interiores en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal”.

Por su parte el artículo 124 Constitucional dice:

Artículo 124.- “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.

Con esto nos damos cuenta que los Estados pueden dentro de la esfera de su soberanía, establecer todos los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, con la única limitación que consiste en no establecer aquellos que la Constitución ha reservado a la Federación o les prohíbe en forma expresa.

1.6 COMPARACIÓN CON OTROS PAÍSES EN VÍAS DE DESARROLLO

Las estructuras políticas de los países en vías de desarrollo han modelado también un tipo particular de sistema fiscal. Dentro de esta perspectiva se puede hablar en primer término de una diversidad de regímenes que tales países han adoptado atendiendo a su idiosincrasia y a su estructura socioeconómica. Los países en vías de desarrollo se muestran localizados, principalmente, en el continente africano y en el americano.

En los países sobre todo en los de América Latina, el juego político se realiza a través de un partido dominante o un partido único. Un hecho particular, sin embargo, caracteriza a casi todos los países en vías de desarrollo: la adopción de una constitución siguiendo el modelo de los países occidentales desarrollados.

Con esta herramienta política y basamentados en una estructura socioeconómica pobre en cuanto a su ingreso *per capita*, los países en vías de desarrollo tienen una actividad industrial que esta polarizada por el comercio hacia el exterior y por todo tipo de empresas transnacionales que aparte de dominar los adelantos científicos y tecnológicos, envían gran parte de sus ganancias a sus matrices con sede en los países desarrollados, además no puede soslayarse, el tremendo endeudamiento a que están sujetos por parte de la banca mundial y que ahoga las finanzas públicas nacionales por el costo que eso representa.

Estos regímenes políticos están sustentados en economías sumamente desarrollados con fuertes actividades secundarias y terciarias que generan una producción elevada debida a sus organizaciones y administraciones complejas.

Pero lo que resulta importante destacar es el hecho de que tales regímenes políticos han propiciado un sistema fiscal que se distingue fundamentalmente por su “alto rendimiento” por su “estructura equilibrada” y por su “administración sofisticada”.

Lo anterior ha propiciado un sistema fiscal de bajo rendimiento con un equilibrio orientado preponderantemente hacia los impuestos indirectos y por ende con una administración deficiente por el alto grado de corrupción y evasores al fisco.

Se dice que en los países en vías del desarrollo el rendimiento fiscal es bajo por que este asciende a tan solo 15% en promedio, México en este aspecto constituye una excepción que no podemos dejar de subrayar la presión fiscal asciende en nuestro país al rededor del 30%.

Por otra parte, los impuestos preponderantes en esos países son los del consumo o los orientados a la imposición exterior, esto es a los derechos de aduana. Este tipo de imposición representa en términos generales el 65% de los ingresos totales. México igualmente no se acomoda a este esquema que caracteriza a los países en vías de desarrollo ya que en nuestro país el impuesto sobre la renta constituye el de mayor ingreso; en los países de referencia por que es una consecuencia directa del atraso cultural y social que viven esas naciones.

Los problemas técnicos, de la recaudación fiscal son ante todo un acto político largamente postergado por los dirigentes de los países del tercer mundo. Nada mas claro y perfectamente definido en cuanto a la ideología política que los sustenta, como son los sistemas fiscales de los países socialistas bajo el régimen de partido único, los países socialistas han establecido un gobierno que controla todas las actividades económicas y sociales.

Podemos decir con esto que las ideas políticas han modelado también una tipología de sistemas fiscales, atendiendo a ciertos fundamentos socioeconómicos y de estructura ideológica con esto nos referimos concretamente a los llamados sistemas fiscales de los países industrializados de los países en vías de desarrollo y de los países socialistas.

1.7 TIPOS DE IMPUESTOS

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA
2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO
3. IMPUESTO SOBRE LA ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES
4. IMPUESTO SOBRE EL ACTIVO
5. IMPUESTO A LA TENENCIA
6. IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS
7. IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
8. IMPUESTO SOBRE CABLEADO TELEFÓNICO
9. IMPUESTO SOBRE DERIVADOS DEL PETROLEO
10. IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR

1.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El impuesto sobre la renta es el que tiene mayor importancia en nuestro país porque se aplica a todo ingreso que perciba el contribuyente.

Se van a tener tres sujetos que son los que se determinan para el pago del referido impuesto:

- 1 Las personas físicas asalariadas.
- 2 Las personas físicas por honorarios.
- 3 Las personas físicas con carácter empresarial.

Son personas morales para efectos del ISR:

- a) Sociedades Mercantiles Lucrativas.
- b) Sociedades con fines no lucrativos.

Las Personas físicas asalariadas son aquellas cuya fuente de ingresos lo constituye el llamado salario y que vienen a constituir a los llamados dependientes.

En este caso no existe obligación de presentar declaración provisional, siendo ésta del patrón, el cual se constituye como retenedor del impuesto asumiendo la obligación de presentar la referida declaración (cubrir o pagar), enterando tal retención ante la SHCP.

Las personas que reciben el salario mínimo o inferior están exentas del pago de esta contribución.

Personas físicas por honorarios.- Son aquellos sujetos cuyo ingreso lo constituyen sus honorarios, asumiendo el carácter de independientes.

En el caso de estas personas o sujetos si laboran para una empresa ésta hará descuento o retención del 10% sobre sus percepciones.

El artículo 29 y 29 Bis reglamenta los recibos que se extienden por honorarios. En el artículo 2o. de la Ley del IVA dice que las personas que reciban el pago por honorarios deberán de pagar este impuesto.

Personas físicas con carácter empresarial.- Estos sujetos tendrán la obligación de pagar el ISR, IVA, Impuesto sobre Producción y Servicios y el Impuesto al Activo.

Personas Morales.- Se pueden constituir como cualquier genero de sociedad mercantil, tienen que cubrir el Activo, cuando se constituyen como nuevas no pagan el Activo los primeros dos años. Pagan el ISR, el IVA y el Impuesto sobre Producción y Servicios.

Es obligación de las personas, morales que presenten una relación detallada de proveedores y clientes. Si no se presenta se harán acreedores a multas, sanciones, recargos, etc. Las personas físicas con carácter empresarial tendrán la misma obligación.

2.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado (IVA); Es un impuesto indirecto, en virtud de que el impacto de la contribución se traslada a un tercero que en este caso finalmente es el consumidor final.

Hasta el año de 1980 se le conocía a este impuesto como “El Impuesto sobre ingresos mercantiles” pero a partir del año de 1980 estando como Presidente de la República Mexicana el C. Miguel de la Madrid Hurtado, se le dio el nombre con el que actualmente lo conocemos, quedando como Impuesto al Valor Agregado, el cual en ese tiempo se manejaba con una tasa del 10%, y a partir del sexenio del Presidente Ernesto Zedillo Ponce de León se establece como tasa única el 15%.

Estableciéndose así que las personas que presten un servicio tienen la obligación de pagar el impuesto correspondiente, ya sea pagando directamente o reteniéndolo la empresa en la cual se presta dicho servicio.

Las personas que trabajan por honorarios, tienen la obligación de pagar IVA cuando se expidan los recibos que menciona el artículo 29 y 29 Bis.

Las personas morales tienen que pagar IVA independientemente de la actividad que realice.

3.- IMPUESTO SOBRE LA ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES

Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles; Este impuesto nace en el momento en que cualquier persona adquiere un bien inmueble ya sea por donación, compraventa, sucesión, etc.

El porcentaje del pago del impuesto será del 10%. Art. 10. ISABI Para establecer el pago se establecen los siguientes criterios:

- 1 El valor del avalúo catastral.- Que es aquel que determinan las autoridades del D.D.F.
- 2 El valor del avalúo bancario.- Que es el que realizan peritos designados por las instituciones de crédito.
- 3 El avalúo comercial.- Que practican peritos dedicados a realizar avalúos.

4.- IMPUESTO SOBRE EL ACTIVO

El Impuesto Sobre el Activo, es aquel que afecta las propiedades de que goza una empresa, tiene su origen en el año de 1990. Todas las sociedades que tengan establecidas sus negociaciones en el país lo pagarán. El impuesto es del 1.8% del valor de todo el activo. Art. 20. LISA.

5.- IMPUESTO A LA TENENCIA

Impuesto a la Tenencia, es aquel que se establece a todos los automotores que se encuentren circulando.

6.- IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

Impuesto sobre automóviles nuevos.- Es aquel que normalmente pagan las distribuidoras para poder poner a la venta los automóviles.

7.- IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Impuesto sobre producción y servicios.- Este impuesto impacta directamente sobre aquellas empresas que se dedican a la producción de bienes o prestación de servicios.

8.- IMPUESTO SOBRE CABLEADO TELEFÓNICO

Impuesto sobre cableado telefónico.- Es aquel que se genera por tener una red telefónica, ya sea subterránea o aérea.

9.- IMPUESTO SOBRE DERIVADOS DEL PETROLEO

Impuesto sobre derivados del petróleo.- Es aquel que pagan las empresas que se dedican a la petroquímica o la utilización de gases.

10.- IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR

Impuesto al comercio exterior.- Son aquellos pagos que se generan por la internación, importación o la exportación de productos a través de las llamadas aduanas, los cuales son respaldados por los llamados aranceles, los cuales son considerados como derechos.

CAPITULO II

NATURALEZA JURÍDICA
DE LAS
CONTRIBUCIONES

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 2º del Código Fiscal señala cuáles son las contribuciones las cuales podemos señalar como:

- I. Impuestos.
- II. Aportaciones de seguridad social.
- III. Contribuciones de mejoras, y
- IV. Derechos.

El artículo en cita los define de la siguiente manera:

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

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.

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

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

IV.- Derechos.- son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

Pero los ingresos del Estado mexicano no sólo se constituyen por lo señalado en el artículo 2o. del Código Fiscal, además se comprenden:

- a) Los aprovechamientos.
- b) Los productos.

2.1.- CONCEPTOS DE CONTRIBUCIONES

CONTRIBUCIÓN

“Aportación económica que los miembros del estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales”⁶.

“ El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”⁷.

El Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, establece textualmente que:

⁶ *Diccionario de Derecho* Rafael de Pina Vara.

⁷ *Derecho Positivo* Eduardo López Betancourt.

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

Como podemos darnos cuenta el código lejos de darnos una definición se concreta señalar en términos imprecisos, cuando se causa una contribución, pero se abstiene de indicarnos en que consiste y cuales son los elementos que le dan origen.

Podemos así definir a las contribuciones como las cargas económicas impuestas a los particulares en virtud de los servicios que reciben del Estado.

Teniendo así que los elementos que conforman el concepto de contribuciones son los siguientes:

1. La existencia de un vínculo jurídico.

La piedra angular de nuestra disciplina está constituida por el principio de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En esas condiciones, todo tributo requiere, para su validez y eficacia, el estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. “*Nullum tributum sine lege*” (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca).

2. El estado como sujeto activo.

Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del Fisco; es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que, en última instancia, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

3. Los particulares como sujetos pasivos.

Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquél a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Son los particulares ciudadanos, gobernados o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (anteriormente también se les llamaba causantes), deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por tanto, asume el papel de sujetos pasivos.

4. El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es el de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, que va a consistir, en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien, dicho

contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda del curso legal en el País. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales -al menos dentro de nuestro actual sistema tributario-, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que no consisten en moneda del curso legal. Tal es el caso de algunos de los gravámenes establecidos por la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, cuyo Artículo 80., fracción II, establece: “El impuesto sobre producción de oro se pagará invariablemente en la misma especie”. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, determinará qué otros impuestos de producción se pagarán en especie.

De ahí que podemos decir que el tributo o contribución en su aspecto económico, estriba en el cumplimiento o pago (recuérdese que desde el punto de vista jurídico, pago equivale a cumplimiento de una obligación), de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Con base en lo expuesto podemos concluir que el tributo viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente. Como afirma Serra Rojas: “La obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes”⁸.

2.2 SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO

No obstante que el Código Fiscal de la Federación se abstiene de regular específicamente el problema, si partimos del supuesto lógico de que el Estado es

⁸ *Derecho Administrativo* Andres Serra Rojas

el sujeto activo de los tributos, nos encontraremos con que dada la estructura política del Estado Mexicano, existen tres titulares de la función tributaria; la Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios. Distinción que deriva de la misma Constitución, la que en varios de sus preceptos establece las reglas competenciales aplicables en materia tributaria entre la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

Por otra parte, el Artículo 1o del Código Fiscal, expresa quiénes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria, al señalarse que:

“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a leyes fiscales respectivas...”

Del precepto legal transcrito, desprendemos la existencia de dos tipos de sujetos pasivos:

- personas físicas y;
- personas morales.

En el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etcétera.

Y en las personas morales ya sean estas nacionales o extranjeras.

Ahora bien, podemos anticipar que por personas físicas entendemos todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución.

En tanto que las personas morales están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecido su domicilio social.

2.3 NACIMIENTO DEL TRIBUTO

Es un principio fundamental de la Ciencia Jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que respectivamente reciben nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico), de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

Así por ejemplo, el Artículo 302 del Código Penal para el Distrito Federal estatuye que:

“Comete el delito de homicidio el que priva de la vida a otro”.

Es decir, simplemente se concreta a prever una hipótesis, a fin de que cuando alguien se coloque en la misma al llevar a cabo la privación de la vida de otra persona le sean aplicadas las correspondientes consecuencias penales.

Este método de redacción es escrupulosamente seguido por el Derecho Fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de hipótesis o supuestos.

Tomemos un ejemplo, basado en lo que dispone la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su Artículo 1º:

“Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

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

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa de 15%. El impuesto al Valor Agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

Esto significa que la aplicación del Impuesto al Valor Agregado presupone cuatro hipótesis fundamentales: que una persona lleve a cabo operaciones de enajenación de bienes y/o preste servicios independientes y/u otorgue el uso o goce temporal de bienes y/o importe bienes o servicios. De tal forma que mientras tales hipótesis no se realicen en la práctica, la obligación de pagar este tributo no habrá nacido.

Con base en lo expuesto podemos afirmar que el nacimiento del tributo tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable. Exactamente en ese sentido se pronuncia el invocado Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación cuando establece que:

“las contribuciones se causan cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Aún cuando la terminología empleada no es todo lo correcta que fuera de desearse pues se habla de “situaciones jurídicas o *de hecho*”, siendo que si en acatamiento del principio de legalidad un tributo no puede existir, a menos que se contemple en una hipótesis normativa, resulta erróneo disponer que una situación

de hecho (es decir, no prevista en un texto legal) puede servir de base para su nacimiento, lo importante es destacar que tanto los criterios legales como los doctrinarios coinciden plenamente en este punto.

Algunos autores, denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente, “hecho generador” o “hecho imponible”. Así, Lucien Mehl señala: “La existencia de la *materia imponible* no implica por sí misma, o por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a favor del Tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto”⁹.

Podemos afirmar que: el hecho *imponible* se define como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria; y que equivale, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo.

Dentro de otro orden de ideas, es necesario aclarar que el nacimiento del tributo constituye un momento por entero distinto del de su determinación en cantidad líquida. En muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique en ese mismo momento. Por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores al nacimiento de la obligación, para que tanto el Fisco como el causante puedan conocer su monto en cantidad líquida.

Dentro de los Impuestos el momento de causación no es el mismo ya que varían según la naturaleza de ellos. Por ejemplo, en los impuestos de producción,

⁹ *Ciencia y Técnica Fiscales* Lucien Mehl.

el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compra-venta de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros -exportación e importación- los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.

Como podemos ver, aunque el nacimiento y la determinación en cantidad líquida constituyen dos momentos o etapas diferentes, hay ocasiones en que se suceden en forma casi simultánea, como es el caso del impuesto general de importación, el que, a diferencia del mencionado Impuesto sobre la Renta, se genera en el momento en el que el sujeto pasivo introduce al País un artículo de origen extranjero, estando facultado el vista aduanal competente para proceder de inmediato a su cuantificación y liquidación. No obstante, es necesario no perder de vista que aun en aquellos casos en los que prácticamente exista simultaneidad, el nacimiento y la cuantificación son dos instancias diferentes.

De modo que, en síntesis, podemos concluir afirmando que el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.

2.4 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

El estudio de la clasificación de las contribuciones constituye, en esencia, una forma de apreciar las diversas categorías de tributos que, en un momento dado, puede llegar a contemplar la legislación hacendaría, en función de la variedad de fuentes gravables que suele ofrecer la economía de un país, lo que es además de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desee establecer.

Existen múltiples y variadas clasificaciones que de los tributos o contribuciones se han llevado a cabo. Sin embargo, he decidido exponer únicamente las dos que, a mi juicio, poseen mayor relevancia.

- ➡ La primera de ellas es la llamada “tradicional”,
- ➡ En tanto que la segunda es denominada “moderna”.

2.4.1 Clasificación Tradicional

- A. Directos e Indirectos.
- B. Reales y Personales.
- C. Generales y Especiales.
- D. Específicos y Ad-Valorem.

A. Directos e Indirectos

Hasta hace algunos años se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Sin

embargo, en la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estiman que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues, “todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos...”¹⁰.

En tales condiciones lo correcto es afirmar que los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.

Como ejemplo de los primeros, podemos citar al Impuesto Sobre la Renta que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos que obtengan las sociedades mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero y las personas físicas que realicen actividades empresariales, de fuentes de riqueza ubicadas en México.

Por otra parte, el caso típico de un tributo indirecto lo tenemos en el Impuesto al Valor Agregado, el que invariablemente ha obedecido a esta clasificación no sólo en México, sino en todos los países en donde se ha establecido, toda vez que tiene por objeto gravar una serie de operaciones de consumo como puede ser, entre otras: la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

De modo que, resumiendo las ideas entorno a esta clasificación, podemos señalar que, mientras los tributos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos; los indirectos inciden sobre ingresos provenientes de

¹⁰ *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, Harold M. Sommers

operaciones de consumo.

B. Reales y Personales

Por contribuciones o tributos “reales” se entienden aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona —física o moral— y una cosa o un bien. Se les llama “reales” debido a que generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad. Así, el ejemplo clásico lo encontramos en el impuesto predial que todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar, bimestralmente, a la Tesorería del Distrito Federal. En efecto, de acuerdo con lo que expresamente indica el Artículo 30 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal:

“Es objeto del impuesto predial:

- I. La propiedad de predios urbanos;
- II. La propiedad de predios rústicos;
- III. La posesión de predios urbanos o rústicos...

El objeto del impuesto predial incluye la propiedad o posesión de las construcciones permanentes...”

Como podemos ver, la existencia de esta clase de gravámenes presupone siempre en el causante la titularidad de un derecho real; concretamente en el ejemplo que pusimos, el de propiedad o el de posesión. Tan es así que los artículos 32 y 33 de la ley de Hacienda citada estatuyen que:

“Art. 32.- Son sujetos por deuda propia y con responsabilidad directa, del impuesto

predial:

- I. Los propietarios de predios urbanos o rústicos;
- II. Los poseedores de predios urbanos o rústicos.
- III. Los fideicomitentes, mientras sean poseedores del predio objeto del fideicomiso o los fideicomisarios que estén en posesión del predio, aun cuando todavía no se les transmita la propiedad.”

“Art. 33. Son sujetos por deuda propia y responsabilidad objetiva del impuesto predial los adquirientes. Por cualquier título, de predios urbanos y rústicos”.

Por otra parte, por tributos personales debemos entender todos aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etcétera), a los que se encuentran dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales. En ese sentido, la gran mayoría de los tributos establecidos por nuestro Derecho Fiscal tienen el carácter de personales, ya que, salvo verdaderas excepciones, como es el caso del impuesto predial o el de las contribuciones especiales, el propósito principal de toda contribución es, precisamente, el de incidir sobre los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos de las personas.

C. Generales y Especiales

Esta tercera clasificación tradicional es, quizá, la de más fácil comprensión, debido a su extraordinaria sencillez. Así, se afirma que por tributos generales entendemos aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los tributos especiales son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad

económica. Como ejemplos de los primeros podemos citar el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. En términos generales el Impuesto sobre la Renta grava varios tipos de actividades económicas: las industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas y de pesca llevadas a cabo por sociedades mercantiles; las de desarrollo de trabajos personales subordinados o independientes realizados por personas físicas, la obtención de ingresos por enajenación de bienes, por conceder el uso o goce temporal de bienes, etc. No obstante, estas actividades obedecen a un común denominador: derivan de ingresos o rendimientos percibidos por personas físicas y/o morales.

Por su parte, el Impuesto al Valor Agregado, grava diversas clases de operaciones (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, e importación de bienes o servicios) que, a su vez, son susceptibles de agruparse también bajo un denominador común; actos de consumo.

Entre los casos de tributos especiales podemos mencionar a todos aquellos que gravan en forma exclusiva a una sola actividad económica, como los impuestos a la minería, los derechos por uso de aeropuertos, las contribuciones por mejoras, los derechos de cooperación por obras públicas, el impuesto sobre adquisición de inmuebles, etc.

D. Específicas y Ad-Valorem

Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los ad-valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado. Se trata de gravámenes que, dentro de nuestro medio, únicamente aparecen previstos en la Legislación Aduanera, ya que ésta, dada la naturaleza de las operaciones de importación y exportación, grava básicamente

mercancías, las que preferentemente deben valorarse en función de sus medidas y dimensiones, o bien en atención a su valor precio.

Aun cuando algunos tratadistas sostienen que los tributos ad-valorem suelen ser más justos que los específicos, porque el valor o precio es una referencia objetiva, en tanto que las dimensiones y medidas son más bien aparentes y engañosas, la realidad es que, al menos en nuestra práctica hacendaría, no existe tal oposición, ya que es un criterio uniformemente aceptado el de que una justa valoración aduanera sólo se logra a través de la adecuada combinación de las cuotas específica y ad-valorem.

2.4.2 Clasificación Moderna

Dentro de esta clasificación señalaremos los impactos o efectos que su establecimiento puede llegar a ocasionar en la Economía Nacional, desarrollando a continuación algunas de las ideas de mayor trascendencia, para lo cual tomaremos la siguiente clasificación:

- A.- Impuestos sobre Bienes y Servicios;
- B.- Impuestos sobre los Ingresos y la Riqueza.

A.- Impuestos sobre bienes y servicios

Esta clase de gravámenes están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se prestan. Se trata, desde luego, de impuestos al consumo cuyo típico ejemplo está representado por el controvertido Impuesto al valor Agregado.

