



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**POLÍTICA, INFRACCIÓN Y
DEFRAUDACIÓN FISCAL**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
RAFAEL PADRÓN Y ÁLVAREZ

ASESOR: LIC. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA



CIUDAD UNIVERSITARIA

2006



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.

A MIS MAESTROS

A MIS FAMILIARES

A MIS AMIGOS

*UN AGRADECIMIENTO MUY ESPECIAL A LOS
MAESTROS.*

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

LIC. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
I. POLÍTICA FISCAL.....	5
1. CARACTERÍSTICAS.....	5
2. OBJETIVO DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA.....	7
2.1. La captación de recursos.....	7
2.2. La no captación de recursos.....	8
2.3. Estímulo al desarrollo del país.....	8
2.4. Dirigir el gasto de los particulares.....	9
2.5. Combatir la recesión económica.....	10
3. POLÍTICA FISCAL CONTEMPORÁNEA.....	11
3.1. Ernesto Zedillo Ponce De León (1994-2000).....	11
3.2. Vicente Fox Quesada (2000-2006).....	21
4. EL GASTO PÚBLICO.....	28
4.1. Concepto.....	28
4.2. Importancia.....	28
4.3. Clasificación.....	28
4.3.1. Económica.....	28
4.3.2. Administrativa.....	30
4.3.3. Funcional.....	30
4.4. Ejercicio del presupuesto.....	31
4.4.1. Control.....	31
4.4.2. Control del presupuesto por el ejecutivo.....	31
4.4.3. Control del presupuesto por el legislativo.....	32
4.4.4. La Auditoría Superior de la Federación.....	33
4.5. El presupuesto de egresos.....	38
4.5.1. Naturaleza jurídica del presupuesto de egresos.....	38
4.5.2. Normatividad.....	39
4.5.3. Nociones generales del presupuesto público.....	42
5. INGRESOS DEL ESTADO.....	51
5.1. Ingresos del estado.....	51
5.2. Características.....	52
5.3. Ley de ingresos.....	55
5.3.1. Iniciativa, Discusión y aprobación.....	55
5.3.2. Clasificación de los ingresos.....	55
5.3.3. Ley de ingresos 2006.....	56

5.3.4.	Ingresos públicos según el Código Fiscal de la Federación.....	61
5.4.	Reforma Fiscal.....	62
5.4.1.	Convención Nacional Fiscal de 1947.....	62
5.4.2.	Reforma Fiscal de 1959 a 1970.....	63
5.4.3.	Reforma Fiscal de 1971 a 1976.....	64
5.4.4.	Reforma Fiscal de 1977 a 1982.....	64
5.4.5.	Reforma Fiscal de 1983 a 1988.....	64
5.4.6.	Reformas Fiscales Contemporáneas.....	65

II. LA INFRACCIÓN FISCAL.....	72
1. LA TEORÍA DE LA INFRACCIÓN.....	72
1.1. La infracción fiscal.....	72
1.2. Concepto.....	72
1.3. Definición.....	73
1.4. Los sujetos.....	76
1.4.1. El sujeto activo.....	76
1.4.2. El sujeto pasivo.....	76
1.5. El objeto.....	76
1.6. Finalidad de la infracción fiscal.....	76
1.7. La conducta.....	77
1.7.1. Concepto.....	77
1.7.2. Los elementos de la conducta.....	77
1.7.3. Manifestación de la voluntad.....	77
1.7.4. El resultado.....	77
1.7.5. El nexo causal.....	77
1.7.6. La acción.....	78
1.7.7. La omisión.....	78
1.7.8. La omisión por olvido.....	78
1.7.9. La ausencia de conducta.....	78
1.8. La tipicidad.....	78
1.8.1. Concepto de tipo y la tipicidad.....	78
1.8.2. Función de la tipicidad.....	79
1.8.3. La ausencia de tipicidad y de tipo.....	79
1.9. La antijuricidad.....	80
1.9.1. Concepto.....	80
1.9.2. Definición.....	80
1.9.3. Unidad esencial de la antijuricidad.....	80
1.9.4. Diferencia entre tipicidad y antijuricidad.....	81
1.10. Causas de justificación.....	81
1.10.1. Concepto.....	81
1.10.2. Circunstancias excluyentes de responsabilidad.....	81
1.10.3. Legítima resistencia.....	82
1.10.4. Estado de necesidad.....	82
1.10.5. Cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho.....	82
1.10.6. Obediencia jerárquica.....	82

1.10.7. Impedimento legítimo.....	82
1.11. Imputabilidad.....	82
1.12. La culpabilidad.....	83
1.12.1. Grados y especies de culpabilidad.....	83
1.12.1.1. El dolo.....	84
1.12.1.2. La culpa.....	84
1.12.1.3. Las excluyentes o atenuantes de la responsabilidad.....	85
2. LA SANCIÓN.....	86
2.1. Concepto.....	86
2.2. Coacción y sanción.....	88
2.3. Clasificación de las sanciones.....	88
2.4. La potestad sancionadora de la administración pública.....	90
2.5. La imposición de la sanción.....	91
2.6. Imposición de multas.....	95
2.7. Pluralidad de responsables.....	99
2.8. Infracciones continuas.....	100
2.9. Causas eximientes de responsabilidad.....	100
3. LA INFRACCIÓN Y LA SANCIÓN DE ACUERDO CON LAS DISPOSICIONES FISCALES.....	101
3.1. De las obligaciones de las personas morales, sanciones e infracciones.....	101
3.2. Obligaciones de residentes en el país con establecimiento en el extranjero, sanciones e infracciones.....	106
3.3. Obligaciones de las personas morales con fines no lucrativos, sanciones e infracciones.....	107
3.4. Obligaciones de los contribuyentes que obtienen ingresos por sueldos y salarios, sanciones e infracciones.....	109
3.5. Obligaciones de quienes hagan pagos por salarios, sanciones e infracciones.....	110
3.6. Obligaciones de las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales, sanciones e infracciones.....	112
3.7. Agravantes.....	113

4. LA EVASIÓN FISCAL.....	115
4.1. Concepto y análisis.....	115
4.2. La importancia de su conocimiento.....	116
4.3. La importancia del Impuesto al Valor Agregado.....	117
4.4. Evasión legal y economía de opción.....	119
4.5. Las economías fiscales.....	120
4.6. Evasión legal y elusión impositivas.....	121
4.7. Evasión legal y evasión ilegal.....	127
4.8. La evasión fiscal en México.....	132
4.8.1. Causas generales de la evasión.....	132
4.8.2. Otras consideraciones sobre la evasión.....	137
5. LA ECONOMÍA SUBTERRÁNEA.....	139
5.1. Introducción.....	139
5.2. Desempleo.....	139
5.3. Como medir la economía informal.....	140
5.4. El problema.....	142
5.5. Paraíso de evasores fiscales.....	142
5.6. Conclusiones.....	144
5.7. El comercio ambulante.....	145
5.7.1. Definición.....	145
5.7.2. Antecedentes del comercio ambulante.....	145
5.7.3. Causas del comercio ambulante.....	146
5.7.4. Consecuencia del comercio ambulante.....	147
5.7.5. Aspectos jurídicos, políticos y fiscales.....	147
5.7.6. Rol de la sociedad ante esta problemática.....	148
5.7.7. Organizaciones de comerciantes ambulantes.....	148
5.7.8. Acciones gubernamentales.....	149
5.7.9. Ventajas y desventajas del comercio ambulante.....	149
5.7.10. Propuestas de solución para abatir la evasión por el comercio ambulante.....	150

III. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	152
1. TEORÍA DEL DELITO.....	152
1.1. Sujetos del delito.....	152
1.1.1. Sujeto activo.....	152
1.1.2. Sujeto pasivo.....	152
1.2. Objetos del delito.....	153
1.2.1. Objeto material.....	153
1.2.2. Objeto jurídico.....	154
1.3. Formas de manifestación del delito.....	154
1.3.1. Concurso.....	154
1.3.2. Desarrollo del delito (Iter criminis).....	157
1.4. Noción de delito.....	161
1.4.1. Jurídico formal.....	162
1.4.2. Jurídico sustancial.....	162
1.5. Elementos del delito y sus aspectos negativos.....	163
1.5.1. Importancia.....	163
1.5.2. Noción de los elementos del delito.....	163
1.5.3. Noción de aspectos negativos.....	163
2. EL DELITO DE FRAUDE.....	166
2.1. El fraude genérico.....	166
2.2. El engaño.....	167
2.2.1. Los elementos del fraude.....	167
2.2.2. El concepto del engaño.....	168
2.2.3. El elemento subjetivo del engaño.....	169
2.2.4. Las modalidades del engaño.....	170
2.2.5. El engaño no delictuoso.....	170
2.3. El error.....	171
2.3.1. El aprovechamiento del error.....	171
2.4. El acto de disposición.....	172
2.4.1. Concepto.....	172
2.5. El lucro.....	173
2.5.1. El concepto de lucro.....	173
2.5.2. El bien jurídico tutelado.....	174
2.5.3. La valoración del lucro.....	174
2.5.4. La ilicitud del lucro.....	175
2.6. El nexo causal.....	176
2.7. La punibilidad.....	177

2.8.	El Iter Criminis.....	178
2.8.1.	La tentativa.....	178
2.8.2.	La consumación.....	179
3.	EL DELITO FISCAL.....	179
3.1.	Procedimiento penal.....	179
3.1.1.	La querella.....	180
3.1.2.	La declaración de perjuicio.....	182
3.1.3.	El sobreseimiento.....	184
3.1.4.	Cuantificación del daño y libertad provisional.....	185
3.1.5.	Reducción de la caución.....	188
3.2.	Responsables de los delitos fiscales.....	189
3.2.1.	Concierten la realización del delito.....	189
3.2.2.	Realicen la conducta o el hecho descritos por la ley.....	189
3.2.3.	Cometan conjuntamente el delito.....	189
3.2.4.	Se sirvan de otra persona para ejecutarlo.....	189
3.2.5.	Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.....	190
3.2.6.	Ayuden dolosamente a otro para su comisión.....	190
3.2.7.	Auxilien a otro después de su ejecución.....	190
3.3.	El encubrimiento.....	191
3.4.	La tentativa.....	193
3.5.	El delito continuado.....	194
3.6.	La prescripción.....	195
4.	LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	198
4.1.	Concepto.....	198
4.1.1.	La tipicidad en la conducta.....	201
4.1.2.	El cuerpo del delito.....	202
4.1.3.	La penalidad.....	204
4.2.	La defraudación fiscal calificada.....	208
4.2.1.	Usar documentos falsos.....	209
4.2.2.	Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes.....	210
4.2.3.	Devolución de contribuciones.....	211
4.2.4.	No llevar los sistemas y registros contables.....	211
4.2.5.	Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.....	212
4.2.6.	Cumplimiento espontáneo.....	212
4.2.7.	Cuantificación de lo defraudado.....	213

5. ACTOS EQUIPARABLES A LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	213
5.1. Consignar deducciones falsas.....	214
5.2. Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.....	230
5.3. Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.....	233
5.4. Simulación de actos o contratos.....	235
5.5. Omitir declaraciones por más de doce meses.....	239
6. OTROS DELITOS FISCALES.....	243
6.1. Datos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.....	243
6.1.1. Omitir su inscripción.....	243
6.1.2. Proporcionar datos falsos.....	244
6.1.3. Usar más de una clave.....	244
6.1.4. Cambio de domicilio sin aviso.....	245
6.2. Delitos diversos.....	246
6.2.1. Sistemas contables.....	246
6.2.2. Destrucción de libros.....	248
6.2.3. Pérdidas falsas.....	249
6.2.4. Omisión de declaraciones.....	249
6.2.5. Información confidencial.....	251
6.3. Depositarios e Interventores.....	252
6.4. Diversas infracciones.....	253
6.4.1. Aparatos, sellos o marcas.....	253
6.4.2. Máquinas registradoras y marbetes.....	253
6.4.3. Impresión de comprobantes.....	254
6.5. Visitas sin mandamiento de autoridad.....	255
6.6. Amenazas de servidores públicos.....	256
CONCLUSIONES.....	257
PROPUESTAS.....	259
NOTAS BIBLIOGRÁFICAS.....	261
BIBLIOGRAFÍA.....	273

INTRODUCCIÓN

Al Estado mexicano le corresponde establecer la política económica que permita el crecimiento económico del país, la mejor distribución de la riqueza y la creación de empleos; lo anterior se ve influenciado en forma relevante por la política fiscal, que mediante la elaboración de los presupuestos de ingresos y egresos, establece la autorización del Congreso al establecimiento de las contribuciones necesarias, para llevar a cabo las funciones del Estado, esto es, responder al gasto, los servicios públicos y las demás erogaciones necesarias para ejercer su mandato, ahora bien, las contribuciones que son la base del presupuesto de ingresos son cobrados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio del Sistema de Administración Tributaria, como ya explicamos la primordial función de ese presupuesto es la de solventar el gasto y los servicios públicos, por lo tanto, la política fiscal es fundamental para que los ciudadanos mexicanos y el Estado regulen sus relaciones y se llegue a una mejor distribución de la riqueza. Para hacer realidad el ingreso mediante el pago de impuestos, el Estado tiene la facultad de recaudar y sancionar en su caso las conductas ilícitas por no hacerlo, llegamos así a lo que nuestras leyes fiscales llaman infracciones ilícitas o delitos fiscales, que mas allá de constituir un daño económico al Estado, se traducen en un daño al patrimonio de los mexicanos, ya que, al no pagar sus tributos el infractor impide que el estado cumpla con sus funciones y por consiguiente van en detrimento de la sociedad, conducta indebida que nuestro Código Fiscal de la Federación sanciona con pena corporal, cuando dicho ordenamiento considera la infracción o el no pago de los impuestos como delito de defraudación fiscal.

Para que el contribuyente se coloque en la conducta ilícita de la defraudación fiscal, es necesario que no se cumpla con las obligaciones fiscales que le impone la legislación tributaria y además que dicha conducta se encuentre tipificada como tal en el Código Fiscal de la Federación, para cumplir con el requisito constitucional de legalidad y tenemos en una forma por demás descriptiva, que el inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se presenta al notificársele al contribuyente una orden de visita para revisar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es necesario hacer hincapié en que los contribuyentes debidamente asesorados por contadores y abogados fiscalistas capacitados y honestos, jamás quedarán en una posición que puedan ser considerados como presuntos responsables de defraudación fiscal, ahora bien, como resultado de la orden de visita, las autoridades fiscales valorarán irregularidades encontradas durante la revisión correspondiente y procederán a darle un trámite administrativo o penal según su criterio. Por lo

antes comentado creemos necesario que tanto el contribuyente y especialmente sus asesores ya sean licenciados o contadores, conozcan perfectamente la legislación fiscal, para evitar a su cliente, caer en el ilícito.

En nuestro país la pena corporal por el delito fiscal, fue letra muerta durante muchos años, llegándose a pensar que México era un paraíso fiscal ya que salvo casos muy especiales, se aplicó la pena corporal por parte de la entonces Dirección de Auditoría Fiscal Federal, pionera de lo que hoy es el Servicio de Administración Tributaria; siendo durante el mandato del Presidente de la República Lic. Carlos Salinas de Gortari, cuando por fin se tomó la decisión de aplicar con rigor la pena de prisión a los delincuentes fiscales, aun cuando fuera presunción, medida que tuvo como finalidad desmotivar al contribuyente a realizar esa conducta ilícita, sin embargo, se cayó en lo que llamamos terrorismo fiscal, que no es otra cosa que la persecución y amenaza a todos los contribuyentes cumplidos o no, con pena carcelaria, el resultado fue favorable al Estado ya que se logró una recaudación verdaderamente importante, pero se cayó en excesos que llevaron a la cárcel a personas inocentes. De entonces a la fecha se ha moderado la aplicación de estas medidas pero ha quedado en la mente de los contribuyentes el temor de la pena corporal, si se realizan conductas ilícitas, lo que no ha contribuido a mejorar la recaudación, por diferentes causas, por un lado la evasión fiscal que llevan a cabo los ciudadanos que se dedican a la economía informal, que según especialistas en la materia, México es uno de los países de América Latina que tiene mayor incidencia al respecto, ya que en ese mercado se desplazan las mercancías que llegan al país de contrabando y aun las robadas, el contrabando cada día que pasa es más escandaloso ya que la extensa frontera que se tiene con los Estados Unidos y los enormes litorales que tiene nuestro país lo hacen parecer como el paraíso para que penetre el contrabando, si a esos fenómenos naturales le sumamos la corrupción que existe en las autoridades hacendarias de aduanas tenemos un panorama desolador en cuanto al control de la economía informal que se desarrolla en los tianguis; en este aspecto, también contribuye la insensibilidad de las autoridades fiscales para controlar a este tipo de contribuyentes omisos, ya que durante muchos años se contemplaron los causantes menores, con el fin de tener un control y recaudar impuestos mediante regularizaciones, pero actualmente el régimen de pequeños contribuyentes no cumple con tales funciones; por otro lado se tiene la evasión que realizan los contribuyentes cautivos, a los cuales el fisco en forma errónea ha tratado, válgase la expresión de “exprimir”, extendiendo la carga impositiva y obligándolos a fiscalizarse entre sí, aumentando su carga administrativa, limitando las deducciones,

aumentando los requisitos de las mismas, así tenemos el ejemplo de los automóviles utilitarios, de la limitación a los consumos en restaurantes, limitando o de plano prohibiendo la deducción de ciertas partidas, en lugar de fiscalizar, es decir, optando por el camino más cómodo, además de acuerdo con mi criterio las autoridades fiscales están copiando modelos de fiscalización de países del primer mundo y con otro tipo de idiosincrasia y otro tipo de control sobre los contribuyentes, que no funciona en nuestro país, véase por ejemplo que en otros países con controles más estrictos en cuanto a los contribuyentes, se aumentan los impuestos y aumenta la recaudación, en México sucede lo contrario, no se entiende que en una economía en crisis no es recomendable aumentar impuestos ya que esto conlleva un aumento en la evasión fiscal, en una economía en retroceso como sucede actualmente en México, lo primero es reactivar dicha economía, lo cual trae como consecuencia el aumento en la recaudación. En otro orden de ideas, es muy difícil combatir la evasión fiscal si no hay transparencia en el uso de los impuestos, cada día nos enteramos de los grandes fraudes que cometen los funcionarios públicos y que el pagano de dichos fraudes es el contribuyente, además de que existen fraudes fiscales descomunales entre los grandes contribuyentes y que el fisco sigue fiscalizando a contribuyentes que no tienen capacidad contributiva y que se ven obligados al cierre de sus empresas con el consiguiente aumento del desempleo. Es notorio que las empresas transnacionales siguen llevándose utilidades generadas en el país sin el pago de impuestos y que no son fiscalizadas por las autoridades fiscales; si tampoco se grava el movimiento de capitales en la Bolsa Mexicana de Valores, si se vende el Banco Nacional de México, en miles de millones de dólares sin pago de impuestos, si se pretende solo gravar el consumo y no gravar como constitucionalmente se sabe con mayores contribuciones a quienes tienen mayor capacidad contributiva, por miedo a la fuga de capitales, si no se fiscaliza a los prohombres de la nación, que se encuentran en la revista FORBES como algunos de los hombres mas ricos del mundo. Aunado a lo anterior el país se encuentra entrampado en un juego político que no permite una Reforma Fiscal congruente con las necesidades del país ya que lo que se plantea es con fines electorales, el panorama es desolador.

Si tenemos que la evasión fiscal nace con los impuestos, nos percatamos de que es necesario una lucha constante contra la misma y como antes se dijo una limitante es la penalidad del delito de fraude fiscal, pero cuidado, ya que es peligroso caer en excesos como lo es el llamado terrorismo fiscal y si en la antigüedad se castigó esta conducta con la pena de muerte, esclavitud, decomiso de propiedades, etc., ahora no deseamos que se proceda con

larguedad en la aplicación de las penas por el delito de defraudación fiscal y estas se apliquen conforme a derecho ya que a la fecha muchos contribuyentes que han sido privados de su libertad como presuntos culpables del delito que nos ocupa han sido declarados inocentes de dicho delito, después de haber soportado el proceso tras las rejas, lo cual es muy delicado si tenemos en cuenta que lo más preciado de la existencia humana es la libertad, el delito de defraudación fiscal se encuentra tipificado en el Código Fiscal de la Federación y es un delito especial que se rige por las normas generales del Código Penal, existen corrientes dentro de la rama del derecho que consideran que existe un derecho penal fiscal y otros que consideran que solo hay un derecho penal, en este aspecto nosotros si consideramos que constituye una verdadera especialidad el derecho penal fiscal o como se le quiera llamar, derecho fiscal represivo, derecho penal tributario, etc., pero en el cual se conjunte el derecho penal con el fiscal ya que si bien los delitos especiales se encuentran tipificados en el Código Fiscal; el mismo Código Penal y la doctrina nos indican, que los principios generales de dichos delitos devienen de ellos, también es cierto que la experiencia nos ha demostrado que para realizar una defensa fiscal penal, es necesaria la conjunción de un licenciado fiscalista y uno penalista ya que la cuestión fiscal es muy exclusiva y si se desconoce no se puede llevar una defensa exitosa del contribuyente, aunado a lo anterior, tenemos que en el mundo cada día los especialistas fiscales, ya sean abogados o contadores llevan a cabo estrategias fiscales que no se pueden considerar planeaciones y que son de un tipo cada vez más sofisticado y que en México se han incrementado de manera drástica las figuras de defraudación fiscal y además que el fisco también aumenta día con día su labor persecutoria y lo más delicado es que los tipos de defraudación fiscal que contempla el Código Fiscal son de tipo abierto es decir que cualquier conducta que lesione al fisco es delito, además que se llegó al exceso de privar de la libertad a personas que observaron conductas apegadas a la ley y que sin embargo, afectaban al fisco; concluimos que en nuestra opinión esta especialidad del derecho penal sí debe considerarse como una rama del mismo, al grado que en distintas instituciones educativas ya se está incluyendo en los planes de estudio.