Esta clase de impuestos constituyen los verdaderos tributos indirectos y,

por lo tanto, participan de todas sus características negativas: son injustos desde el momento mismo en que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal, sino en atención a los consumos (muchos de ellos inevitables o necesarios) que llevan a cabo; y resultan, desde cualquier ángulo que se les contemple, claramente inflacionarios, toda vez que al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan, por fuerza, el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios, los que, al elevarse como una necesaria compensación, dan paso a la llamada “espiral inflacionaria”, que no es otra cosa que una carrera desatorada entre precios y salarios. Pero a pesar de todas sus desventajas, los impuestos indirectos suelen tener a corto plazo un impacto sumamente favorable en la balanza del Erario Público: incrementan en forma casi inmediata la recaudación. De ahí que, pese a las justificadas críticas que se les pueden formular, cuenten en la actualidad, y posiblemente en el futuro cercano, con gran aceptación por parte de los gobiernos.

Los comentarios que al respecto expresa Sommers son tan claros y lógicos que o ameritan mayor comentario o explicación:

“Para el financiero los impuestos indirectos son invariablemente tentadores. Por medio de estos puede alcanzarse a las clases más pobres, sobre las que es muy difícil, si no imposible, imponer cualquier gravamen directo. Muchos impuestos indirectos son productivos y para el ministro de Hacienda que tiene que obtener ingresos con el mínimo posible de escándalo, este tipo de impuestos es de primordial importancia. Son también mucho más cómodos y menos irritantes que los gravámenes directos. Por lo tanto, una recaudación mayor puede obtenerse con un mínimo de protestas. Es inconveniente mantener cierto equilibrio entre impuestos directos e indirectos. La imposición indirecta, por lo tanto, impide una concentración exclusiva en los impuestos directos más importantes y conserva la regla de oro de que de las recaudaciones del Estado deben tener una base lo más amplia posible. Un impuesto muy fuerte, directo o indirecto, en cualquier punto o puntos hará que exista una fuerte tendencia a la evasión y a una interferencia

perjudicial a la industria”¹¹.

B.- Impuestos sobre los Ingresos y la Riqueza.

En lo tocante a esta clase de tributos, haré referencia a aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas.

Los impuestos sobre ingresos y la riqueza pueden hacerse progresivos en forma más rápida y efectiva que los impuestos sobre las mercancías. Por lo tanto, al primer tipo de impuestos usualmente se les asocia con una mayor redistribución de la riqueza y el ingreso.

Dentro de nuestro Derecho Fiscal, destaca como un impuesto a la riqueza el Impuesto sobre la Renta, el que al incidir sobre utilidades y rendimientos y al operar a base de las tarifas progresivas, tiende hacia la ansiada meta de la redistribución del ingreso nacional.

2.5 Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Especiales

A fin de que pueda comprenderse adecuadamente lo que es una contribución especial y el papel que juega dentro de la relación jurídico-tributaria, es necesario efectuar un breve análisis retrospectivo de las circunstancias que le dieron origen. La contribución especial deriva de una tesis desarrollada por destacados economistas ingleses durante el último tercio del Siglo XIX. Dicha tesis es comúnmente conocida dentro de la gran mayoría de los manuales de Economía Política como “La Teoría del Incremento No Ganado” Sin pretender entrar en detalles excesivamente técnicos y ajenos por completo a nuestra materia, podemos explicar resumidamente dicha teoría de siguiente manera:

¹¹ Harold Somers, Ob. Cit.

Cuando un particular adquiere un bien inmueble ubicado en una zona no urbanizada de una ciudad a un precio relativamente bajo, lo hace, por regla general, con el propósito de especular. La especulación consiste en que dicho particular, después de su adquisición, se concreta a esperar a que, debido al inevitable crecimiento de la propia ciudad, el Estado se vea obligado a llevar a cabo en la zona de ubicación del predio las llamadas obras de urbanización o de infraestructura, como también se les conoce, y que normalmente consisten en pavimentación, construcción de banquetas, redes de suministro de agua potable, alumbrado público, sistema de recolección de basura, vigilancia policial, áreas verdes, etc. Al concluirse estas obras, en forma automática e inmediata el predio de que se trate aumenta de valor, puesto que, comercialmente hablando, siempre tendrán una mayor cotización los inmuebles ubicados en zonas urbanizadas que los que se encuentran en áreas en donde no se disfruta de los servicios ciudadanos fundamentales. Por consiguiente, después de un determinado periodo, el particular ha visto incrementarse el valor de su predio sin haber tenido que realizar ninguna erogación, trabajo o esfuerzo para lograrlo; simplemente se ha concretado a dejar que el tiempo transcurra y a que el Estado tenga que cumplir con el ineludible deber de suministrar los correspondientes servicios públicos de urbanización. Por lo tanto, debido a la acción económica y material del Estado, el particular de nuestro ejemplo obtiene un incremento o plusvalía en el valor comercial del inmueble de su propiedad, sin hecho absolutamente nada para ganarlos; por eso los economistas ingleses del siglo pasado definieron atinadamente esta situación como la de un “incremento no ganado”, puesto que mediante ella se facilita el rápido enriquecimiento de los adquirentes de predios en zonas semiurbanas, pero susceptibles de urbanización a corto o mediano plazo.

En consecuencia, se recomendó al Estado que gravara fiscalmente esa ganancia rápida y especulativa constituida por el “incremento no ganado”. Fue así como en un principio los países anglosajones empezaron a castigar fiscalmente a los propietarios de predios colindantes con las áreas en las que el Estado llevaba

a cabo tareas de infraestructura. Posteriormente dicha política tributaria fue adoptada por la gran mayoría de los países del mundo occidental, incluyendo desde luego a México, hasta llegar a perfeccionarla a extremos tales que durante los últimos tiempos se ha dado paso a un sentimiento de rechazo generalizado entre la ciudadanía que juzga esta clase de gravámenes como antieconómicos y profundamente injustos.

Cabe dejar establecido que la contribución especial tuvo su origen precisamente en la tesis o teoría económica del “Incremento no Ganado” y que es, a grandes rasgos, una figura jurídico-tributaria destinada a gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presta en la zona colindante al lugar de ubicación de dichos bienes.

2.5.1 Fundamento y Justificación de las Contribuciones Especiales

De lo expuesto hasta este punto podemos deducir claramente que las contribuciones especiales gravan única y exclusivamente el incremento no ganado, es decir, la plusvalía obtenida por los propietarios de inmuebles. Así ha sucedido en muchos países y en distintas épocas de los siglos pasado y presente. Sin embargo, en oposición a la tesis del “Incremento no Ganado” ha surgido una segunda tendencia que cada día parece cobrar mayor fuerza y la que, en particular, es seguida y adoptada por la Legislación Fiscal Mexicana. Dicha tendencia, aun cuando parte de la misma filosofía social que la “Teoría del Incremento no Ganado”, en el sentido de considerar que se justifica ampliamente el gravar fiscalmente a quienes se enriquecen especulando a costa de los servicios y obras que el Estado realiza, varía radicalmente en lo tocante a la forma de cálculo o de determinación de la base gravable. En efecto, mientras los que apoyan la teoría del ‘Incremento no Ganado’ consideran que deben gravarse

indefectiblemente la plusvalía, o sea, el aumento en el valor de la propiedad raíz del causante experimentado como consecuencia de la actividad estatal, la llamada segunda tendencia no se inclina por gravar dicha plusvalía, sino por convertir a las contribuciones especiales en un instrumento al servicio del Fisco para lograr la recuperación del costo de las obras y servicios que beneficiaron a los causantes.

Para realizar un análisis mas afondo, de lo antes expuesto podemos consignar ambas teorías dentro de un cuadro comparativo esquemático:

TESIS DEL INCREMENTO NO GANADO”

OBJETO GRAVABLE: Todos los bienes inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios de urbanización llevados a cabo por el Estado.

CONTRIBUYENTES: Todos los propietarios de los inmuebles de referencia.

BASE GRAVABLE: Plusvalía o utilidad obtenida por cada contribuyente en el valor comercial, de su predio como consecuencia de las obras y servicios de urbanización.

“TESIS DE LA RECUPERACION DEL COSTO”

OBJETO GRAVABLE: Todos los bienes inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios de urbanización llevados a cabo por el Estado.

CONTRIBUYENTES: Todos los propietarios de los inmuebles de referencia.

BASE GRAVABLE: Costo de las obras y servicios de urbanización distribuido entre los contribuyentes.

En mi concepto la segunda tesis resulta ampliamente criticable pues conduce a situaciones de doble tributación. Ya que nadie objeta el derecho que al Estado le asiste de gravar a aquellas personas que buscan el fácil enriquecimiento a través de la especulación inmobiliaria. En ese sentido la tesis del “Incremento no Ganado” es mas impecable, particularmente desde el punto de vista de la justicia distributiva. Pero en cambio, lo que sí parece indebido es que la Hacienda Pública pretenda recuperar el costo de obras y servicios mediante el establecimiento de contribuciones especiales.

Para que quede mas claro lo antes expuesto, tenemos que, Por regla general los servicios y obras de urbanización constituyen servicios públicos generales indivisibles. Por lo tanto su costo debe ser sufragado con el rendimiento de los impuestos. Sin embargo, si el Fisco, además de emplear sus ingresos impositivos para este propósito, obtiene en contribuciones especiales una cantidad equivalente al costo de las propias obras y servicios, estará indudablemente duplicando la carga impositiva destinada a satisfacer la misma necesidad social.

Así entonces podemos ejemplificarlo de la siguiente manera: un propietario común y corriente que desde la fecha de adquisición de su inmueble paga en forma ininterrumpida el correspondiente impuesto predial. Como es del conocimiento general, este impuesto no se causa por una sola vez o por una sola operación, sino que se cubre bimestre a bimestre a partir de la adquisición de la propiedad raíz y hasta su enajenación, cualquiera que sea el tiempo que transcurra entre ambos hechos. En tales condiciones el propietario de nuestro ejemplo está contribuyendo de manera continua para que el gobierno cuente con los recursos económicos apropiados para llevar a cabo los trabajos de urbanización que el interés colectivo demande. Además debe tomarse en cuenta que el importe del impuesto predial se fija y se aumenta periódicamente con base en el valor más o menos actualizado de las propiedades que grava. Por consiguiente, quien habitualmente está obligado a pagar este tributo posee el indiscutible derecho de beneficiarse, así sea de manera directa, con todos los

servicios de urbanización que el gobierno de su ciudad lleve a cabo. Ahora bien, volviendo con el propietario de nuestro ejemplo nos encontramos con que después de haber pagado regularmente y durante varios años (lo que necesariamente, implica aumentos en la tasa impositiva) el respectivo impuesto predial, se efectúan en una zona vecina a su inmueble diversas obras que indiscutiblemente van a beneficiarlo directamente, como pueden ser: repavimentación, alumbrado, regeneración de áreas verdes, etc. Ante esta situación dicho propietario, en principio, considerará que está recibiendo lo que le corresponde a cambio del impuesto predial que ha venido pagando y que tendrá que seguir pagando en el futuro y se sentirá en paz con el Fisco. Pero cuando reciba las boletas de cobro relativas a las contribuciones especiales derivadas de las obras de referencia, inmediatamente se hará, cuando menos, las siguientes preguntas: ¿Por qué he de cubrir yo parte del costo de estas obras? ¿De qué ha servido el impuesto predial que he pagado y que voy a seguir pagando? ¿Qué caso tiene que yo contribuya a los gastos del gobierno, si cada vez que hace una obra que me beneficia directamente me la cobra por separado? Preguntas todas estas que tal vez no sean congruentes con determinadas ‘técnicas-fiscales’, pero que muy bien explican el sentir de millones de causantes y su natural hostilidad hacia todo lo que signifique sacrificios económicos para contribuir al sostenimiento del Estado.

En consecuencia la contribución especial, y en particular la llamada “Tesis de la Recuperación del Costo”, son objeto de agudas críticas de parte de quienes sostenemos no sólo la inconstitucionalidad, sino la profunda injusticia económica que encierra todo caso de doble tributación.

2.5.2 Inconstitucionalidad de las Contribuciones Especiales

Mucho se ha discutido en torno a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las contribuciones especiales, toda vez que han sido numerosos los casos de inconformidad de particulares expresadas mediante el correspondiente juicio de amparo. Inconformidades que, por cierto, jamás han dado lugar a la supresión de esta discutida figura jurídico-tributaria. Por el contrario, la misma existe y se multiplica bajo diversas y generalmente erróneas denominaciones, en las diversas legislaciones locales de las Entidades Federativas de la República. ¿A qué obedece esta situación aparentemente contradictoria? Por una parte creemos que se trata de un arbitrio económico al que fácilmente pueden recurrir los siempre debilitados fiscos estatales, a fin de procurarse algunos recursos que hagan un tanto menos deficitarios sus comúnmente raquíticos presupuestos, bajo el pretexto de la permanente necesidad de realizar trabajos de urbanización; por otra parte, pensamos en el incontrovertible sentido de la justicia popular que hace que el ciudadano promedio se rebele y proteste de manera especial en contra de este gravamen, por considerarlo de alguna forma inequitativo.

En tales condiciones, ¿a quién le asiste la razón? En nuestro concepto, sí se desea resolver objetivamente la cuestión, debemos hacerlo atendiendo a la letra y al espíritu de las disposiciones aplicables de nuestra Ley Suprema, con independencia ya sea de los apremios económicos de los Fiscos locales o de la renuencia de los particulares a efectuar este tipo de sacrificio económico. Dentro de este contexto, consideramos que existen dos importantes argumentos para sustentar la inconstitucionalidad de las contribuciones especiales, a saber:

- a) Que se trata de una contribución que da origen a un típico caso de doble tributación inconstitucional; y
- b) Que cuando la base gravable está constituida, como sucede en México, por el costo de las obras, automáticamente se rompe con el principio constitucional de proporcionalidad.

2.5.3. Elementos de las Contribuciones Especiales

1.- A diferencia de los impuestos, los Derechos implican, esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Esto viene a demostrarnos que la esencia de los Derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el causante paga los Derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas gubernamentales que le proporciona ventajas particulares.

2.- El segundo elemento esta constituido por el hecho de que los derechos son establecidos por el poder público, o sea por el Estado, conforme a la Ley.

En este elemento tenemos que tomar en cuenta primero que al ser los Derechos un tributo o una contribución, evidentemente su establecimiento, determinación, liquidación, forma de pago , recaudación y administración, tiene que ser encargada a los órganos del poder público.

El cobro de los Derechos representa también un acto de soberanía e imposición por parte del Estado, que ofrece en relación con los impuestos, la variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica. Teniendo así que el sujeto pasivo al recibir el servicio público particular, automáticamente queda

obligado al pago de los derechos conforme a los términos y condiciones que de antemano el Estado ha fijado en el ejercicio de su poder soberano.

Por otra parte, no podemos olvidar la importancia fundamental del principio de la legalidad tributaria, ya que si bien es cierto que el Estado, en ejercicio de su poder soberano, fije, imponga y establezca los derechos, estos deben establecerse a través de una ley debidamente aprobada y sancionada por los organismos legislativos competentes y se debe ajustar a los principios que en materia fiscal se consagran dentro de nuestra Constitución Política.

3.- El último elemento consiste en el destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los derechos que recaude.

Este destino del que se habla debe de sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles, resultando lógico y por demás aceptable, debido a que, dada la naturaleza de esta clase de servicios que en forma concreta van a beneficiar a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría injusto que su costo se sufragara a través del pago de los impuestos, ya que en tal evento, el Estado indebidamente estaría distraendo recursos económicos que necesita, para atender necesidades colectivas de interés general. Por eso cuando un servicio va destinado a alguien en particular y no a toda una comunidad, lo razonable es que su costo sea soportado por quien indudablemente resulte beneficiado. En eso estriba, en síntesis, el fundamento y la justificación de la existencia de los Derechos como el segundo de los ingresos tributarios del Estado.

2.6 Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Accesorias

El cuarto tipo de tributo, contribución o ingreso tributario del Estado, está constituido por lo que comúnmente se denomina como “contribuciones accesorias.” Las contribuciones accesorias, como su nombre lo indica, forman

parte de los llamados “ingresos tributarios residuales”, que el Fisco suele percibir. En efecto, existen determinadas categorías de ingresos que la Hacienda Pública percibe como consecuencia de la relación jurídico-tributaria y que, sin embargo, no son clasificables ni como impuestos, ni como aportaciones de seguridad social, ni como derechos, ni aun como contribuciones especiales; Tal circunstancia obedece al hecho de que sin que, a mayor abundamiento, exista un medio de agruparlos dentro de una sola categoría o denominación. Esta clase de ingresos son de variada naturaleza y características.

No es posible definir a las contribuciones accesorias utilizando términos genéricos o globales que nos proporcionen una idea abstracta del concepto que queremos expresar, sino que es necesario llevar a cabo tal definición en forma excluyente, es decir, eliminando a los demás tributos que sí son definibles de manera conceptual para expresar lo que significan las contribuciones accesorias.

Dentro de este contexto nos encontramos con que el último párrafo del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación señala que: “los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución... son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.”

Efectivamente, los recargos, las multas los honorarios por notificación de créditos, y los gastos de ejecución representan los ingresos que mayor importancia poseen dentro de las contribuciones accesorias.

Una forma de definir a las contribuciones accesorias es la siguiente: Son contribuciones accesorias los recargos, las multas, los honorarios por notificación de créditos, los gastos de ejecución y los demás ingresos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales.

Según lo establecido en el Código Fiscal de la Federación las contribuciones accesorias son las siguientes:

- a) Multas
- b) Recargos
- c) Gastos de ejecución fiscal
- d) Honorarios por notificación de créditos

2.6.1 Multas: concepto y reglas básicas para su imposición

Las multas, como segundo tipo de contribuciones accesorias reguladas por nuestra legislación tributaria, pueden definirse sencillamente afirmando que son las sanciones económicas que la autoridad hacendaría impone a los causantes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales.

Si el Estado desea un cabal acatamiento a sus normas jurídico-tributarias, necesita contar con un adecuado mecanismo sancionador que implemente el principio de coactividad o coerción a través de un conjunto de sanciones, las que, como atinadamente sostiene Francisco Carnelutti, son aquellas “consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal”¹².

En términos generales podemos decir que las contribuciones accesorias reguladas por nuestro Derecho Fiscal forman parte del poder sancionador de la Hacienda Pública, al tener su origen y explicación en el incumplimiento de lo que ordenan las normas jurídico-tributarias. Pero en donde más claramente se pone de manifiesto ese poder sancionador es en el caso de las multas, ya que mientras

¹² *El poder sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal* citado por Margarita Lomeli Cerezo

los recargos, los honorarios por notificación y los gastos de ejecución son consecuencias de ese incumplimiento, las multas constituyen la sanción directa.

Ahora bien, toda vez que nuestra disciplina gira sustancialmente en torno a cuestiones pecuniarias, las multas tienen por fuerza que ser sanciones única y exclusivamente de carácter económico. Esto último sin prejuzgar el derecho que el Fisco tiene de solicitar del Poder Judicial la aplicación de penalidades corporales a quienes lleven a cabo hechos punibles en materia tributaria.

Pero lo que debe quedar muy en claro es que cuando hablamos de multas estamos refiriendo la cuestión solamente a sanciones de tipo económico. De tal manera que, con base en lo expuesto anteriormente, podemos concluir preliminar de que las multas, dentro del Derecho Fiscal, persiguen un doble objetivo, a saber:

- a) Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios:

- b) Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la Ley otorga al Estado para asegurar su cumplimiento.

Partiendo de estas dos premisas tenemos que señalar que, si bien es cierto que la autoridad fiscal está facultada para multar a los contribuyentes incumplidos, también lo es que la imposición de tales multas no puede hacerse al capricho o arbitrio de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que ésta ciña su actuación al correspondiente marco jurídico-constitucional que garantice la preservación, del tan necesario principio de la legalidad tributaria.

Como afirmara la Magistrada del Tribunal Federal e Justicia fiscal y Administrativa Lomelí Cerezo: “Ello (la potestad sancionadora) no significa, sin embargo, que al ejercitar su potestad sancionadora, la Administración pueda apartarse de las normas constitucionales y legales aplicables, que forman parte

del régimen jurídico a que en todo Estado de Derecho se encuentra sometida su actuación...”¹³.

Por consiguiente, para la imposición de multas también existe un conjunto de reglas a las que debe subordinarse la actuación del Fisco. Ahora bien, del análisis del Derecho Positivo aplicable puede desprenderse la existencia de dos clases de reglas: las básicas o fundamentales y las complementarias o derivadas. Exponiendo en este trabajo solo la primera.

Teniendo así que las reglas para su cobro sean las siguientes:

primera regla. Tomando como punto de partida el varias veces invocado Principio de Constitucionalidad, encontramos que en la imposición de toda multa deben observarse los requisitos que al efecto fijan los Artículos 16 y 22 de nuestra Carta Magna. La base de sustentación de todo el orden jurídico-tributario está en la Constitución Federal. Por lo tanto, si una determinada materia aparece expresamente regulada en dicho ordenamiento supremo, nuestra primera obligación debe ser la de analizar prioritariamente esa materia con estricto apego al mandato constitucional aplicable.

En consecuencia, la primera regla básica debe atender a los correspondientes requisitos constitucionales.

Ahora bien, ¿cuáles son esos requisitos? La Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en interesante ponencia del Magistrado, Mariano Azuela Güitrón, los ha resumido admirablemente:

“Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los Artículos 16 y 22 constitucionales, debe cumplir ciertos requisitos. Haciendo una recopilación de las interpretaciones que la Justicia Federal ha dado a lo dispuesto en los preceptos constitucionales citados, se

¹³ Margarita Lomeli Cerezo Ob. Cit

debe concluir que los requisitos son los siguientes:

1. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.

II. Que la misma se encuentre debidamente motivada: que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

IV. Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos. Revisión 60/78. Juicio 9832/77. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 31 de enero de 1979. Ponente: Magistrado licenciado Mariano Azuela Güitrón.)

Segunda regla. Cuando la infracción consista en la evasión u omisión de una prestación fiscal cuyo monto sea susceptible de precisarse en cantidad líquida, la multa variará entre el 50% y el 150% del importe de dicha prestación; pudiendo disminuirse estos límites hasta en un 25% o incrementarse hasta en un 60% más, según se presenten circunstancias atenuantes o agravantes.

Por regla general las infracciones en materia fiscal suelen consistir en evasiones u omisiones impositivas; por lo tanto, el mismo monto de la prestación fiscal incumplida sirve de base para el cálculo de la multa correspondiente, dentro de los márgenes que han quedado indicados. Esto conduce inevitablemente al

ejercicio de poderes discrecionales por parte de la autoridad fiscal. Se llaman poderes discrecionales a aquellas facultades conferidas por la ley a un funcionario público para actuar dentro de ciertos márgenes (mínimos y máximos) de acuerdo con su criterio. Sin embargo, la utilización de ese criterio no es ni puede ser absoluta o ilimitada, ya que, el propio Código Fiscal se encarga de indicar cuándo y en qué casos específicos procede la aplicación del mínimo o del máximo, o bien, de un monto intermedio, e inclusive cuándo deben ser disminuidos o aumentados, según sea el caso, esos mínimos, máximos o montos intermedios.