Es necesario que los asesores fiscales conozcan a fondo la doctrina que se refiere a las infracciones y las sanciones, para así, establecer una defensa adecuada de sus clientes, asimismo, las autoridades fiscales deberán revisar sus políticas y entre ellas la pena de defraudación fiscal, equilibrando la sanción a este delito, para no cometer arbitrariedades como ha ocurrido a la fecha.

I. POLÍTICA FISCAL

1. CARACTERÍSTICAS

CONCEPTO.- La política consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos .

También puede conceptuarse como la política que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gastos, impuestos y sobre el endeudamiento. El Estado necesita dinero, pero los estados modernos necesitan mucho más dinero. ¿Cómo consiguen este dinero? y ¿De quien lo toman? Son dos de los temas políticos más importantes que enfrenta el sector público de la economía. No todos los gobiernos y las economías lo hacen de la misma manera. La política fiscal, la estructura tributaria y el tipo de impuestos están detrás de los programas de gasto público.¹

Si se pudieran señalar cinco problemas que enfrenta todo Estado moderno no cabría duda que uno de los primeros lugares estaría ocupado por la política impositiva, aunque paradójicamente sabemos poco de ella, sino lo que sabemos a menudo esta equivocado, por ejemplo se asume que los países democráticos y altamente industrializados, como los Estados Unidos, han logrado una notablemente buena distribución del ingreso y una mayor igualdad, gracias a que tienen un sistema tributario progresivo. Sin embargo, esta afirmación es incorrecta, por que si se compara Estados Unidos con los países de Europa, democráticos e industrializados, resulta que su distribución del ingreso es desigual y su política impositiva es comparativamente regresiva. Pero aún más sorprendente es el dato que revela un estudio comparativo según el cual, el sistema impositivo de los Estados Unidos y El Reino Unido es más progresivo que el de Suecia que tiene todavía el estado de bienestar más desarrollado y los niveles mayores de igualdad social.²

En los últimos años, han ocurrido cambios importantes en la economía que han desafiado a la teoría y política fiscales convencionales como:

- Una mayor interdependencia de las políticas fiscales de distintos países atribuibles a la globalización económica .

¹ Ayala Espino, José, *Economía del Sector Público Mexicano*, Grupo Editorial Esfinge, 2º Ed., México, 2001, p. 220.

² Idem.

- La intensa movilidad de capitales relacionadas con la explosión de la teleinformática.
- Mayor disponibilidad de información sobre transferencias de capitales que afectan a las estructuras fiscales locales.
- Muchas economías se han abierto a la competencia internacional lo cual influye en una pérdida relativa de eficiencia de las políticas fiscales domésticas para estabilizar la economía.

Todo ello significa que las decisiones en materia fiscal de un país a un año afectarán a la política fiscal de otro país y a sus variables económicas más allá de este horizonte temporal .

Esto es muy importante en un contexto en el cual la deuda externa acumulada es muy grande, el riesgo de una importante fuga de capitales significativa, y los controles institucionales a los mercados de capitales son precarios e inexistentes. Estos cambios han obligado a pensar en la política fiscal mas allá de las limitaciones de los enfoques Keynesianos convencionales. Como se sabe la Keynesiana privilegiaba más los aspectos macro y menos los microeconómicos, más la estabilización y menos la eficiencia .

Por su parte el nuevo ambiente institucional en el cual se desenvuelve la política fiscal doméstica es más complejo. Los siguientes rangos la ilustran:

- Vínculos más fuertes entre las finanzas del gobierno central y el resto del sector público (banco central, gobiernos locales, empresas públicas, etc.)
- Se han puesto de relieve los aspectos microeconómicos de las finanzas públicas que son cada vez mas importantes: tributación óptima y precios públicos óptimos.³

La teoría y la política fiscal se han preocupado por incluir y estudiar dos nuevos temas en su agenda de investigación. En primer lugar, los amplios efectos de la imposición sobre la demanda agregada, la inflación, la composición de los activos y sobre el sector externo. Se ha advertido que los programas de estabilización son insuficientes por si mismos para garantizar estabilidad económica y crecimiento sostenido. En segundo lugar, la política fiscal no está aislada del resto de instrumentos y variables, por el contrario, se relaciona notablemente con la política externa: tipo de cambio, tarifas, subsidios y liberalización comercial; aspectos a los cuales se les debe prestar más atención, pues no cabe duda de que la coordinación económica entre

³ Ibidem, p. 225.

política fiscal interna y externa es crucial . Por ejemplo, estudiar los mecanismos de transmisión de los shocks externos y las fluctuaciones económicas de los países industrializados sobre las políticas fiscales de los países en desarrollo, al igual que la política monetaria que sigan los países líderes. Ambos aspectos afectan substantivamente la capacidad de importación, las posibilidades de crecimiento y el balance fiscal, entre otros aspectos de importancia. Es un hecho que la interacción de las políticas fiscal, monetaria y externa sin duda influirán en el tipo de financiamiento del déficit público.⁴

2. OBJETIVOS DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA

2.1. LA CAPTACIÓN DE RECURSOS

- a) Para satisfacer el gasto público.
- b) Para redistribuir la riqueza.
- c) Para abatir la inflación y estabilizar la moneda.

La captación de recursos es primordial ya que de ello depende que el Estado cumpla con sus funciones, estos recursos son en especial fiscales, para que las finanzas públicas sean sanas es necesario que cubran el gasto público, lo cual en nuestro país es utópico, ya que año con año se presenta un déficit fiscal que hay que cubrir con endeudamiento ya sea externo mediante empréstitos o endeudamiento interno, cuando el Estado recurre a este último esquema, está entrando en un círculo vicioso ya que disminuye el circulante con la consecuente baja de la recaudación, entonces se aumentan los impuestos ya existentes o se crean nuevos impuestos, con el objeto de aumentar la recaudación, para esto deben realizarse una serie de estudios económicos, políticos, sociales y psicológicos que deben prever obstáculos, efectos, consecuencias y reacciones de los afectados o de la actividad gravada para que el gobierno contemple la conveniencia de aumentar o crear otros impuestos, cosa que en la actualidad no se lleva a efecto, simplemente el gobierno de Fox ha pretendido gravar alimentos y medicinas, transporte y servicios no gravados con la única finalidad de recaudar más, no importando las consecuencias de tal acción, se crean impuestos como el suntuario y el impuesto sobre crédito al salario, que resultan inconstitucionales y se derogan.

⁴ Idem.

Otro objetivo de la captación de recursos, es la distribución equitativa de la riqueza, mediante tarifas progresivas o tasas más altas, cobrarle más al que más tiene y menos al que tiene menos, la política del gobierno actual pretende gravar indiscriminadamente, igual a todos y luego mediante programas sociales distribuirlo a las clases necesitadas, el pueblo ya no cree en las palabras de los gobernantes, las cuales nunca son llevadas a la práctica.⁵

El gobierno del “cambio” ha combatido con éxito la inflación, con un constante recorte del circulante, pero eso ha provocado una contracción en las operaciones económicas del país con el consecuente aumento del desempleo y la recesión de la economía. En cuanto a la estabilización de la moneda, esto se ha logrado en parte debido a la intervención del Banco de México, a pesar de lo cual si ha habido un deslizamiento apreciable en el tipo de cambio.

2.2. LA NO CAPTACIÓN DE RECURSOS

- a) Alentando la inversión extranjera.
- b) Ayudando a la producción nacional para competir con las importaciones.
- c) Eximiendo de impuestos indirectos a la exportación invisible.

Este objetivo se logra mediante estímulos a la inversión extranjera, mediante convenios para evitar la doble tributación, estableciendo gravámenes a la importación como es el caso de la fructuosa, para proteger la producción nacional de la caña de azúcar. En México es una pena que no se exima del impuesto al valor agregado la exportación por ventas a extranjeros (turistas) como lo hacen en otros países no gravando esas ventas o devolviendo los impuestos trasladados, sólo se efectúa esa exención en las tiendas *duty free*, pero debería hacerse en cualquier establecimiento que venda a extranjeros, mediante ciertos requisitos. Se espera que se corrija esta situación en el 2006.⁶

2.3. ESTÍMULOS AL DESARROLLO DEL PAÍS

- a) Con estímulos al establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias o para las zonas de desarrollo.
- b) Alentando la inversión.
- c) Estimulando al gasto productivo

⁵ Margain Manautou, Emilio, *Nociones de Política fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988, pp. 8-13.

⁶ Idem.

La actual ley de ingresos prevé estímulos fiscales en el impuesto al activo en diversas ramas de la actividad económica y a los consumidores de diesel que no sea para uso automotriz, es recomendable que se regresara a los estímulos a las industrias nuevas y necesarias, para continuar con la descentralización que existe en el país, ya que como se recordará tuvo efectos muy positivos en el Estado de México, pero incidentalmente se suspendió. Además de que no se paga el impuesto al activo, durante los primeros años de la constitución de una empresa, todas las empresas que no rebasaban los ingresos de \$14,700,000.— hasta el ejercicio fiscal de 2004, no pagaban dicho impuesto.

También la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla en su artículo 220, una deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos, en el artículo 219 un estímulo fiscal que recibirán los contribuyentes que realicen proyectos de investigación y desarrollo tecnológico; que consiste en aplicar un 30% de los gastos e inversiones por ese concepto, contra el Impuesto sobre la Renta, hay algunos autores que consideran que es más efectivo aumentar el gasto en educación que aplicándolo directamente a las empresas. El gasto productivo es el que realizan los contribuyentes mediante el consumo, el cual en estos momentos en el país se encuentra restringido y no se hace nada al respecto, en México existe un desempleo de carácter estructural, situación económica que se traduce en una deficiente ocupación de los recursos. Este tipo de situaciones de desempleo y necesidad trae aparejada una drástica disminución de la demanda global y por supuesto una paralización de las inversiones empresariales. Ante esta situación, y en vista a los objetivos de crecimiento económico, lo adecuado no es implantar medidas de política fiscal tendientes a reducir los impuestos que gravitan sobre las empresas, sino a reducir los impuestos personales, y sobre todo las rentas más bajas y las medias. Reducciones de este tipo tienen el efecto de aumentar la disponibilidad real de los ingresos de los contribuyentes, aumentando directamente su capacidad de consumo. Una mayor capacidad de consumo eleva inmediatamente la demanda global, elevando consecuentemente los ingresos de las empresas. El aumento de la riqueza de las empresas se traduce en un mayor número de empleos, inversiones, mayores impuestos, etc.

2.4. DIRIGIR EL GASTO DE LOS PARTICULARES⁷

- a) Alentando el ahorro.
- b) Desalentando invertir en actividades menos benéficas para el país.

⁷ Idem.

El ahorro de las personas físicas, es otro de los objetivos de la política fiscal y económica, una forma de estimularla es la que se instrumenta a través del reconocimiento a la parte de renta destinada al ahorro de un tratamiento tributario a favor, en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, exonerándolas de gravamen en el mismo.

En los sistemas tributarios contemporáneos tienen una amplia difusión distintas fórmulas de reconocimiento de un trato favorable a la renta ahorrada, consistente, en ocasiones, en la deducción de la misma de la base imponible y, en otros casos, mediante la reducción en la cuota de un determinado porcentaje de dicha renta. A menudo no se trata de favorecer a la totalidad de la renta ahorrada por el contribuyente, sino únicamente la parte de ella que se dedica a determinadas formas de ahorro. Por otra parte, también es frecuente el establecimiento de límites máximos de ahorro por encima de los cuales no se reconoce beneficio tributario alguno.

La política de ahorro tiene resultados distintos que tienen que tomarse en cuenta para efectos fiscales, para los contribuyentes de altos ingresos, el ahorro no altera sus patrones tradicionales de consumo. Ya que, sus ingresos son tan altos que forzosamente tienen grandes ahorros, para las personas de bajos ingresos, la política de ahorro no funciona, ya que sus ingresos sólo alcanzan para cubrir sus necesidades más apremiantes, tal política si funciona en las clases medias ya que el estímulo fiscal si puede modificar sus hábitos de consumo - ahorro. Los aumentos de impuestos a los artículos suntuarios, léase suntuarios en una más amplia expresión y no lo que pasó en el último intento del actual gobierno, si orientan el gasto e inversión de los particulares, ya que el consumidor puede limitar su consumo al respecto y el productor o importador también puede reflexionar acerca de su inversión.⁸

2.5. COMBATIR LA RECESIÓN ECONÓMICA

- a) Desgravando actividades.
- b) Alentando la compra de bienes.

Al desgravar actividades ayuda a combatir la recesión económica, lo cual resulta obvio ya que por una parte la inversión se ve estimulada y por la otra parte el consumo se ve también estimulado al verse afectados los precios, a este fenómeno contribuyen también los regímenes especiales de tributación y

⁸ Idem.

las empresas que no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Por lo que, resulta contradictorio que en la situación económica en que se encuentra el país, se pretenda gravar en el Impuesto al Valor Agregado a los alimentos, medicamentos, transporte, educación, etc., terminar con el régimen simplificado y de personas morales no contribuyentes, con lo cual únicamente se lograría el encarecimiento de precios al consumidor con el consecuente aumento de la evasión y cero incremento en la recaudación.

La deducción inmediata es un aliciente para que las empresas compren equipo que puede deducirse del pago de los impuestos, también si se dieran algunas facilidades para disminuir los requisitos de las deducciones, se alentaría a las empresas, tal es el caso de los consumos en restaurantes que son limitados y en su momento esos límites, fueron fijados por el exceso de algunos empresarios, pero como ha sucedido en infinidad de casos, el fisco en lugar de fiscalizar impone restricciones o eliminan la deducción sin medir las repercusiones que tal política lleva implícitas.⁹

3. POLÍTICA FISCAL CONTEMPORÁNEA

3.1. ERNESTO ZEDILLO PONCE DE LEÓN (1994-2000)

El pasado sexenio el doctor Zedillo vivió un terrible desequilibrio económico por lo cual fue necesario aplicar medidas rápidas, para procurar que el país no cayera más. Respecto al desequilibrio externo, la hipótesis oficial lo vincula directamente con el déficit fiscal. Afirman que, la expansión fiscal (vía aumento del gasto o reducción de los impuestos o la aplicación simultánea de ambas políticas) incide en la demanda agregada (el gasto en consumo crece en mayor proporción que la inversión productiva).

El exceso del gasto de consumo hizo insuficiente la producción del mercado interno, obligando a acudir al mercado mundial (incremento de las exportaciones), esta situación culmina con el desequilibrio de la cuenta corriente.

Para evitar este escenario, la estrategia económica durante el periodo 1997-1999 fue restringir la posición fiscal para que la cuenta corriente fuera financiable con los recursos internos disponibles e inversión extranjera directa (IED) captada del sistema financiero mundial.

⁹ Idem.

Para el control fiscal fue necesario que:

- Ante la escasez de recursos financieros en el mercado mundial, el desequilibrio externo provocado por el déficit público puede presionar al tipo de cambio a la alza (devaluación) afectando los precios y las tasas de interés internas.
- El desequilibrio fiscal puede presionar a la alza la tasa de interés interna por un mecanismo diferente a la devaluación del tipo de cambio a saber: cuando el sector público demanda más créditos para financiar su déficit, la suma de créditos solicitados por los inversionistas privados y el gobierno impulsan a la alza los rendimientos internos. Las consecuencias son la inhibición de la inversión productiva externa e interna y el fomento de la inversión extranjera de cartera (IEC).
- El creciente desequilibrio fiscal y/o externo incrementa la calificación de riesgo país para México, afectando la entrada de IED y de cartera. Un escenario de esta naturaleza afectaría los proyectos productivos del país.¹⁰

DESEQUILIBRIO FISCAL Y EXTERNO EN MÉXICO 1995-2000 ¹¹						
Año	Equilibrio Fiscal Esperado (%PIB)	Equilibrio Fiscal Realizado (MDD)	Cuenta Corriente Esperada (MDD)	Cuenta Corriente Realizada (MDD)	Cuenta Corriente Esperada (%PIB)	Cuenta Corriente Realizada (%PIB)
1995	n.d.	-0.01		-1 576.6		-0.5
1996	-0.1	0.01	-1 922	-2 330.4	-0.6	-0.7
1997	-0.5	-0.72	-5 959	-7 448.4	-1.6	-1.8
1998	-1.3	-1.26	-9 146	-15 957.7	-2.2	-3.8
1999	-0.8	-1.25	-11 618	-2 920.1	-2.6	-2.7
2000	-0.3	n.d.	-15 339	n.d.	-3.2	n.d.

En síntesis, los desequilibrios fiscales registrados durante el periodo de 1994-1999 son estables (en comparación con el déficit fiscal del periodo 1978-1982 cuando promedió 10.9% de PIB). Esta situación ha permitido ubicar al déficit externo es un nivel manejable.

Es importante precisar que el consumo público dejó de ser la principal fuente que alimenta al desequilibrio de la cuenta corriente, actualmente, este se

¹⁰ Escudero Cruz, Cinthia Elvira, s/e, México, s/f, p. 1.

¹¹ Idem.

explica por el consumo del sector privado. Respecto a las finanzas públicas, las metas propuestas en el año de 1999 en materia fiscal son las siguientes:

- El déficit publico del 1.25 del PIB
- El superávit primario de 2.77% del PIB, es decir, un nivel superior en 1.02% del PIB respecto a 1998.
- Cifras preliminares correspondientes a la meta anual de 1999 sitúan al déficit publico en 1.25% del PIB y; el superávit primario en 2.77% del PIB.

CUENTA CORRIENTE EN MÉXICO, 1995-1999. (Millones de dólares) ¹²							
Año	Balanza Comercial	Exporta.	Importa.	Servicios no Factoriales	Servicios Factoriales	Transfe rencias	Cuenta Corriente
1994	-18 463.7	60 882.2	79 345.9	-1 968.3	-13011.8	3 781.9	-29 661.9
1995	7 088.5	79 541.6	72 453.1	664.6	-13 289.7	3 960.0	-1 576.6
1996	6 530.9	95 999.7	89 468.8	584.0	-13 940.3	4 531.0	-2 330.4
1997	623.6	110 431.4	109 807.8	-529.9	-12 789.5	5 247.4	-7 448.4
1998	-7 913.5	117 459.6	125 373.1	-559.4	-13 497.2	6 012.3	-15 957.7
1999	-11 151.5	30 055.6	31 207.0	274.4	-3 406.2	1 363.2	-2 920.1

- Respecto a la balanza comercial, en 1994 fue de 18 mil 463.7 MDD. Durante el periodo de 1995-1997 fue superavitaria como producto de la depreciación cambiaria de 1994-95 que se tradujo en mayor competitividad de los productos mexicanos de exportación. En 1998, la tendencia de la balanza comercial se revertió, el déficit ascendió a 7 mil 913.5 MDD.
- Respecto a la balanza de servicios, destaca el componente de los servicios factoriales (pago neto de intereses por concepto de deuda) los cuales registraron una salida de capitales equivalente a 13 mil 305.7 MDD durante el periodo de 1994-1998. Al primer trimestre de 1999, este servicio ascendió a 3 mil 406.2 MDD.

¹² Ibidem, p. 2.

Balanza Comercial, Cuenta Corriente, Balanza de Capitales e Inversión Extranjera Total en México, (1994-1999) (Millones de dólares) ¹³							
Año	Balanza Comercial	Cuenta Corriente	Balanza de Capitales	IED	IE en Cartera	IE Total	IED/IEC
1994	-18 463.7	-29 661.9	14 584.2	10 972.5	8 182.2	19 154.7	1.3410
1995	7 088.5	-1 576.6	15 405.6	9 526.3	-9 714.7	-188.4	-0.9806
1996	6 530.9	-2 330.4	4 069.2	9 185.5	13 418.5	22 604.0	0.6845
1997	623.6	-7 448.4	15 762.7	12 829.6	5 037.1	17 866.7	2.5470
1998	-7 913.5	-15 957.7	16 230.3	10 237.5	1 292.8	11 530.3	7.9188
1999	-1 151.3	-2 920.1	2 483.0	2 598.2	1 597.6	4 195.8	1.6262

Durante el periodo de 1995-1998, la cuenta corriente tuvo déficit crecientes. El nivel mas elevado se registró en 1998 cuando fue de 15 mil 957.7 MDD. Por su parte, la inversión extranjera total (IET) tuvieron una fuga de 188 millones 400 mil dólares durante 1995 como producto de la devaluación cambiaria. Mientras tanto, durante 1997-1998, la IED ha sido superior a la IE en cartera (IEC). Esto se refleja en el cociente IED/IEC.

ANÁLISIS DEL SECTOR EXTERNO MEXICANO, 1994-1999 (porcentajes) ¹⁴				
Año	BK/CC	IED/CC	IEC/CC	IET/CC
1994	0.4917	0.36992	0.2758	0.6458
1995	9.7714	6.0423	6.1618	0.1195
1996	1.7461	3.9416	5.7580	9.6996
1997	2.1162	1.7225	0.6763	2.3987
1998	1.0171	0.6415	0.0810	0.7226
1999	0.8503	0.8898	0.5471	1.4369

¹³ Ibidem, p. 3.