Tercera regla. Cuando no pueda precisarse el monto de la prestación fiscal omitida, o bien la infracción por su misma naturaleza no resulte cuantificable, el monto de la multa respectiva debe calcularse conforme a cantidades fijas, entre mínimos y máximos de acuerdo con los criterios normativos que de manera detallada se establecen en los artículos 80, 82, 83, 84, 86, 88, 90 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación. Desde luego, esta tercera regla vuelve a colocarnos ante la problemática de las llamadas facultades o poderes discrecionales;

2.6.2 Recargos: concepto y reglas para su cobro

Después de haber efectuado la correspondiente definición de contribuciones accesorias, la más importante de sus especies son los recargos el cual expongo en este momento.

Los recargos tienen, en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Es decir, los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso el Fisco, al no cubrirse a tiempo las sumas a las que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le

adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que se derivan de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo.

Dentro de la relación jurídico-tributaria, el Fisco actúa efectivamente como un acreedor, en tanto que el contribuyente o sujeto pasivo asume la calidad de deudor. En tal virtud, a partir de la fecha en que un tributo se torna exigible (es decir, cuando se ha vencido el plazo que las leyes fiscales otorgan para su pago), el Fisco tiene el derecho de recibir de inmediato su importe en cantidad líquida. Ahora bien, si esto no sucede, es evidente que se le está ocasionando un perjuicio económico, al no permitírsele disponer de las cantidades a las que ya tiene derecho para sufragar los gastos públicos y al exponerlo a que al lograr el cobro respectivo, el dinero que reciba ya no posea el valor o el poder adquisitivo que tenía en la fecha de exigibilidad.

Todo lo anterior ha dado origen a la figura tributaria de los recargos, que constituyen una especie de compensación económica a la que la Hacienda Pública tiene derecho por el perjuicio que se le ocasiona cuando los tributos son pagados en forma extemporánea. Así, tomando en cuenta todos estos elementos, estimamos que los recargos pueden ser definidos de la siguiente manera: Los recargos son una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.

Los recargos son específicamente regulados por el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, de cuyo contenido se puede desprender los principios o reglas que rigen el cobro de estas contribuciones accesorias.

Dichos principios o reglas pueden resumirse y explicarse de la siguiente manera:

1. Los recargos empiezan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal respectivo.

Es decir, es requisito indispensable para que se genere el derecho al cobro de recargos, el que se haya vencido el término o plazo que las leyes respectivas otorgan al contribuyente para llevar a cabo el entero de la prestación fiscal a que se encuentra obligado; toda vez que mientras dicho plazo no transcurra, la obligación fiscal ya habrá nacido, pero aún no se habrá vuelto exigible.

2. La tasa de los recargos se fija anualmente tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado bancario.

Ya se ha establecido que los recargos no son otra cosa que una especie de interés moratorio que los causantes deben cubrir al Fisco en concepto de indemnización por la falta de pago oportuno de impuestos, derechos o contribuciones especiales. Por consiguiente, lo lógico es que la tasa respectiva se determine en función de los tipos de interés que rijan en el mercado bancario nacional. Esto último significa que para estos efectos forzosamente debe utilizarse el llamado “costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México”, el que se toma como punto de partida para que el Congreso de la Unión, a través de una ley, fije anualmente una tasa. Dicha tasa se adiciona automáticamente en un 50% y así se obtiene el monto de los recargos aplicables en cada ejercicio fiscal.

La razón que justifica el que nuestras leyes tributarias hayan seguido este complejo procedimiento para la cuantificación de los recargos, la encontramos en el hecho de que los tipos de interés en el mercado suelen variar continuamente, particularmente en épocas de recesión económica, procesos inflacionarios, devaluaciones monetarias, etc. y por consiguiente resultaría poco realista el pretender establecer dicha tasa de manera permanente en un ordenamiento legal

sujeto a vigencia más o menos indeterminada, como lo es, o al menos debe serlo, el Código Fiscal de la Federación. En tales condiciones nuestros legisladores han preferido utilizar una ley de vigencia anual, a fin de contar con la flexibilidad necesaria para ir adecuando la tasa de recargos a las variantes económicas que vaya presentando el mercado bancario del País.

3. Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad y hasta que se efectúe el pago.

En principio se sostiene y se acepta en forma prácticamente unánime, que los recargos, al igual que los intereses, deben cobrarse por cada mes que el deudor permanezca en mora. Sin embargo, nuestro Código Fiscal también considera las llamadas “fracciones de mes”, de tal manera que basta con que transcurra un sólo día de un mes para que se cause íntegra la correspondiente tasa de recargos. Aun cuando esta disposición lo que persigue es castigar a los contribuyentes remisos, considerando que peca de falta de equidad, ya que sujeta a idéntico tratamiento a personas colocadas en distintas situaciones, como es el caso, por ejemplo, de quien incurre en un sólo día de mora y de quien incurre en 29 días de atraso. Al respecto considero que lo justo y deseable sería que la tasa mensual de recargos se sujetara a una tabla proporcional, a fin de que su aplicación se fuera efectuando progresivamente hasta llegar al importe total, según el número de días transcurridos. En estas condiciones se respetaría el criterio de la progresividad fiscal, que es a su vez una de las bases de los principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad.

4. Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias.

De acuerdo con el propio Código Tributario, los recargos se deben calcular sobre el total del tributo pagado extemporáneamente, excluyendo a los propios recargos, a los gastos de ejecución y a las multas por infracción a las

disposiciones fiscales. Esta disposición resulta enteramente justa y lógica, porque si los recargos son una sanción, resultaría absurdo aplicarlos sobre otras sanciones como las enunciadas. Sin embargo, sería de desearse que el Código aclarara que tampoco procede el cobro de recargos sobre honorarios por notificación de créditos fiscales, ya que al tratarse de contribuciones accesorias que también se cobran a contribuyentes remisos, por razones de orden lógico debe sujetárseles al mismo tratamiento que a las multas, recargos y gastos de ejecución.

5. Los recargos corren indefinidamente desde la fecha de extemporaneidad hasta la fecha en que se efectúe el pago respectivo.

A diferencia del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966, el Código vigente no impone un límite máximo del 100% a los recargos, pues únicamente otorga este beneficio a quienes cubran espontáneamente las contribuciones omitidas, pero no así a quienes sean objeto de una revisión fiscal o se vean obligados a interponer los recursos o medios de defensa legal que procedan porque a su juicio el Fisco carezca de fundamentos legales para considerar como omitida una determinada contribución.

Se trata de una disposición inequitativa, pues sujeta a un tratamiento discriminatorio a los contribuyentes que hagan valer sus derechos de defensa legal, y antieconómica, desde el momento mismo en el que el monto de las contribuciones objeto de revisión y, en su caso, de litigio, va a aumentar indefinidamente, volviéndose la carga fiscal intolerable.

Adam Smith aconsejaba: “no es conveniente establecer sanciones pecuniarias excesivas que desalientan actividades productivas y acaban por perjudicar a la sociedad en general provocando el retiro de capitales que de otra

suerte continuarían invirtiéndose”¹⁴.

En mi concepto, desde cualquier punto de vista, es mucho más razonable la antigua regla que limitaba el importe máximo de los recargos al 100% de la prestación fiscal omitida, pues con ello se buscaba imponer un límite a la sanción económica aplicable, por este concepto, al contribuyente remiso, de tal manera que la regularización de su situación tributaria no se volviera materialmente imposible, como lo demuestra la experiencia de países en donde desde hace varios años los recargos corren indefinidamente, sin otro resultado que el de que las correspondientes autoridades hacendarias tengan que otorgar continuas “amnistías de intereses” para así, al menos, recuperar los tributos principales.

2.6.3 Gastos de ejecución fiscal

El procedimiento de ejecución fiscal o procedimiento económico-coactivo, como también se le conoce, consiste en el embargo y remate de bienes propiedad de un contribuyente en cantidad suficiente para cubrir las prestaciones tributarias que adeude y respecto de las cuales ya le haya sido formalmente notificado el respectivo requerimiento de pago.

Obviamente los gastos de ejecución vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacerle al Fisco de las erogaciones en que haya incurrido con motivo de esas diligencias de embargo y remate.

En consecuencia, este cuarto tipo de contribuciones accesorias representa también una sanción por violación a las leyes fiscales.

En cuanto a los principios que rigen su cobro, pueden señalarse los siguientes;

¹⁴ *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Adam Smith.

1. La ejecución fiscal presupone la exigibilidad del tributo.

Así, el Artículo 145 de nuestro Código Tributario señala en su primer párrafo que:

“Las autoridades Fiscales exigirán el pago de los créditos que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

2. La iniciación del procedimiento de ejecución presupone también la previa notificación y requerimiento de pago del crédito que se ha vuelto exigible.

3. Los gastos de ejecución.

De acuerdo con lo que establece el Reglamento respectivo, comprenden los siguientes conceptos;

a) Los honorarios de los ejecutores, de los depositarios y de los peritos;

b) Los gastos de impresión y publicación de convocatorias;

c) Los de transporte del personal ejecutor y de los bienes muebles embargados;

d) Los demás que, con el carácter de extraordinarios, eroguen las oficinas ejecutoras con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

4. En caso de remate el cobro de los gastos de ejecución, por tratarse en realidad de un mero reembolso, es preferente al de cualquier otra prestación tributaria.

En efecto, dispone el Artículo 148 del Código Fiscal, en su parte conducente que:

“Art. 148. El producto obtenido.... se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

I. *Los gastos de ejecución.*

II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.

III. Las aportaciones de seguridad social.

IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.”

5. Como corolario de las reglas anteriores, puede llegarse a la conclusión de que los tributos o contribuciones consisten en obligaciones que, esencialmente, llevan aparejada ejecución automática, esto es, que pueden hacerse efectivos por el mismo acreedor sin necesidad de recurrir a un procedimiento de tipo judicial; toda vez que, vencido el plazo legal para el pago de un tributo, el Fisco simplemente requiere de pago al causante por un término preciso, transcurrido el cual, y de no presentarse el entero correspondiente, sin mayor trámite embarga y remata bienes propiedad del contribuyente remiso. De ahí su denominación alterna de “procedimiento económico-coactivo”, ya que a través del mismo el contribuyente incumplido se ve coaccionado para atender sus deberes tributarios bajo la amenaza, en caso contrario, de sufrir severos perjuicios económicos.

2.6.4 Honorarios por notificación de créditos

El tercer tipo de tributos accesorios que contempla nuestra legislación tributaria está representado por los llamados “honorarios por Notificación de Créditos”, los que pueden definirse como aquellas cantidades que el Fisco cobra a los contribuyentes que no han cubierto oportunamente los tributos que adeudan, por el sólo hecho de requerirles, por escrito y de manera personal, el cumplimiento de sus obligaciones.

La relación jurídico-tributaria parte de una premisa de buena fe: dejar en libertad al sujeto pasivo para declarar y enterar las prestaciones fiscales que le correspondan, espontáneamente y dentro de los plazos que la ley marque en cada caso. Ahora bien, cuando tal espontaneidad no se presenta, entra en acción el poder sancionador del Fisco, el que, por regla general, se caracteriza por la aplicación de una serie de consecuencias económicas al contribuyente remiso, que forman parte de la coactividad o coercibilidad inherente a toda norma fiscal. Una de esas consecuencias está constituida precisamente por el cobro de Honorarios por Notificación de Créditos, los que, se insiste, estriban en la cantidad que se carga al contribuyente por el solo hecho de darle a conocer la situación de exigibilidad de las prestaciones que adeuda a la Hacienda Pública.

Establecido lo anterior, haré una breve referencia a las principales reglas que rigen el cobro de esta clase de contribuciones accesorias:

1. El adeudo fiscal de que se trate debe encontrarse vencido, es decir, debe haberse iniciado el período de su exigibilidad.
2. La notificación respectiva debe formularse por escrito y darse a conocer al interesado de manera personal, en su domicilio o a través de comparecencia ante una oficina exactora.

3. Si el interesado no se encontrare en su domicilio, deberá dejársele un citatorio para que espere al notificador el día hábil siguiente. Si la persona a quien haya de notificarse no atendiere el citatorio, la notificación se hará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio, o bien con el vecino más cercano.

4. Tratándose de personas morales las diligencias de notificación deben entenderse con el representante legal de las mismas.

(Es conveniente tomar muy en cuenta que el incumplimiento de cualesquiera de las formalidades enunciadas, trae como consecuencia la nulidad de la notificación respectiva.

Esto último debe ser destacado en virtud de que es muy común que los notificadores adscritos a las oficinas de Hacienda, con el aparente objeto de ahorrar tiempo, practiquen esta clase de diligencias sin dejar el citatorio previo, o bien tratándose de personas morales, no las atiendan con el correspondiente representante legal).

5. EL monto de este tipo de honorarios debe ser proporcional al importe del tributo que se notifique. En efecto, el Reglamento para el Cobro y Aplicación de Gastos de Ejecución y Pago de Honorarios por Notificación de Créditos, dispone que los honorarios que tenga derecho a percibir el notificador fiscal se calcularán con base en una tarifa progresiva, la que, a su vez, se aplica en función del monto del tributo de que se trate.

Esto último es lógico, ya que, como estos honorarios se cargan, en última instancia, al contribuyente, éste tiene derecho, también en esta materia, a que se respete en su beneficio el principio constitucional de proporcionalidad.

2.7 Efectos positivos y Efectos Negativos de las contribuciones accesorias

Una vez creado legislativamente el impuesto, y en su caso debidamente reglamentado por el Ejecutivo, conteniendo sus elementos constitutivos: causantes, fuente de ingresos gravada, hechos generadores, tasa, cuota o tarifa, fecha y forma de entero, requisitos y sanciones, crea una obligación tributaria a cargo de quienes aparecen señalados como destinatarios en la Ley respectiva. Por su parte, el Fisco adquiere el derecho de exigir su importe y de tomar las medidas que juzgue adecuadas para su eficiente recaudación. Es a partir de ese momento cuando el impuesto empieza a surtir sus efectos.

La consecuencia inmediata parece ser el pago de una prestación en beneficio del Erario. Sin embargo, no es posible considerar la cuestión en términos tan sencillos. La hipótesis normativa de los impuestos toma como ámbito personal de aplicación a una pluralidad indeterminada de sujetos. En otras palabras, se está en presencia de una disposición de carácter general, que tiene como origen y destino a una colectividad que se estima productora de recursos económicos. A su vez esta colectividad de destinatarios integra un núcleo social en el que campean los más variados y contradictorios intereses personales, monetarios, sociales y hasta políticos. De tal manera que la reacción de los causantes frente a las cargas impositivas, en modo alguno revela uniformidad. Ante tal situación, deben contemplarse dos tipos diversos de efectos: negativos y positivos; cuyas consecuencias lógicamente se traducen en la falta de pago o bien, en el pago mismo.

Ahora bien, un adecuado análisis de semejantes efectos puede servir de pauta para planear la determinación y recaudación impositiva, así como para conocer algunas de las causas de la evasión tributaria. Por otra parte, desde el punto de vista del contribuyente, permite evaluar la vigencia práctica de los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad, cuyos alcances deben

respetarse si se desea crear una conciencia cívica en los administrados con relación a sus obligaciones ante el Fisco.

Desde un punto de vista eminentemente pragmático, se estiman como efectos negativos de los tributos o contribuciones a la evasión y al fraude fiscal, que son las formas típicas de rechazo a las cargas tributarias. Sin embargo, debe analizarse con sumo cuidado, por las consecuencias regresivas que podría acarrear a la economía nacional, un tercer efecto negativo: la remoción. Caso de inactividad de fuentes generadoras de ingresos por abstención, no sancionable ni controlable.

Asimismo, estimamos como efectos positivos la incidencia y pago de los impuestos; contemplando la incidencia simple o incidencia con traslación o repercusión con sus dos manifestaciones: la protraslación y la retrotraslación.

La protraslación es una forma de traslación de impuestos que consiste en incrementar el precio de los bienes y servicios.

Su principal efecto es el encarecimiento de la vida en perjuicio de la clase consumidora, compuesta por la gran mayoría de la población de un país.

La retrotraslación consiste en pagar menos por los bienes y servicios. La diferencia entre percusión y retrotraslación es: que en la percusión, el causante señalado por la ley tributaria como obligado directo cubre el impuesto respectivo, deduciendo su importe de los ingresos o rendimientos de los obtenidos. En tanto que en la retrotraslación, el fabricante absorbe impuestos destinados a trabajadores y consumidores, generalmente por exigencias del propio mercado o por presiones de tipo oficial.

Indudablemente, la retrotraslación como forma de repercusión resulta más benigna que la protraslación, puesto que en última instancia no recae sobre la clase consumidora, sino que afecta a un sector que cuenta con mayores elementos de defensa.

CAPITULO III

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA EVASIÓN Y LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

3.1 DEFRAUDACIÓN FISCAL

Debido al incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, el Código Fiscal de la Federación contempla en el título IV una gran diversidad de infracciones y de delitos fiscales.

Cuando los impuestos no se pagan en tiempo pero sí en forma voluntaria originan recargos; en cambio cuando es la autoridad quien descubre la falta del pago de impuestos además de los recargos, se imponen multas e inclusive sanciones corporales.

El derecho mexicano como todos los estados modernos desarrolla una actividad financiera cada vez más compleja, la cual consiste principalmente en la captación de recursos económicos, su administración y erogación para cubrir el gasto público.

Esta actividad financiera se encuentra regulada en el Derecho Fiscal que comprende entre otros muchos aspectos la tipificación de infracciones y delitos, así como el señalamiento de sanciones de penas, respectivamente a los contribuyentes que violen sus disposiciones.

3.1.1 Concepto

La defraudación fiscal se puede definir como: “Comete delito de Defraudación fiscal quien con engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”¹⁵.

¹⁵ Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. México 1986

3.1.2 Breves Antecedentes Históricos

En los pueblos indígenas mexicanos, el tributo tuvo, su origen y fundamento en la creación de los oficios y los servicios necesarios para la existencia colectiva. El desarrollo de tales oficios y servicios determinaría una fuerte división del trabajo social, de la que hubo de ser consecuencia la distinción y jerarquización de las clases, según la naturaleza de la función social realizada y su importancia; distinción y jerarquización que, a su vez tendrían como secuela obligada el sostenimiento de las clases superiores no productoras; pues dada la índole de la economía, forzoso era que, habiendo clases distintas y siendo de rango superior, las económicamente débiles correspondieran al sostenimiento de éstas y de los servicios colectivos a las fuertemente fecundas.

En los tiempos inmediatamente anteriores a la conquista, aunque el tributo se muestra como exigencia arbitraria de los señores, pues todavía estaba erigido sobre la división de clases y conservaba su raíz funcional, tenía como destino el sostenimiento de las magistraturas y servicios.

“La estructura concreta y particular de la institución prehispánica se dividía del modo siguiente:

- a. *Los señores universales.- Se consideraban a los que tenían como vasallos a pueblos gobernados por otros señores. Señores universales más conocidos fueron los de México, Texcoco y Tlacopan.*
- b. *Los señores particulares caciques. Los señores universales eran también particulares, y en este concepto recibían tributos de los pueblos que les estaban sujetos directamente.*
- c. *Los nobles principales. Ejercían magistraturas o estaban encargados del gobierno local de las estancias y barrios. Daban tributos aquellos que se hallaban bajo su dependencia; y en el caso, que parece haber sido frecuente, de tener asignadas*

tierras acudían con diversas prestaciones los terrazgueros.

- d. *Las comunidades, parcialidades y calpullis, o barrios mayores y menores. Su tributo estaba destinado al sostenimiento de magistrados, funcionarios y satisfacer necesidades colectivas y servicios.*
- e. *Los templos. Mediante prestaciones especiales eran construidos y conservados sus edificios religiosos y sostenidos, el culto y los sacerdotes.*
- f. *La milicia. Algunos pueblos impusieron cargas especiales para el sostenimiento de ejércitos y guerras”¹⁶*

“Los tributos dieron lugar a la administración fiscal en especie, la que alabada como sorprendente y eficaz por los conquistadores. Hubo una pirámide de cobros a cargo de los calpixqui, cuyo resultado neto llegaba finalmente a los almacenes públicos; la deshonorabilidad de un calpixqui fue castigada con la muerte”¹⁷. Muchos de estos tributos se iban acumulando, y servían para pagar gastos públicos y para los gastos reales. Otro factor económico de importancia lo constituye el comercio, organizado a través del mercado o tianguis y de los pochtecas o comerciantes.

A su vez el mercado se regía por una organización administrativa con sus funcionarios y sus reglamentos: Pese a estas medidas se cometieron algunos delitos como el de falsificar su moneda (cacao), haciendo hábilmente un corte, extrayendo el interior para sustituirlo por lodo. La conquista no destruyó a la sociedad indígena. Existe al contrario, una continuidad entre precortesiano y lo colonial. El enlace entre las dos sociedades se encarna en la sobrevivencia de la comunidad agraria y el sistema tributario que sobre ella descansa. Esta continuidad fue posible gracias a la existencia de elementos afines de la sociedad azteca y el imperio español. Por otra parte el desarrollo de la economía de la República de los españoles no fue lo suficientemente dinámico, para impedir que

¹⁶ González Rodríguez Alfonso La justicia tributaria en México Ed. Jus,s.a. México 1992.

¹⁷ Ob.Cit.

la Corona y la Iglesia salvaran e incluso restauraran elementos afines del sistema despótico tributario azteca, dañados por la conquista.

Cuando los españoles llegaron. los pueblos indígenas cuya economía se basaba en la agricultura sedentaria, tenían un régimen colectivo de la propiedad de la tierra. Pero en las zonas de dominio azteca, tarasco e incluso entre los tlaxcaltecas y los mayas, no se trataba ya de colectividades primitivas aun cuando no estaba desarrollada la propiedad privada de la tierra, existía la explotación, el producto excedente adoptaba la forma de tributo que iba a parar en manos del Estado y sus representantes.

“El tipo de economía que se desarrollo entre la gran propiedad privada colonial tomó formas desconocidas en el mundo prehispánico; en cambio la relación entre la Corona y las comunidades indígenas vino a ser continuación de los elementos tributarios de la sociedad precortesiana”.¹⁸

En fin, el pueblo azteca fue muy inteligente desde el punto de vista político y económico; supo sobresalir de los demás pueblos de la región del centro de mesoamérica, de esto dan testimonio sus obras, edificios, esculturas, murales, cerámica, etc., es lógico que hayan tenido un sistema muy favorable de tributos en especie y trabajo, para ser recordados en la historia como un pueblo bélico y estatuto.