¹⁴ Idem.

ESTRUCTURA DE LA BALANZA COMERCIAL DE MÉXICO¹⁵			
Concepto	1996	1997	1998
Exportaciones	96,000	110,431	117,500
Petroleras	11,654	11,323	7,147
No petroleras	84,346	99,108	110,354
Manufactureras	80,305	94,802	105,933
• Maquiladoras	36,920	45,166	52,864
• Resto	43,384	49,637	53,069
Importaciones	89,469	109,807	125,243
Bienes de consumo	6,657	9,325	11,109
Bienes intermedios	71,890	85,366	96,805
• Maquiladoras	30,505	36,332	42,557
• Resto	41,385	49,034	54,248
Bienes de Capital	10,922	15,116	17,329
Balanza Comercial total	6,531	624	-7,742

Para concluir este apartado, el sector externo mexicano presentó las siguientes condiciones en el primer trimestre de 1999.

El déficit de la cuenta corriente fue de 2 mil 920.1 MDD, esto significa que disminuyó 4.3% respecto al registrado durante el mismo periodo de 1998.

Las causas del menor déficit fueron:

La conducta de las exportaciones no petroleras, las cuales aumentaron gracias a la mayor actividad económica registrada en los Estados Unidos.

La recuperación de los precios mexicanos del petróleo de exportación que incrementaron los ingresos petroleros.

La inversión extranjera directa fue de 5,468.5 MDD al primer semestre de 1999.

Las reservas internacionales del Banco de México ascendieron a 30 mil 815.3 MDD para el 24 de agosto de 1999.

¹⁵ Ibidem, p. 4.

Respecto a la balanza comercial, datos al primer semestre de 1999 muestran que el déficit fue de 2 mil 248 MDD, nivel inferior en 1 mil 594 MDD respecto al periodo julio-enero de 1998 (41.5% menor).

Durante el primer semestre de 1999 la tasa de crecimiento de las exportaciones fue de 10.20% anual, de las cuales:

- Las exportaciones no petroleras crecieron 10.8%
- Las exportaciones manufactureras crecieron 11%
- Las exportaciones petroleras crecieron 2.3% vía incremento del precio de la mezcla mexicana de exportación.
- En síntesis, se puede observar que si las exportaciones petroleras continúan recuperándose, entonces, las exportaciones totales pueden ser superiores a las registradas durante 1998.

Durante el primer semestre de 1999 las importaciones ascendieron a 76 mil 229.6 MDD. La tasa de crecimiento de las importaciones fue de 7.4% anual respecto al primer semestre de 1998. La estructura de las importaciones fue de la siguiente forma:

- Las importaciones de bienes de consumo descendieron 1.8% real respecto del primer semestre de 1998.
- Las importaciones de bienes intermedios de la industria maquiladora crecieron 14.1% respecto del primer semestre de 1998.
- Las importaciones de bienes intermedios para la industria no maquiladora crecieron 3.6% respecto al primer trimestre de 1998.
- Las importaciones de bienes de capital crecieron 9.9% respecto al primer trimestre de 1998.

La cuenta de capitales para el periodo enero-marzo de 1999 fue de 2 mil 483 MDD, nivel inferior en 3 mil 138.1 MDD respecto al primer trimestre de 1998. Esta reducción en la entrada de capitales es producto de la crisis financiera de Brasil y Rusia, que implicó una caída en la inversión de los países emergentes.

La inversión extranjera total durante el primer trimestre de 1999 fue de 4 mil 195.8 MDD, monto inferior en 1 mil 150.5 MDD al observado durante el primer trimestre de 1998. La estructura de esta inversión es la siguiente:

- La IED fue de 2 mil 597.2 MDD, es decir, el 61.9 de la IE total.
- La IE en cartera fue de 1 mil 598.6 MDD, es decir, el 38.1% de la IE total.¹⁶

En especial, la IED para el primer semestre de 1999 fue de 5 mil 468.5 MDD, de este total:

- Estados Unidos y Canadá contribuyen con el 68.5% del total.
- La Unión Europea participa con el 25.2% del total.
- Japón participa con el 2.2% del total.
- Otros países participaron con el 4.1%.

Por destino económico, la IED se distribuyó durante el primer trimestre de 1999 de la siguiente manera:

- La industria de la transformación concentró el 78.3% del total.
- Los servicios concentraron el 11.4% del total.
- El comercio concentró el 7.9% del total.
- La industria extractiva concentró el 1.8% del total.
- El sector agropecuario concentró el 0.6% del total.

UN SECTOR FINANCIERO SANO. Un sector financiero sano es lo justo, el objetivo de la reforma al sector financiero es impulsar el crecimiento económico para construir el país rico y próspero, con el que todos soñamos. Con nuestra propuesta sumaremos a este esfuerzo a las personas que manejan tu dinero para que actúen con mayor claridad y transparencia y tengas confianza al ahorrar y pedir prestado. Que no necesites ser un experto financiero para elegir donde guardar tu dinero.

Al definir objetivos y prioridades: Que todos los mexicanos puedan ahorrar a través del sistema financiero y no sólo unos cuantos. Que ese ahorro se use en proyectos rentables y que los bancos cobren más barato por su servicio para que los empresarios inviertan y generen empleos.

Facilitar el ahorro, en particular el de largo plazo y el popular. Impulsar el desarrollo del mercado de valores para convertirlo en una verdadera alternativa de ahorro para las personas y de fondeo para las empresas.

¹⁶ Ibidem, p. 5.

Las pequeñas y medianas empresas nos importan, por eso proponemos abrir más y mejores opciones de financiamiento, para que puedan competir y vean la globalización, no como una amenaza, sino como una oportunidad. Un sector financiero sano sirve, para que por fin la banca cumpla con su objetivo de financiar tus proyectos. Para que todos: familias, empresas, gobierno e intermediarios financieros, compartan los beneficios de un sólido sistema financiero. Para que tu patrimonio no corra riesgos, proponemos reforzar la vigilancia de las instituciones financieras. Porque siempre es mejor la medicina preventiva, que la cirugía mayor.¹⁷

Los informes del comportamiento de la política económica del país, en el pasado sexenio, la política económica tuvo que tomar un rumbo un tanto opresivo, por la fuerte crisis que azotaba al país en ese momento. En la razón balanza de capitales (BK) sobre cuenta corriente, se observa que en 1994, la cuenta de capitales financió el 50% del déficit externo. Esta tendencia se revirtió para el periodo de 1995-1999. En especial, durante 1995, la entrada de capitales en México fue 9.8 veces superior al déficit de la cuenta corriente.

Para que el desequilibrio de la cuenta corriente sea manejable, se necesita que su déficit se financie con IED. En 1994, la IED sólo cubrió el 40% del desequilibrio externo. Esta tendencia ha cambiado durante 1995-1999, en este periodo, la entrada de capitales de largo plazo ha sido superior al déficit externo. En particular, durante 1995, la IED fue seis veces mayor al desequilibrio de la cuenta corriente. Sin embargo, el principal problema del sector externo mexicano es que tiene un dinámico sector exportador, el cual se nutre de grandes cantidades de importaciones, esta situación se agudizó en el año de 1998 cuando el monto de las importaciones superó a las exportaciones por 7 mil 742 MDD. En esta perspectiva, en un trabajo reciente, se planteó que México, a pesar de tener un alto volumen de exportaciones, presenta una elevadísima participación de insumos, materias primas y componentes importados en las exportaciones.

Si analizamos la estructura de la balanza comercial, se destacan los siguientes puntos:

- La economía mexicana pasó de un modelo petrolero exportador a otro dominado por la rama manufacturera. Esto hace menos vulnerable al sector externo mexicano y como consecuencia a la economía nacional.

¹⁷ Idem.

- Sin embargo, la industria maquiladora ha ganado espacios importantes. En 1998 representó el 45% de las exportaciones manufactureras totales.
- Por el lado de la estructura de la importaciones, la problemática se presenta por el dominio que tienen las importaciones de bienes de consumo final e intermedias las cuales representaron el 86% de las importaciones totales en 1998 contra únicamente el 14% de las importaciones de bienes de capital.
- Cabe agregar que las importaciones de la industria maquiladora representaron el 44% de las importaciones intermedias y el 34% de las importaciones totales durante 1998.¹⁸

Ciertamente, hubo razones para que la crisis estallara con tanta fuerza. Una de ellas fue que durante muchos años un fuerte y creciente déficit en la cuenta corriente de la balanza de pagos se financiara con entradas de capital volátil. También influyó que se financiaran proyectos de largo plazo con instrumentos de corto plazo; que se permitiera, más allá de lo prudente, la apreciación del tipo de cambio real; y que, frente a cambios drásticos en las condiciones internas y externas, las políticas financieras hayan reaccionado lentamente o en un sentido muy riesgoso, como en la dolarización de la deuda interna que supuso el crecimiento de los TESOBONOS.

Para lograr esos objetivos, el programa de ajuste incluyó medidas drásticas, ciertamente dolorosas, para fortalecer las finanzas públicas. Incluyó también el diseño y la negociación de una estrategia de financiamiento externo para compensar y revertir la pérdida de capital de corto plazo que había sufrido el país. Además, se dio una gran importancia a la aplicación de programas especiales para atenuar los impactos recesivos e inflacionarios.

Para lograr el fortalecimiento de las finanzas públicas se recortó fuertemente el gasto público programado para el presente ejercicio fiscal, que a su cierre registrará una disminución de diez por ciento en términos reales respecto del año anterior. Con el mismo propósito, se modificaron los precios y las tarifas del sector público y la tasa general del Impuesto al Valor Agregado.

ESTUDIO ECONÓMICO DE MÉXICO 1999. Tras tres años de haber tenido una tasa de crecimiento anual promedio de más de 5%, se esperaba que la economía de México experimentara una desaceleración para 1999, según la última evaluación hecha por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económicos (OCDE).

¹⁸ Ibidem, p. 6.

La OCDE estableció en su estudio económico de México 1999 que después de haber evitado nuevas crisis importantes, el crecimiento podía resurgir de nuevo en el año 2000, sin embargo, se alertó que el ambiente externo no era del todo estable. Como resultado, se recomendó una postura cautelosa sobre su política para el futuro inmediato. Los responsables de la economía demostraron que pueden responder a cambios externos utilizando efectivamente las políticas macroeconómicas restrictivas. Hacia el futuro, hizo un llamado para que México desarrolle e hiciera público un marco de política de mediano plazo que cubra un periodo de varios años, ya que esto podría coadyuvar a dar certidumbre a los mercados en relación con la continuidad de su estrategia.¹⁹

En su estudio realizado como parte de las evaluaciones regulares que se aplican a las 29 economías miembros, de la OCDE hizo una serie de recomendaciones específicas:

- El control de la inflación fue la prioridad de la agenda política en 1999;
- La política fiscal fue permanecer restrictiva;
- El sistema fiscal se reforzó para apoyar los incrementos justificables del gasto público;
- La reforma estructural continuó, especialmente en los sectores financiero y de infraestructura, como la generación y distribución de energía, que son esenciales para el desarrollo económico.

En una revisión extensa del sistema fiscal mexicano, la OCDE, estableció que se llevaron a cabo las reformas sustantivas y mejoras en las pasadas dos décadas. Sin embargo, el sistema “todavía tenía serias lagunas que limitaron su capacidad de recaudación de ingresos, como se reflejó en el hecho de que el nivel general de imposición en México con relación al PIB fue el más bajo en el área de la OCDE, un tercio del ingreso gubernamental provenía de los impuestos producto del petróleo.

La baja recaudación fiscal, “necesitó bajos niveles de gasto público para asegurar resultados satisfactorios en el balance presupuestal”. Esto, a su vez, “limitó la posibilidad de mayores gastos incluso cuando... esos gastos podrían generar un rendimiento social potencialmente alto y permitir un mejoramiento de la equidad a través del gasto público”.²⁰

¹⁹ Ibidem, p. 7

²⁰ Idem.

El estudio ofrece una serie de opciones que podrían reforzar el ingreso fiscal, incluyendo una reducción en el número de exenciones y regímenes preferenciales; incrementos en la imposición a la propiedad, en particular los bienes raíces; y una mejor administración. El gobierno hizo algunos progresos en este sentido que incluyen un incremento de la recaudación de hasta 1% del PIB, pero se requiere de más. Las medidas para reforzar los ingresos fiscales podrían también, en el largo plazo, ayudar a reducir la sensibilidad del presupuesto estatal de México frente a los precios petroleros. Finalmente el gobierno debería considerar desarrollar un fondo de estabilización para suavizar en el largo plazo el impacto presupuestal directo de las fluctuaciones de corto plazo en los precios del petróleo.

3.2. VICENTE FOX QUESADA (2000-2006)

Las principales propuestas del texto de la reforma integral son:

- IVA de 15% en alimentos y medicinas. Eliminar la tasa cero del gravamen para aplicar en forma pareja la tasa de 15% que hasta ahora aplicaba a otros productos. El proyecto de ley contempla mantener la exención del impuesto en un cuadro básico de medicamentos con el propósito de evitar un golpe mayor a las clases marginadas. Algunos empresarios del ramo farmacéutico ven en la medida un alto riesgo de desaparición de sus empresas.
- Subsidio a marginados. Compensar a través de créditos al salario y subsidios al Programa Progres a la clase de menores ingresos afectada por el IVA en alimentos. Hasta ahora las autoridades hacendarias en ningún documento han aclarado la forma de operar de los subsidios y los analistas son escépticos a que haya un mecanismo confiable para egresar el impacto del IVA en básicos a la población económicamente menos favorecida.
- IVA en casas nuevas. Eliminar la exención del impuesto en la compra de casas nuevas para aplicar un 15% en construcciones de casa habitación. La medida aumentaría el costo de la vivienda, pues vendría a aplicarse en forma adicional al Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles que aplican los Gobiernos Municipales e implicaría contar con un capital inicial mayor para el enganche de casas habitación nuevas, lo que además desmotivaría la construcción de nuevas viviendas.

- IVA en colegiaturas. Eliminar la exención de este impuesto a las colegiaturas y aplicar un gravamen de 15% en el caso de las escuelas privadas. Los especialistas fiscales estiman que durante los doce meses del año los padres de familia pagarían en forma mensual el impuesto al Fisco, monto que sería aprovechado por la Secretaría de Hacienda, cuando los desembolsos por este concepto representan un alivio al gasto gubernamental en educación.²¹
- Acreditamiento en Colegiaturas. Otorgar al contribuyente un acreditamiento o gasto deducible de 20% del pago anual de colegiaturas. Este acreditamiento habría de integrarse por el contribuyente como deducción en su declaración fiscal del Impuesto Sobre la Renta que realizará hasta abril del año siguiente. El ahorro que tendría el contribuyente dependerá de su ingreso y la cantidad que destine de él al pago de colegiaturas, siendo deducible sólo el 20%.
- ISR en Previsión Social. Hacer acumulables al ingreso los vales de despensa y gasolina para efecto de aplicar sobre ellos el Impuesto Sobre la Renta. La medida implicaría que todos los empleados que reciban este tipo de prestaciones tendrían que pagar un impuesto por percibirlos y las empresas ya no podrán deducirlas de impuestos, lo que al final de cuentas acabaría por eliminarlas porque daría lo mismo otorgarlas como parte del salario en efectivo.
- Rapidez en Devolución de Impuestos. Reducir el plazo que tiene la Secretaría de Hacienda para devolver saldos a favor del contribuyente de los actuales 50 a sólo 40 días. La medida favorecería a los contribuyentes que muchas ocasiones financiaban al fisco en espera de sus saldos a favor, aunque la reducción del plazo es mucho menor en comparación con lo que la Secretaría de Hacienda otorga a los contribuyentes para el cobro de sus adeudos.
- Restricciones en Devoluciones. Limitar la devolución de saldos a favor de IVA únicamente cuando quien los reclame sea el consumidor final. Los saldos a favor de IVA permiten a muchos intermediarios de la cadena productiva recuperar parte del IVA que indebidamente pagaron al trasladarlo a los proveedores que efectivamente lo generaron. La medida

²¹ Ibidem, pp. 12 y 13.

podría dar lugar a que el impuesto correspondiente al valor agregado de un proceso determinado, fuera pagado dos veces.

- IVA a libros y periódicos. Eliminar la exención del impuesto que actualmente aplica a estos productos. La medida desmotivaría una actividad que tiene una función social por ser parte del gasto en fomento a la cultura y educación de los mexicanos. De acuerdo con los especialistas es un ejemplo de cómo el peso de la reforma fiscal recae sobre todo en la clase media, por no existir una compensación fiscal de ninguna naturaleza a la aplicación de la medida.²²
- Plazos menores a contribuyentes. Reducción del plazo que tiene el contribuyente para liquidar diferencias en el pago de los impuestos resultantes de un dictamen fiscal y cuyo saldo sea a favor del Fisco, los cuales pasarían, de los actuales 15 a sólo tres días. La medida en opinión de los expertos pretende limitar la posibilidad de los contribuyentes para financiar su actividad a costa del Fisco Federal, al que habrá que cubrirle casi de inmediato un pago inesperado.
- Máquinas de Comprobación. La reforma pretende que regrese la obligatoriedad del contribuyente con negocios pequeños de instalar máquinas de comprobación fiscal. La medida pretende controlar a los negocios que en ocasiones evitan la entrega de facturas por operaciones comerciales, lo que redundaría, sin embargo, en un costo mayor para los negocios que estarían administrando un dinero que corresponde sólo al Fisco Federal verificar.
- Eliminar Regímenes Especiales. Quedaría sin efecto el Régimen Simplificado que aplica en la actualidad para las actividades del campo y a los transportistas. Esta ha sido calificada por los expertos como una de las medidas que más afectarían a los pequeños contribuyentes quienes a falta de capacidad administrativa optaban por un régimen simplificado.
- Sobretasas de Impuestos Locales. Modificación al artículo 115 de la Constitución Mexicana para facultar a los Municipios a aplicar sobretasas en impuestos federales. De acuerdo con la iniciativa los Municipios podrán aplicar sobretasas en algunos gravámenes federales para obtener ingresos

²² Ibidem, p. 13.

adicionales pero a la larga la medida podría traer problemas administrativos en casos de poblaciones muy pequeñas.

- ISAN “Ecológico”. Aplicar en forma diferenciada el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos a partir de una tasa de 10% para autos no contaminantes y creciente para los que son altamente contaminantes. La medida esta contemplada como un incentivo a mantener el equilibrio en la contaminación desmotivándola a través del pago de mayores contribuciones.
- Reestructuración en las tasas del ISR. Reducir la tasa máxima del Impuesto Sobre la Renta del actual 40 a sólo un 32 por ciento en el caso de las personas físicas e incluso hasta un 30 por ciento para el caso de las personas morales. La medida pretende disminuir el impuesto directo, para compensar el aumento en los gravámenes indirectos, como el caso del IVA, lo que de acuerdo a los especialistas es una tendencia mundial.²³
- Eliminar Impuesto a Dividendos. Dejaría de aplicar el impuesto del 5 por ciento sobre dividendos, lo que implicaría una tasa del 30 por ciento para personas morales. La medida es complementaria a la reestructuración de tasas máximas de impuesto a las empresas, con lo que se evitaría que haya una doble tributación por parte de los accionistas de las empresas.
- Permitir la deducción inmediata. Las empresas que compren bienes de inversión podrán deducirlos de impuestos en forma “automática”. Esta reforma pretende fomentar la adquisición de bienes de inversión en las empresas lo que redundaría a la larga en mayor creación de empleos y un incentivo a la expansión de negocios.
- Pago a plazos. La Secretaría de Hacienda permitiría a los contribuyentes el pago en plazos de adeudos fiscales hasta el 31 de diciembre del 2000. Los adeudos fiscales de contribuyentes con falta de liquidez podrían ser pagados en plazos a negociar con la autoridad hacendaría de acuerdo con su capacidad de pago.
- Menor IEPS a cigarros y alcoholes. La reforma pretende reducir el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios aplicado a cigarros y bebidas alcohólicas. De acuerdo con algunos analistas el monto de los

²³ Ibidem, pp. 13 y 14.

gravámenes en este tipo de productos es confiscatorio porque llegan a alcanzar hasta un 100 por ciento en algunos de los casos aunque se critica frente al aumento de impuestos a básicos.

- Devolución sin cheque. La devolución de saldos a favor del contribuyente dejaría de ser a través de aviso para cobro en banco. Ahora será en una cuenta bancaria del contribuyente. En opinión de los expertos la reforma pretende tener un mayor control de los contribuyentes a los que les devuelven contribuciones a través de su detección en una cuenta bancaria.²⁴

FINANCIAMIENTO AL MICROEMPRESARIO Y MICROEMPRESARIA.
Con los microcréditos se espera lograr que quienes posean un proyecto, quienes tengan ideas y no tengan acceso al sistema financiero tradicional, que es la mayoría de los mexicanos, puedan emplear un espacio para llevarlo a cabo.

Con ello se propone aumentar la capacidad de auto gestión, su habilidad para salir adelante a partir de su esfuerzo individual, de su propio trabajo que dignifica. El programa arrancó como un elemento central de una política pública que ve en el impulso a la Banca Social una oportunidad para establecer una política de Estado, en donde se incluya al circuito financiero a aquellos mexicanos que han estado excluidos de participar en el mismo.

Una política en donde se abran oportunidades de auto empleo para las mujeres humildes, para las mujeres indígenas y para todos aquellos y aquellas que por su condición de pobreza no han tenido oportunidad, no han tenido acceso a un financiamiento. El Programa de Microcréditos que se presentó es sólo una parte de todo el sistema financiero que mueve al país, tal como ha sido presentado. Los servicios financieros son prestados por una gran diversidad de intermediarios que lo hacen con características, formas de fondeo y nichos de mercancías distintos; dentro de ello las micro finanzas es uno y es estratégico. Además de las micro financieras están las entidades de ahorro y crédito popular que hoy bajo un nuevo marco de ley se reimpulsan a alcanzar una amplia cobertura nacional. Están también los créditos para pequeñas y medianas empresas que otorga la Banca de Desarrollo, así como diversos fondos y fideicomisos públicos que hacen la misma entrega de financiamientos. Y también la Banca Comercial, los Mercados de Valores que otorgan financiamiento a otros sectores de la población. La meta del programa es

²⁴ Idem.

convertir a los excluidos del progreso en sujetos activos de su propio desarrollo e impulsar un nuevo modelo de crecimiento que concilie mejor competitividad con justicia.

La mejor manera de combatir la pobreza es generando riqueza. Estos micro créditos se suman a los programas de educación, de salud, de vivienda, de nutrición, de desarrollo rural y procuración de justicia que ya se han echado a andar en las zonas más pobres del país, en las micro regiones que se han definido para todo México. En conjunto, estas acciones de gobierno crean las condiciones para que campesinos, indígenas, jóvenes sin empleo, mujeres, puedan culminar sus empeños de superación. La experiencia internacional demuestra que cuando se acercan los medios de financiamiento a las personas excluidas del desarrollo, los resultados son siempre excelentes. Pocas inversiones son tan productivas como las destinadas a potenciar la energía emprendedora de las familias marginadas.

Una red que se convierta en complemento de nuestro sistema financiero y en palanca del desarrollo, una red que dignifique y cambie el destino de esas mujeres indígenas, de esos campesinos, de esos jóvenes sin empleo, de esas mujeres trabajadoras, de esas madres de familia y de todas y todos los beneficiarios que estén dispuestos a hacer de México una Nación exitosa y triunfadora.²⁵

LA NUEVA PROPUESTA. Ésta será eminentemente recaudadora, si bien oficialmente -en el discurso- se anteponen criterios de eficiencia y equidad tributaria así como de seguridad jurídica de los contribuyentes.

La propuesta fiscal foxista, no acabada aun, apunta (según los documentos) a la eliminación de los tratos fiscales preferentes y a mejorar los sistemas de supervisión y auditoría. Con el primer punto se pretende cerrar caminos a la elusión y la evasión fiscales; con el segundo, incorporar a la base tributaria a todos aquellos que hasta ahora han logrado evadir con éxito sus obligaciones fiscales.

- Con ambos se espera un impacto directo e inmediato sobre la recaudación, dice en su apartado de consideraciones generales el documento Propuesta de Reforma Tributaria para México, del que se han derivado los distintos borradores para discusión.

²⁵ Ibidem, p. 15.

Como ya dijimos anteriormente, se propone desaparecer el Régimen Simplificado, este régimen fue creado en el sexenio de Carlos Salinas de Gortari para capitalizar al sector primario de la economía, exentándolo del pago del ISR. Con el tiempo, se abusó de tal manera de ese régimen que siguen tributando en él, empresas como Bachoco y Maseca, que son altamente competitivas e inclusive, cotizan en mercados internacionales.

La política de Vicente Fox va en contra de los sectores desprotegidos del país, porque su sistema tributario es inequitativo al fincarlo en el aumento de la recaudación donde los pobres pagarán más y los ricos menos, como ejemplo las propuestas de gravar con 15% los alimentos básicos y las medicinas y, en contrapartida eliminar el Impuesto Sobre Automóviles nuevos.

Se plantea una contra propuesta a la política fiscal del mandatario, entre cuyos puntos principales la académica consideró negativo eliminar el Impuesto al Activo de las empresas por ser el único que actualmente ayuda a reducir la evasión; además de estimar necesario aplicar un impuesto fijo al comercio informal para que cubra por lo menos los servicios de infraestructura que consume.

En contrapartida, convino en simplificar a las personas físicas el Impuesto Sobre la Renta, porque su actual cálculo es confuso, y sugirió establecer una tarifa de tasa cero a quienes perciban hasta 10 mil pesos y para quienes ganen arriba de esa cantidad una de 30%.

Con respecto al IVA se entiende que al aplicarlo a alimentos y medicinas pauperizaría a las familias de menores ingresos, pues destinan la mayor parte del gasto en adquirir ambos productos. Mencionó que conforme al INEGI, los hogares del decil más bajo gastaron 103% de su ingreso en esos dos renglones.²⁶

Tras manifestar que la política industrial debe incorporar a la pequeña y mediana industria al eje exportador de la economía del país, descartó que Fox haya propuesto aplicar el IVA a alimentos básicos y medicamentos como un trueque o presión para privatizar el sector energético.

Sobre la política monetaria, se consideró que si bien la inflación va en descenso y se logrará en este año una tasa por debajo del 10%, resaltó que es

²⁶ Ibidem, p. 16.

inaceptable por implicar un ritmo inflacionario superior al prevaleciente en los países industrializados y los principales socios comerciales de México.²⁷

4. GASTO PÚBLICO

4.1. CONCEPTO. La Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, define que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores del gasto: El Poder Judicial, Los Entes Autónomos; Los Tribunales Administrativos; La Procuraduría General de la República; La Presidencia de la República; Las Dependencias y Las Entidades.

4.2. IMPORTANCIA. Es primordial para la economía de nuestro país la importancia del gasto público ya que es la esencia misma del existir del Estado ya que la estabilidad y el desarrollo económico dependen de la distribución del mismo; el gasto público acelera el ritmo de crecimiento global, sectorial y espacial de la economía. Asimismo, se reconoció el papel del sector público en la redistribución progresiva de ingresos y de riqueza; la disminución del desempleo; el mejoramiento del nivel de la población; la superación de situaciones de dependencia; el incremento de las reservas de capital social básico y productivo, y en general, en el desarrollo de determinadas actividades preferentes.

4.3. CLASIFICACIÓN

Clasificación económica

Clasificación administrativa

Clasificación funcional²⁸

4.3.1 CLASIFICACIÓN ECONÓMICA, SU IMPORTANCIA. Esta clasificación identifica cada renglón de gastos y de ingresos según su naturaleza económica. Muestra la parte de los gastos que las entidades destinan a creación de bienes de capital. Es una herramienta de análisis fiscal para los niveles de decisión y planificación. La información resultante de esta clasificación es de importancia tanto para la administración pública, pues a

²⁷ Idem.

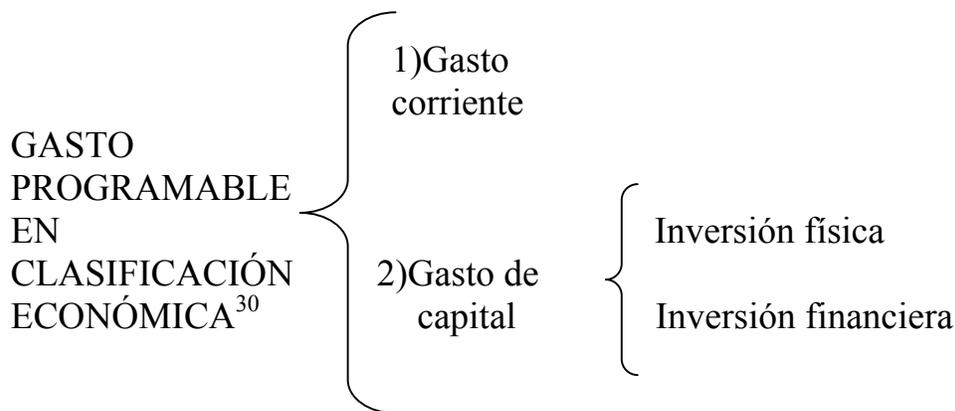
²⁸ Ayala Espino, José, opus cit, p. 146.

través de ella se da cuenta de la tendencia a abarcar responsabilidades en el proceso de desarrollo, como para la programación general.²⁹

El gasto público, genera efectos en el crecimiento del producto interno bruto promedio, de la generación de empleos y/o el incremento en la infraestructura pública. Con base en la clasificación económica del gasto federal, es decir, gasto de capital o gasto corriente, es posible diferenciar las variaciones en los componentes de las cuentas nacionales; las cuales están formadas por los agregados de consumo, inversión, gasto del gobierno y balanza comercial, de tal forma que un aumento en el gasto corriente impacta en el nivel de empleo positivamente y a su vez aumenta el nivel de consumo, finalmente afecta positivamente o negativamente la inversión ya que depende de la capacidad de ahorro de la población.

La clasificación económica, nos permite conocer en que se gasta el gobierno los recursos de acuerdo a su naturaleza económica, es decir, en gasto corriente y gasto de capital. El objetivo de esta clasificación por lo tanto, es conocer el gasto de operación y de inversión del gobierno que se traduce en el pago de sueldos y salarios, mobiliario, compra o ampliación de activos físicos, etc. Su importancia radica en determinar el efecto del gasto público en la actividad económica. Las distintas clasificaciones se vinculan entre si, formándose tales como: económica-funcional; económica-administrativa; administrativa-funcional, etc.

COMPONENTES DE LA CLASIFICACIÓN ECONÓMICA. Aquí se divide al gasto programable en gasto corriente y en gasto de capital, donde se pueden identificar los conceptos y partidas específicas que registran las adquisiciones de bienes y servicios del sector público.



²⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988, p. 148.

³⁰ Ayala Espino, José, opus cit., p. 153.

GASTO CORRIENTE. Es el principal elemento del gasto programable y en el que se incluyen todas las erogaciones que los poderes y órganos autónomos, la administración pública federal, así como las entidades paraestatales requieren para la operación de sus programas. Se refiere a todos los gastos, insumos y servicios personales que no constituyen un activo duradero tangible. Aquí se concentran fundamentalmente los gastos destinados a servicios personales, materiales, suministros y servicios generales.

GASTO DE CAPITAL. Comprende el total de asignaciones destinadas a la creación de bienes de capital y conservación de los ya existentes, a la adquisición de bienes inmuebles y valores por parte del Gobierno Federal, así como los recursos transferidos a otros sectores para los mismos fines, que contribuyen a acrecentar y preservar los activos fijos, patrimoniales o financieros de la Nación. También se incluye el gasto destinado a cubrir la amortización de la deuda derivada de la contratación de créditos o financiamientos al gobierno federal por instituciones nacionales o extranjeras.

El gasto de capital está dirigido fundamentalmente a actividades estratégicas para el desarrollo nacional y para mejorar las condiciones de bienestar de la población.

4.3.2. CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA. Ésta clasificación busca responder a la pregunta ¿Quién gasta los recursos públicos? Para responder es necesario identificar al autor directo del gasto, quién lo utiliza para adquirir los insumos y factores? y ¿Qué bienes y servicios se producen con ellos? Desde otra perspectiva esta clasificación refleja las asignaciones de gasto de cada unidad administrativa del gobierno federal y de los organismos y empresas, por esta razón se le conoce como clasificación institucional. Los ramos que comprende son los siguientes: ramo central, ramo de los poderes y órganos autónomos y ramos generales.

El ramo central incluye a las dependencias o secretarías y los ramos generales los recursos transferidos a los gobiernos de los Estados. El ramo de organismos paraestatales incluye a las empresa y entidades organizadas como tales.³¹

4.3.3. CLASIFICACIÓN FUNCIONAL. El objetivo de ésta clasificación es determinar el objeto del gasto, es decir, para que se gastan los recursos

³¹ Ibidem, p.150.

públicos. Este gasto es ejercido a través de diferentes programas, actividades y proyectos que describen la naturaleza de los servicios del gobierno y la proporción del gasto que se destina a cada tipo de servicio y actividad, y revela las verdaderas prioridades de nuestro gobierno . La clasificación funcional se identifica a través de tres funciones fundamentales que son: gestión gubernamental, desarrollo social y productivas. Su importancia está dada porque indica los objetivos del gasto y las prioridades del gobierno reflejados en cada proyecto o programa.

4.4. EJERCICIO DEL PRESUPUESTO. Las Direcciones Generales de programaciones y de presupuesto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son las instancias encargadas de remitir a las dependencias sus presupuestos sectoriales e institucionales, una vez que ha sido aprobado del Presupuesto de Egresos de la Federación por la Cámara de Diputados.

Cuando las dependencias reciben la calendarización, tienen cinco días hábiles para enviar sus propuestas; veinte días después de la aprobación del presupuesto, la Dirección General de Política Presupuestaria a través de la Direcciones Generales Sectoriales, comunica a las dependencias los calendarios definitivos de gasto aprobados. Tomando en cuenta estos calendarios y subcalendarios, la Dirección General de Política Presupuestal informa a la Tesorería de la Federación para que proceda a la apertura de las líneas y sublíneas de crédito globales por dependencia.³²

4.4.1. CONTROL. Los objetivos del control son verificar que: A) Las aplicaciones presupuestales no rebasen los montos presupuestales asignados; B) Los recursos se estén realmente empleando en los aspectos para los cuales fueron programados y C) Aplicación de instrumentos intermedios de control. En suma, el control se orienta fundamentalmente a evitar el surgimiento de desviaciones de recursos y en caso de detectarlos a implementar las medidas adecuadas para corregirlas.³³

4.4.2. CONTROL DEL PRESUPUESTO POR EL EJECUTIVO. La primera etapa de control presupuestal la realiza la Secretaría de la Función Pública, estableciendo, a través de la normatividad, los estándares para el control interno de las dependencias y entidades.

³² Ibidem, p. 184.

³³ Ibidem, p. 185.

Estos estándares buscan promover tres aspectos preventivos fundamentales:

- Que los contratos y las erogaciones que se realicen cumplan con la normatividad aplicable.
- Que los fondos, la propiedad y demás activos de las dependencias o entidades estén adecuadamente protegidos contra deterioro, mal uso y cualquier otra causa que pudiere afectarlos.
- Que se mantenga un registro de los ingresos y gastos.

La Secretaría de la Función Pública se apoya en las unidades de contraloría interna de las entidades o dependencias, quienes verifican la correcta instrumentación de las normas de regulación, control, fiscalización y evaluación gubernamental que previamente definió la Secretaría de la Función Pública, mediante auditorías internas y operacionales sobre el cumplimiento de los planes, programas y presupuesto de los planes, programas y presupuesto. De los resultados de la auditoría se procede a informar a las unidades auditadas, las observaciones correspondientes, las cuales deben ser solventadas por las unidades. Asimismo se presentan recomendaciones, con la finalidad de mejorar el funcionamiento operativo de las unidades, las cuales deben implementarse. En caso de faltas graves se procede entonces a deslindar las responsabilidades correspondientes imponiendo, en su caso, las sanciones que estipule la normatividad.³⁴

4.4.3. CONTROL DEL PRESUPUESTO POR EL PODER LEGISLATIVO. El control presupuestario, por parte del poder legislativo, responde a una de las principales demandas de la sociedad en gobiernos democráticos. Todos los países miembros de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico, requieren de la aprobación del presupuesto por el poder legislativo, asimismo, éste realiza un escrutinio de la manera como el gasto se efectuó. Sin embargo, la metodología y los objetivos que persigue la revisión del gasto por parte del legislativo varía de país en país.³⁵

La Cámara de Diputados está a cargo de este control, de acuerdo a las siguientes etapas:

- a) Cada entidad y dependencia elabora la contabilidad del presupuesto ejercido.

³⁴ Idem.

³⁵ Citado por Ayala Espino, José, opus cit., p. 186

- b) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público reúne esas contabilidades y con base en las mismas elabora la cuenta de la Hacienda Pública Federal.
- c) En la primera decena de junio es presentada esa cuenta anual a la cámara de diputados (fecha que admite prórroga mediante solicitud justificada).
- d) Una vez recibida por el órgano legislativo la cuenta anual, es analizada por la Auditoría Superior de la Federación, que realiza una revisión minuciosa del presupuesto ejercido, debiendo verificar no sólo que las cantidades gastadas concuerden con las aprobadas en el correspondiente presupuesto de egresos, sino también que lo gastado esté debidamente comprobado.
Se trata de analizar millones de documentos y cifras, para lo cual la Auditoría Superior no está capacitada en cuanto a recursos técnicos; por ello no puede realizar sus tareas de forma adecuada.
- e) El dictamen elaborado por la Auditoría Superior de la Federación pasa a la Cámara de Diputados para su discusión y aprobación, previo trámite interno ante la comisión de Presupuesto y Cuenta Pública.
- f) Finalmente se publica, mediante decreto presidencial, el que aprueba la cuenta de la Hacienda Pública Federal, con refrendo del Secretario de Gobernación.

4.4.4. LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN. Es el órgano técnico de la Cámara de Diputados que tiene a su cargo la fiscalización superior de la Cuenta Pública del Gobierno Federal. Por lo mismo debe estar al margen de los acontecimientos de la política militante, con objeto de garantizar su responsabilidad, respetabilidad, confiabilidad y la realización de las altas finalidades que le corresponden a nuestro régimen democrático. Por ello, goza de autonomía técnica y de gestión para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones.

El artículo 74 de la Constitución, otorga a la Cámara de Diputados la facultad de revisar la Cuenta Pública del ejercicio anterior, lo que se hace cada año.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados, dentro de los primeros diez días de junio, de conformidad con el artículo 8 de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación Para cumplir con su mandato, la Auditoría Superior de la Federación, tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Establecer los criterios para las auditorías, procedimientos, métodos y sistemas necesarios para la revisión y fiscalización de la Cuenta Pública y del informe de Avance de la Gestión Financiera, verificando que

ambos sean presentados, en los términos de esta Ley y de conformidad con los principios de contabilidad aplicables al Sector Público.

- II. Establecer las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y de archivo, de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público, así como todos aquellos elementos que permitan la práctica idónea de las auditorías y revisiones, de conformidad con las propuestas que formulen los Poderes de la Unión y los entes públicos federales y las características propias de su operación.
- III. Evaluar el Informe de Avance de Gestión Financiera respecto de los avances físico y financiero de los programas autorizados y sobre procesos concluidos;
- IV. Evaluar el cumplimiento final de los objetivos y metas fijadas en los programas federales, conforme a los indicadores estratégicos aprobados por el presupuesto, a efecto de verificar el desempeño de los mismos y la legalidad en el uso de los recursos públicos;
- V. Verificar que las entidades fiscalizadas que hubieren recaudado, manejado, administrado o ejercido recursos públicos, lo hayan realizado conforme a los programas aprobados y montos autorizados, así como, en el caso de los egresos, con cargo a las partidas correspondientes, además con apego a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables;
- VI. Verificar que las operaciones que realicen los Poderes de la Unión y los entes públicos federales sean acordes con la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación y se efectúen con apego a las disposiciones respectivas del Código Fiscal de la Federación y leyes fiscales sustantivas; las leyes General de Deuda Pública; de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; orgánicas del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, de la Administración Pública Federal, del Poder Judicial de la Federación y demás disposiciones legales y administrativas aplicables a estas materias;
- VII. Verificar obras, bienes adquiridos y servicios contratados, para comprobar si las inversiones y gastos autorizados a los Poderes de la

Unión y entes públicos federales se han aplicado legal y eficientemente al logro de los objetivos y metas de los programas aprobados;

- VIII. Solicitar, en su caso, a los auditores externos copias de los informes o dictámenes de las auditorías y revisiones por ellos practicadas;
- IX. Requerir, en su caso, a terceros que hubieran contratado, bienes o servicios mediante cualquier título legal con los Poderes de la Unión y entes públicos federales y, en general a cualquier entidad o persona pública o privada que haya ejercido recursos públicos, la información relacionada con la documentación justificativa y comprobatoria de la Cuenta Pública a efecto de realizar las compulsas correspondientes;
- X. Solicitar y obtener toda la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones. Por lo que hace a la información relativa a las operaciones de cualquier tipo proporcionada por las Instituciones de Crédito, les será aplicable a todos los servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación, así como a los profesionales contratados para la práctica de auditorías, la obligación de guardar la reserva a que aluden los artículos 27 y 28 y la prohibición a que se refiere la fracción III del artículo 80 de la ley de la materia;
- XI. Fiscalizar los subsidios que los Poderes de la Unión y los entes públicos federales, hayan otorgado con cargo a su presupuesto, a entidades federativas, particulares y, en general, a cualquier entidad pública o privada, cualesquiera que sean sus fines y destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado;
- XII. Investigar, en el ámbito de su competencia, los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de fondos y recursos federales;
- XIII. Efectuar visitas domiciliarias, únicamente para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para la realización de sus investigaciones, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos;
- XIV. Formular pliegos de observaciones, en los términos de esta ley;

- XV. Determinar los daños y perjuicios que afecten al Estado en su Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes;
- XVI. Fincar responsabilidades e imponer las sanciones correspondientes a los responsables, por el incumplimiento a sus requerimientos de información en el caso de las revisiones que haya ordenado tratándose de las situaciones excepcionales que determina esta ley;
- XVII. Conocer y resolver sobre el recurso de reconsideración que se interponga en contra de las resoluciones y sanciones que aplique, así como condonar total o parcialmente las multas impuestas;
- XVIII. Concertar y celebrar convenios con las entidades federativas, con el propósito de dar cumplimiento al objeto de esta ley;
- XIX. Elaborar estudios relacionados con las materias de su competencia y publicarlos;
- XX. Celebrar convenios con organismos y participar en foros nacionales e internacionales, cuyas funciones sean acordes con sus atribuciones, y
- XXI. Las demás que le sean conferidas por la ley o cualquier otro ordenamiento.