3.1.3 Antecedentes Legislativos

El delito de fraude, es hoy el más frecuente por las defraudaciones legislativas. El código del Manú castigaba al que vendía grano malo por bueno, cosa vil por fragante, cristal de roca colorado por piedra preciosa, hilo de algodón

¹⁸ Duverger, Maurice, Hacienda Pública, Bosh, Barcelona, 1968.

por hilo de seda, hierro por plata, etc., el Código de Hummarabi sancionaba las falsificaciones de pesas y medidas; las leyes hebraicas a los comerciantes ávidos de abusar de los compradores necesitados; y el Corán, a los que se aprovechaban de las condiciones del comprador para venderle, o del vendedor para comprarle, a precio, respectivamente, mayor o menor del justo valor de la cosa o hacían de cualquier artificio dirigido a acrecentar el aparente valor de la mercancía. Falta, empero en todas estas legislaciones una noción técnica, un principio conceptual del fraude. Sólo por razones de oportunidad o necesidad y para ser posible la represión se previnieron de manera casuística los citados hechos fraudulentos e incluso”, además el “fortum” se presentaba cuando alguien obtenía dinero haciéndose pasar por acreedor, simulando la calidad del heredero, asumiéndose el nombre del procurador verdadero o fingiendo serlo, quien pedía dinero haciéndose pasar por pobre o quien en daño del vendedor entregaba al comprador un peso mayor al justo. El falsum fue aplicable a quien usaba el nombre ajeno, simulando determinada calidad personal para alcanzar provecho y a quien vendía con diversos contratos a dos personas la misma cosa. El stellion que era un animal dotado de colores imprecisos y favorables a los rayos del sol, se aplicaba a todos aquellos delitos cometidos en perjuicio de la propiedad ajena, que fluctuaban entre la falsedad y el hurto.

La diferenciación entre fraude y otros delitos patrimoniales principió en el Derecho romano con la Lex Cornelia de Falsis, en que se reprimían las falsedades en los testamentos y en la moneda; posteriormente se agregaron numerosos casos de falsedad que constituían ofensas a la fe pública. Además, en el stellionatus, se comprendieron fraudes los que no cabrían dentro de los delitos de falsedad previstos como grabar una cosa ya grabada ocultando la primera afectación. La alteración de mercancías, la doble venta de una misma cosa, etc. “En general se consideraba stellionato todo delito patrimonial que no pudiera ser considerado en otra cualificación delictiva,” viene siendo antecedente directo de nuestro fraude y que cada vez más fue diferenciándose del robo con violencia o rapiña. Como veremos en los derechos posteriores aún se encuentran

entremezclados robo, fraude y abuso de confianza. Ello es significativo si se toma en cuenta la situación peligrosa del robo violento durante la última parte de la época medieval, en las Leyes de Partidas se designaban no sólo penas pecuniarias, sino que para los casos de suma gravedad existían las corporales, incluyendo la pena capital; en España se castigaban con dureza los delitos contra la propiedad y así encontramos en las disposiciones de Carlos I, Felipe II, y Felipe IV, que se estipulaba que los salteadores y bandidos podían ser impunemente muertos por cualquiera y había recompensa para quienes los entregaban muertos o vivos.

“De las Leyes de Partida pasaron directamente las disposiciones a las Leyes Españolas y a través de ellas a las nuestras; sin embargo, en el siglo pasado, aún se encontraban entremezclados en los derechos derivados del romano, los delitos patrimoniales”¹⁹.

En los primeros tiempos de la época independiente, México recibe un legado de legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social. La actividad del legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a restablecer el orden público y organizar el nuevo Estado. Se legisló principalmente en materia hacendaria militar y de policía. Específicamente dentro del Derecho Penal Fiscal se reglamenta en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención. Aún cuando el contrabando implicaba defraudación fiscal como el tipo delictivo, hizo su aparición con posterioridad.

En la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1691 se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: Delitos, contravenciones y faltas. Los delitos comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable.

¹⁹ Ob.cit

Las principales contravenciones eran: La defraudación, omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad. Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa. Las dos categorías tenían sanción meramente administrativa. “En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.”²⁰

“En la Ley del Impuesto General del Timbre, del 25 de abril de 1893, se establecieron dos clases de responsabilidades:

- a) Por infracciones simples; y,
- b) por infracciones con responsabilidad criminal”²¹.

El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativas exclusivamente. Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes:

- a) Cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad; y
- b) Los que verifiquen la defraudación fiscal contribuyente a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal castiga.

En este caso se aplica la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de defraudación. En dicha legislación, por tanto, no se consideraba a la defraudación como delito en sí sino en cuanto se valía el causante de un delito, se sancionaba.

²⁰ Idem

²¹ ibidem

La figura del delito “defraudación fiscal” aparece en nuestro derecho positivo hasta la fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no existir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico. En el pliego de envío al Congreso, el Proyecto de Ley de Ingresos, del Erario Federal para el año de 1947, el C. Presidente de la República expresó que: “las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrá de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda, como se hace en otros países, a un verdadero delito”. Se inició de esta manera una nueva tendencia de la política fiscal. Como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaria del país, se convocó la Tercer Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947.

Las conclusiones a que se llegaron motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes:

- 1.- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.
- 2.- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.
- 3.-El fiscal declara fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes.
- 4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos.
- 5.- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto.
- 6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Como consecuencia directa del punto 6º. De la anterior declaración de

principios, se expidió la Ley penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, tenía por objeto elevar a la categoría de delito, penando con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos anteriores; pues la omisión de los impuestos exteriores, como ya hemos visto, desde los primeros días de la independencia estaba sancionada. La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico penal positivo, puesto que por primera vez erige en delitos conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al parecer el 20 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, buscaba tutelar el interés del Estado, encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelar en la nueva ley es el patrimonio del Estado: El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas, que ofenden al derecho del Estado respecto a los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio. La Secretaria de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco, estimaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo del fraude no eran del todo precisas.

El delito de defraudación impositiva se cometía en los siguientes casos:

- 1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.
- 2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
- 3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.
- 4.- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales debe

cubrir su impuesto.

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

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

7.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuesto.

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

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

En este Código Penal mexicano en materia fiscal, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía de dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad, la pena fluctuaba de tres meses a nueve años. La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún tratándose de impuestos distintos. Además, el juez estaba facultado para imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe hacer notar que esta ley integraba diversos defectos. Mucho de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada ley en el Capítulo Sexto del Código Fiscal de la Federación. La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, tuvo una vida fugaz. Puesto que estuvo vigente sólo en el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley, tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales

tenía un gran número de causantes.

Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el Código Fiscal, se recogieron en el Título Sexto los delitos fiscales que se contrataban dispersos en varias leyes. Así con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicado en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en la cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el Capítulo V, del Título mencionado.

En aquel Código Fiscal de la Federación, en el capítulo de defraudación fiscal aparece un nuevo tipo delictivo que la ley anterior no había previsto: la llamada “defraudación genérica”. Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error omite total o parcialmente el pago de los impuestos. Esta amplia fórmula permite incluir la más variada gama de derechos que el fisco estime lesivos a sus intereses.

Asimismo se amplían los casos de defraudación específica modificando algunos de los anteriores y añadiendo nuevas figuras. Se estima como delito de defraudación:

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

inventarios de un juicio sucesorio.

6.- Resistirse a proporcionar los datos necesarios para determinar la producción gravable o proporcionarlos con falsedad.

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

8.- Negarse a proporcionar los datos necesarios para determinar los impuestos comerciales o proporcionar los mismos con falsedad.

9.- Llevar dolosamente con distintos asientos o datos dos o más libros de contabilidad, autorizados o no.

10.- Hacer circular productos que deban llevar timbre sin éste, sea fabricante, importador, comerciante o expendedor el que lo haga circular.

11.- Destruir o semi-destruir por acción u omisión voluntaria los libros de contabilidad.

12.- Sustituir o cambiar las páginas foliadas de los libros de contabilidad.

Finalmente consignó el legislador un artículo en virtud del cual hace prácticamente nulo el proceso penal al admitir el sobreseimiento del proceso en dos casos:

1.- Pagando las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones;

2.- Celebrando convenio entre el inculpado y la Secretaria de Hacienda en que quede depurada su situación fiscal y garantizado el interés del fisco previamente a que formule conclusiones el Ministerio Público Federal.

De esta manera puede el causante evitar la aplicación de la sanción penal, sufriendo cuando mucho la sanción administrativa, cabe señalar que lo anterior es una facultad discrecional de la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

3.1.4 El delito de defraudación Fiscal contenida en el Código Fiscal de la Federación

Cuando el contribuyente no realiza un pago y la autoridad descubre la falta del pago de impuestos además de los recargos, se imponen multas, así lo establece el Código Fiscal de la Federación en su capítulo IV, artículo 108 que a la letra dice:

ARTICULO 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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 sancionara 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 defrauda, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

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 reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c). manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d). no llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad.

No se formulara querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomara en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

por otra parte el artículo 109 del código fiscal de la federación expresa que:

Titulo cuarto de las infracciones y delitos fiscales
capitulo II de los delitos fiscales

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

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. en la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la ley del impuesto sobre la renta.

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

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

IV. Simule uno o mas actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por mas de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o mas al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la ley aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-a, fracción I de la ley citada, en su caso.

VII. declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del reglamento de la ley aduanera.

No se formulara querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales

3.1.5 El régimen jurídico de la Defraudación Fiscal y su análisis

Dentro del título IV del Código Fiscal de la Federación en vigor encontramos primeramente el capítulo correspondiente a las infracciones, que se aplicarán independientemente de cualquier responsabilidad penal que las autoridades judiciales determinen en contra de los contribuyentes. En el mismo título se encuentra el capítulo correspondiente a las disposiciones relativas a los Delitos Fiscales, materia de análisis del presente trabajo. Dichas disposiciones las someteremos a una crítica a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de otras disposiciones con las que guardan relación, como el Código Penal Federal, para determinar si las mismas se sujetan al régimen Constitucional del País.

ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

PROCEDIBILIDAD:

El delito de defraudación fiscal se persigue sólo por querrela de la Procuraduría Fiscal de la Federación, la cual debe presentarse en contra de persona determinada.

El Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 108.- “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.

ELEMENTOS DEL TIPO.

a).- La conducta:

Este tipo contiene dos hipótesis:

1.- Consiste en que el agente omita total o parcialmente el pago de alguna contribución. Este delito es de omisión propia.

2.- Consiste en que el agente, obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Este delito es de acción y de resultado material.

b).- Sujeto activo:

Con calidad específica al requerir a un contribuyente fiscal. Se deberá determinar su participación en términos del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

c). - Sujeto pasivo:

La Secretaria de Hacienda.

d).- Lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido:

En la primera hipótesis, se está en el caso de un delito de mera conducta, por lo que el bien jurídico protegido, la adecuada recaudación fiscal, al realizarse la conducta típica, se lesiona. Este delito admite la tentativa, por lo que habrá estarse a lo dispuesto por el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación.

En la segunda hipótesis, se está en el caso de un tipo penal de resultado material, por lo que el bien jurídico, la adecuada recaudación fiscal, al realizarse la conducta típica se lesiona, causando un perjuicio al patrimonio del sujeto pasivo, debiendo demostrarse el resultado y su atribución a la conducta del sujeto activo. Este delito admite la tentativa, por lo que habrá estarse a lo dispuesto por el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación.

e).- Objeto material:

La cantidad de dinero relativa a la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, o la cantidad de dinero relativa al beneficio indebido que obtenga.

f).- Medios utilizados:

El uso de engaños o aprovechamiento de errores.

g).- Circunstancias:

Este tipo penal no exige circunstancias de lugar, tiempo, modo u ocasión.

h).— Normativos:

- Defraudación fiscal.
- Contribución.
- Fisco federal.

SUBJETIVOS.

aa).- Dolo:

Consistente en conocer y querer la realización de los elementos objetivos del tipo.
Este tipo sólo puede concretarse dolosamente.

DILIGENCIAS BASICAS PARA ACREDITAR LOS ELEMENTOS DEL TIPO DE DEFRAUDACION FISCAL

a') Conducta.

1. Querrela formulada y ratificada por la Procuraduría Fiscal de la Federación.
2. Dictamen Fiscal.
3. Declaraciones Fiscales del inculpado.
4. Acta final de auditoria.
5. Dictamen contable emitido por peritos de esta institución.
6. Declaración del inculpado.
7. Declaración de testigos de los hechos, silos hubo.

b') Sujeto activo.

1. Querrela formulada y ratificada por la Procuraduría Fiscal de la Federación.
2. Declaraciones fiscales del inculpado.
3. Acta final de auditoria.
4. Declaración de testigos de los hechos, silos hubo.
5. Declaración del inculpado.

c') Sujeto Pasivo.

1. Querrela formulada y ratificada por la Procuraduría Fiscal de la Federación.
2. Acta final de auditoria.
3. Dictamen fiscal.

d') Lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido.

1. Querrela formulada y ratificada por la Procuraduría Fiscal de la Federación
2. Dictamen fiscal,
3. Dictamen contable emitido por peritos de esta institución.
4. Acta final de auditoria.

e') Objeto material.

1. Querrela formulada y ratificada por la Procuraduría Fiscal de la Federación.
2. Dictamen fiscal.
3. Dictamen contable emitido por peritos pertenecientes a esta institución.
4. Acta final de auditoria.
5. Declaración del inculpado.

f') Medios utilizados.

1. Declaraciones fiscales del inculpado.

3.1.6 El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación

Este precepto señala los requisitos necesarios para proceder penalmente por la comisión de los delitos fiscales.

Dicho artículo reza lo siguiente:

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

I. Formule querrela tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 - Bis.

El mayor número de los delitos fiscales requieren la presentación de esta querrela, en ausencia de la cual, el Ministerio Público se encuentra impedido para iniciar en contra de una persona el ejercicio de la acción penal por la comisión de alguno o algunos de los delitos previstos en tales preceptos legales.

Los artículos a los que se refiere esta fracción nos remiten al contrabando y al apoderamiento de mercancía en un recinto fiscal, así como al que dolosamente destruya o deteriore dichas mercancía. En los artículos 102 y 1115 del Código Fiscal de la Federación no contemplan situaciones en las que existe un daño patrimonial, pues no existe un impuesto federal a cargo del contribuyente.

El artículo 92 establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá proceder penalmente por los delitos establecidos en el capítulo II del título IV del Código Fiscal de la Federación. Para proceder penalmente en contra de un contribuyente es necesario que la Secretaría se encuentre debidamente representada ante el Ministerio Público Federal que conozca de la averiguación. El Código Federal de Procedimientos Penales señala en su artículo 120 que es necesario acreditar al momento de presentar una denuncia a nombre de una persona moral, la representación otorgada por la misma, dicho mandato deber ser para pleitos y cobranzas necesariamente.

Consideramos que dicha disposición si bien es la norma general en el caso de los delitos fiscales, no es aplicable a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una vez que dicha Dependencia pertenece a la Administración Pública Centralizada dependiente del Poder Ejecutivo Federal y no tiene la naturaleza jurídica de una persona moral. Como dicha disposición no es aplicable entonces es necesario recurrir supletoriamente al ordenamiento legal que determina las

facultades y funciones de la Secretaría, en donde en el artículo 10 fracción XXIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece lo siguiente:

ARTICULO 10.- Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

I.....

XXIV.— Ejercer en materia de infracciones o delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaria en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando competa imponerlas a otra unidad administrativa de la Secretaria.

El Procurador Fiscal de la Federación es el órgano que debe presentar una querrela ante el Ministerio Público.

3.1.7 Defraudación Fiscal Genérica

La defraudación fiscal genérica la encontramos en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Teniendo así que Comete el delito de Defraudación quien con:

CONDUCTA

- Uso de engaños
- Aprovechamiento de errores

CONSECUENCIA

- ✓ Omite el pago de contribuciones que correspondan a pagos provisionales o relativas a todo el ejercicio.

- ✓ Obtención de un beneficio indebido siempre cuantificable en dinero

3.1.8 Defraudación Fiscal Específica

La defraudación fiscal específica la encontramos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Del cual se desprende el siguiente análisis

Se comete el delito de defraudación fiscal equiparable por:

declarar ingresos acumulables menores a los percibidos o determinados conforme a las leyes (55, 56, 57, 59, 60 y 62 del Código Fiscal de la Federación).

Efectuar deducciones falsas.

Realizar erogaciones superiores a los ingresos declarados y percibir honorarios, dividendos o efectuar actividades empresariales. (personas físicas 75 L.I.S.R. y 72 R.I.S.R)

Omitir enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo de ley las contribuciones retenidas o recaudadas.

Beneficiarse sin derecho de un estímulo o subsidio fiscal.

Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Estando obligado a presentar la declaración del ejercicio, omitir hacerlo, transcurriendo más del 12 meses sin cumplir con tal obligación, ni cubrir las contribuciones correspondientes.

PENALIDAD

✚ La penalidad es la misma que corresponde al delito de defraudación fiscal del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

3.2 EVASIÓN FISCAL

La evasión siempre implica una conducta que impide la realización de algún hecho perjudicial para la persona.

En congruencia con lo anterior y en virtud de que la relación jurídico tributaria tiene como objeto precisamente a la contribución o tributo, la cual debe ser pagada para sufragar los gastos del Estado, la evasión fiscal, en un primer acercamiento, consistirá en evitar o eludir el pago, total o parcialmente, de una contribución. Hay que aclarar que no obstante que el enterar contribuciones no es un hecho perjudicial en sí, para el causante siempre constituye una carga molesta y gravosa de tal forma que el contribuir puede convertirse en una dificultad inminente, por lo cual puede considerarse válido utilizar el término evasión para los casos en que se eluda el pago de un tributo.

Igualmente, la evasión fiscal esta constituida por una conducta humana, acción u omisión, que impide el pago de las contribuciones a las que un sujeto se

encuentra obligado.

3.2.1 Concepto

Desde el punto de vista semántico la palabra evadir significa “Evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad prevista”, y consecuentemente la evasión es el “Efugio (recurso) para evadir una dificultad”.²²

Las consideraciones previstas en este apartado no sólo nos servirán para justificar la existencia de la evasión legal, sino también para darnos la pauta necesaria a fin de elaborar un concepto correcto y completo de la evasión fiscal en general. La nota esencial y definitiva de este concepto debe observarse en el resultado, no en los medios puesto que éste sólo tiene significación gracias al fin que se logra.

En sentido genérico, la evasión fiscal es el acto u omisión por el que se dejan de pagar, total o parcialmente, las contribuciones establecidas en una ley fiscal a las que el contribuyente está obligado, incumpliendo la norma tributaria, o a las que pudo estar obligado, dejando de realizar los hechos configurados en tal norma.

De esta definición podemos desprender las dos especies de la evasión fiscal, que son y se definen de la manera siguiente:

La evasión legal es el acto u omisión por el que se dejan de pagar, total o parcialmente, las contribuciones establecidas en una ley fiscal a las que el particular no llega a estar obligado por impedir la realización de la hipótesis normativa tributaria, pero que pudo llegar a estarlo si la disposición fiscal tuviere otro sentido.

²² Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, Espasa-Calpe. Madrid 1970

La evasión ilegal es el acto u omisión que conlleva a la falta de pago, total o parcial, de las contribuciones a las que el causante está obligado, incumplándose las disposiciones fiscales relativas.

Para efectos de nuestro estudio centraremos la atención en la evasión fiscal ilegal, puesto que es ésta la que jurídicamente puede analizarse en sí por implicar el incumplimiento de disposiciones legales y el nacimiento de consecuencias de derecho, al permitirse previamente el surgimiento de la relación jurídico tributaria. Además, la existencia de la evasión ilegal provoca grandes perjuicios al Estado, pues con ella se dejan de obtener ingresos ya previstos para destinarlos a fines de beneficio colectivo; asimismo, es el fenómeno evasivo que puede identificarse y controlarse directamente si se usan los medios adecuados para ello. En cambio, la evasión legal tiene efectos puramente económicos y de política fiscal, pues los aspectos jurídicos no se dan al no llegarse a realizar los supuestos de las leyes fiscales; su impacto económico en el erario del Estado puede ser igual o mayor al de la evasión ilegal, pero es más previsible al tenerse la posibilidad de medir previamente a la expedición de una nueva disposición legal o al aumento de tasas impositivas la reacción que podría tener el contribuyente, provocándose daños menores; no obstante lo anterior, la evasión legal no puede controlarse en forma directa, puesto que no se cae en un ilícito y no se tiene la facultad de obligar al particular a cumplir con el pago de contribuciones, así como tampoco se puede obligar a alguien a realizar las actividades gravadas por las leyes tributarias, pues de lo contrario se violarían las garantías individuales de libertad de trabajo, comercio e industria.

Sin embargo, estas razones no restan importancia a la evasión legal, pues muchas de las causas que la provocan también inciden en el fomento de la evasión fiscal ilegal y los efectos que producen ambas especies son igualmente desastrosos.

3.2.2 Justificación de la Relación Jurídico Tributaria

Antes de entrar al estudio de nuestro tema principal es imprescindible cuestionarse la razón de ser de la relación jurídico tributaria, a fin de entender el porqué los individuos deben cooperar con el Estado en la satisfacción de las necesidades sociales, así como para tomar conciencia de lo grave que resulta la evasión fiscal para cualquier país. Dentro de la sociedad existen múltiples relaciones entre los miembros que la forman, cuyo objeto final es la satisfacción de necesidades de toda índole que el ser humano posee, tanto en lo individual como en su proyección social.

“Estas relaciones y las necesidades que satisfacen pueden clasificarse en tres grandes grupos:

- Relaciones Económicas: satisfacen las necesidades materiales.
- Relaciones Políticas: Satisfacen la necesidad de organizar y coordinar acciones, para que la sociedad funcione como un todo al servicio de sus miembros, lo cual implica relaciones de poder manifestadas en actos de mando y obediencia.
- Relaciones Jurídicas: Satisfacen la necesidad de ordenar la vida en sociedad, ajustando la conducta de cada individuo a un criterio racional y justo a través de un orden normativo establecido por la autoridad y exigible coactivamente, para lograr el bien común”.²³

Respecto a este último grupo de relaciones, es importante señalar que cualquier relación social al ser regulada por el mencionado orden normativo toma el carácter de relación jurídica, de tal forma que la materia de éstas es siempre la situación social concreta en donde se desenvuelve el hombre. De ahí que la relación jurídica como el vínculo jurídico entre dos o más personas, titulares de derechos y obligaciones, que se da en una situación social concreta y que al ser

²³ Miguel Villoro Toranzo, Las Relaciones Jurídicas, 1ª Edición, Jus, S.A. DE C.V.A México 1976

normados por una institución jurídica son sujetos a un orden normativo imperativo, convirtiendo dicha situación en una situación jurídica y equilibrando los derechos y deberes de los sujetos que intervienen en la relación.