La Auditoría Superior de la Federación, tendrá un plazo improrrogable que vence el 31 de marzo del año siguiente a aquél en que la Cámara, o en su caso, la Comisión Permanente, reciba la Cuenta Pública, para realizar su examen y rendir en dicha fecha a la Cámara por conducto de la Comisión, el informe del resultado correspondiente, mismo que tendrá carácter de publico y mientras ello no suceda, la Auditoría Superior de la Federación deberá guardar reserva de sus actuaciones e informaciones.

Para efectos de coordinar y evaluar el desempeño de las funciones de la entidad de fiscalización superior de la Federación, la Cámara de Diputados contará con una Comisión que tendrá por objeto, coordinar las relaciones entre esta y la Auditoría Superior de la Federación, evaluar el desempeño de esta última y constituir el enlace que permita garantizar la debida coordinación entre ambos órganos.

Las atribuciones de la Comisión de Vigilancia son:

- I. Ser el conducto de comunicación entre la Cámara y la Auditoría de la Federación;
- II. Recibir de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, el Informe de Avance de Gestión Financiera y la Cuenta Pública y turnarlos a la Auditoría Superior de la Federación;
- III. Presentar a la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara, el informe del resultado de la revisión de la Cuenta Pública;
- IV. Conocer el programa anual de actividades que para el debido cumplimiento de sus funciones elabore la Auditoría Superior de la Federación, así como sus modificaciones, y evaluar su cumplimiento;
- V. Citar, por conducto de su Mesa Directiva, al Auditor Superior de la Federación para conocer en lo específico el Informe del Resultado de la revisión de la Cuenta Pública;
- VI. Conocer el proyecto de presupuesto anual de la Auditoría Superior de la Federación, así como el informe anual de su ejercicio, y turnarlo a la Junta de Coordinación Política de la Cámara para los efectos legales conducentes;
- VII. Evaluar si la Auditoría Superior de la Federación cumple con las funciones que conforme a la Constitución y esta Ley le corresponden y proveer, lo necesario para garantizar su autonomía técnica y de gestión;
- VIII. Presentar a la Cámara la propuesta de los candidatos a ocupar el cargo de Auditor Superior de la Federación, así como la solicitud de su remoción, en los términos de lo dispuesto por el artículo 79 constitucional;
- IX. Ordenar a la Unidad de Evaluación y Control, la práctica de auditorías a la entidad de fiscalización superior de la federación.

4.5. EL PRESUPUESTO DE EGRESOS

4.5.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS. Desde un punto de vista eminentemente formal y orgánico, el Presupuesto de Egresos es un acto legislativo, ya que sigue un procedimiento análogo al de las leyes (iniciativa, discusión, promulgación y publicación), sin embargo, algunos juristas extranjeros lo consideran como un acto formalmente legislativo, pero materialmente administrativo, por ser un acto de Previsión y autorización, entre quienes sostiene esta consideración se encuentran los administrativos franceses Duguit y Jezé,³⁶ quienes se inspiraron en los juristas alemanes Leband y Jelinek,³⁷ podemos pensar que su posición de que el presupuesto de egresos es un acto mixto, tanto legislativo como administrativo, se debe a que en otros países el acto presupuestario comprende tanto ingresos como egresos.

En México el Presupuesto de Egresos no reúne los requisitos que identifican a la ley, como son, la generalidad, abstracción e impersonalidad, sino que contiene reglas concretas, particulares y específicas, dirigidas a los entes públicos, por lo que, consideramos que se trata de un acto administrativo.

Al respecto Fraga³⁸ expone que para poder llegar a una conclusión sobre la naturaleza intrínseca del presupuesto, es necesario conocer sus efectos jurídicos como sigue:

- a) El presupuesto constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe la inversión de los fondos públicos.
- b) El presupuesto constituye la base para la rendición de cuentas que el Poder Ejecutivo debe rendir al Legislativo.
- c) El presupuesto, consecuentemente produce el efecto de descargar de responsabilidad al Ejecutivo, como todo manejador de fondos se descarga cuando obra dentro de las autorizaciones que le otorga quien tiene poder para disponer de esos fondos.
- d) A su vez el presupuesto es la base y medida para determinar una responsabilidad, cuando el Ejecutivo obra fuera de las autorizaciones que contiene.

³⁶ Citados por De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., p. 129.

³⁷ Idem.

³⁸ Ibidem, p. 125.

El primero de los efectos jurídicos señalados, del que son corolario los demás, es el que en realidad viene a dar la clave para la solución del problema que tenemos planteado. Otorgar una autorización no es otra cosa sino realizar la condición necesaria para ejercer una competencia que no crea el mismo acto de autorización, sino que está regulada por una ley anterior.

Tan es esto exacto, que la Cámara de Diputados no podría dar su autorización a otro órgano del Estado que no sea el Ejecutivo, esto porque, de acuerdo con nuestro régimen constitucional, dicho poder es el competente para el manejo de los fondos públicos.

No puede por tanto, decirse que la Cámara, por medio del presupuesto, dé nacimiento a una situación jurídica general, condición indispensable para que haya un acto legislativo, en tanto, sí debe afirmarse que, como determina la aplicación de una regla general a un caso especial en cuanto al concepto, al monto y al tiempo, está realizando un acto administrativo, con todos los caracteres que a este reconocimos en su lugar oportuno.³⁹

4.5.2. **NORMATIVIDAD.** El proceso presupuestario tiene como fundamento jurídico, el conjunto de leyes que norman la intervención del Gobierno en la economía nacional.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La formulación y ejecución del presupuesto se fundamenta en los artículos 25,26,73,74 y 75 constitucionales, los cuales facultan al Ejecutivo para preparar y presentar el proyecto del presupuesto como sigue:

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que este sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo, y una más una justa distribución del ingreso y la riqueza...

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

³⁹ Ibidem, pp. 129 y 130.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la nación.

Artículo 26. El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación. Los fines de proyecto nacional contenidos en esta Constitución, determinarán los objetivos de la planeación. Habrá un Plan Nacional de Desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

Artículo 73. En la fracción VII, se señala como facultad del Congreso la de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Artículo 74. Fracción II. Coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la entidad de fiscalización superior de la Federación, en los términos que disponga la ley. Fracción IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

Artículo 75. La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que este establecido por la ley; y en caso de que por cualquier circunstancia se omita

fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior, o en la ley que estableció el empleo.

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL. En su artículo 31 fracciones XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XXI Y XXIV, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a realizar lo siguiente:

- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la Administración Pública Paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional.
- Formular el programa de gasto público federal y el proyecto: de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Gobierno del Distrito Federal a la consideración del Presidente de la República.
- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos.
- Formular la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal..
- Opinar previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal.
- Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro.

En su artículo 37 fracciones I, V y IX, faculta a la Secretaría de la Función Pública a:

- Organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental. Inspeccionar el ejercicio del gasto público federal, y su congruencia con los presupuestos de egresos.

- Vigilar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores.
- Opinar previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros, así como sobre los proyectos de normas en materia de contratación de deuda y manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA. Es una ley de orden público y tiene por objeto reglamentar los artículos 74 fracción IV, 75, 126, 127, y 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales.

LEY DE FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN. La revisión de la Cuenta Pública está a cargo de la Cámara de Diputados, la que se apoya en la Auditoría Superior de la Federación, la que tiene a su cargo la fiscalización superior de la propia Cuenta Pública y goza de autonomía técnica y de gestión para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, de conformidad con lo establecido por la propia ley.

La normatividad presupuestaria se fundamenta en los ordenamientos legales siguientes: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley Federal de Entidades Paraestatales, Ley de Planeación, Ley General de Deuda Pública, Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, Ley Federal de Responsabilidades.

4.5.3. NOCIONES GENERALES DEL PRESUPUESTO PÚBLICO. El presupuesto público es la herramienta fundamental que tiene el Estado para distribuir el ingreso y refleja el Plan Económico del Gobierno, lo cual influye en toda la economía del país .

CONCEPTO. El Presupuesto de Egresos de la Federación, es el documento jurídico financiero y de política económica y social, aprobado mediante decreto de la H. Cámara de Diputados a iniciativa del Ejecutivo Federal, que comprende las previsiones que por concepto de gasto corriente, de capital y del servicio de la deuda pública, efectúa el Gobierno Federal para ejecutar los programas y proyectos de producción de bienes y prestación de servicios, así como de fomento a la actividad económica y social, que habrán de realizar las Secretarías de Estado, los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fondos y fideicomisos públicos durante un año determinado.⁴⁰

NECESIDAD DE PRESUPUESTACIÓN. Todo organismo, tiene una serie de posibilidades de acciones a realizar, por lo cual, necesita elegir racionalmente cuales son las mejores alternativas para llegar al fin propuesto, por lo tanto, debe planear; la planeación es una actividad universal, un trabajo mental relacionado con la experiencia y el conocimiento de quien hace uso de ella y tiene por objetivo: fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que abran de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y las determinaciones de tiempos y números necesarios para su realización, ahora bien, es necesario programar, que significa valerse de un método racional para fijar metas a alcanzar, en función de los recursos disponibles. Significa adopción de normas o decisiones previas a la acción, en sustitución de una conducta de improvisación frente a los acontecimientos que se susciten.⁴¹

La planificación es el antecedente básico que forma la preparación y ejecución de los presupuestos públicos.

PRESUPUESTO POR PROGRAMAS. En México el presupuesto tradicionalmente usado como en la mayor parte de los países era un instrumento de carácter administrativo y contable que, basado en la estimación de egresos para un periodo determinado define la distribución de recursos por dependencias administrativas y por objeto del gasto; este presupuesto de corte clásico o convencional sólo muestra lo que el gobierno compra para hacer las cosas. A partir de 1977, cuando entra en vigor la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, que cambia significativamente la elaboración

⁴⁰ Ayala Espino, José, opus cit., p. 178.

⁴¹ De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., p. 98.

del presupuesto de egresos y se va encaminando progresivamente hacia la estructura programática.⁴²

El presupuesto por programas muestra por separado los gastos de cada uno de los programas y sus costos, con lo que permite lograr la programación sectorial del Gobierno.

La clasificación por resultados permite determinar la eficiencia de los administradores, cosa que difícilmente puede hacerse con el presupuesto tradicional, en este tipo de presupuestos no se puede castigar la ineficiencia sino la deshonestidad.

El presupuesto por programas es un sistema en que se presta particular atención a las cosas que un Gobierno se propone hacer y también a las cosas que adquiere para ese fin, tales como servicios personales, provisiones equipos, medios de transporte ,etc. Este presupuesto naturalmente es un medio para orientar y controlar el cumplimiento de sus funciones tales como la construcción de carreteras, escuelas, reparto de tierras, el cumplimiento de trámites, permisos expedidos y cualquier de las demás acciones que debe cumplir.⁴³

VENTAJAS DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS:

- 1.- Mejora la planeación del trabajo.
- 2.- Mayor precisión en la confección de los presupuestos.
- 3.- Determinación de responsabilidades.
- 4.- Estimaciones presupuestarias más precisas.
- 5.- Mejor comprensión de las necesidades.
- 6.- Permite acumular sistemáticamente información para corregir y adecuar los programas a la realidad cambiante y aprovechar los fenómenos coyunturales de la economía .
- 7.- Mayor posibilidad de reducir los costos.
- 8.- Mayor comprensión por parte del Poder Ejecutivo, del Poder Legislativo y del público, acerca del contenido y alcances del presupuesto.
- 9.- Identificación de funciones duplicadas.
- 10.-Mejor control de la ejecución de los programas.⁴⁴

⁴² Ayala Espino, José, opus cit., p. 173.

⁴³ Idem.

⁴⁴ De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., p. 104.

LIMITACIONES DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS.

1.- Para lograr una correcta implantación de esta técnica presupuestaria, hay necesidad imprescindible de modificar las estructuras institucionales y los procedimientos administrativos vigentes.

2.- La carencia de un esquema global de planificación administrativa preconcebido trae como consecuencia que las técnicas de planificación, dinámicas y de rápida adaptación, no dispongan oportunamente de los mecanismos administrativos que permitan su aplicación y ejecución eficiente.

3.- La apertura programática en base a la estructura administrativa existente, debe ser transitoria y no anquilosarse, con el objeto de llegar posteriormente a la verdadera formulación de programas y lograr que el presupuesto sea un instrumento eficiente para la ejecución de los planes.⁴⁵

PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO PROGRAMÁTICO. Se determinan las orientaciones nacionales con base en el Plan Nacional de Desarrollo y se procede a vincularlos con los objetivos globales, sectoriales y regionales; y estos en el seno del gabinete económico se ajustan a los pisos financieros, una vez que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público recibe los anteproyectos de cada dependencia y entidad debidamente requisitados, esta elabora el anteproyecto de presupuesto por programas, clasificando el gasto en capítulos presupuestales y conforme a la estructura programática; enseguida se desglosan, calendarizan los programas con las asignaciones presupuestales específicas; realizado lo anterior, la Secretaría de Hacienda suma y aglutina los proyectos individuales presenta al Ejecutivo Federal el anteproyecto del presupuesto de egresos y en su caso capta inquietudes y directrices específicas, adecuando dicho proyecto; prosigue la revisión y en su caso autorización por el Presidente de la República y su envío a la Cámara de Diputados, como proyecto de ley.⁴⁶

PARTICIPANTES EN LA ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO PÚBLICO:

➤ BUROCRACIA. Los administradores y técnicos instrumentan las decisiones del Congreso y de los políticos.

⁴⁵ Idem.

⁴⁶ Ayala Espino, José, opus cit., p. 182.

- **POLÍTICOS.** Los políticos, los diputados y senadores toman decisiones que esperan que los burócratas cumplan.
- **LA PRESIDENCIA.** Presenta el proyecto del presupuesto y espera que lo aprueben los políticos.
- **GRUPOS DE PRESIÓN.** Las cámaras empresariales, los sindicatos y otras organizaciones promueven la aprobación de un cierto presupuesto.
- **INDIVIDUOS.** Los votantes demandan ciertas prioridades presupuestarias que esperan que los políticos y los burócratas cumplan.⁴⁷

EL PRESUPUESTO PÚBLICO REFLEJA:

Las elecciones sobre aquello que los gobiernos harán o dejarán de hacer. Expresando las preferencias de los ciudadanos. Las prioridades sociales del gobierno y de la sociedad, cuales son los rubros en los que se deberá gastar más.

La participación de los distintos niveles de gobierno en las tareas nacionales; en que Estado de la República se va a gastar más. El poder relativo de los distintos grupos de la sociedad. Apoyo a banqueros, deudores pequeños, clase media, etc., y; Las metas de la política económica del gobierno. Crecimiento y estabilidad.⁴⁸

PROCESO PRESUPUESTARIO. FORMULACIÓN DEL PRESUPUESTO. En nuestro país la formulación presupuestal se desarrolla dentro de una etapa del proceso de planeación que se denomina programación-presupuestación. Esta etapa dentro del ciclo presupuestal se integra por actividades que van de la planeación y programación del gasto, la determinación del ingreso para el año en cuestión, hasta la formulación del proyecto de presupuesto de egresos.

La programación del gasto público federal se basa en las directrices y planes nacionales de desarrollo económico y social que formula el Ejecutivo Federal. Directrices que se expresan en el Plan Nacional de Desarrollo y en los criterios generales de política económica que complementan a dicho plan, cuyo propósito es facilitar el examen e interpretación del presupuesto. Los

⁴⁷ Ibidem, p. 166.

⁴⁸ Ibidem, p. 169.

trabajos para la elaboración se inician durante el segundo semestre del año como sigue:

El primer paso para la elaboración del presupuesto es la preparación del Programa Operativo Macroeconómico, el cual es una versión preliminar de los criterios generales de política económica y se complementa con los lineamientos de gasto que las dependencias deberán observar durante la formulación de su programa operativo anual. Asimismo se le asigna a cada dependencia un pretecho financiero.⁴⁹

Simultáneamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público elabora de manera independiente una estimación de los requerimientos mínimos con los cuales pueden operar adecuadamente las dependencias, fundamentando su análisis en el presupuesto anterior, y en las previsiones sobre la evolución futura del entorno económico.

Una vez que las dependencias elaboran sus programas operativos anuales institucionales, proceden a preparar sus proyectos de presupuesto, los cuales se deben desglosar al nivel más pequeño de la clave presupuestaria, por esta razón la elaboración es sumamente complicada.

Las entidades coordinadoras de sector verifican que los anteproyectos de presupuesto de las dependencias se apeguen a la cifra definitiva comunicada previamente por la Secretaría de Hacienda y de ser necesario realicen los ajustes correspondientes a los proyectos.

Una vez que las entidades coordinadoras tienen todos los anteproyectos de las entidades, preparan el anteproyecto sectorial integrado y la exposición de motivos del sector, los cuales remiten a más tardar el 20 de octubre a la dirección general de política presupuestal.

Los órganos competentes de las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso de la Unión, así como de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, atendiendo a las previsiones de ingresos y del gasto público federal, formulan sus respectivos proyectos de presupuesto y los envían al Presidente de la República para que este ordene su incorporación al proyecto de presupuesto de egresos de la Federación.⁵⁰

⁴⁹ Ibidem, p. 180.

⁵⁰ Ibidem, p. 181.

Una vez que la Secretaria de Hacienda cuenta con todos los presupuestos sectoriales, procede a realizar la integración final y elabora la exposición de motivos e iniciativa de decreto del Proyecto de Presupuesto de Egresos.

APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO. Con fundamento en el artículo 74 constitucional, el 8 del mes de septiembre, el Secretario de Hacienda y Crédito Público comparecerá ante la Cámara de Diputados para presentar el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación.

La iniciativa corresponde de manera exclusiva al Presidente de la República.

Una vez que la Cámara de Diputados recibe el proyecto de presupuesto de egresos de la federación, lo turna para su análisis y comentarios a las Comisiones de Programación, Presupuesto y Hacienda y Crédito Público. Las comisiones estudian y analizan el presupuesto y emiten un dictamen con sus conclusiones, firmado por la mayoría de sus integrantes.

Una vez emitido el dictamen de las comisiones, se incluye en la orden del día de los asuntos en cartera para la primera lectura en sesión del pleno de la Cámara de Diputados. Acto seguido por votación, el Presupuesto de Egresos quedará definitivamente aprobado cuando la votación alcance la mayoría absoluta, procediendo entonces a estampar el sello de validez y a registrar el presupuesto en el libro de leyes de la Cámara, a más tardar el 15 del mes de noviembre

El último paso será su promulgación y publicación que como decreto se haga del Presupuesto de Egresos de la Federación por parte del Poder Ejecutivo , El decreto promulgatorio llevará el refrendo del Secretario de Gobernación.

En el caso de los presupuestos de las entidades federativas, el órgano encargado de su discusión y aprobación es la Legislatura o el Congreso Local.

EL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA 2006
DISTRIBUYÓ DE LA SIGUIENTE MANERA:

ANEXO 1. GASTO NETO TOTAL (pesos)

A: RAMOS AUTÓNOMOS			42,938,768,715
Gasto Programable			
01	Poder Legislativo		6,914,776,651
	Cámara de Senadores		1,924,172,135
	Cámara de Diputados		4,268,728,117
	Auditoría Superior de la Federación		721,876,399
03	Poder Judicial		23,389,312,933
	Suprema Corte de Justicia de la Nación		2,939,116,874
	Consejo de la Judicatura Federal		19,403,761,708
	Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación		1,046,434,351
22	Instituto Federal Electoral		11,892,136,021
35	Comisión Nacional de los Derechos Humanos		742,543,110
B: RAMOS ADMINISTRATIVOS			460,598,214,658
Gasto Programable			
02	Presidencia de la República		1,621,913,200
04	Gobernación		4,737,913,800
05	Relaciones Exteriores		4,510,938,847
06	Hacienda y Crédito Público		27,211,945,700
07	Defensa Nacional		26,031,900,900
08	Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación		51,020,685,834
09	Comunicaciones y Transportes		33,687,158,400
10	Economía		7,618,589,800
11	Educación Pública		137,590,432,701
12	Salud		42,355,506,035
13	Marina		9,163,510,800
14	Trabajo y Previsión Social		3,262,139,500
15	Reforma Agraria		4,435,598,900
16	Medio Ambiente y Recursos Naturales		21,342,823,466

	17	Procuraduría General de la República	9,550,581,000
	18	Energía	27,324,373,075
	20	Desarrollo Social	26,572,781,800
	21	Turismo	1,227,327,000
	27	Función Pública	1,412,397,100
	31	Tribunales Agrarios	575,132,100
	32	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	1,136,510,100
	36	Seguridad Pública	9,274,400,000
	37	Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal	74,407,000
	38	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología	8,859,247,600
C: RAMOS GENERALES			1,032,831,514,096
Gasto Programable			
	19	Aportaciones a Seguridad Social	150,549,155,135
	23	Provisiones Salariales y Económicas	10,748,787,980
	25	Previsiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos	33,151,600,000
	33	Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios	292,071,849,705
	39	Programa de Apoyos para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas	22,500,000,000
Gasto No Programable			
	24	Deuda Pública	182,042,629,500
	28	Participaciones a Entidades Federativas y Municipios	290,917,909,976
	29	Erogaciones para las Operaciones y Programas de Saneamiento Financiero	0
	30	Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores	13,876,800,000
	34	Erogaciones para los Programas de Apoyo a Ahorradores y Deudores de la Banca	36,972,781,800
D: ENTIDADES SUJETAS A CONTROL PRESUPUESTARIO DIRECTO			637,634,788,286
Gasto Programable			
	GYN	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado	74,128,800,000
	GYR	Instituto Mexicano del Seguro Social	235,767,000,000

	TOQ	Comisión Federal de Electricidad	153,619,900,000
	T10	Luz y Fuerza del Centro	26,146,200,000
	TZZ	Petróleos Mexicanos (Consolidado)	105,222,139,933
Gasto No Programable			
	Costo Financiero, que se distribuye para erogaciones de:		42,750,748,353
	TOQ	Comisión Federal de Electricidad	8,997,377,392
	TZZ	Petróleos Mexicanos (Consolidado)	33,753,370,961
Resta por concepto de subsidios, transferencias y aportaciones a seguridad social incluidas en el gasto de la Administración Pública Federal Centralizada y que cubren parcialmente los presupuestos de las entidades a que se refiere el Anexo 1.D			200,503,285,755
			1,973,500,000,000

5. INGRESOS DEL ESTADO

5.1. INGRESOS DEL ESTADO. La fuente primordial de donde el Estado obtiene sus ingresos son los impuestos, estos se recaudan con la finalidad de sufragar los gastos públicos y que el Estado cumpla con sus funciones. En la historia, los seres humanos se organizaron para implementar un orden social, lo cual dio nacimiento al Estado como rector de la organización y para cumplir con esa función y la de generador de servicios públicos, surgen los impuestos y desde ese momento surge un enfrentamiento entre el fisco y los gobernados, aquellos que no desean pagar los impuestos y el erario público que quiere cobrar más impuestos, en ese orden de ideas llegamos a la actualidad, por lo cual, no es una excepción que en este sexenio 2001-2006, haya una confrontación en la cual el gobierno desea aumentar la recaudación gravando para efectos del Impuesto al Valor Agregado a todo el consumo y los partidos políticos de oposición se oponen, es más, en cualquier época y país las promesas de los candidatos son: no aumentar los impuestos, pero en cuanto son elegidos lo primero que proponen es aumentar los impuestos, ya que en ese momento son los responsables del gasto público, en nuestro país en el que año con año se opera con déficit público, el Estado tiene que recurrir al endeudamiento ya sea interno o externo, para poder cubrir sus necesidades. Se presenta un hecho muy significativo en nuestro país, por una parte el crecimiento demográfico de la población, el despegue explosivo de la ciencia y la tecnología, que han traído como consecuencia que si anteriormente el Estado estaba sólo a cargo de los servicios de vigilancia, asistenciales, impartición de justicia, transportes, etc., ahora se encarga de la construcción y

administración de ejes viales, autopistas, distribuidores viales, comunicaciones telegráficas, telefónicas, televisivas, por satélite, etc., por otra parte se tienen que prestar servicios públicos a grupos sociales marginados y a la población que por su pobreza no tributa, en tercer lugar nos encontramos con que, sólo la tercera parte aproximadamente de la población es económicamente activa, pero la parte de la población que no tributa y se encuentra en la economía informal es la más preocupante pues no se le fiscaliza y por último los fraudes que se cometen en las altas esferas del gobierno y de las cuales la ciudadanía se entera día con día, llámese como se llame el partido político que este en el poder, son algunas de las causas torales por las cuales se llega al déficit público.

La importancia de la recaudación se observa además en la actividad forense, ya que los litigios en materia fiscal son los más numerosos dentro del Derecho Administrativo, cuyas resoluciones dañan las finanzas públicas, pues encontramos casos como el de Transportación Marítima Mexicana, en el cual se da un certificado por más de dos mil millones de pesos como devolución de impuestos, otro caso más es la devolución también millonaria a las empresas productoras de jugos, devoluciones por amparos promovidos por contribuyentes contra el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, devoluciones por el pago del Impuesto a la Venta de Productos y Servicios Suntuarios, independientemente de los litigios que ganan los contribuyentes en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que no se puede culpar por ello a dichos Tribunales e incluso los que se ganan por amparos ante los tribunales superiores correspondientes, que tampoco son culpables, ya que esto se debe a la torpeza con que se expiden las disposiciones fiscales y a la errónea actuación de la autoridades hacendarias.

5.2. CARACTERISTICAS. En los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se contiene la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos, estableciendo mediante la Ley de Ingresos, las contribuciones que estarán en vigor durante un año, estableciéndose la primera característica de la Ley de Ingresos, esto es la de ANUALIDAD, al respecto podemos decir que la Ley de Ingresos es una lista o catálogo de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, etc., señalando cada uno con su nombre correspondiente, la cual tendrá vigencia de un año, renovándose su existencia en la siguiente Ley de Ingresos, a mayor explicación en dicha ley sólo se especifican los conceptos y los ingresos que por los mismos se

pretende recaudar, especificando Gabino Fraga:⁵¹ En materia de impuestos existen dos clases de disposiciones: las que fijan el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse y las que enumeran actualmente cuales impuestos deben causarse, pero en el concepto de que cuando la decisión es en el sentido de que el impuesto se siga causando en la forma de alguna de las disposiciones de la primera clase, que están en vigor al expedirse la Ley de Ingresos, sólo se hace referencia a ella en los términos explicados anteriormente. En otros términos, la ley general que anualmente se expide con el nombre de Ley de Ingresos, no contiene sino un catálogo de los impuestos que han de cobrarse en el año fiscal. Al lado de ella existen leyes especiales que regulan lo propios impuestos y que no se reexpiden cada año cuando la primera conserva el mismo concepto del impuesto, para corroborar lo anterior se pronunció la Suprema Corte en la siguiente tesis.

“LEYES DE INGRESOS NO DETERMINAN LA VIGENCIA ANUAL DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS ESPECIALES”. Aún cuando las leyes de ingresos, tanto de la Federación (artículo 65, fracción II de la Ley Suprema), como de los Estados y los Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las legislaturas locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales relativas tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios, que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.⁵²

De la interpretación del artículo 74 de la Constitución Política, se desprende otra característica de la Ley de Ingresos de la Federación que es el de la NO RECONDUCCIÓN, ya que dicha interpretación nos indica que si dicha ley no ha sido aprobada, promulgada y publicada, no puede continuar en vigor la ley anterior, por lo cual, se plantea el problema de las consecuencias que se producirían si al iniciarse el ejercicio fiscal no hubiera sido aprobada todavía la Ley de Ingresos de la Federación para ese ejercicio fiscal, se daría un vacío legal de alcances insospechados en la economía del país, por lo tanto, existe un laguna en nuestra legislación constitucional, ya que no podría hacerse el cobro de ningún impuesto de acuerdo con la ley anterior. En algunos otros países, se han concedido autorizaciones para que de no haberse aprobado el presupuesto de ingresos al inicio del ejercicio fiscal siguiente, siga

⁵¹ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., p. 109.

⁵² Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno.- Informe 1959, p. 114.

aplicándose el anterior, en México no existen tales autorizaciones por el hecho de presumir que la Ley de Ingresos debe estar aprobada el día anterior al inicio del ejercicio fiscal, ya que el periodo de sesiones del Congreso concluye precisamente aquel día.⁵³

Como ya se indicó anteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó que las leyes tributarias especiales entrarán en vigor desde su promulgación, hasta que son derogadas, sin embargo, nos encontramos con la tercer característica de la Ley de Ingresos que es la REVALIDACIÓN, ya que dicha ley establece los distintos tributos que ha de recaudar el fisco, por consiguiente, cualquier impuesto que no este incluido, no podrá ser recaudado presentándose la cuarta característica de la ley que nos ocupa que es la PRECISIÓN, pero habrá que considerar la ejecutoria de la Suprema Corte en cuanto a la Ley de Ingresos: “contiene otros preceptos que no están vinculados ni subordinados a este enunciado y que establecen disposiciones de carácter general y permanente, como se advierte de su propia redacción y de la circunstancia de que no hay artículo transitorio que limite su vigencia únicamente al ejercicio fiscal. A este razonamiento cabe agregar que las Leyes de Ingresos de la Federación se expiden de conformidad con las prescripciones constitucionales que rigen la actividad legislativa, y que, por lo tanto, sus disposiciones contienen la misma validez y efectos que las demás leyes federales”.⁵⁴ Es así como la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, contiene un artículo séptimo transitorio, que de manera apresurada se agregó en la Cámara de Senadores, por el cual se modifica el contenido de diversos artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo anterior, derivado de que, la iniciativa de Ley Miscelánea enviada por el Presidente de la República Mexicana a la Cámara de Diputados, por la premura a la que fue sometido el proceso legislativo, impidió discutirla, por lo que no fue aprobada.

Concluimos que las leyes de ingresos tienen disposiciones de carácter general y permanente y por lo tanto, la misma jerarquía que las mismas disposiciones de carácter especial, pudiendo modificar y derogar estas, en lo que se considere necesario para mejorar la recaudación.

⁵³ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., pp. 114 y 115.

⁵⁴ Idem.

5.3. LA LEY DE INGRESOS

5.3.1. INICIATIVA, DISCUSIÓN Y APROBACIÓN. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concede en forma expresa la iniciativa de la Ley de Ingresos al Poder Ejecutivo, de acuerdo con el artículo 74, fracción IV, segundo párrafo como sigue: el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 de septiembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista en el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

El procedimiento seguido para elaborar la Ley de Ingresos de la Federación, es el siguiente: La Secretaria de Hacienda y Crédito Público es la encargada de preparar el proyecto de iniciativa de la Ley de Ingresos, mediante el intercambio de datos con las dependencias financieras, las cuales harán de su conocimiento las necesidades de gasto que tenga la Federación, el 8 de septiembre a más tardar el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados, la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. De acuerdo con la Constitución el plazo de presentación de la iniciativa de ley podrá ser de acuerdo con el tercer párrafo de la fracción IV, del artículo 74, cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre

La iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación, a diferencia de la mayoría de las leyes, cuya discusión puede iniciarse en cualquiera de las dos Cámaras, debe discutirse primeramente en la Cámara de Diputados, de acuerdo con el artículo 72, inciso H, de la Constitución Federal; la Ley de Ingresos debe ser discutida y aprobada por ambas Cámaras, la de Diputados y la de Senadores, esta última en calidad de revisora; la ley será promulgada y publicada antes del primero de enero del año fiscal a que se refiera; el decreto promulgativo será refrendado únicamente por el Secretario de Gobernación.

5.3.2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS. La Ley de Ingresos de la Federación en su artículo primero, contiene la siguiente clasificación de los ingresos del erario.

5.3.3. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006.

Capítulo I
De los Ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2006, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

<i>CONCEPTO</i>	<i>Millones de pesos</i>
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1,339,787.1
I. Impuestos:	836,812.4
1. Impuesto sobre la renta.	374,923.5
2. Impuesto al activo.	13,412.5
3. Impuesto al valor agregado.	335,746.8
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	56,158.9
A. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.	18,569.7
B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	20,163.4
a) Bebidas alcohólicas.	5,651.2
b) Cervezas y bebidas refrescantes.	14,512.2
C. Tabacos labrados.	16,365.0
D. Aguas, refrescos y sus concentrados.	1,060.8
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	15,378.2
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,298.7
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	4,838.5
9. Impuestos al comercio exterior:	21,701.7
A. A la importación.	21,701.7
B. A la exportación.	0.0
10. Accesorios.	9,353.6
II. Contribuciones de mejoras:	16.0
Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	16.0

III. Derechos:	429,943.7
1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	3,870.3
A. Secretaría de Gobernación.	952.9
B. Secretaría de Relaciones Exteriores.	1,393.9
C. Secretaría de la Defensa Nacional.	0.0
D. Secretaría de Marina.	0.0
E. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	88.6
F. Secretaría de la Función Pública.	0.0
G. Secretaría de Energía.	16.0
H. Secretaría de Economía.	145.0
I. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	18.8
J. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	829.8
K. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	35.5
L. Secretaría de Educación Pública.	322.1
M. Secretaría de Salud.	2.2
N. Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.7
Ñ. Secretaría de la Reforma Agraria.	51.5
O. Secretaría de Turismo.	0.9
P. Secretaría de Seguridad Pública.	12.4
2. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:	8,381.0
A. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	0.6
B. Secretaría de la Función Pública.	0.0
C. Secretaría de Economía.	441.5
D. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	2,677.9
E. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	5,210.0
F. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	51.0
G. Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.0
3. Derecho a los hidrocarburos.	417,692.4
A. Derecho ordinario sobre hidrocarburos.	377,605.6
B. Derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.	39,823.0
C. Derecho extraordinario sobre exportación de	0.0

petróleo crudo.	
D. Derecho para el Fondo de investigación científica y tecnológica en materia de energía.	248.9
E. Derecho para la fiscalización petrolera.	14.9
F. Derecho adicional.	0.0
IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.	50,981.7
V. Productos:	6,278.1
1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.	71.6
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:	6,206.5
A. Explotación de tierras y aguas.	0.0
B. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.	1.3
C. Enajenación de bienes:	1,412.1
a) Muebles.	1,246.1
b) Inmuebles.	166.0
D. Intereses de valores, créditos y bonos.	2,855.2
E. Utilidades:	1,937.9
a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	458.1
c) De Pronósticos para la Asistencia Pública.	1,274.3
d) Otras.	205.5
F. Otros.	0.0
VI. Aprovechamientos:	15,755.2
1. Multas.	1,068.0
2. Indemnizaciones.	679.8
3. Reintegros:	254.3
A. Sostenimiento de las Escuelas Artículo 123.	12.8
B. Servicio de Vigilancia Forestal.	0.5
C. Otros.	241.0
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.	154.2

5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
6. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
7. Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.	0.0
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0
9. Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.	0.1
10. 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	0.0
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	342.9
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.	256.6
13. Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.	0.0
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas.	16.5
15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:	1.3
A. Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.	0.0
B. De las reservas nacionales forestales.	0.1
C. Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.	1.2
D. Otros conceptos.	0.0
16. Cuotas Compensatorias.	383.5
17. Hospitales Militares.	0.0
18. Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del	0.1

Derecho de Autor.	
19. Recuperaciones de capital:	236.6
A. Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas.	1.3
B. Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.	235.3
C. Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0
D. Desincorporaciones.	0.0
E. Otros.	0.0
20. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.	107.4
21. Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.	0.0
22. Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.	1,122.9
23. No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.	0.0
24. Otros:	11,131.0
A. Remanente de operación del Banco de México.	0.0
B. Utilidades por Recompra de Deuda.	0.0
C. Rendimiento mínimo garantizado.	3,158.7
D. Otros.	7,972.3
B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS	613,712.9
VII. Ingresos de organismos y empresas:	483,381.9
1. Ingresos propios de organismos y empresas:	483,381.9
A. Petróleos Mexicanos.	260,364.0
B. Comisión Federal de Electricidad.	176,820.5
C. Luz y Fuerza del Centro.	537.5
D. Instituto Mexicano del Seguro Social.	10,845.0
E. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.	34,814.9
2. Otros ingresos de empresas de participación estatal.	0.0

VIII. Aportaciones de seguridad social:	130,331.0
1. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
2. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	130,331.0
3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones.	0.0
4. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
5. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	20,000.0
IX. Ingresos derivados de financiamientos:	20,000.0
1. Endeudamiento neto del Gobierno Federal:	201,779.2
A. Interno.	201,779.2
B. Externo.	0.0
2. Otros financiamientos:	20,000.0
A. Diferimiento de pagos.	20,000.0
B. Otros.	0.0
3. Superávit de organismos y empresas de control presupuestario directo (se resta).	201,779.2
TOTAL	1,973,500.0

5.3.4. INGRESOS PÚBLICOS SEGÚN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. vigente a la fecha, contiene los siguientes conceptos de ingresos públicos.

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, a que se refiere este artículo 2.

II.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en 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 personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

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

V.- APROVECHAMIENTOS. Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. (artículo 3).

VI.- PRODUCTOS. Son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

5.4. REFORMAS FISCALES

5.4.1. CONVENCIÓN NACIONAL FISCAL DE 1947. La tercera convención nacional fiscal se celebró del 11 al 28 de noviembre de 1947, por instrucciones del Presidente Miguel Alemán, ante la urgencia de simplificar el sistema de impuestos de la Federación y la coordinación del mismo con los sistemas impositivos de los Estados y Municipios, en esa convención se recomendó crear el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles con el fin de sustituir a los numerosos impuestos federales y estatales al comercio y a la industria.⁵⁵

⁵⁵ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1970, p. 350.

5.4.2. REFORMA FISCAL DE 1959 A 1970. En 1959 se expide el decreto que crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, que vino a unificar a todos los cuerpos de auditoría dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, iniciándose en México una verdadera fiscalización de los contribuyentes, lo cual no había ocurrido hasta esa fecha, dicha Dirección estaba compuesta por Contadores Públicos capaces y honestos que le dieron un giro al sistema fiscal que imperaba, una de las innovaciones que trajo la creación de Auditoría Fiscal, fue la presentación del dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes, que en mi opinión no ha tenido la debida aceptación por parte del fisco, como debía ser, ya que es una forma de fiscalización por parte de un Contador Público Registrado y ahora hasta Certificado, que emite una opinión sobre la situación fiscal de un determinado contribuyente, el fisco no le ha querido dar el valor probatorio que merece esa opinión y a la vez, resulta contradictorio que de acuerdo al nivel de ingresos del contribuyente, se considere que es obligatoria la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales. Además en la Dirección de Auditoría Fiscal se crearon delegaciones en las aduanas del país, que fueron un límite a la corrupción que imperaba en el campo aduanal mexicano y que por razones políticas desaparecieron en 1970, cuando ascendió al Poder Ejecutivo el Lic. Luis Echeverría Álvarez. En 1961 se establece el Registro Federal de Causantes y el Impuesto del 1% para la Educación, se determina la figura de la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, se introduce la depreciación acelerada y con el advenimiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, viene la petición de todos los órganos de contribuyentes del fisco federal para que se conceda un periodo de regularización, lo anterior trajo las siguientes consecuencias: Al establecerse el Registro Federal de Causantes se aumentó el número de los mismos, ahora propiamente llamados contribuyentes, de 700,000 a 4 o 5 millones, cifra engañosa ya que los trabajadores aunque no estaban inscritos si contribuían, es de comentarse que el fisco no le dió el seguimiento y la importancia que en ese momento y todavía muchos años después tuvo, en sus manos para controlar a los contribuyentes, todavía hubo un censo en 1975, está arma tan poderosa para la recaudación se perdió y así tenemos que a la fecha el Secretario de Hacienda amenaza con hacer un censo casa por casa, cuando con detener el contrabando, la venta y producción de mercancía pirata y el desplazamiento de la mercancía robada, asestaría un golpe brutal a la economía subterránea, no corresponde a este trabajo, analizar la probable violación de garantías individuales, que conllevaría tal medida. Por otro lado con la regularización fiscal se logró una recaudación insospechada, política que debió volver a instrumentarse por parte de las autoridades fiscales y que no se volvió a hacer

y que de intentarlo en la actualidad tendría consecuencias funestas en vista de la crisis económica que tiene al país sumido en una parálisis catastrófica.⁵⁶

En 1965 entra en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que introduce el concepto del Ingreso Global de las Empresas ya sean físicas o morales, el Impuesto Sobre Productos del Trabajo para personas físicas, el Impuesto Sobre Productos o Rendimientos de Capital y el Ingreso Global de las Personas Físicas como tasa complementaria. Se introduce una tasa especial del 10% a la Ley de Ingresos Mercantiles gravando los bienes suntuarios.

5.4.3. REFORMAS FISCALES DE 1971 A 1976. En este periodo se crean nuevos impuestos indirectos y se incrementan las tasas de la mayoría de los ya existentes; se inicia la descentralización del fisco federal al crearse las Administraciones Fiscales Regionales; surge el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores; se inicia un periodo de inflación desmedida que padece el país hasta fines del siglo XX, con tasas de inflación exorbitantes, que dejaron al país en crisis recurrentes que a la fecha no se han desvanecido.⁵⁷

5.4.4. REFORMAS FISCALES DE 1977 A 1982. Se elevan las tasas del gasto suntuario hasta el 30%; se grava la ganancia especulativa con la tasa de Utilidades Brutas Extraordinarias; se elevan a la categoría de ley los programas de facilidades a los contribuyentes; prosigue el endeudamiento externo del país. La reforma más importante de este periodo es la expedición en diciembre de 1978 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que deroga la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y que entraría en vigor en 1980.

5.4.5. REFORMAS FISCALES DE 1983 a 1988. Se suprime el control de divisas y continua la espiral inflacionaria llegando al 160% anual, por lo cual, se implanta un mecanismo para gravar la ganancia inflacionaria y desgravar la pérdida de la misma naturaleza. La economía entra en crisis y se inicia un periodo de reformas fiscales intermitente que en lugar de darle claridad y simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, las complica, surgiendo planeaciones fiscales, en las cuales existía una línea tenue que las dividía de la evasión fraudulenta, lo que trajo consigo una disminución muy importante en la recaudación. Se observa una creciente corrupción del personal hacendario, propiciado por la inseguridad jurídica de los

⁵⁶ Margain Manautou, Emilio, opus cit., pp. 24 y 25.