Conforme a lo anterior, la relación jurídico tributaria puede ubicarse en aquellos vínculos regulados por un orden normativo, ya que la relación que tiene el Estado con sus gobernados para que éstos contribuyan al financiamiento de los gastos públicos, siendo una relación económica, está regulada por un conjunto de normas jurídicas de carácter fiscal, las cuales conforman el Derecho Fiscal en virtud de la importancia y especialidad de esa relación, pues ella implica la subordinación del particular hacia un ente jurídico con imperio, pero bajo ciertas limitantes que garantizan la seguridad jurídica del contribuyente.

De esta manera podemos concebir a la relación jurídico-tributaria como la relación económica existente entre el Estado y sus miembros (contribuyentes), regulada por un conjunto de normas jurídicas.

El porqué de esta relación nos obliga a explicar, en términos generales, el desarrollo del fenómeno socio-político llamado Estado. Es importante aclarar que el Estado y la relación jurídico tributaria no se han considerado a través del tiempo como ahora los concebimos, sino que su concepción está determinada por situaciones históricas especiales. Sin embargo, para entender la justificación de dicha relación en nuestra sociedad y en la actualidad, debemos seguir el desarrollo histórico del Estado en base a lo que se considera modernamente como tal, sin pretender resolver el debate que en la teoría política existe respecto al origen del Estado y si ha sido una realidad permanente en todo grupo social, sino simplemente se persigue explicar cómo nace el Estado Moderno y su relación con los contribuyentes.

Antropológica y filosóficamente el surgimiento de los grupos sociales se explica por una de las características esenciales de la naturaleza humana: la

sociabilidad. En efecto, el hombre es un ser abierto a los demás, que existe por y para los otros. El ser humano siente la necesidad de unirse y relacionarse con sus semejantes para satisfacer carencias que él solo no podría colmar y para dedicarse a actividades distintas a las de mera subsistencia. Con ello, el desarrollo de cada individuo tiende a ser más integral, es decir, se puede abarcar todo ámbito material y espiritual donde el hombre es potencialmente capaz de desenvolverse. De esta forma nace el grupo social, como “una pluralidad de seres inteligentes y libres, que juntos conviven y cooperan establemente en vistas de un bien común”.²⁴ Es importante destacar que la sociedad sólo puede estar formada por seres inteligentes y libres, pues la unión de los individuos se realiza en forma ordenada, con capacidad para interrelacionarse y comunicarse, y mediante actos voluntarios, lo cual es necesario para perfeccionar al hombre en todo su ser, dada su naturaleza racional y volitiva.

Precisamente esta tendencia al perfeccionamiento integral del ser humano, que vive en sociedad, constituye el fin de esa entidad distinta a sus miembros, es decir, el grupo social no tiene otra función mas que la de lograr el bien común de sus integrantes, el cual consiste en obtener la satisfacción de las necesidades de cada individuo.

La sociedad, por lo imprescindible que resulta el ordenar, guiar y unificar la vida social, a fin de procurar la satisfacción oportuna y eficiente de las necesidades de los seres racionales que la conforman, debe ser conducida por una persona o un grupo de personas que adoptan el carácter de líderes, en virtud, según nos indica la experiencia histórica, de su fuerza, su sabiduría, su capacidad económica o cualquier otra cualidad personal. A ellos es a los que se les delega la función de conducir al grupo social hacia la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general.

²⁴ Agustín Basave Fernández del Valle, Teoría del Estado, Fundamentos de Filosofía Política, 5ª Edición Jus, S.A. México, 1979.

Para que ese conductor pueda cumplir su cometido es menester que esté investido de autoridad, esto es, que tenga el poder de conducir y hacerse obedecer por los demás. Las justificaciones históricas que han intentado explicar el origen del poder, lo hacen provenir de diversas fuentes: de la naturaleza, de Dios, del consenso social, de la ley. Sin embargo, lo importante es el hecho de que la autoridad es imprescindible para que el guía social logre conducir hacia el bien común a sus integrantes, pudiendo imponerse a aquellos que obstaculizan el camino, incluso mediante el empleo de la fuerza, de la coacción.

A fin de lograr la convivencia social y permitir que las personas investidas de autoridad cumplan con los propósitos encomendados, es necesaria la existencia de reglas generales de conducta que regulen las relaciones entre los individuos que integran la sociedad y entre los gobernantes y los gobernados. El origen de dichas reglas deben ser los valores y derechos innatos provenientes de la naturaleza del hombre, puesto que si el fin de la sociedad es alcanzar el bien de todos los individuos y dicho bien se integra por la satisfacción de todas las necesidades físicas, intelectuales, morales y religiosas, propias del ser humano, es obvio que las normas que regulen la vida en sociedad surjan para atender a su cumplimiento y, por ende, al desarrollo integral del individuo. Después de todo, la sociedad y las reglas de conducta que la norman tienen como génesis y destino al ser humano. Desde luego que no siempre ha sido así, pues en innumerables ocasiones las reglas emitidas responden a intereses particulares, provocando contrariamente injusticias sociales. No obstante ello, podemos afirmar que todo grupo social tiende a normar sus acciones con miras al bien común, que es el bien de todos los miembros de la sociedad.

Las referidas reglas tienen que constituirse en normas obligatorias, precisamente por ser expresión de la naturaleza humana y poderse obedecer, y concretizarse en un orden jurídico positivo en el que se faculte a la autoridad para hacerlas cumplir por los integrantes del grupo social, otorgándosele para ello medios coercitivos. Al mismo tiempo, las normas positivas respaldan y hacen

válida la existencia de la autoridad.

Las normas que pueden regular la vida en sociedad, teniendo un carácter obligatorio y pudiendo hacerse cumplir coercitivamente, son las normas jurídicas, las cuales conforman todo un sistema que rige a la sociedad y que es llamado Derecho Positivo. Desde luego que las relaciones sociales, al ser reguladas por las mencionadas normas, toman el carácter de relaciones jurídicas como en principio señalamos.

Una vez que se conformaron las sociedades y se ordenaron mediante cierto conjunto de normas jurídicas, debido al proceso lógico que se acaba de describir, en la Época Antigua las necesidades del grupo social se satisfacían mediante tributos que los pueblos conquistados o sometidos otorgaban y por las cargas impuestas a los miembros del propio grupo, siendo mínimas, que debían a quien los dirigía (rey o emperador). Pocas eran las necesidades de interés general de las que se encargaban las autoridades, como los cultos religiosos y el establecimiento de un ejército que defendiera al grupo, y aun en ellas existía una simbiosis entre la autoridad y los particulares para satisfacerlas. Ello es una gran diferencia con el Estado Moderno, pues éste realiza actividades que tienden a la satisfacción de necesidades colectivas de interés general en forma autónoma y con sus propios recursos.

De todas maneras, antiguamente existía una relación económica, no tan fuerte y distinguida como en nuestro tiempo, entre los miembros de la sociedad y el grupo que los dirigía.

Posteriormente, en la Edad Media, surge el antecedente más inmediato del Estado Moderno. “Como sabemos, el Estado Moderno se caracteriza por su independencia en lo interior y en lo exterior de su territorio (soberanía), por su actuación continua, medios de poder propios y su delimitación en lo personal y territorial, lo cual implica la existencia de unidad en lo económico, político, militar y

jurídico”²⁵. El Estado Medieval era, contrariamente a lo anterior, una poliarquía puesto que las funciones estatales estaban repartidas entre distintos depositarios, tales como nobles, caballeros y señores feudales. No existía un poder central que absorbiera esas facultades, pues el rey o el príncipe las había cedido, perdiendo poder y por lo tanto la unidad. De esta forma el Estado Feudal estaba limitado, en lo interno, por diversos depositarios del poder y, en lo externo, por la Iglesia y el Rey.

A partir del Renacimiento comienza a conformarse el Estado Moderno o monista, con la aparición de las ciudades repúblicas al norte de Italia. Las poliarquías se convierten en unidades de poder continuas y organizadas, con un solo ejército permanente, una jerarquía competente de funcionarios, un orden jurídico unitario y relaciones con los súbditos con deber de obediencia como obligación general para éstos, aunque dicha obediencia se logró, en principio, con medios violentos o ilegítimos al surgir el Estado Absolutista. Esto se logra gracias a diversos factores que fueron desarrollándose junto con el Absolutismo.

Las Monarquías Absolutas lograron concentrar los instrumentos de mando, militares, burocráticos y económicos en una unidad de acción política, al someter a los estamentos a su autoridad. El proceso fue el siguiente: para contrarrestar la deslealtad de los ejércitos feudatarios, se crea un ejército mercenario permanente sólo al servicio del monarca, por lo que se necesitaba organizar centralizadamente la adquisición de los medios de guerra, implicando ello la reorganización de las finanzas para pasar a manos del Estado. Por otra parte, la sociedad y la economía se complicaban debido al advenimiento de un nuevo modo de producción que se había gestado: el capitalismo, por lo cual el Estado tenía que encargarse de nuevas tareas, antes hechas por otras instituciones privadas, como la cultura, la administración de justicia y las comunicaciones. Además, el Estado tenía que utilizar las innovaciones técnicas de aquel tiempo. Por ello las formas de

²⁵ Hermann Sélter, Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica, México 1983.

administración feudal ya resultaban obsoletas.

La única manera de responder a las nuevas necesidades era la división del trabajo, que ofrecía suficiencia técnica con perfección y control de la misma. Expresión de esa división del trabajo fue la jerarquía de autoridades con competencias bien delimitadas y funcionarios especializados, nombrados por el superior y dependientes económicamente, cuya actividad sólo se enfocaba a la función pública. Con ello se da la concentración del poder político y su independencia. Asimismo, la burocracia que surgió, hizo posible establecer el vínculo de súbdito con carácter general y unitario, eliminándose la mediatización feudal del poder del Estado y extendiéndose la organización a todo el territorio.

La aparición del ejército y de la burocracia suponen también la existencia de la planificación unitaria de la administración financiera del Estado, pues la lealtad del funcionario civil y militar dependía del pago de su sueldo, manteniéndose con ello la seguridad y permanencia del propio Estado.

Para conseguir los recursos que cubrieran tal gasto, se requería de un sistema impositivo bien reglamentado. Por eso fue decisivo que el príncipe haya obligado a los estamentos a aprobar impuestos generales, sin atender al estamento o lugar de nacimiento a que pertenecía el contribuyente, a finales del siglo XIX, ya que se logra emancipar por completo la base económica del poder estatal. En esta transformación va implícita la idea de que los miembros del Estado forman parte de un ente común que a todos interesa y nos impone sacrificios, comenzando a surgir la justificación moderna de la relación jurídico tributaria, basada en un sentido de justicia y legalidad.

Junto con la independencia del Estado como unidad económica, militar y política se dio la unidad jurídica. La disgregación política del medioevo produjo disgregación e inseguridad jurídica, pero la unificación y centralización del poder

estatal requirió la existencia de un derecho válido para todo el territorio, pues la jerarquización de funcionarios en base a la división del trabajo necesitaba una ordenación jurídica racional y planificada. De igual forma, la economía capitalista reclamaba la previsibilidad, extendida a un territorio amplio, de un derecho sistematizado.

“Logrado ello, se produjo la seguridad jurídica y la paz territorial perpetua, pues los movimientos de codificación del siglo pasado eliminaron el derecho del más fuerte y concentraron el ejercicio del poder físico en el Estado (coacción), convirtiendo a éste en un sujeto de derecho caracterizado por su autoridad y legitimándolo. Es así como se hizo necesaria la regulación de las relaciones, no sólo de los particulares, sino también de aquellas donde interviniera el Estado como autoridad, con su imperio. Nacen las primeras Constituciones escritas, aunque precedidas en muchas ocasiones de una revolución, que regulan tanto la organización del Estado como sus relaciones con los gobernados. Uno de los objetivos principales de estas Constituciones era limitar el poder absoluto del Estado mediante un Derecho Constitucional consignado en un documento escrito, lo cual fue apoyado por el Derecho Natural. De ahí que las Constituciones modernas tiendan a realizar la limitación jurídico-objetiva del poder del Estado y asegurarla por medio de los derechos subjetivos de libertad e intervención de los ciudadanos respecto a ese poder (derechos fundamentales)”.²⁶

De esta manera, ya en nuestro siglo, se concibe al Estado como “la organización de un grupo social, establemente asentado en un territorio determinado, mediante un orden jurídico servido por un cuerpo de funcionarios y definido y garantizado por un poder jurídico autónomo y centralizado que tiende a realizar el bien común”.²⁷ Es importante destacar que el Estado Moderno, en virtud del proceso histórico por el que surgió, siempre deberá subordinarse al Derecho

²⁶ Idem.

²⁷ Luis Sánchez Agesta, Derecho Financiero México 1976.

Positivo, principalmente al ordenamiento supremo de cada Estado llamado Constitución, el cual debe ser expresión de los principios éticos del derecho, es decir, del Derecho Natural, ya que éste se conforma con los valores de la naturaleza humana y con los fines a que aspira el Hombre.

En base a lo anterior, surge el ideal de formar Estados de Derecho, es decir, de Estados cuyos actos no sólo estén conformes con la ley y con la Constitución jurídico positiva, sino que también lo estén con los principios morales del derecho, fundamentalmente con la justicia. Si sólo existe sumisión a los preceptos establecidos según el procedimiento usual y formalmente correcto, pero sin un fundamento en los valores éticos, únicamente existirán Estados legalizados por un orden positivo que no garantiza los mínimos de justicia para lograr el bien común, es decir, no estarían legitimados.

“Para que exista Estado de Derecho debe existir conexión material y formal entre la legalidad y la legitimidad, lo cual se traduce en que el ejercicio del poder público se encuentre al servicio de la justicia”.²⁸

En este orden de ideas el Estado se justifica por el hecho de ser la entidad necesaria para declarar y ejecutar, en las situaciones concretas, el derecho, considerado éste como el conjunto de normas jurídico positivas que expresan los principios del Derecho Natural para organizar correctamente al grupo social.

Bajo los mismos principios puede justificarse la existencia de la relación jurídico tributaria. En virtud de que el Estado ha tomado la responsabilidad de satisfacer las necesidades colectivas de interés general para sus integrantes, necesita de recursos económicos, materiales y humanos. Su necesidad de recursos económicos debe ser satisfecha obteniendo dinero de los propios beneficiarios de los satisfactores que proporciona, es decir, de los mismos integrantes de la sociedad. Esto se basa en un sentido de justicia, pues si los

²⁸ Hermann Séller, Ob, Cit.

individuos realizan actividades que tienden a su desarrollo integral es gracias a los medios que el Estado les proporciona, por lo que para mantener la prestación de esos servicios deben ser costeados con las aportaciones de los mismos a quienes se beneficia.

De acuerdo a la consideración del Estado Moderno como un Estado de Derecho, esta relación jurídico económica debe estar regulada por normas positivas que establezcan las pautas de conducta del contribuyente y del Estado, delimitando sus derechos y obligaciones, basadas en los principios de justicia, bien común y seguridad jurídica a fin de evitar la arbitrariedad de las autoridades fiscales y la falta de solidaridad de los individuos hacia el grupo social. Para que el Estado logre el bien común se necesita de la cooperación de los miembros de la sociedad, siendo una de las formas más importantes de coadyuvar a ello el pago de contribuciones. Pero esa cooperación debe estar regida por un criterio que racionalmente distribuya entre los individuos las cargas y beneficios que implica el bien común. La justicia es la que propone este criterio, el cual debe ser expresado a través de las normas jurídicas y concretizado en el Derecho Positivo.

Nos referimos a la justicia no como una virtud, sino como un criterio racional de la conducta humana, pudiéndose definir desde este punto de vista como el criterio ético (porque dirige obligatoriamente la acción humana hacia el bien) que nos obliga a dar al prójimo lo que se le debe conforme a las exigencias ontológicas de su naturaleza (exigencias como ser humano), en orden a su subsistencia y su perfeccionamiento individual y social".²⁹

Ahora bien, la justicia puede dividirse en justicia individual y justicia social, según establezca un orden interior entre las diversas potencias del hombre o armonice las relaciones de los hombres entre si, como partes de un grupo social para lograr el bien común, respectivamente. A su vez la justicia social puede dividirse en general y particular; la primera regula los actos humanos en relación a

²⁹ Rafael Preciado Hernández, Lecciones de Filosofía del derecho, Jus, S.A. México, 1979.

lo que exige la conservación de la sociedad y el bien común, y la segunda regula dichos actos en relación a lo que corresponde a los particulares entre sí o frente a la sociedad. En pocas palabras, la justicia general regula los derechos de la comunidad frente a sus miembros y la justicia particular regula los derechos de los particulares frente a la sociedad.

“La justicia particular, por su parte, se subdivide en justicia distributiva y conmutativa. La distributiva regula la participación que corresponde a cada uno de los individuos del grupo social en el bien común, asignando las tareas y cargas con las que deben contribuir los particulares. Como éstos no son iguales ni contribuyen en la misma forma al bien común, la justicia distributiva establece una igualdad proporcional al repartir las cargas. La justicia conmutativa rige las operaciones de cambio de personas que están en el mismo plano, es decir, en una situación de igualdad”.³⁰

De conformidad con todo lo anterior, puede decirse que la relación jurídico tributaria está regulada por la justicia general y la particular distributiva, según se considere como obligado a los particulares o al grupo social en su carácter de persona moral. En efecto, si las contribuciones son cargas establecidas para que el Estado pueda lograr el bien común y los miembros de la sociedad están obligados a pagarlas proporcionalmente por ser los beneficiados, el derecho que la comunidad tiene de exigir a cada uno de los particulares su contribución proporcional, implica la existencia de la justicia general, y el derecho que tiene el particular para que se le asigne precisamente la cuota proporcional a su situación concreta, implica la justicia distributiva.

Es así como la llamada justicia tributaria es sencillamente la conjunción de la justicia general y la distributiva aplicadas a la relación económica entre el Estado y sus miembros. Desde luego que, como ya se señaló, estos principios de justicia deben ser la inspiración del conjunto de normas positivas que regulen

³⁰ Idem.

dicha relación.

De lo anterior se desprende la importancia del Derecho Fiscal en la vida de un país. Se puede decir que el Derecho Fiscal es necesario y necesita del Estado, ya que mediante el Derecho Fiscal se regula jurídicamente la captación de recursos económicos de una forma equitativa y proporcional para que el Estado cumpla con sus propósitos, premisa necesaria dentro de un Estado de Derecho como el que se pretende en nuestra época; y mediante el Estado, el Derecho Fiscal cobra verdadera vigencia, ya que tiene el apoyo coactivo que necesita para hacer cumplir sus normas. Parafraseando al genial Blas Pascal, lo anterior queda comprendido en la siguiente afirmación: “fuerza sin justicia es tiranía, pero la justicia sin fuerza es utopía”. De esta forma, un Estado sin Derecho es un acto de fuerza que oprime, por lo que no es en realidad un Estado como actualmente se concibe, por no sujetarse a un orden jurídico; pero el Derecho sin un poder coactivo que lo respalde es un Derecho ineficaz.

3.2.3 Importancia del problema que representa la evasión fiscal

La evasión fiscal, consiste en la falta de pago, total o parcial, de una contribución establecida por una ley fiscal. Por otra parte, todo grupo social para poder subsistir se plantea tres preguntas esenciales:

¿de dónde se pueden obtener recursos?,

¿en qué debe gastarse lo obtenido? y

¿hubo coherencia entre lo obtenido y lo gastado?.

Las anteriores preguntas dan la pauta para el contenido de los tres actos constitucionales que estructuran nuestro sistema financiero, esto es, la Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos y la cuenta de la Hacienda Pública.

Ahora bien, como sabemos gran parte de los ingresos del Estado provienen de toda la gama de contribuciones que los gobernados aportan, por lo que el problema de la evasión fiscal trae aparejado un serio impacto económico que se puede caracterizar por los siguientes efectos:

a) Se reducen los recursos económicos, previstos en la Ley de Ingresos al inicio del año o ejercicio fiscal, que pretendía obtener el Estado para destinarlos a las actividades prioritarias, también previstas según la distribución que de esos recursos se realiza en el Presupuesto de Egresos.

b) Se provoca un déficit considerable en la hacienda del Estado, que se va acumulando en cada ejercicio fiscal, lo que se ve agravado por el mal manejo de los fondos públicos y de los gastos excesivos o inexplicables que suelen encontrarse en la Cuenta de la Hacienda Pública de cada año.

c) Cuando la evasión fiscal se lleva a cabo en el renglón de pagos en el extranjero, practica que suelen realizar las empresas transnacionales, adquiere singular importancia, pues junto a los efectos antes mencionados se agrega el hecho de que se origina un mayor desequilibrio en la balanza de pagos, acentuándose la dependencia al exterior.

d) Todo lo anterior obliga al Estado a buscar otras fuentes de financiamiento, que en muchas ocasiones lo colocan en calidad de deudor, como los préstamos externos, la elevación de tasas impositivas y en general de todas las tarifas de las de más contribuciones, afectando la situación patrimonial de los contribuyentes cumplidos, con el peligro de agotar estas fuentes de ingresos, lo que atenta a la solidez del régimen gubernamental, desalentando el pago puntual de las contribuciones y creando evasores potenciales. Es importante destacar que la opción de solicitar y conseguir crédito externo puede llegar a desembocar en una grave inestabilidad económica nacional e, incluso, hacer peligrar la independencia y autonomía del país, como a muchos países latinoamericanos les ha sucedido.

Por lo tanto, la evasión fiscal propicia que el Estado se vea obstaculizado para poder satisfacer las necesidades de la sociedad, con el consiguiente detrimento del bien común. La evasión es un enemigo de la sociedad en general.

No dudamos en afirmar que el hecho de que ciertas sumas de dinero dejen de ingresar al patrimonio del Estado por causa de la evasión, sumas por cierto nada despreciables como veremos más adelante, afecta indirectamente a cada miembro del grupo social en su desarrollo como persona. En efecto, si concebimos a la sociedad como un medio necesario para ayudar al hombre a desarrollarse integralmente y si la evasión fiscal origina que se dejen de satisfacer las necesidades sociales, es claro que el individuo no podrá encontrar dentro de su colectividad, los medios propicios para realizar las actividades que promuevan a su perfeccionamiento.

Mas específicamente, podemos señalar que la evasión fiscal perjudica en mayor medida a las personas de bajos ingresos, pues quienes tienen los recursos necesarios para pagar especialistas que manipulen la ley, son los que mayores cantidades de dinero se ahorran al no enterar contribuciones, aumentándose la concentración del ingreso en los sectores y zonas más desarrolladas, con lo cual se acentúan los desequilibrios sociales y económicos existentes. Cabe también que lo anterior no permite la redistribución del ingreso por vía fiscal que debe existir en un país con desajustes estructurales, como el nuestro, pues con la evasión se inclinan más los recursos a los estratos sociales favorecidos y no se permite canalizarlos a obras de beneficio colectivo.

En cuanto al aspecto social, es importante señalar que la cooperación, solidaridad y el orden que implica la existencia de una sociedad y del Estado como su forma de organización, se ven menguadas con la aparición de aquellas actitudes individuales que tienden a no participar en la satisfacción de las

necesidades colectivas de interés general, en perjuicio de la causa final de la sociedad, o sea, el bien común. Ello produce que esta unión de seres libres e inteligentes vaya perdiendo su razón de ser, creándose una crisis social que se expresa en los intereses personalistas de los miembros en su afán por retener las mayores cantidades posibles de recursos en su solo provecho y bienestar. No obstante lo anterior, hay que dejar bien claro que dichas conductas son el efecto de causas complejas y profundas y que en este subtema sólo se trata de enunciar la importancia que tiene en muchos aspectos el problema de la evasión fiscal.

Desde el punto de vista jurídico, la evasión fiscal constituye un acto ilícito, es decir, una actividad que viola las disposiciones legales en materia tributaria, referentes a la obligación de enterar las contribuciones necesarias para sufragar los gastos del Estado. En virtud de esta ilegalidad que implica la evasión fiscal, se altera el orden jurídico positivo y se afecta la regulación armónica de la realidad social que éste pretende, dándose paso al aspecto regresivo del Derecho.

También es preciso decir que el incumplimiento del evasor, independientemente de que su conducta sea antijurídica, provoca una situación injusta dentro de la sociedad, porque la carga de aportar recursos al Estado se vuelve desigual para todos los que deberían soportarla, de tal forma que no hay un equilibrio en la distribución de las obligaciones y derechos como lo exige la justicia, fin supremo del Derecho. De esta manera, la evasión fiscal coloca a quienes la practican en situación de privilegio frente a los gobernados cumplidos o a los que no han podido eludir las cargas tributarias.

De acuerdo al concepto de justicia como criterio racional, el cual se expresa de alguna forma en la definición del jurista clásico romano Ulpiano, como la “constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo suyo”, el evasor al no contribuir está dejando de dar al Estado lo que le corresponde, en virtud de ser la entidad que atiende a la procuración y mantenimiento del bien común de la sociedad y del desarrollo individual de sus miembros, basándose en las exigencias

ontológicas del hombre.

De esta manera, la evasión fiscal quebranta la justicia social (la que tiende a armonizar la vida de relación y a lograr el bien común) y mas específicamente la justicia legal, ya que ésta es la que armoniza las relaciones del individuo hacia la sociedad y hacia el Estado y sus autoridades, como forma de organización y representación de aquélla. En otras palabras, el equilibrio de las relaciones se rompe cuando el sujeto pasivo (contribuyente) incumple con el pago de un tributo, dejando al sujeto activo (el Estado) sin aquello que le corresponde.

Por ultimo, cabe hacer mención que la conducta del evasor se constituye como un factor psicológico de importancia que desalienta en general a los miembros de la sociedad para conservar su solidaridad con sus semejantes y constituir un país sólidamente identificado y unido. En lo particular la evasión fiscal desalienta al contribuyente cumplido a seguir cubriendo sus impuestos.

3.2.4 Causas de la evasión fiscal

Es así que la evasión fiscal, por ser una manifestación conductual del hombre, tiene que ver con el ser humano en su integridad y no sólo con el acto u omisión que lo hace evasor. Por lo tanto, la evasión fiscal es resultado de una serie de factores socio-ambientales y psicológicos relacionados entre sí, que afectan al hombre en su aspecto individual y social. En efecto, la evasión fiscal también responde a interferencias que se producen en el contribuyente y por las cuales el resultado es una conducta no deseada e indebida. Justamente nosotros analizaremos las causas que producen esas interferencias y que provocan en última instancia la evasión fiscal, causas que encontraremos en los estímulos psicológicos y socio-ambientales que recibe el ser humano para actuar o dejar de actuar.

Las causas de la evasión fiscal son múltiples y variadas, por lo que las hemos clasificado en cuatro rubros que describen y abarcan las más importantes. Estos cuatro géneros causales los consideramos como factores económicos, jurídicos, psicológicos y culturales. Se puede apreciar que en esta clasificación se trata de abarcar tanto el aspecto individual como el socio-ambiental de la persona, con el fin de que el enfoque del problema de la evasión sea lo más integral posible.

De los mencionados factores serán analizados solamente los factores políticos y jurídicos, lo cual responde a razones puramente didácticas, debemos dejar bien claro que esos factores se dan en la realidad en forma conjunta y relacionados entre si muy estrechamente, a tal grado que muchos de ellos no son palpables en los casos específicos o son difícilmente identificables por encontrarse en las profundidades de la conducta evasiva.

Específicamente, el conocimiento previo y adecuado de los factores que provocan el fenómeno evasivo, otorgan al legislador la posibilidad de efectuar los planteamientos jurídicos necesarios para prevenir que el sujeto pasivo no evada, con lo cual se lograría optimizar en gran parte las finalidades concretas perseguidas en la formulación de cada tributo; el Gobierno Federal tendrá los elementos necesarios para plantear la política fiscal adecuada que no provoque la evasión fiscal como reacción negativa a los objetivos y medios que en materia fiscal se fijen, así como formular una política realista que trate de evitar la evasión hasta lo posible; al contribuyente se le podrá encausar hacia una formación cívica sólida y verdadera, que por añadidura traerá una conciencia fiscal benéfica cuyo resultado será el que los causantes cumplan por convencimiento con todas sus obligaciones fiscales; y en nuestro estudio podremos establecer soluciones viables al problema, para controlarlo más eficientemente y, sobre todo, para prevenirlo.

Factores Económicos

Dentro de la etiología de la evasión fiscal encontramos como factores de gran trascendencia a los relacionados con la economía, tomada ésta como la dimensión esencial de toda persona humana que tiende a satisfacer la necesidad de cosas materiales (bienes) y de actividades humanas de apoyo y complemento (servicios) para conservarse y desarrollarse. Puesto que el hombre es social por naturaleza, realiza en sociedad el proceso de satisfacción de dichas necesidades, “por lo que la actividad económica es sencillamente el proceso de procurar el bienestar material de la sociedad.”³¹

En el mencionado proceso la sociedad, a través del Estado, tiene que resolver Cuatro problemas económicos fundamentales:

¿qué bienes y servicios producir?,

¿cómo producirlos?,

¿para quién producirlos?, y

¿como organizar a la sociedad para responder a los problemas indicados, es decir, qué sistema económico adoptar?.

Bajo estas circunstancias y una vez que se han dado una serie de difíciles experiencias a través de la historia, los países occidentales, entre los que se encuentra México, cuentan con un modo de producción o sistema económico capitalista, donde la satisfacción de necesidades es buscada individualmente por los miembros de la sociedad por medio de la realización de diversas actividades, pero con la intervención del Estado, el cual no sólo tiene funciones de vigilancia y gobierno, sino que también realiza actividades que tienden a guiar y regular la actividad productiva de la sociedad a fin de subsanar y evitar desequilibrios que provoquen la injusta distribución del ingreso y, por ende, la falta de satisfacción de necesidades de la mayoría de la población. No obstante tal intervención, en los países que aún no alcanzan un pleno desarrollo, las contradicciones del sistema

³¹ Efraín Gonzalez Morfín, Economía México, 1982

siguen existiendo y se reflejan en las crisis económicas que sufren actualmente, con lo cual el bienestar material de toda la sociedad se ha convertido en sólo un ideal.

Es así que el nivel de la evasión fiscal en gran medida está determinado por el entorno económico en que están inmersos los sujetos de las contribuciones y en que se conducen los diversos gobiernos de los Estados, puesto que los tributos implican una significativa exacción en el patrimonio de los particulares y forman parte muy importante de la actividad financiera del Estado, ya que tienen alcances más allá del simple propósito de suministrarle recursos suficientes para sus funciones, alcances que tienen que ver con la regulación de la actividad económica nacional. Por lo anterior el fenómeno evasivo en muchas ocasiones es causado por los mecanismos y efectos que implica el proceso de satisfacción de bienes y servicios para los miembros de la sociedad, es decir, por factores económicos.

Factores Jurídicos

Antes de referirnos a las razones jurídicas que motivan la conducta evasiva, es necesario explicar a qué aludirán dichos factores para delimitar el campo en que operan y hacer más fácil su entendimiento y distinción de las demás causas.

Como sabemos lo jurídico es lo que tiene consecuencias de derecho, las cuales están establecidas en las normas que conforman el Derecho Positivo, de tal forma que una situación social concreta será jurídica en la medida en que se convierte en un supuesto de la norma. Esta transformación se logra en el momento en que una realidad social interesa al bien común, es decir, a lo que es bueno para todos de acuerdo a la naturaleza del ser humano, en virtud de que las cargas y beneficios que dicho bien implica están regidas por un criterio racional que las distribuye entre los individuos, que es la justicia, la cual se expresa a

través de las normas jurídicas y se concretiza en el Derecho Positivo, formado precisamente por ese conjunto de normas creadas y aceptadas por la sociedad y que por ello se declaran obligatorias por la autoridad, cobrando vigencia. Por lo tanto, lo jurídico es lo que interesa al bien común y a la justicia a través del orden normativo positivo. Es así que los factores jurídicos que causan la evasión fiscal se relacionan con el mencionado orden jurídico positivo y con los fines que el mismo persigue y en el que a la vez se sustenta. Asimismo podemos decir que la evasión surge en muchas ocasiones cuando las normas jurídicas son incapaces de garantizar la obtención de la justicia y el bien común, ya sea por deficiencias en ellas mismas o porque el sistema jurídico existente permita una aplicación injusta de las normas y tolere la creación de situaciones que dañan a la sociedad.

Por último, es imprescindible destacar la importancia que reviste determinar las causas de la evasión fiscal. Si de antemano se precisan las razones de tal fenómeno, éste se podrá atacar integralmente, es decir, el cúmulo de factores independientes que inciden en la evasión, serán tornados en cuenta en su totalidad, para así lograr obtener resultados eficientes en su tratamiento. Asimismo, se estará en la posibilidad de establecer un sistema global que no sólo controle la evasión en forma eficaz, sino que también la logre prevenir, lo cual es más importante. Lo anterior necesariamente conllevará al aumento de ingresos del Estado y, por lo tanto, a finanzas públicas más sanas, así como ayudar a desagobiar a los contribuyentes de alzas frecuentes y gravosas en las tasas y tarifas de los tributos.

3.2.5 Evasión Legal y Evasión Ilegal

Ahora bien, la evasión del pago de contribuciones puede realizarse por medios lícitos o ilícitos, según se violen o no las disposiciones fiscales que establecen la obligación del contribuyente para pagarlas, lo cual dependen en última instancia de la posición que la Ley adopte al tipificar los comportamientos

como lícitos o ilícitos. Es entonces cuando se habla de evasión legal y de evasión ilegal. En ambos casos el resultado es el mismo: dejar de pagar las contribuciones, por lo que puede establecerse la existencia de la evasión, sólo que los medios para evadir son distintos, es decir, unos son lícitos y otros violan las disposiciones fiscales.

En la evasión ilegal, se dejan de enterar las contribuciones que obligatoriamente se debían pagar, al darse las hipótesis normativas contenidas en las leyes fiscales cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador de las mismas. Pero no obstante que se está obligado, dicho sujeto deja de pagar, intencional o inconscientemente, dándose el incumplimiento de la norma tributaria y, por lo tanto, la ilicitud en la conducta evasiva del contribuyente.

En la evasión legal, también existe la falta de pago de los tributos, pero su enteramiento no constituye una obligación del sujeto, pues éste precisamente evita realizar la conducta que genere la actualización de la hipótesis normativa contenida en una ley tributaria, para no obligarse a cumplir tal prestación. Además, como elemento esencial para la configuración de esta clase de evasión fiscal, debe existir la posibilidad de ser sujeto de la norma fiscal, pero por alguna razón se elude caer total o parcialmente en los supuestos de la norma, dejándose de enterar por ello las respectivas contribuciones. Dicha posibilidad se encuentra en el hecho de que el sujeto hubiera realizado el acto generador de la contribución si no existiere determinada norma fiscal, o que se hubiera abstenido de efectuar algo si no estuviere vigente cierto principio legal, o bien, que hubiera realizado una conducta de forma distinta si no existiere tal texto impositivo; desde luego que todo ello se realiza en perjuicio de la óptima captación de contribuciones para el Fisco. Estas actitudes se reflejan generalmente cuando el particular traslada su negocio de una región a otra menos gravada, dejándose de realizar actividades por completo en la primera; cuando se abstiene de importar productos con altas tarifas aduaneras o de consumir artículos de costo elevado por la carga fiscal, y en suma cuando se renuncia a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica

sujeta a gravamen.

Algunos autores (Giuliani Fonrouge, Manuel Andreozzi) sostienen que en la evasión existe el presupuesto de una regla positiva, la cual es violada al incumplirse lo que imperativamente se ha ordenado. Es así que la evasión implica la violación a una norma fiscal, por lo que al hablarse de la “evasión legal” se utilizan impropriamente dos términos antinómicos. Asimismo, señalan que no puede actuar la figura de la legalidad en la evasión cuando la conducta del sujeto no dio lugar al nacimiento de la relación jurídico tributaria y de las condiciones previstas en la norma, y que tampoco puede aplicarse el concepto de evasión pues al no darse los supuestos de la regla fiscal no se viola ninguna norma.

Por ello, los autores italianos (Einaudi y Morselli) reservan la palabra evasión para el fraude fiscal y la remoción para el medio legal de eludir los impuestos. Consideran que la evasión es ilícita y la remoción lícita. Griziotti utiliza la expresión “abstención”, Eheberg la de “remisión” o “transformación”, Larraz la llama “economía de opción” y otros tantos (Albiñana García y Sergio F. de la Garza) la denominan “elusión impositiva” y “evitación fiscal”.

Sobre estas teorías que niegan la existencia de la evasión legal, cabe señalar que su concepción acerca de la evasión en general se basa únicamente en los medios que conducen al resultado, es decir, ponen la nota principal en la licitud de la conducta que provoca el eludir el pago de las contribuciones. De esta manera, concluyen simplistamente que la evasión es el medio ilícito de sustraerse del pago de impuestos y que la remoción es el medio legal de eludirlos. Sin embargo, la más clara doctrina financiera entiende que el concepto de evasión debe comprenderse como un efecto de utilizar medios legales o ilegales, esto es, que la evasión, como señalamos en un principio, se concibe como una conducta que impide el pago de contribuciones, independientemente de realizarse con medios lícitos o ilícitos. Cuando se trate de los primeros cabrá asociar a la evasión el término de legalidad. Por lo tanto, cuando existe la falta de pago, total o parcial,

de contribuciones existirá la evasión fiscal, la cual se calificará de legal o ilegal si es resultado de conductas que contravengan o no las disposiciones legales tributarias; pero de ninguna manera puede considerarse que la evasión siempre implica el incumplimiento y violación de una norma fiscal.

Por lo que toca a las denominaciones que se han dado a la evasión fiscal legal, es importante mencionar algunas de sus inexactitudes. El término “remoción” implica una actitud siempre positiva, y la evasión legal la mayoría de las veces se manifiesta por la inacción del sujeto al omitir la realización de un hecho. La voz “abstención” no debe usarse como sinónimo, pues en algunos casos la evasión legal se da por el obrar humano.

Dentro de la doctrina jurídica mexicana, hay muchos tratadistas, como Margain Manautou, Adolfo Arrijoa y Flores Zavala, que no ponen en tela de juicio la existencia de la evasión legal, siendo mas bien los doctrinarios italianos los que no aceptan tal figura.³²

3.3 LA EVASION Y EL FRAUDE FISCAL

La distinción entre evasión impositiva y fraude fiscal, es, en principio, por demás sutil, ya que puede afirmarse que en el fondo se trata de una misma situación: la falta de pago por parte del causante de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir. El clásico efecto negativo. Sin embargo, atendiendo a la acepción terminológica de ambos conceptos, resulta factible hacer una distinción.

³² Adolfo Arrijoa Vizcaíno, derecho Fiscal, México, 1982
Margain Manautou Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, UNASLP, México 1981
Flores Zavala Ernesto, Elementos de finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México 1965

Según el distinguido penalista mexicano Francisco González de la Vega, “conforme a su noción doctrinaria penal, el fraude es un delito patrimonial que consiste, en términos generales, en obtener mediante falacias o engaños, o por medio de maquinaciones o falsos artificios, la usurpación de cosas o derechos ajenos.”³³

Definición corroborada por nuestra legislación positiva al establecer el Artículo 368 del Código Penal para el Distrito Federal que:

“Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido”;

y por el Código Fiscal de la Federación, que considera que:

“existe el delito de defraudación fiscal, cuando:
un contribuyente hace uso de engaños o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún tributo o contribución”.

Por otra parte, el Maestro Emilio Margain en su Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, considera la evasión como “sustracción ilegal al pago.”³⁴ Aún cuando el autor citado en último término no entra en mayores consideraciones al respecto, e inclusive parece establecer una equiparación entre evasión y fraude fiscal, con base en lo asentado en los párrafos precedentes puede ahondarse en la cuestión planteada, estableciéndose en consecuencia la diferenciación entre estos conceptos.

³³ Francisco Gonzalez de la Vega; Derecho Penal Mexicano.

³⁴ Margain Manautou, Emilio Introducción al estudio del Derecho Tributario

La evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión. Es decir, el causante en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material.

Esta situación se presenta con mayor frecuencia de lo que pudiera pensarse y, por tanto, debe analizarse por separado del fraude fiscal. A nadie escapa el hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y, por ende, al convertirse en causante, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende. Desde luego, el argumento predilecto para calificar estos casos consiste en reiterar el viejo principio jurídico de que la ignorancia de la Ley no excusa de su cumplimiento.

La postura que debe adoptar el legislador es aquella que tiende a procurar el mayor volumen posible de ingresos al Fisco; y dentro de tal tesitura se encuentra obligado a proporcionar al causante los elementos necesarios para el cabal conocimiento de sus obligaciones tributarias.

En modo alguno puede eludirse un comentario obligado. Mientras las leyes impositivas requieran de una especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de causantes de buena fe, que por falta de los conocimientos adecuados, acaban por convertirse, involuntariamente, en evasores fiscales.

Otro caso bastante frecuente de evasión suele presentarse cuando el causante, debido a sus mínimos ingresos, y también quizá a sus crecientes necesidades familiares, se ve en la imposibilidad material de enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades debidas al Fisco como un ingreso adicional o como el complemento de su presupuesto personal. Esta circunstancia puede vincularse estrechamente a la analizada en los párrafos precedentes, ya que su

causa debe buscarse más que en las elevadas tasas o cuotas del impuesto, en los gastos extraordinarios que la contratación de personas capacitadas que auxilien al causante en el cumplimiento satisfactorio de sus deberes impositivos implica.

De tal manera que al monto de los impuestos deben sumarse las erogaciones realizadas para poder cubrirlas en debida forma. Lo cual, en múltiples ocasiones, representa un gasto que se encuentra más allá de las posibilidades económicas de muchos particulares.

Por otra parte, el fraude fiscal se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias, con el deliberado propósito de eludir las prestaciones fiscales. Se trata de un caso de dolo y mala fe, en el que se persigue causar un perjuicio al Erario, a través del tortuoso camino del engaño.

Un defraudador fiscal es un individuo deshonesto sin lugar a dudas, pero si opera con éxito, se transforma en un envidiable ejemplo a seguir, en un foco permanente de tentaciones negativas.

En tales condiciones, el legislador, al establecer un impuesto, necesita prever las perspectivas de defraudación, a fin de evitarlas no solamente mediante una regulación exhaustiva del problema o a través de un diluvio de sanciones, sino con base en la fijación proporcional y real del tributo. En materia fiscal lo correcto es legislar para la realidad económica y social que se está viviendo. A muy pocos gobernados les agrada vivir al margen de la Ley y solamente recurren a este expediente cuando consideran que un impuesto es exagerado o inequitativo en comparación con las cargas que gravitan sobre otros sectores de la población.

Por lo cual podemos hacernos la siguiente pregunta, ¿Cuáles son en concreto las razones que explican la existencia del fraude fiscal?.

A decir verdad, puede afirmarse que cada impuesto específico posee causas también específicas. Teniendo como ejemplo de este fraude el contrabando; Pero bien, cada impuesto suele tener causas específicas que provocan efectos negativos. Ahora cabe preguntarse si de manera genérica pueden fijarse causas concretas de defraudación impositiva. Es decir, ¿qué es lo que inclina a los causantes a realizar diversos tipos de maniobras para eludir el cumplimiento de las cargas tributarias? En realidad, una cuestión de tal magnitud no puede agotarse dentro de los límites de este capítulo. Los factores de defraudación son múltiples y variados, y por lo general, responden a la naturaleza intrínseca de cada legislación fiscal. Sin embargo, quiero hacer alusión a tres causas que, a mi juicio, resumen el problema y lo individualizan:

- a) Las altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real de la población que tributa;
- b) La inmoralidad administrativa; y
- c) La falta de conciencia ciudadana y, por ende, de escrúpulos por parte de los causantes.

Analicémoslas por separado:

A). Por principio de cuentas tenemos que partir de nuestra idea primordial. El legislador no puede desentenderse de la realidad económica, política y social para la que va a legislar. El fundamento de todo sistema impositivo debe ubicarse en el ingreso real del núcleo social que resultará gravado, así como en el porcentaje progresivo del alza del costo de la vida. Es una cuestión muy vieja; pero antes de hablar del incremento en el ingreso per cápita, hay que evaluar el aumento en el costo y precio de los satisfactores de consumo necesario.

La masa de población se enfrenta a un complejo mundo de necesidades materiales que, en ocasiones, por emergencias, exigencias sociales o por simple descuido o falta de previsión, suelen exceder en mucho los límites presupuestados. Máxime en países en donde el gasto familiar gravita, por regla general, sobre una sola persona. Por otra parte, la etapa de transición de comunidades agrícolas a sociedades pre-industriales ocasiona desajustes de diversa índole, entre los que destacan la demanda creciente de nuevas fuentes de trabajo y el consiguiente desempleo, La lucha por la vida acaba por convertirse en batalla.