⁵⁷ Idem.

contribuyentes; surge de manera incontenible la economía subterránea, la cual a la fecha, las diferentes autoridades hacendarias no han podido detener y cada día se percibe más la falta de sensibilidad al respecto, ya que, en lugar de combatir la informalidad se pretende seguir apretando a los contribuyentes cautivos; México ingresó al GATT.⁵⁸

5.4.6. REFORMAS FISCALES CONTEMPORÁNEAS. Durante el periodo de 1989 a 1994, se ataca la hiperinflación, reduciéndose hasta llegar a casi un dígito; se entra de lleno al liberalismo económico, procediendo a privatizar las empresas del Estado, empezando por la banca nacionalizada; se firma el Tratado de Libre Comercio de América del Norte; en este periodo siendo Presidente de la República Carlos Salinas de Gortari, lo más importante en materia fiscal, es que se le da vigor al delito de defraudación fiscal y se consigna a muchos contribuyentes por ese delito, desgraciadamente se incurre en una serie de abusos consignando a personas inocentes, o en su caso, sin haberse integrado debidamente la presunción de tal delito, por lo cual dichos contribuyentes debieron cumplir el proceso penal privados de su libertad, presentándose una corrupción administrativa que degeneró en terrorismo fiscal, lográndose una recaudación muy importante pero a costa de personas inocentes o en su caso haciendo uso de amenazas que en muchos casos fueron cumplidas, debemos dejar en claro que la mayoría de los expedientes no estaban debidamente integrados ni las consignaciones apegadas a derecho.⁵⁹

Las expectativas que se tenían con el Gobierno de Carlos Salinas de Gortari, referentes a que México se encontraba en los umbrales del primer mundo y el engaño de que la economía del país se encontraba en auge, llevaron a la devaluación catastrófica del 21 de diciembre de 1994, que alteró todas las variables económicas del país, poniéndonos al borde del colapso lo que se evita con el apoyo del Gobierno Norteamericano, mediante un cuantioso préstamo para salvar las inversiones que en la Bolsa Mexicana de Valores se habían hecho con recursos de pensionistas del país, además se recibe el apoyo del Fondo Monetario Internacional, a cambio de esto el Gobierno del Presidente Lic. Ernesto Zedillo Ponce de León se ve obligado a firmar convenios que comprometen al país como sigue:

- a) REDUCCION DE LOS SALARIOS REALES. Se autoriza un incremento máximo de un 20% a sueldos y salarios, mientras la inflación programada para 1995, fluctuaría entre el 40 y el 60%.

⁵⁸ Ibidem, p. 28.

⁵⁹ Ibidem, pp. 28 y 29.

- b) REDUCCIÓN DEL GASTO PÚBLICO PRESUPUESTAL. Se obliga a una reducción de 2.7 puntos porcentuales del PIB, respecto al presupuesto de gastos ejercido en 1994. Esto es menos recursos en educación, salud e infraestructura.
- c) POLÍTICA MONETARIA Y CREDITICIA RESTRICTIVA. Se fija un límite de 10,000 millones de nuevos pesos, para la expansión del crédito interno al Banco de México, y se contrae un crédito de la banca de desarrollo del 4.4% del PIB, de 1994 al 2.1% de 1995, ello determinó un alza de las tasas de interés a percibir por las Sociedades de Crédito.
- d) PRIVATIZACIÓN DE ACTIVOS NACIONALES. Por ejemplo, se admite la presencia de capital privado en: ferrocarriles, plantas generadoras de electricidad, puertos y aeropuertos, comunicaciones y telecomunicaciones y la desincorporación del gas natural de la cadena productiva de PEMEX.
- e) POLÍTICA FINANCIERA Y CAMBIARIA NO AUTÓNOMA. Se establece que no puede recurrirse a ningún tipo de medida financiera monetaria que afecte la convertibilidad del nuevo peso en el mercado cambiario, lo cual inhibe posibles controles de cambio que coyunturalmente se puedan implantar ante una salida masiva de divisas.⁶⁰

Se presentó una fuerte contracción del gasto público federal, tanto en el gasto corriente como en inversiones; obra pública y adquisiciones, eso acarrea desempleo, siguiendo las medidas instrumentadas por el FMI, se aumenta la tasa del Impuesto al Valor Agregado del 10 al 15%; se dispara la economía informal que a la fecha ya es escandalosa, sin que la Secretaría de Hacienda haga nada serio por combatirla; por la misma crisis la delincuencia campea por todo el país sin que las autoridades puedan detenerla ya que han sido rebasadas, secuestros, asaltos, la piratería y el narcotráfico aumentan día con día.

En el presente sexenio, que inicia Vicente Fox Quesada con un crecimiento del 7% anual en el año de 2000 y se echan las campanas a vuelo y se habla de un blindaje financiero, las promesas de campaña auguran un futuro promisorio, ya en 2002, el actual Gobierno propone un gravamen en el Impuesto al Valor Agregado general, incluyendo alimentos, medicinas, colegiaturas, transporte, etc., lo cual no fue aprobado por el Congreso.

⁶⁰ Citado por Witker V., Jorge, *Introducción al Derecho Económico*, Oxford University Press Harla, México, 1997, p. 109.

Se inician en el presente gobierno una serie de desaciertos fiscales que provocan que se vaya abajo la recaudación, por un lado en el 2001 no hubo crecimiento económico en el país, en el 2002 un crecimiento raquítico y en el 2003 también, en el año de 2002 se establece el Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios, a la tasa del 5%, no obstante los vicios de inconstitucionalidad que se observaron, razón por la cual la Suprema Corte declaró inconstitucional la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002 en la parte correspondiente al impuesto suntuario, por no haberse seguido el procedimiento legislativo dispuesto en el artículo 72, inciso h), de la Constitución, sin embargo, los efectos de la sentencia de amparo, permiten apreciar que el Estado actuó con la seguridad de que a pesar de la declaratoria de inconstitucionalidad de la ley, tendrá garantizada la recaudación, pues el consumidor difícilmente obtendrá la devolución del pago de lo indebido, esto en todos los casos de impuestos indirectos, es de aclarar que este criterio se observa después de las devoluciones multimillonarias que se hicieron a las empresas productoras de jugos en las que hubo intereses políticos, resultando como consecuencia la abrogación del Impuesto Suntuario.

En el mismo año de 2002 y con un afán desmedido de recaudar del gobierno actual, con la denominación de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, en el artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias del decreto de promulgación de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, promulga este impuesto a una tasa del 3% de las prestaciones, el cual, también adolecía de vicios de inconstitucionalidad ya que el crédito al salario es un mecanismo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para disminuir a los trabajadores la carga fiscal sobre sus ingresos. De aquí se deduce que el Estado es quien otorga el beneficio, y que el patrón es sólo el conducto, el medio para entregarlo al trabajador, no obstante ser ésta la explicación del crédito al salario y de su mecanismo de entrega al trabajador, el Estado transfirió la obligación de pago del beneficio al patrimonio de los patrones: convirtió a los patrones en sujetos de la obligación de la carga impuesta por la Ley del Impuesto Sobre la Renta al Estado. Por lo anterior, los vicios de inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, fueron: transgresión al principio de equidad, transgresión al principio de proporcionalidad y transgresión al principio del destino de los impuestos, no obstante estos vicios se promulgó ese impuesto, trayendo como consecuencia una serie de amparos de los gobernados y como era de esperarse en la sesión de mayo 13 del año 2003, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, declaró la inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del

Crédito al Salario; en dicha sesión se establecieron las jurisprudencias 9/2003, 10/2003 y 11/2003, lo que trajo como consecuencia una serie de devoluciones de impuestos a los contribuyentes que se ampararon y lograron la protección de la justicia federal , lo que prueba una vez más la ineficacia de las autoridades fiscales y de los poderes Legislativo y Ejecutivo, que en su afán de recaudar, aprueban impuestos que van en contra de lo que establece nuestra Carta Magna.

En el mismo ejercicio fiscal de 2002, se establece un reforma afortunada para el fisco federal y para los gobernados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al cambiar el momento de causación del impuesto ya que la ley indicaba que eso ocurría en diversos momentos, el primero que se diera: al celebrarse el acto, al entregarse los bienes, al cobrarse el precio, al prestarse el servicio, etc., la modificación se estableció en un artículo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, en el cual de manera *sui generis*, se modifica el contenido respecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; estableciendo en dicha Ley de Ingresos, en sustitución de lo dispuesto en los artículos 11,17,18-A, 26 y 26-III, de la ley que se comenta, que el impuesto se causa hasta cobrarse efectivamente el precio o la contraprestación acordada en los actos o actividades objeto del gravamen ; respecto a los intereses a que se refiere el artículo 18-A, de la ley en cuestión, el impuesto se causa al devengarse, con excepción de los generados en enajenaciones a plazo, los cuales continúan gravándose hasta obtenerse el cobro y en la importación de bienes, el impuesto se causa al pasar por la aduana. Económicamente está reforma es favorable al contribuyente ya que le evita recurrir al financiamiento para pagarle al fisco, el impuesto aún no cobrado a quien se trasladó y para el fisco es benéfico ya que le facilita la fiscalización y evita la facturación entre clientes con el único fin de no pagar los tributos.

También para el ejercicio fiscal de 2002, se promulga una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, que deroga la que estuvo en vigor durante 30 años, en la cual como reformas significativas se observa la disminución del impuesto sobre la renta a las personas físicas de un 40% en el 2001, hasta el 32% en el 2005, pero esa tasa se aplicará a ingresos superiores a \$90,000.00 anuales. También se elimina la ganancia y pérdida inflacionaria y se establece un ajuste anual por inflación, se mantiene el impuesto corporativo de dividendos y en general se conserva lo que la ley anterior establecía.

TENDENCIAS DE LAS REFORMAS FISCALES EN LA ECONOMÍA MUNDIAL. El notable cambio de la economía internacional y la creciente globalización han influido en una tendencia mediante la cual los países tratan de orientar sus políticas tributarias en una misma dirección, ello ha contribuido ciertamente, a que los países en lo individual, tengan un margen de maniobra menor para manejar internamente y con soberanía su política fiscal. El resultado más importante es que el consenso sobre política fiscal de la posguerra se ha roto virtualmente, en efecto, actualmente ya no funciona la fórmula tan ampliamente aceptada según la cual la carga tributaria debería ser progresiva y el Estado tenía el derecho, sino es que la obligación de usar la imposición como un instrumento básico de la política social y económica. Hoy en día, este consenso se encuentra amenazado y bajo un duro ataque de la globalización.⁶¹

TENDENCIAS DE LA REFORMA FISCAL EN MÉXICO. La reforma fiscal tiene una gran presencia en la actualidad; para los sectores empresariales, es sinónimo de política de competitividad internacional y de eficiencia. Para México tiene otra dimensión que es crucial; el país tiene uno de los coeficientes tributarios más bajos, sea frente a países industriales o de desarrollo comparable; con estos recursos no se pueden atacar los rezagos sociales, ni impulsar la infraestructura que el país requiere para modernizarse. Con objetivos contrapuestos en los diferentes sectores económicos y los partidos políticos, la mencionada reforma deberá formar parte de la agenda para negociar un pacto nacional, como se dió en España o en Chile. Las tendencias que se pueden considerar son las siguientes:

- Los impuestos indirectos al consumo y el IVA, principalmente, tienden a ser la fuente de ingreso más importante, se busca eliminar las tasas de excepción de este impuesto o dejarlos en número mínimo, limitado a artículos básicos. Aunque tenga un carácter regresivo, la tendencia actual es que la redistribución del ingreso se realice a través del gasto social focalizado, utilizando los ingresos adicionales disponibles.
- Reducir el ISR a las empresas como un factor de producción móvil entre fronteras. Se buscan acuerdos para evitar una competencia internacional que se vuelva nociva, y se mantenga como estímulo la reinversión de utilidades.

⁶¹ Ayala Espino, José, opus cit., p.224.

- El ISR a las personas físicas con pocos escalones y carácter progresivo, pero con tasas máximas no muy altas aproximadamente del 35%. También se busca reducir al mínimo las deducciones y, en general, el llamado gasto tributario o fiscal.
- Simplificación del sistema tributario reconociendo el carácter dual de la economía y el necesario tratamiento diferencial entre las empresas corporativas modernas y los pequeños establecimientos, principalmente aquellos que operan en la economía informal.⁶²

El 13 de Octubre del 2003 se publica el nuevo reglamento del impuesto sobre la renta sin que dicho reglamento implique ninguna novedad, agrupando básicamente las disposiciones contenidas en:

- El anterior reglamento
- La Resolución Miscelánea Fiscal 2003
- La resolución de facilidades administrativas
- Incluso disposiciones contenidas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Al iniciar el presente sexenio, el Secretario de Hacienda Francisco Gil Díaz propone a la Cámara de Diputados una reforma fiscal que no es tal, y que sólo mostró la insensibilidad política del Gobierno en turno, ya que, solo se trataba de aumentar la recaudación eliminando la tasa 0, que se aplica a ciertos productos y servicios, dejándola subsistir sólo en el caso de las exportaciones, por lo tanto todas las operaciones efectuadas en territorio nacional estarían gravadas a la misma tasa, incluyendo la enajenación e importación de alimentos y medicinas proponiendo eliminar la mayoría de las exenciones que se contemplan en la actual Ley de Impuestos al Valor Agregado.

Si bien es cierto que hoy la recaudación fiscal en México es del 12% del Producto Interno Bruto (PIB), la cual es inferior al 17% del promedio latinoamericano, también es cierto que la tasa del Impuesto al Valor Agregado en México es del 15 % y en Canadá es de 9 y 10% en tanto en Estados Unidos la tasa varía del 2 al 7 % en 45 estados,⁶³ y esos países son nuestros socios comerciales, ahora bien la propuesta hecha por el gobierno fue rechazada en la Cámara de Diputados en vista de esto se dijo, iba en contra de los intereses de los marginados, y que la promesa de invertir ese aumento de la recaudación en

⁶² Ibidem, p. 305.

⁶³ Ibidem, p. 298.

ayudar a los más necesitados era demagogia y no se llevaría a cabo. Es indudable que el Estado necesita mayores recursos pero mientras no se distribuya realmente el ingreso y se aumente esa recaudación mediante un ataque frontal a la economía informal, los contribuyentes cautivos, no estarán de acuerdo en que se les siga exprimiendo, es una medida muy cómoda gravar todas las actividades en el IVA pero no es una solución justa para mejorar la recaudación.

II. LA INFRACCIÓN FISCAL

1. TEORÍA DE LA INFRACCIÓN

1.1. INFRACCIÓN FISCAL. Las normas del derecho tributario establecen cargas a los sujetos que se colocan en lo que la Ley considera como hecho generador del crédito fiscal, existen diferentes denominaciones que se le dan a la conducta que se caracteriza por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, la Constitución en su artículo 73 fracción XXI los denomina delitos y faltas, el Código Fiscal de la Federación las considera infracciones.

1.2. CONCEPTO. En nuestro país las leyes fiscales contienen disposiciones de ineludible acatamiento para los gobernados, en dichos preceptos se establece el pago del impuesto, la cuantía, el tiempo, los modos y formas y lugares en que dichos impuestos deben ser liquidados y recaudados.

La conducta del infractor que configura el incumplimiento de una obligación tributaria puede consistir en:

- a) La acción: La conducta puede consistir en una acción. En este caso, la Ley fiscal prohíbe la conducta. Cuando el contribuyente realiza esa conducta prohibida se produce la alteración del orden jurídico y se configura la infracción fiscal. En la legislación fiscal, por ejemplo, se prohíbe el contrabando, la defraudación, etcétera.
- b) La omisión: La Ley Fiscal establece un mandato u orden. Así, al no llevar a cabo la conducta que implique su cumplimiento, el contribuyente incurre en la infracción.

La base de los ilícitos de omisión es la acción esperada, que por no realizarse aún siendo exigida por la norma, es antijurídica.

- c) La ausencia de conducta: Cuando la acción u omisión que normalmente implicarían una infracción fiscal se dan por circunstancias que anulen la voluntad, se está ante un ausentismo de conducta, según Luis Jiménez de Asúa.¹

¹ Citado por Jiménez Galván, Gustavo, *Antología Fiscal I*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1996, p. 383.

En vista de que no todos los contribuyentes cumplen con las obligaciones fiscales que les corresponden, el fisco establece una serie de disposiciones para prever ese incumplimiento, configurando las infracciones que se van detectando y estableciendo las sanciones correspondientes.

La infracción fiscal, es todo incumplimiento de las obligaciones fiscales previstas y definidas en la Ley, pero es de hacerse notar que no sólo implica la violación de las disposiciones de las que derivan obligaciones sustantivas de pago, sino además la violación a las normas que imponen deberes formales a los contribuyentes, a los sujetos que tienen fe pública, a los órganos de la autoridad y a otros particulares.²

1.3. DEFINICIÓN. Elaborar una definición de la infracción fiscal que nos proporcione una noción que exprese lo material y formal de cada uno de sus elementos, es bastante complejo, sin embargo, sería deseable que se incluyera en la Ley para simplificar la interpretación sistemática de la misma y así evitar el cúmulo de controversias sobre el tema.³

La infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la cual es responsable una persona física o moral y que se encuentra sancionada con una pena económica o corporal.

Para que se de la infracción fiscal es necesario que se encuentre en la Ley la obligación fiscal. También se necesita que se de una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación. Es de comentarse que el incumplimiento puede ser total o parcial, también el cumplimiento, puede ser extemporáneo o de modo diferente al que establece la Ley o en otro lugar. Además el incumplimiento debe estar tipificado en la ley como infracción.

Por otro lado tiene que estar establecida en la Ley la sanción aplicable al incumplimiento.

Por último la norma jurídica debe establecer la competencia del órgano de la administración fiscal para juzgar y sancionar dicha infracción.

² García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editor, México, 1982, p. 71.

³ *Ibidem*, p. 73

La imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad pero no un elemento de la misma.⁴

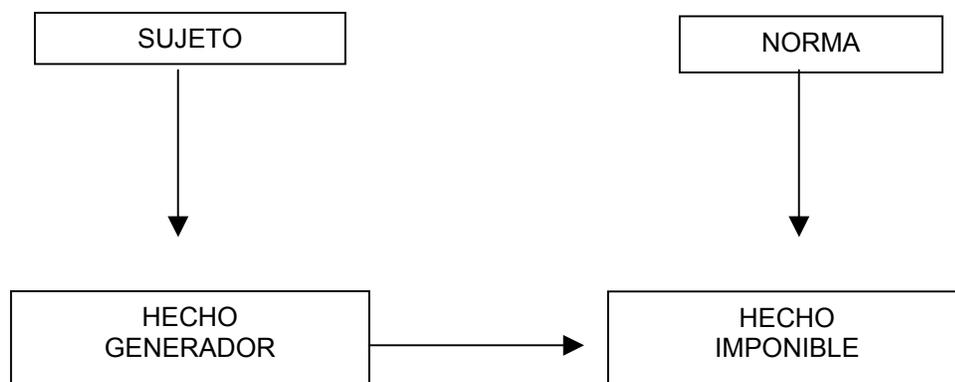
La punibilidad tiene el rango de elemento esencial del ilícito. No es lo mismo punibilidad y pena ya que la punibilidad es la calidad de la conducta, la cual por su naturaleza típica, antijurídica y culpable amerita la imposición de la pena; esta en cambio, es el castigo que legalmente debe ser impuesto al infractor para garantizar el orden jurídico.⁵

De acuerdo con lo antes expuesto se concluye que los elementos de la infracción fiscal son los siguientes:

- Conducta
- Tipicidad
- Antijuricidad
- Culpabilidad
- Punibilidad

El análisis razonado de una infracción fiscal, es constatar si hay una obligación legal y si la conducta implica un incumplimiento, si dicho incumplimiento está tipificado en la ley como infracción, si dicha conducta tiene algún justificante, si no es así, llegar a la conclusión de que existe antijuricidad; investigar después la presencia de la capacidad intelectual y volitiva del contribuyente para cometer la infracción que es la imputabilidad y por último indagar si el autor de la conducta típica y antijurídica, que es imputable, obra con culpabilidad.⁶

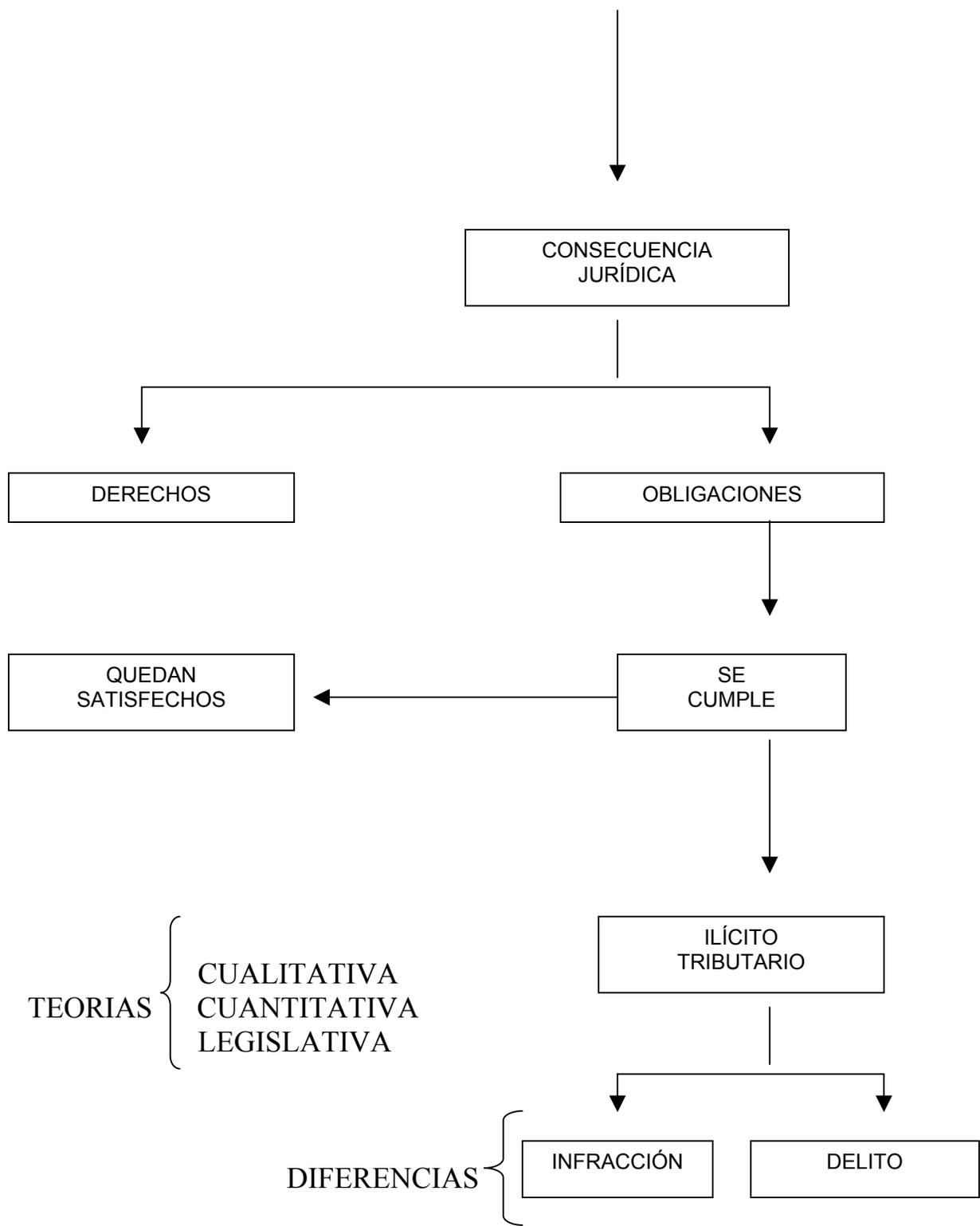
A continuación mostramos una figura del ilícito tributario.