Desde luego, las etapas del subdesarrollo y de transición hacia la industrialización se presentan siempre cargadas de problemas, siendo el de mayores consecuencias la inequitativa distribución de la riqueza nacional lo que origina que las cargas tributarias recaigan sobre un sector de la población, Circunstancia que aun cuando es, en esencia, de justicia elemental, trae aparejados problemas políticos.

Baste recordar que en el antiguo Derecho Constitucional Inglés, el derecho de voto y la posibilidad de ocupar los puestos públicos estaba reservada a los rentistas con determinados ingresos anuales, ya que se consideraba que si en ellos descansaba primordialmente el sostén económico del Estado, los asuntos públicos debían estar exclusivamente a su cargo.

Evidentemente, lo que debe prevalecer en el ánimo del legislador moderno, por encima de cualquier otro tipo de consideraciones, es una profunda convicción democrática, ajena a cualquier idea discriminatoria. Pero no puede dejar de advertirse que sí una o varias clases sociales van a actuar como principal fuente generadora de ingresos, en un momento dado pretenderán exigir determinados privilegios a cambio de su cooperación.

Con base en este cúmulo de factores circunstanciales, el legislador deberá proceder a la creación de impuestos y a la determinación de las tasas respectivas. Sin perder de vista que las leyes tributarias deben ser proporcionales y equitativas.

Como ya vimos, definir los conceptos de proporcionalidad y equidad ha sido siempre una ardua tarea para los fiscalistas. En realidad los mismos implican más que una definición conceptual o terminológica, una noción inmanente, palpable y tangible, que se advierte y se siente en las reacciones del propio grupo social afectado, que rechaza aquellas cargas carentes de justicia y que no se encuentran referidas a la generalidad de la población. Por ejemplo, cuando se establece un impuesto notoriamente desproporcionado a la capacidad económica de la fuente gravada, la reacción de los causantes es automática: procuran encontrar los medios de evadir el tributo. Antes que las obligaciones públicas están las necesidades personales y familiares. El particular debe comer, vestir y mantener en condiciones idóneas sus elementos de trabajo, porque todo ello le garantiza un mínimo de subsistencia y si el cumplimiento de sus obligaciones tributarias le va a privar de algunos de esos medios, inmediatamente buscará el modo de defraudar al Fisco.

Por otra parte, la elevación o modificación de las tasas impositivas tendrá que ser acorde no sólo con el aumento real del ingreso de los administrados, sino con el debatido y, al parecer, incontrolable problema del alza del costo de la vida. De nada sirve un aumento de impuesto si se toma como pretexto que el volumen de ingresos de las fuentes generadoras de tributos se ha incrementado, si dicho incremento es menor que el del precio de los satisfactores de consumo necesario y que el de las materias primas fundamentales para la industria. Sobre esas bases, los impuestos vienen a ser un factor más que contribuye al encarecimiento de la vida y quien no tenía el ánimo de eludirlos, puede convertirse en un nuevo defraudador.

Asimismo, el gravar de manera preponderante a determinada o a determinadas clases sociales, acarrea una infinidad de problemas que el legislador tiene que evaluar cuidadosamente. Desde luego, las personas con mayores ingresos deben ser, proporcionalmente, las que aporten mayores recursos económicos al Erario. Sin embargo, los impuestos a través de tarifas progresivas necesariamente deberán incidir sobre la generalidad de la población. En caso contrario, los sectores gravados pretenderán a cambio determinados privilegios por parte del poder público, que al serles negados les orilla a la defraudación.

Las anteriores circunstancias constituyen importantes factores hacia cuyo contenido el legislador debe mirar con atención, si desea planear un sistema impositivo que rinda al Erario óptimos beneficios económicos.

B. Por lo que toca a la inmoralidad administrativa como segunda causa de defraudación impositiva, en primer término cabe señalar que la misma puede operar en dos niveles:

- a) dentro de la recaudación tributaria; y,
- b) durante la aplicación del producto de los impuestos a gastos públicos y a las actividades de interés general.

Ante todo, debe precisarse que el problema de la inmoralidad escapa del ámbito de acción del legislador para situarse dentro de la esfera de la Administración Pública, la que debe vigilar estrictamente el comportamiento de su personal, procurando emplear a personas de solvencia moral que garanticen una sana actitud. Desde luego, la inmoralidad administrativa surte efectos negativos por razón de imagen. El particular pierde respeto hacia sus autoridades y no se siente moralmente obligado a proporcionarles sostén económico. Es una norma generalmente aceptada que mientras más muestras de honestidad da un

gobierno, mayor es el temor de los administrados de faltar a sus deberes tributarios.

La inmoralidad burocrática durante la etapa recaudatoria proviene fundamentalmente de los bajos ingresos percibidos por el personal hacendario y del empleo de sistemas anticuados que ocasionan dilaciones, molestias y vejaciones a los causantes. Crea costumbres sumamente perniciosas y hábitos perjudiciales al Erario. Si el particular sabe que mediante determinadas prestaciones eludirá el pago de los impuestos y los engorrosos trámites que su entero implican, perderá toda noción de sus deberes públicos ante el ahorro y la comodidad. Además, su conciencia estará tranquila al suponer, con razón, que es el propio personal gubernamental el que está propiciando los fraudes tributarios. Sí por el contrario, tiene que relacionarse con un cuerpo de recaudadores capaces y conscientes de su deber, que llevan a cabo su cometido a través de una organización eficiente que le proporciona los elementos necesarios para enterar sus impuestos de manera rápida y cómoda, lo pensará dos veces antes de colocarse al margen de la Ley. Asimismo, la ausencia de debilidades en el personal hacendario constituirá un freno para el causante con intenciones negativas.

Por otra parte, la Administración Pública debe poner especial empeño en destinar las sumas recaudadas a la atención de los servicios públicos. La doctrina inglesa ha considerado que el fundamento de la percepción de los tributos por parte del Estado se encuentra en el beneficio equivalente que los contribuyentes obtienen al disfrutar de los servicios públicos costeados por sus impuestos. De tal manera que si el pueblo observa despilfarro en las erogaciones gubernamentales, abandono en la atención de las necesidades colectivas y enriquecimiento desmesurado en el patrimonio personal de los altos funcionarios, quedará desalentado y enérgicamente se negará a pagar sus impuestos, tratando de eludirlos por cuantos medios tenga a su alcance, inspirado en el sentimiento muy humano de que es preferible enriquecerse por cuenta propia, que contribuir con su

trabajo al injustificado beneficio de unos cuantos. En cambio, el manejo escrupuloso de los fondos públicos traducido en constantes obras de servicio colectivo, fortalece la conciencia ciudadana y hace ver al causante la conveniencia de pagar correctamente sus impuestos.

C). La tercera causa señalada, en gran parte tiene como antecedente, origen y explicación, lo apuntado respecto a la inmoralidad administrativa, ya que existe una verdadera relación dialéctica entre este elemento negativo y la falta de conciencia ciudadana.

Sin embargo, para no incurrir en repeticiones innecesarias, tenemos que analizarla en forma aislada y con relación a diversos factores no provenientes en forma directa de las desviaciones burocráticas.

En términos generales, la falta de conciencia ciudadana, descontando otros elementos ya estudiados, como la ignorancia, falta de recursos, alza en el costo de la vida, malos ejemplos gubernamentales, etc., debe ubicarse en aquel sector de la población integrada por gente inescrupulosa que encuentra especial deleite en transgredir la Ley. En ningún país falta esta clase de personas que sin principios de tipo moral o ético, dedican sus mejores esfuerzos a defraudar al Fisco.

Para controlar este efecto negativo, el único medio idóneo estriba en la imposición de sanciones cuyo rigor prevenga y reprima semejantes conductas antisociales. Sin embargo, dicho poder sancionador tiene que emplearse con la mayor prudencia posible, a fin de no cometer excesos o injusticias que subleven a causantes de buena fe.

CAPITULO IV

ELUSIÓN FISCAL

4.1 Conceptos

La doctrina tributaria distingue claramente la elusión tributaria o fraude a la ley fiscal, cuando el contribuyente, permaneciendo dentro del marco del Derecho, aprovecha las ventajas o lagunas de la norma tributaria para gravar en la forma que le sea lo menos onerosa posible, conformando una conducta lícita, veamos algunas definiciones:

“El doctor Narciso Amorós parte de la reacción del contribuyente frente al impuesto y analizo los procedimientos que utiliza para hacer efectiva su repulsa ante el mismo. Después de haber realizado un estudio profundo de uno de esos procedimientos, que llama elusión, concluye: “...es la abstención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos en el presupuesto incluido de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar, realizar o contribuir a un hecho imponible, quebrando o impidiendo, por tanto, exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona un hecho imponible”.³⁵

Dino Jarach opina que:

“Es una actitud motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y capacidades de adaptación a las estructuras del derecho privado, inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente, concepción que no se acepta con respecto a su naturaleza ilícita pronunciándose en contra de su configuración como tipo penal, sin que la conducta se exteriorice con matices de ilegalidad, se

³⁵ Amorós, Narciso, La elusión y la evasión tributaria, revista de la Dirección general Impositiva, no. 187, Buenos Aires.

da la elusión.”³⁶

Para Guilianni Founrouge:

“El crear la circunstancia generadora del crédito fiscal en forma diferente de la prevista por la ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción del impuesto, ni como defraudación, el evitar el mayor o menor impuesto, mediante formas determinadas, no es elemento suficiente para sancionar la conducta como fraude a la ley, sino además se requiere que dicha conducta esté tipificada como punible, lo cual se da cuando la intención del sujeto tiende a evitar una imposición justa’, de acuerdo con la evaluación de dicho factor subjetivo.”

“No se deben desvirtuar los principios de proporcionalidad y equidad, con la conducta dentro de la legalidad, toda persona es libre de arreglar sus asuntos de tal forma que el impuesto que tenga que cubrir sea lo más reducido posible, por lo que se puede elegir entre las formas jurídicas permitidas aquella que signifique una carga fiscal menos onerosa y que, por tanto, para que dicha conducta sea punible, es necesario que el uso de las formas o estructuras jurídicas sea manifiestamente inapropiado y exista un propósito deliberado por disminuir la carga fiscal justa.”³⁷

4.2 La libre autonomía de la voluntad

El artículo 5º. de la Constitución, establece que: “A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos”; es decir, toda persona es libre de dedicarse a ejercer la profesión que desee en pleno ejercicio de la autonomía de su voluntad.

³⁶ La exposición copleta de Dino Jarach se encuentra en “El hecho imponible” y “Curso Superior de Derecho Tributario”, Edit. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, Argentina.

³⁷ Founrouge, Guilianni, Derecho Fiscal, T ii Palma Buenos Aires, 1970

Podemos conceptualizar la voluntad como la facultad del alma que mueve a hacer o no una cosa; es decir, la libre determinación, la esencia de la libertad, el yo interno que busca el mejoramiento del entorno de los individuos respetando el derecho de los semejantes a la consecución de sus fines, dentro de un Estado de Derecho.

Al respecto, Emilio Rabasa sostiene que: “Cuando la Constitución prohíbe, prohíbe lo máximo, cuando autoriza, autoriza el mínimo”³⁸, para el particular todo aquello que no esté expresamente prohibido en la ley le estará siempre permitido.

Emmanuel Kant dice: “Cuando una persona decide algo con respecto a otra, siempre es posible que cometa alguna injusticia, pero toda injusticia es imposible cuando decide algo para sí misma.”³⁹

Este es el principio que rige la “teoría de la autonomía de la voluntad” el cual permite al individuo crear a su libre y entero arbitrio esa modificación del mundo externo, cambio que toma carta y produce efectos en el mundo jurídico por medio de los contratos u obligaciones que libremente decide, limitada por otros intereses, los de la sociedad, que son tutelados por el Estado y por los intereses de sus semejantes, velados por las normas del derecho privado, todo lo cual se refleja en el parámetro de legalidad que da el conjunto de normas del derecho positivo vigente.

Dentro de la materia fiscal se dan características propias en el nacimiento de la obligación tributaria. La SCJN ha señalado:

...la ausencia de normas limitativas de la actividad del individuo, configura un derecho respetado por las autoridades, aun por el propio legislador... pues

³⁸ Margain Barraza, Emilio. “La irretroactividad de las leyes tributarias, 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación t.v 1ª ed.México 1988

³⁹ Kant, Emmanuel, Derecho Triutario, México, 1984

mientras que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les faculta, el gobernado puede hacer todo lo que dicha ley no le prohíbe, estableciendo que la ausencia de normas legislativas configura para el gobernado el derecho de obrar libremente.

Dentro del ámbito de libertad propio de un Estado de Derecho, todo particular tendrá la prerrogativa de disponer, producir y acrecentar su patrimonio mediante el razonado uso de su capacidad empresarial y creadora, que en primera instancia es en beneficio del país y de la colectividad, además de ser el incentivo para buscar su beneficio y de los suyos, procurando mejorar sus condiciones de vida.

Dicha libertad se verá limitada por el estricto cumplimiento de las leyes fiscales, civiles, mercantiles, laborales, etcétera, pero esto no significa que el particular se encuentre obligado a adecuar su actividad productiva buscando el beneficio del Estado como prioridad, ya que difícilmente se establece una empresa, negocio o actividad económica para beneficiar al erario, al contrario, se tratará de pagar al Estado en la forma menos onerosa posible, con el fin de acrecentar el beneficio del particular por encima de cualquier otro objetivo, debido a que en México falta una adecuada y verdadera cultura tributaria, que convenza al contribuyente de las reales necesidades que tiene la economía nacional de esa participación individual.

El particular puede disponer libremente de su hacienda y patrimonio; es cierto que se encuentra obligado a contribuir con una parte proporcional y equitativa de su riqueza al Estado, ya que éste le proporcionó el beneficio económico necesario para la obtención de dicha riqueza, pero dentro de la anterior premisa, el contribuyente puede escoger libremente la forma en que le resulte menos gravosa esa participación directa de su patrimonio a los fines constitucionales de los tributos.

Un principio básico en beneficio de la productividad de toda empresa es la eficiencia, la agilización de su organización en la búsqueda de la productividad dentro de la competencia económica que se da en el libre mercado, desarrollo productivo que se ve frenado ante el alud de disposiciones tributarias, las que por su redacción pueden llevarnos fácilmente a interpretarlas erróneamente, con las consecuencias legales que se derivan de la anterior situación.

Un fisco moderno, ágil y eficiente es la mejor garantía de un estable y sano desarrollo para cualquier nación, pero, ante todo, es necesario crear conciencia entre los gobernados sobre la importancia de su participación económica en beneficio del país, no se trata de perseguirlos y satanizarlos considerando a todo contribuyente como evasor fiscal, salvo prueba en contrario, sino buscar que los contribuyentes estén conscientes de que su cumplimiento a las obligaciones fiscales contribuye a engrandecer al país.

Actualmente, el uso irrestricto de la autonomía de la voluntad por parte del particular, puede traerle consecuencias graves para su patrimonio y libertad personales, ya que la línea que separa la elusión tributaria de la evasión delictuosa es tenue, como veremos más adelante.

Esta línea tenue no ha sido bien estudiada, como se merece. Queda para el contribuyente una situación en cierta medida peligrosa, ya que si fue asesorado por un contador público que interpretó la norma tributaria en forma errónea, estará dentro de la esfera de la ilicitud en su conducta.

El Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, dice que: “la elusión (tributaria) surge de defectos en las normas”;

Es decir, que el Estado reconoce la problemática en la elaboración y aplicación estricta de las leyes fiscales, pero en el momento en que el gobierno toma una actitud de la economía, como lo ha venido haciendo, se estará

lastimando el principio de la autonomía de la voluntad, por lo que ésta queda sujeta cumplimiento de las leyes fiscales, sean congruentes o no. Finalmente, si la ley no repercute en beneficio de la colectividad, podrá ser ley positiva y vigente, pero no justa y buena.

El principio rector de la soberanía del Estado y de la libre voluntad del sujeto es un punto delicado, pues un Gobierno demasiado celoso de su poder es un Estado de corte totalitario, más aún si se llega a justificar cualquier acto de autoridad en beneficio de la clase gobernante o para perpetuarse en el poder, en contraposición a los intereses de la colectividad, los cuales tienen que mantener la conciencia de pertenecer a un núcleo con las características propias de la población, y si el Estado les ha proporcionado los medios dignos de desarrollo, es justo de que los particulares aporten una parte de la riqueza que obtuvieron gracias a las mejores condiciones de vida que aquél les proporcionó.

Pero esa limitación en el libre determinar del individuo jamás podrá justificarse ante el interés que en forma absoluta y prominente se dé en favor de los gobernantes, pues en este caso se tendría un Estado al servicio de unos cuantos: los que han heredado el poder, y en ese sentido han corrompido los fines del Estado.

Es fácil que los gobernantes traten de justificar sus actuaciones aduciendo por ejemplo “el sano interés del Reich”, principio rector del Partido Nacional Socialista, que gobernó a Alemania en los años de 1933 a 1945 y que ahora es recordada como la era más tenebrosa en la larga lista del catálogo de crímenes en la historia de la humanidad.

4.3 Retroactividad de las leyes fiscales

La vigencia de leyes tributarias no es más que un conflicto de aplicación de las leyes en el tiempo.

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dice que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran”, precepto derivado del artículo 14 constitucional que establece que: “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, pero el problema se presenta cuando la autoridad hacendaria aplica retroactivamente las leyes fiscales en perjuicio del particular, no al aplicar retroactivamente la ley en si misma en forma directa, sino que el encargado de aplicarla le dé esos efectos.

“El fisco, ante la necesidad de mayores recursos, puede buscar ingresos adicionales en el pasado, el contribuyente, por su parte, ingresa en diversas actividades económicas que le entregarán cierta utilidad, fundadas por las leyes tributarias vigentes al momento de realizar la actividad escogida por el particular, pero que en ocasiones observa un cambio en el legislador que le pide una mayor participación en la recaudación en base a los hechos efectuados y consumados en el pasado.”⁴⁰

Un factor afín a este punto son los llamados “derechos adquiridos”, definidos como “aquellos que han entrado en nuestro dominio, y, en consecuencia, forman parte de él y no pueden ser arrebatados por aquél de quien lo tenemos, el derecho adquirido nace de la facultad regularmente ejercitada”.⁴¹

“Son aquellos que pasan a formar parte del patrimonio de una persona, como consecuencia de la realización de un presupuesto necesario para su nacimiento o adquisición, y que no pueden ser afectados por una ley posterior. El

⁴⁰ Margain, Barraza Emilio, op. cit

⁴¹ Merlín Citado por Margain Barraza, op. Cit.

concepto de derechos adquiridos tiene gran importancia para la determinación en sus alcances de una ley en sus efectos retroactivos”.⁴²

Es de mayor importancia dilucidar este punto, ya que es uno de los postulados básicos del principio de legalidad que deben respetar las autoridades hacendarias en el uso de sus atribuciones. Es un límite al marco del derecho en que puede desenvolverse el legislador. A este derecho adquirido del particular se impone la obligación al contribuyente de aportar parte de su riqueza al gasto publico, limitándose las facultades de las autoridades hacendarias a verificar el cumplimiento de tales obligaciones fiscales en un plazo de 10 años anteriores al momento en que se hubiese producido el hecho generador por el contribuyente y que hubiese dado lugar al nacimiento de la obligación fiscal.

Es decir, que el contribuyente realiza el hecho generador con una determinada proyección económica, bajo el imperio de la ley, pero el problema de la debida aplicación de ésta surge en el momento en que la autoridad en uso de su *imperium*, en un año posterior atribuye efectos nuevos que modifican situaciones que nacieron bajo una ley de vigencia anterior y que debido a esa modificación en su aplicación se ha cambiado la forma de interpretar cómo se dio el hecho generador y sus efectos.

La situación económica entonces no sería la misma, se podría hablar de la aplicación de una ley retroactiva en perjuicio del gobernado y atentatoria de la garantía de legalidad consagrada en la Constitución.

“Las leyes por su naturaleza obligan sin término temporal, a partir de su vigencia, estando impedida en consecuencia la aplicación retroactiva en perjuicio de las personas.”⁴³

⁴² Arroyo Ramírez Miguel, Derechos adquiridos, Diccionario Jurídico Mexicano, México 1991.

⁴³ Margain Barraza, Emilio, op. Cit.

Al respecto se transcribe la siguiente tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que expresa:

LEY ADUANERA. SU ARTÍCULO 36 NO ES RETROACTIVO... Para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de una ley anterior: es decir, es indispensable que la ley regule hechos acaecidos antes de su vigencia, pretendiendo tener aplicación, obviamente, en un tiempo en el que todavía no estaba en vigor...; debiéndose tener en cuenta también de que la garantía de irretroactividad no significa que los gobernados tengan el derecho de conservar siempre la misma situación fiscal. A.R. 2721/83.

Es evidente que la mayoría de los contribuyentes no conservaran siempre la misma situación fiscal, pues todo ente económico, sea una persona física o moral, buscará, en primer lugar, acrecentar su patrimonio o riqueza, dado que esa es la esencia de la naturaleza humana, con pequeñas excepciones, ese afán de lucro ha sido el motor que ha llevado a la humanidad a un constante progreso y evolución de sus primarias condiciones de vida, por lo que en el momento en que el contribuyente mejora su situación económica, hay un cambio en su situación tributaria.

Pero el concepto de legalidad es que la autoridad administrativa debe verificar el cumplimiento de las obligaciones tomando en cuenta las leyes vigentes al momento de producirse el hecho económico, no debiendo aplicar leyes de vigencia posterior, porque en ese momento estaría aplicando retroactivamente la ley en perjuicio del gobernado.

Por lo que debe analizarse, en primer lugar, bajo qué situación se dio el hecho generador del crédito fiscal, es decir, bajo el imperio de qué normas

jurídicas se realizó el hecho fáctico que dio lugar al nacimiento de la obligación tributaria, con el propósito de saber con plena y absoluta certeza que nos encontramos protegidos por la garantía de legalidad, que es fundamental para regir la relación entre gobernantes y gobernados, y de este modo saber que al encontrarnos condicionados a obedecer el mandato derivado de la norma jurídica nacida con anterioridad al hecho generador, este mandato es inapelable o, por el contrario, en uso de las facultades que nos dan las normas de derecho podemos acudir en tiempo y forma ante los tribunales a defender el principio de justicia, inherente a todo Estado de Derecho.

Es cierto que el Estado, en uso de sus atribuciones y facultades, puede modificar a su arbitrio el sistema impositivo en la forma y condiciones que mejor juzgue convenientes, como lo ha venido haciendo desde hace varios años. En realidad esta ha sido la situación que en México ha provocado inseguridad jurídica, lesiva al desarrollo económico del país. al reflejar una falta de certeza de la situación del particular si ha efectuado el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias frente a las actuaciones del Estado.

El resultado ha sido inseguridad jurídica que opera en detrimento del cumplimiento de las leyes tributarias. Se le da al particular una cierta justificación moral para evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias provocando una evasión masiva en todos los órdenes económicos con las consecuencias que esta actitud genera en la vida del país.

El principio de la aplicación de leyes retroactivas en perjuicio del particular viene al caso dentro del estudio global de los principios constitucionales en materia tributaria que deben regir en favor de los gobernados.

4.4 Elusión tributaria

Existe La figura de la simulación jurídica, de la cual Coviello dice lo siguiente: “hay simulación cuando se declara una cosa distinta de lo que se quiere, en forma consciente y con el acuerdo de la persona a quien está dirigida esa declaración”;⁴⁴ es decir, existe una discrepancia deliberada entre lo que se quiere realmente y lo que se declara querer: “En vez de celebrar un acto real, el deudor puede aparentar que efectúa ciertos actos jurídicos, los cuales disminuyen su activo patrimonial o aumentan su pasivo, con el fin de dar una imagen de insolvencia que le permita rebatir el cumplimiento de sus obligaciones”.⁴⁵

Podemos dividir estas simulaciones en dos grandes grupos: las lícitas, que se dan con el objeto de aprovechar determinadas ventajas en ley, en un panorama de licitud en la actuación, y las ilícitas, que se dan en el momento en que sean contrarias a las normas del orden público, o que llevan a vulnerar derechos de terceros o causen un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Adolfo Pérez sostiene:

“La elusión tributaria es toda, cualquier acción y omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria, se da cuando un posible contribuyente evita la obligación tributaria utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho imponible; se da la elusión cuando el contribuyente utilizando actos jurídicos inapropiados para configurar el hecho imponible, pretende no pagar el tributo, los interesados realizan actos de derecho civil o mercantil que escapan a la conducta tipificada por la ley tributaria, la elusión es un fenómeno que se da antes de la percusión del impuesto, ya que es un cambio de conducta para evitar el hecho imponible.”⁴⁶

⁴⁴ Coviello, Nicolas, Teoría de las obligaciones Harla México 1984

⁴⁵ Bejarano Sánchez Manuel, Obligaciones, Harla México, 1985

⁴⁶ Carretero Pérez, Adolfo. Derecho financiero, Santillana, Madrid, 1968

La elusión tributaria tiene factores comunes en los que coinciden los doctrinarios, y el más importante es que la elusión debe ser una conducta lícita que evite que se produzca el hecho generador. Esta conducta debe concentrarse apoyada en leyes vigentes, las cuales pueden ser de distinta naturaleza, usándose como ley de cobertura; es decir, si el contribuyente encuentra alguna laguna o deficiencia en la ley tributaria, y usa esta circunstancia para evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entonces se producirá la elusión tributaria, o el llamado fraude a la ley.

La misma legislación en México previene esta situación, pues el Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994 define que: “Las cargas fiscales injustas son las que provienen de los defectos de las normas.” Para completar la idea, Bettinger Barrios dice que:

“La evasión fiscal es el enfrentamiento del sujeto pasivo a los impuestos normativos que se estipulan en la ley y que al mismo tiempo se encuentran tipificados en las normas penales; la elusión fiscal se puede definir como aquella búsqueda de la mejor alternativa que dentro de la ley puede ser utilizada por el contribuyente, con la intención de minimizar la carga tributaria; es decir, que lo que se pretende es pagar un impuesto justo, evitando con ello cubrir una erogación superior a la que corresponde.”⁴⁷

La situación se presenta en diversos países y encontramos la siguiente definición en relación con la elusión internacional, que es “evitar entrar en una determinada situación; no participar en ella; pasar de lado, que para el caso significa observar el uso y aprovechamiento de las deficiencias y lagunas contenidas en cada una de las diferentes legislaciones, según el país de que se trate”.⁴⁸

⁴⁷ Bettinger Barrios, Herbert, Reflexiones del ámbito penal fiscal, México, 1990

⁴⁸ Cotta Izaguirre, Las constantes del fraude internacional, México, 1976

Al respecto, la legislación internacional en esta materia ha variado: “A partir de 1977, la ordenanza alemana en su número cuarenta y dos regula el abuso de formas jurídicas diciendo que ‘la ley tributaria no puede ser defraudada mediante el abuso de formas jurídicas, debiendo entenderse que la imposición es aplicable como si se hubiese adoptado la forma jurídica adecuada.’”⁴⁹

La rigidez del positivismo jurídico alemán en todos sus conceptos es la principal característica de este Derecho; la Suprema Corte de Estados Unidos ha dicho al respecto, siguiendo la tradición del liberalismo, emanado del Derecho romano:

“Cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible, no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería; ni aun existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos, ya que ese proceder no importa violación de la ley, sino impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho imponible, o de otro modo dicho, crear la circunstancia generadora del crédito fiscal en forma distinta de la prevista por la ley atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción de impuesto, ni como defraudación.”⁵⁰

También puede existir la llamada economía de opción, que para el doctor Luis Humberto Delgadillo consiste en que el contribuyente puede:

“Pagar menor cantidad de impuestos, sin que su conducta caiga dentro del campo de la ilegalidad y logrando los fines económicos que se ha propuesto. En este caso, el contribuyente se encuentra frente a dos o más posibilidades que el Derecho tributario le ofrece, al regular los hechos generadores diferentes,

⁴⁹ Giuliani Fonrouge, carlos, Derecho Financiero, vol II Palmas uenos Aires, 1990

⁵⁰ Giuliani Fonrouge, op. cit.

gravados de distinta manera, ya que tienen un contenido económico diverso, pero que para los fines del sujeto, le es posible realizar cualquiera de ellos. Ante esta situación, el causante opta por aquel que le dé como resultado el pagar menor cantidad de impuesto; realiza su finalidad económica, y su conducta queda circunscrita en el campo legal, debido a la opción que la ley le da.”⁵¹

En México se ha seguido la tónica de la estricta aplicación del Derecho. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha manifestado como sigue:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL... Fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, *estén consignados de manera expresa en la ley*, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras... Y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante...”

5ª. Ép. T. LXXXI, A.R. 5605/43

Pero la legislación tributaria ha cambiado, establece una serie de presunciones de conductas ilícitas, el fisco mexicano se ha sentido defraudado por antonomasia y, por ende, cada año ha procurado cerrar puertas a la evasión y/o elusión tributaria, legislando en detalle. Esta situación ha dado como resultado una mezcla de leyes tributarias bastante compleja y lesiva al particular, ya que la legislación fiscal ha cambiado al tenor de las políticas económicas de las tres últimas administraciones.

Así, en 1980, al iniciar la vigencia de las leyes tributarias, que fueron elaboradas pensando en la mejor forma de “administrar la riqueza petrolera”, sin que nadie imaginara que empezaba el mayor colapso económico de la historia moderna de México, con lo que no llegaron a cumplirse las perspectivas y los objetivos primarios para los que fueron creadas estas leyes.

⁵¹ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, La elusión Tributaria, revista Difusión Fiscal, SHCP, 1974

En 1982, la política económica se orientó en pagar la deuda externa o sus intereses al menos, para dar una imagen de estabilidad interna frente a los acreedores externos; el crecimiento económico es nulo, agravado por los sismos de 1985, al extremo que el día 19 de septiembre de ese año el Fondo Monetario Internacional había decidido cerrarle los créditos a México y colocarlo en la lista de los clientes malos.

En 1988, con la administración de Carlos Salinas, la política tributaria cambió, se decidió seguir un camino de combate a la evasión fiscal por todos los medios, instrumentando nuevas políticas financieras para abatir la crisis económica que vivía el país. Esta situación transformó el panorama que hasta entonces regía las relaciones entre gobernantes y gobernados, los medios de control fiscal fueron más rígidos, la legislación penal se modificó para ser más estricta con los contribuyentes, y esta política de represión tiende a ejemplificar lo antes dicho.

Al llegar la nueva administración encabezada por Ernesto Zedillo, caracterizada en su inicio por los llamados errores de diciembre, propiciados el 20 del mismo mes de 1994 por una devaluación abrupta de 100% en relación con la paridad cambiara del peso frente al dólar, la política fiscal penal cambió para beneficio de los contribuyentes por medio de una tregua no declarada que duró hasta el mes de mayo de 1996.

A partir de esa fecha, y merced a declaraciones de los principales responsables de la conducción económica del país, en el sentido de que la economía mostraba síntomas claros de recuperación, se instrumentó de nueva cuenta una serie de querellas en contra de determinados contribuyentes por los delitos de defraudación fiscal y su equiparable, mismas que se instrumentaron en contra de conocidas figuras empresariales, deportivas y artísticas de la vida nacional.

La política de la administración para combatir la defraudación fiscal, que alcanzaba límites escabrosos, fue la del seguimiento de causas penales a las que se daba el mayor impacto publicitario, a efecto de atemorizar a los contribuyentes para que cumplieran cabalmente con sus obligaciones fiscales; los resultados alcanzados por medio de ésta han sido mejor de los esperados, en palabras de las mismas autoridades hacendarias. Pero el cumplimiento de una ley no debe darse a través de prácticas coercitivas, sino del pleno y sano convencimiento de que no es solamente una obligación el contribuir al gasto público, sino un deber en beneficio de un mejor nivel y estilo de vida de la comunidad.

Nadie, en ningún lugar o época, tributará con alegría, pero es peor hacerlo con miedo y temor a las autoridades administrativas, que hacerlo con pleno convencimiento y por ende, exigiendo una justa y adecuada retribución por esa carga tributaria. Tal vez abatiendo vicios y rezagos de la administración se llegue a un futuro mejor, que sería el de tributar más, a cambio de exigir limpieza en la administración y en el manejo de los recursos financieros emanados del cumplimiento de esas obligaciones.

La política fiscal de seguimiento de causas penales es uno de los mayores y mejores recursos que tiene el Estado para inducir al resto de los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales;

1º por el ejemplo atemorizante que producen en el resto del universo de contribuyentes;

2º Porque muchos evasores de buen o mal grado consideran que conseguirán el “perdón fiscal”, esto es, el sobreseimiento de la acción penal, figura jurídica que por disposición expresa de ley, consagrada en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación como facultad discrecional de la autoridad fiscal.

La política fiscal en materia penal ha sido no otorgar el desistimiento del ejercicio de la acción penal, esto con el propósito de mejorar la recaudación por los motivos apuntados anteriormente, desconocer este principio es ignorar lo que sucede en la práctica jurídica en México.

CONCLUSIONES

Como consecuencia lógica de todo lo expuesto en los capítulos precedentes, es factible afirmar que los impuestos implican un prestación, es decir un obligación de dar.

El monto de los impuestos se fija sobre una parte proporcional del ingreso, utilidad o rendimiento que el contribuyente obtiene como consecuencia de la realización de determinadas actividades económicas.

Los impuestos se causan debido a que el sujeto pasivo, al llevar a cabo sus actividades económicas, se coloca dentro de la hipótesis o supuesto normativo establecido en la Ley impositiva.

Con este precedente y con base en todo lo expuesto a lo largo de este trabajo podemos ahora concluir que son contribuciones especiales las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.

Los Derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas. Ningún Derecho puede ser válido si previa y expresamente no se encuentra en una norma jurídica aplicable al caso de que se trate. Concluyendo así que los derechos son las contribuciones establecidas en Ley por los servicios que presta al Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento del los bienes de dominio público de la nación.

Se puede concluir que la esencia de los recursos económicos del Estado debe provenir de quienes resultan beneficiados con su actividad. Si en última instancia han sido los hombres los creadores de la organización estatal, con el definido propósito de contar con un órgano que resuelva los problemas colectivos, es incontestable que deben ser ellos los primeros obligados a contribuir al sostenimiento del mismo. Por tanto, es precisamente en esa relación Gobernado-Estado-Fisco-Servicio Público, en donde encontramos el por qué de la exigencia legal de prestaciones en favor de la Administración activa y a cargo de los particulares.

La primera consecuencia, y quizá la más importante que podemos derivar de la obligación tributaria, es el pago de los impuestos. El cual se encuentra expuesto en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo expuesto a lo largo del presente trabajo, el tema de la determinación de los efectos de los tributos o contribuciones (principalmente de los impuestos) se presenta como una cuestión de gran interés dentro del desarrollo general del Derecho Fiscal; ya que si de antemano se precisan las reglas relativas a las reacciones que el establecimiento y cobro de los impuestos producen, el legislador estará en aptitud de efectuar los planteamientos jurídicos necesarios, con el objeto de lograr las finalidades concretas perseguidas en la formulación de cada tributo. Asimismo, se encontrará en condiciones de prever que el sujeto señalado como causante o contribuyente será quien efectivamente llegue a enterarlo, puesto que no puede dejar de pensarse que la repercusión o traslación, independientemente de ser una técnica y una práctica fiscal, es en algunas circunstancias un verdadero caso de falta de equidad. Lo cual implica una contravención constitucional, desde luego, pero también una injusticia social.

La actividad de los contribuyentes crea conciencias de derecho y en consecuencia la obligatoriedad de los impuestos nace de actos jurídicos creados por los contribuyentes.

Los impuestos deben ser establecidos en relación a la capacidad contributiva del contribuyente, es decir, los impuestos se pagarán en una proporción que permitan al Contribuyente participar en el gasto público y atender los demás gastos necesarios para su subsistencia.

Los artículos que regulan la Defraudación Fiscal dentro del Código Fiscal de la Federación, son delitos de carácter especial, pero son disposiciones penales contenidos en un ordenamiento diverso al Código Penal.

Para que exista legalmente la posibilidad de aplicar una sanción es necesario de que exista el presupuesto de la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado.

En el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción.

Las sanciones administrativas son impuestas por las autoridades administrativas encargadas de aplicar los ordenamientos que contengan a las mismas, las cuales son establecidas mediante el procedimiento de creación de una norma legal por el Congreso de la Unión.

En conclusión, la relación jurídico tributaria dentro del Estado Moderno se justifica por la necesidad de obtener recursos para lograr el bien común de la sociedad y el desarrollo integral del Hombre, subordinándose siempre a un orden jurídico que busque lograr la justicia tanto en las relaciones del todo social hacia los individuos (justicia distributiva), como en las del individuo hacia la sociedad (justicia general).

Encontramos muchas deficiencias en nuestras Leyes Fiscales, en primer lugar podemos hacer referencia a los fenómenos que la legislación tributaria en sí

misma puede presentar y que provocan la evasión fiscal. Dada la compleja terminología jurídica suele ser algo complicada para la mayoría de los contribuyentes, con frecuencia estos suelen caer en el incumplimiento del pago de tributos por su ignorancia acerca de las obligaciones fiscales contenidas en las leyes sobre la materia. Como sabemos en estos casos operaría el Principio jurídico que reza así: “la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento”, que si bien su aplicación es justificada en aquellos casos en que el sujeto pasivo de una obligación por total apatía no le interesa conocer con qué debe cumplir, en materia fiscal es cuestionable la aplicación estricta de dicho principio. Dado que se trata de evitar la evasión para que el Estado obtenga los mayores ingresos posibles, debemos analizar cuidadosamente la razón última de la ignorancia en los contribuyentes.

De todos es conocido que las normas tributarias en general son verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no está al alcance de la mayoría de los causantes, si no es que de todos, viéndose imposibilitados para cumplir obligaciones que no entienden y convirtiéndose involuntariamente en evasores fiscales.

Aun mas profundamente, la complejidad de las leyes, la ignorancia del causante como efecto y la evasión fiscal que produce, encuentran su causa última en la terminología que conforma.

GLOSARIO

CONTRIBUCIÓN.- Aportación económica que los miembros del estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales.

CONTRIBUYENTE.- Persona obligada al pago de la contribución o impuesto.

DÉBITO.- Deuda en dinero.

DEFRAUDACIÓN.- Acto constitutivo del delito de fraude.

DELITO.- Acto u omisión constitutivo de una infracción de la ley Penal.

DERECHO FISCAL.- Conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, entidades federativas o municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos.

DERECHO FINANCIERO.- Conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos.

DERECHO TRIBUTARIO.- Es aquella actividad propia del Estado, quien en ejercicio del Imperio que le fija la Constitución Federal, obliga dentro sus facultades a que los gobernados participen con parte de su patrimonio para sufragar el gasto Público.

EVASIÓN.- Delito consistente en favorecer la fuga de algún detenido, procesado o condenado.

EXENCIÓN.- Privilegio que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación.

EXENCIÓN DE IMPUESTOS.- *Relevación total o parcial a persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias o condonación en forma privativa de los impuestos ya causados.*

ELUDIR.- *Evitar,*

ERARIO.- *Tesoro público.*

EGRESO.- *Salida, gasto.*

FRAUDE.- *Acto mediante el cual una persona, engañando a otra o aprovechándose del error en que se halla, obtiene ilícitamente alguna cosa o un lucro indebido.*

IMPUESTO.- *Tributo o carga fiscal;*

MULTA.- *Son sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone al contribuyente.*

PRESTACIÓN.- *Servicio que el Estado instituciones públicas o empresas privadas dan a sus empleados.*

PRESUPUESTO DEL ESTADO.- *Previsión de los ingresos y gastos públicos para un ejercicio anual, autorizada en la forma constitucionalmente predeterminada.*

SUJETO DE DERECHO.- *Persona*

SANCIÓN.- *Es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.*

MULTA.- *Son sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone al contribuyente.*

SANCIÓN.- *Es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.*

TRIBUTO.- *Sinónimo de contribución.*

TRIBUTAR.- *Pagar cualquier carga fiscal.*

TRIBUNAL FISCAL.- *Órgano de la administración de justicia, de carácter especial, destinado a la aplicación jurisdiccional del Derecho Fiscal.*

ORDEN NORMATIVO IMPERATIVO: *Consiste en declarar obligatorias ciertas conductas mediante el derecho Positivo, a través de un acto de imperio u orden impositiva, que debe precisar las exigencias del Derecho Natural para alcanzar la justicia y el bien común.*

BIBLIOGRAFÍA

Flores zavala, Ernesto, panorama de la tributación en México y la 3ª Convención nacional fiscal México 1948

Arrollo de Alva Estudio Sociológico sobre el delito de defraudación Fiscal, México, 1962

Azuela Güitrón, Mariano, La prescripción y la acción dentro del Sistema Mexicano. México. 1985.

Hernández Esparza, El delito de Defraudación Fiscal Ediciones Botas, México 1962.

Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Edición del Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1978.

Lomelí Cerezo, Margarita, El poder sancionador de la Administración Pública en materia Fiscal, Continental, 1961.

Margain Manauton Emilio, La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, UASLP; S.L.P. 1967

Flores zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, impuestos, Porrúa, México, 1980.

Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Porrúa, México, 1967.

Garza, Sergio de la Ferguson, J.M. Derecho Financiero Mexicano, Historia de la Economía, Porrúa, México, 1976.

Roll, Eric, Historia de las Doctrinas Económicas, Fondo de Cultura Económica, México, 1964.

Carretero Pérez, Adolfo, Derecho Financiero, Santillana, Madrid, 1968.

Carranca y Trujillo, Raúl, Derecho Penal Mexicano, Parte general, México, 1937.

Margain Hugo B., Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del Impuesto sobre la renta, Basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable, SHCP, 1956.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, La doble imposición Internacional y las medidas para evitarlas, Revista de investigación fiscal de la SHCP, 1967.

Smith, Adam, Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones,
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª época, agosto 1978.

Miranda José Tributo Indígena en la Nueva España, Fondo de cultura Económica México 1952.

Rivera Silva, Derecho Penal Fiscal, Porrúa, México, 1987.

Rodríguez Lobato, Raúl Derecho Fiscal Mexicano, edit. Cardenas, México, 1980.

Serra Roja, Andres, Derecho Administrativo, porrúa, 1980.

Acosta Romero Miguel y López Betancourt Eduardo Delitos Especiales Ed. Porrúa México 1990.

Giorgetti Armando la evasión tributaria Ed. Fiscal de Pulma s.a Buenos Aires, Argentina 1967.

González Rodríguez Alfonso La justicia tributaria en México Ed. Jus,s.a. México 1992.

González de la Vega, Francisco, Derecho Penal Mexicano, Porrúa. 1992.

Hernández Esparza Adon, El delito de la defraudación Fiscal ad Botas Méx. 1962.

Margain Manauton Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa S.A. México 1989.

Villoro Toranzo, Miguel, Las relaciones Jurídicas, 1ª Edición Jus, México 1976.

Juan M. Rossy, El delito Fiscal, Ed, Bosch Barcelona España, 1989.

Garza, Sergio de la Ferguson, El municipio, Historia, Naturaleza y Gobierno, Jus, México, 1947.

Einaudi, Luigi, Principios de Hacienda Pública, Aguilar, Madrid, 1962.

Taylor, Phillip E., Economía de la Hacienda, Aguilar, Madrid, 1960.

Fonrouge, Guilanni, Leyes tributarias, procedimientos Impositivos, De palma, Buenos Aires, 1987.

Rivero Jean, Derecho Administrativo, Dalloz, París, 1962.

Villoro Toranzo Miguel, Introducción al estudio del derecho, Porrúa, 1974.

Rojina Villegas, Rafael, Derecho Civil Mexicano, México, 1969.

Duverger, Maurice, Hacienda Pública, Bosh, Barcelona, 1968.

Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Las Finanzas Públicas revista Jurídica No. 10.

Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Incentivos Fiscales revista Jurídica No. 10.

Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Los efectos de los Impuestos, revista de Difusión Fiscal de la SHCP, 1975.

Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Porrúa, 1963.

Pugliese, Mario, Derecho Financiero, Fondo de cultura económica, México, 1939.

Mehl, Lucien, Ciencia y Técnica Fiscales, ed., P.U. France, 1990.

Sommers, Harold M. Finanzas Públicas E Ingreso Nacional, 1987.

García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, 1971.

García trinidad, Introducción al estudio del derecho, 1984.

Rabasa, Oscar, El juicio Constitucional, 1967.

Margain Hugo B., Los derechos Individuales y el juicio de amparo en materia administrativa, México, 1958.

TESIS  IMPRESIONES
ENCUADERNADOS

COPYNET

100% DIGITAL

pressanddesign@yahoo.com.mx



TRABAJOS URGENTES
COCOTEROS 24, COL. NUEVA STA. MARÍA
DEL. ATZCO., MÉXICO, D.F. C.P. 02800
TELS. 53 41 49 88 Y 53 41 64 91