⁴ Idem.

⁵ Ibidem, p. 74.

⁶ Ibidem, p. 76.



1.4. LOS SUJETOS

1.4.1. EL SUJETO ACTIVO. La conducta es un comportamiento humano voluntario; este es un elemento *sine qua non* de todo ilícito, con lo anterior se podría suponer que el sujeto activo de una infracción serían las personas físicas, sin embargo, las personas morales o colectivas también son sujetos pasivos de obligaciones fiscales, por lo tanto, también pueden ser sujetos activos de las conductas tipificadas fiscales, es un hecho que las personas morales tienen un representante legal y que en el caso de que el ilícito fiscal estuviera sancionado con una pena corporal el sujeto activo sería dicho representante legal, pero cuando la sanción es económica recae sobre la persona moral en vista de que tiene personalidad jurídica propia.⁷

1.4.2. EL SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo de un ilícito fiscal es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma, en este momento estamos entrando a la razón de la pena corporal cuando el ilícito fiscal así lo considere el Código Fiscal, ya que independientemente de que la potestad de la sanción radique en los entes públicos: la Federación, los Estados y los Municipios, el verdadero perjudicado por el ilícito fiscal es el pueblo, ya que la sociedad se ve afectada al no garantizarse el gasto público por la falta de pago de los impuestos.⁸

1.5. EL OBJETO. El objeto de la infracción fiscal, es la protección de los bienes tutelados, o sea, los impuestos que no se recaudaron íntegra y oportunamente para que el Gobierno otorgue la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad, además la infracción y la sanción contribuyen a que el sujeto se inhiba al pretender cometer un ilícito fiscal.

1.6. FINALIDAD DE LA INFRACCIÓN FISCAL. Hay diferentes corrientes doctrinales respecto a la naturaleza jurídica de la infracción fiscal tales como la tendencia penalista que se fundamenta en que las infracciones de tipo fiscal corresponden al derecho penal. La tendencia administrativa que habla de un derecho penal administrativo, la corriente tributaria que argumenta que las infracciones y sanciones fiscales son autónomas no correspondiendo ni al carácter penal ni administrativo propiamente dicho. La finalidad propiamente dicha de la infracción fiscal es inhibir al sujeto a cometer el ilícito.⁹

⁷ Ibidem, pp. 76 y 77.

⁸ Ibidem, p. 93.

⁹ Ibidem, pp. 101-103.

1.7. LA CONDUCTA

1.7.1. CONCEPTO. La conducta es la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que se espera deja sin modificar ese mundo externo cuya mutación se guarda.

1.7.2. LOS ELEMENTOS DE LA CONDUCTA.

- a) Manifestación de la voluntad
- b) Resultado
- c) Nexo causal entre aquella y esta¹⁰

1.7.3. MANIFESTACIÓN DE LA VOLUNTAD. El querer designa el acto concreto de la voluntad, es decir, el sujeto activo de la infracción fiscal está consciente de que está cometiendo un acto ilícito y a pesar de todo está dispuesto a ejecutarlo.

La conducta humana se manifiesta en la acción o en la omisión, una u otra requiere de la meditación y decisión de cometer un ilícito.

1.7.4. RESULTADO. El resultado de la manifestación de la voluntad de cometer el ilícito lesiona o amenaza inmediata y directamente los bienes o intereses del estado, que es el sujeto pasivo del ilícito, este primer resultado es el daño real o material, a su lado aparece el peligro o daño potencial, esto último tiene especial relevancia para fijar la magnitud de la sanción.¹¹

En este momento es cuando entramos en el terreno de la defraudación fiscal ya que la infracción es un resultado al que se puede llegar de muy diferentes maneras, desde la simple inhibición, del no hacer, de la pura pasividad, hasta la ejecución de actos complejos, hábilmente articulados que sean expresión de una maquinación que estén presididos por una intención fraudulenta.

1.7.5. NEXO CAUSAL. Es necesario que exista un nexo causal entre la conducta y el resultado. Para imputar una conducta a un sujeto es necesario, previamente establecer la concatenación causal de los hechos en que tal imputación ha de apoyarse, antes de haber comprobado que efectivamente el puro hecho constituido por el movimiento corporal ha producido el resultado.

¹⁰ Ibidem, p. 110.

¹¹ Ibidem, p. 113.

1.7.6. LA ACCIÓN La acción es todo movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en la creación del peligro que produzca dicha obligación.

1.7.7. LA OMISIÓN La omisión consiste en un voluntario no hacer concreto, en un no hacer determinado. Estos ilícitos consisten en la desobediencia de lo que la ley o la autoridad mandan en casos concretos.¹²

Lo que hace que la omisión sea omisión, es la acción esperada que el autor ha omitido realizar. Porque no ha realizado esta acción que de él se esperaba es por lo que es punible, pero además la acción esperada puede serle exigida.

1.7.8. LA OMISIÓN POR OLVIDO. En las infracciones cometidas por olvido, la omisión no es voluntaria, sin embargo, es voluntaria la conducta antecedente precursora del estado de inactividad; por ello, el olvido integra infracción, por falta de cuidado o diligencia.¹³

1.7.9. LA AUSENCIA DE CONDUCTA. La ausencia de conducta constituye uno de los aspectos impeditivos de la infracción fiscal, estamos en el caso fortuito de fuerza mayor, estado de inconsciencia, de salud mental, físicamente coaccionado, etcétera.

1.8. TIPICIDAD

1.8.1. CONCEPTO DEL TIPO Y LA TIPICIDAD. Si la infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumplen obligaciones fiscales sustantivas o formales, debe entenderse que, además de presentarse el incumplimiento de la obligación fiscal, la conducta que configure tal incumplimiento debe ser típica.

La tipicidad es pues, la conformidad de una conducta con la hipótesis de infracción consignada en el Código Fiscal de la Federación; el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento, con el descrito por el legislador.¹⁴

No debe confundirse el tipo con la tipicidad, ya que el tipo es la creación legislativa, la descripción que el estado hace de una conducta en las normas

¹² Ibidem, p. 121.

¹³ Ibidem, p. 122.

¹⁴ Ibidem, p. 130.

fiscales y la tipicidad es la adecuación de una conducta concreta que constituye incumplimiento de una obligación fiscal, con la descripción legal formulada en abstracto.¹⁵

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que: es necesario establecer, en primer lugar, que en materia de penas administrativas es aplicable la doctrina general penal y así lo declaran los tratadistas entre los que puede citarse a Fleiner y Merrkel. De tal manera que en materia de sanciones administrativas debe regir el principio general de que no hay pena sin ley, así como que las penas no pueden ser aplicadas por mayoría de razón.¹⁶

1.8.2. FUNCIÓN DE TIPICIDAD. La tipicidad constituye una trascendental garantía específica de legalidad, rigurosamente penal, ya que sólo el ámbito del derecho penal, y en especial en la de derecho fiscal-penal, funciona el tipo con el carácter constitucionalmente imperativo y exhaustivo de agotador, lo que no ocurre en materia civil o mercantil, en los cuales puede invocarse la costumbre, la analogía, los principios generales del derecho, la equidad, etcétera.¹⁷

1.8.3. LA AUSENCIA DE TIPICIDAD Y DE TIPO. La ausencia de tipicidad se presenta cuando no existen todos los elementos del tipo descritos en la ley fiscal, como puede ser: la ausencia de la calidad del sujeto activo exigida en la ley; que no se dé en condiciones espaciales o temporales requeridas en el tipo; que no se realice el hecho en los términos señalados por la ley.¹⁸

Si en la ley fiscal-penal se establece que el sujeto debe reunir determinadas características para que pueda configurarse la infracción, y dicho contribuyente no tiene tales características, se está ante la ausencia de tipicidad.

Esta también existe cuando el tipo establece requisitos de tiempo y lugar para que se configure la infracción, y la conducta no encuadra en las condiciones fijadas en la ley.

¹⁵ Ibidem, p. 131.

¹⁶ Revista de Tesis Jurisprudenciales, Pleno del 16 de mayo de 1938, p. 106.

¹⁷ García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 133.

¹⁸ Ibidem, p. 141.

Así las cosas, la ausencia de tipo implica que una conducta no ha sido considerada como antijurídica por el legislador, *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*.

1.9. LA ANTIJURICIDAD

1.9.1. CONCEPTO. La infracción fiscal es una conducta; pero para que la conducta sea ilícita se requiere que sea típicamente antijurídica y culpable.¹⁹

La antijuricidad es una expresión desaprobada. Inicialmente puede decirse que lo antijurídico es lo contrario del derecho. Por lo tanto, no basta que la conducta encaje descriptivamente en el tipo que la ley ha previsto, sino que se necesita que sea antijurídica, esto es contraria al derecho.²⁰

1.9.2. DEFINICIÓN. A lo contrario al derecho se le suele denominar antijurídico, injusto o ilícito, por ello se considera necesario establecer la diferencia entre estos términos.

La antijuricidad consiste en la contradicción entre la conducta y el derecho, la expresión ilícito, significa más que antijurídico, pues es lo opuesto no sólo al derecho sino también a la moral.

Lo injusto es lo contrario al derecho, sin embargo, desde el punto vista de la filosofía del derecho la significación puede ser diversa.²¹

1.9.3. UNIDAD ESENCIAL DE LA ANTIJURICIDAD. Todas las conductas antijurídicas tienen la misma esencia; ser contrarias al ordenamiento jurídico. Sólo hay una clase de antijuricidad que es la violación culpable del ordenamiento jurídico. No se puede ver en el derecho característica alguna de naturaleza jurídica capaz de separar lo injusto penal de lo injusto civil o de lo injusto fiscal, salvo su diferente consecuencia.

La identidad de la antijuricidad en el derecho penal, civil, fiscal, etc., resulta de la armonía preestablecida del ordenamiento jurídico, ya que este tiene que dar a quienes están sometidos al derecho y deben orientarse en comunidad con él, una contestación uniforme sobre si una conducta es conforme o contraria a la norma. En efecto cualquier oposición al derecho constituye la infracción de

¹⁹ Ibidem, p. 146.

²⁰ Idem.

²¹ Idem.

un imperativo jurídico. Esto acontece para el campo jurídico entero, sin que importe de cual sector jurídico se trate y aun cuando no se vincule a la infracción una consecuencia jurídica. Existe pues, un concepto unitario de antijuricidad para todas las ramas del derecho, que se concibe como un todo común al plenario ordenamiento jurídico.²²

1.9.4. DIFERENCIA ENTRE TIPICIDAD Y ANTIJURICIDAD. Mientras el tipo describe la conducta ilícita, la antijuricidad valora la conducta; en tanto la tipicidad es la forma, la antijuricidad constituye el contenido. Sin embargo, no toda acción antijurídica es punible, ya que es indispensable que la Ley la tipifique como conducta ilícita. Por ello, Jiménez de Asúa²³ señala que la tipicidad desempeña el papel de concretar lo antijurídico.

1.10. CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN

1.10.1. CONCEPTO. La infracción fiscal, definida objetivamente en la ley, se castiga por ser antijurídica, salvo que una causa de justificación transforme a la conducta típica en jurídica.

Son causas de justificación las condiciones que excluyen la antijuricidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal, esto es, aquellas condiciones por virtud de las cuales a las acciones u omisiones que revisten aspecto de infracción fiscal, figura de ilícito, les faltará, sin embargo, el carácter antijurídico, el ser contrario al derecho, que es el elemento mas importante del ilícito.²⁴

1.10.2. CIRCUNSTANCIAS EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD. En el Código Fiscal de la Federación, no se especifica si hay causas de justificación para el ilícito fiscal, como ya se indicó anteriormente, en cuanto a la pena corporal, la doctrina será la del derecho penal, por lo tanto, son aplicables las excluyentes que indica el Código Penal en el artículo 15, fracciones III, IV, V, VII, y VIII, como sigue:

1. Legítima resistencia
2. Estado de necesidad
3. Cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho
4. Obediencia jerárquica

²² Ibidem, pp.147 y 148

²³ Citado por García Domínguez, Miguel Angel, opus cit., p. 151.

²⁴ Ibidem, p. 153.

5. Impedimento legítimo

1.10.3. LEGÍTIMA RESISTENCIA. Las condiciones de legítima resistencia son: agresión ilegítima, actual o inminente, constituida por el acto arbitrario; y en cuánto a la resistencia, que sea necesaria y racionalmente proporcionada.

1.10.4. ESTADO DE NECESIDAD. Es la necesidad de salvar su propia persona o sus bienes o la persona o bienes de otro, de un peligro real, grave o inminente, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial.²⁵

1.10.5. CUMPLIMIENTO DE UN DEBER O EJERCICIO DE UN DERECHO. Se dice que quien obra en cumplimiento de un deber, o en ejercicio de un derecho consignado en la ley, actúa jurídicamente.

Toda regla jurídica que ordena o permite la lesión o la amenaza de un bien jurídico ordinariamente protegido por el derecho, excluye por sí mismo, el carácter injusto del acto que en su nombre se realizó.

1.10.6. OBEDIENCIA JERÁRQUICA. Consiste en obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico, aún cuando su mandato constituya una infracción fiscal, si esa circunstancia no es notoria ni se prueba que el sujeto la conocía.²⁶

1.10.7. IMPEDIMENTO LEGÍTIMO. Significa que el impedimento no sólo está autorizado por el derecho, sino que debe ser legítimo desde el punto de vista lógico, esto es, que debe ser insuperable porque de existir una alternativa que permitiera cumplir con la obligación fiscal, no se daría la causa de la justificación.²⁷

1.11. IMPUTABILIDAD. A fin de establecer que un contribuyente es el sujeto activo de una conducta típica y antijurídica; es decir, para concluir que es culpable, es imprescindible determinar si tal individuo es imputable.

La culpabilidad contiene dos elementos: uno consiste en la aptitud intelectual y volitiva del sujeto que lleva a cabo la conducta ilícita, esto es, la voluntad de efectuar el ilícito.

²⁵ Ibidem, p. 159.

²⁶ Ibidem, pp. 164-166.

²⁷ Ibidem, p. 168.

Castellanos Tena²⁸ indica que en el derecho penal, la imputabilidad o capacidad es un soporte de la culpabilidad, y no uno de sus elementos. La imputabilidad es un conjunto de condiciones mínimas de desarrollo, madurez y normalidad o equilibrio psicológico, que implica capacidad para responder de una conducta ilícita. En este sentido, será imputable todo aquel que sea apto e idóneo para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad, por poseer las condiciones psíquicas necesarias para desarrollar socialmente una conducta.

La imputabilidad debe existir en el momento en que se realiza la conducta que configure la infracción fiscal, pero si el individuo, voluntaria o dolosamente, se coloca en estado de anormalidad antes de incurrir en la conducta ilícita, el mismo individuo es responsable del resultado de su acción u omisión.

1.12. LA CULPABILIDAD. En nuestra opinión la culpabilidad constituye una de las características de la infracción fiscal, lo que implica que esta no puede existir sin dolo o sin culpa. Creemos que si se toma la culpabilidad como género y al dolo o la culpa como especies, es posible garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que con este elemento se puede graduar la medida de la responsabilidad y, asimismo, la rigidez de la pena.

La infracción fiscal se presenta con dos características: una objetiva; la antijuricidad, y otra subjetiva; o culpabilidad. La antijuricidad implica el daño mediato que se ocasiona a la comunidad, en tanto que la culpabilidad es la oposición del infractor al deber jurídico.²⁹

La culpabilidad se gradúa de acuerdo con los motivos y la personalidad del infractor, y para ello se tienen en consideración las circunstancias agravantes y las atenuantes, implican mayor o menor culpabilidad y dan lugar a una mayor o menor pena.

1.12.1. GRADOS Y ESPECIES DE CULPABILIDAD. La culpabilidad se configura en razón de la exigibilidad de respetar las disposiciones jurídicas. La intención o negligencia del contribuyente, al incumplir con las obligaciones sustantivas o formales, se convierte en dolo o en culpa. Si el obrar del

²⁸ Citado por García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 179.

²⁹ Jiménez Galván, Gustavo, opus cit., p. 387.

contribuyente es intencional, se presenta el dolo. Por el contrario, una actuación negligente implica la culpa.³⁰

1.12.1.1. EL DOLO. Jiménez de Asúa³¹ lo define como: la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad, existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior, o de su mutación, con la consecuencia de que se quebrante un deber, con voluntad de realizar el acto o de omitir la acción debida y con representación del resultado, o de la consecuencia del no hacer, que se quiere o se consiente.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que el dolo se advierte en el propósito directo de evadir el pago de la prestación tributaria, o el propósito indirecto de eludir el gravamen mediante la evasión de los medios de control previstos en las disposiciones tributarias.³²

El artículo 75 del Código Fiscal de la Federación al atender al dolo del infractor, establece como agravantes de la responsabilidad del contribuyente las siguientes:

- a) La reincidencia.
- b) Otros agravantes: el uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes; utilizar sin tener derecho documentos a nombre de terceros para deducirlos del cálculo de los tributos o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones; llevar dos sistemas o más de contabilidad, etcétera.
- c) La omisión como agravante: la omisión en el entero o pago de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.
- d) Infracción continuada: la comisión de infracciones de forma continuada.

1.12.1.2. LA CULPA. Es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto, y que por negligencia, imprudencia o impericia de la gente, causa un efecto dañoso.

³⁰ García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 220.

³¹ Citado por García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 287.

³² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Enero a Diciembre de 1952, pp. 126 y 162, y Enero a Diciembre de 1949, p. 70, citado por Jiménez Galván Gustavo, opus cit., p. 388.

El contribuyente pudo prever la consecuencia del incumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas o formales, pero por descuido o negligencia incurre en él.

El incumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas formales serán culposos, por exclusión cuando se presente alguna de las agravantes que se han descrito.³³

1.12.1.3. LAS EXCLUYENTES O ATENUANTES DE RESPONSABILIDAD.

La legislación fiscal señala como sigue:

a) El error

El error del contribuyente que infringe lo dispuesto en la norma fiscal es lo opuesto al dolo, el cual lleva implícita la intención de cometer la conducta ilícita.

El error de derecho consiste en una idea equivocada sobre el sentido que alcance la disposición fiscal.

Si el contribuyente descubre el error y espontáneamente lo corrige, según el artículo 73, párrafo primero del Código Fiscal, no habrá lugar a que se imponga multa alguna.

b) La fuerza mayor o el caso fortuito

El caso fortuito es aquello que no pudo ser previsto o que, habiéndolo sido, fue imposible evitar.

El caso fortuito se equipara a la fuerza mayor, pero está última depende de la naturaleza el rayo, la inundación, el terremoto; el ya citado artículo 73 párrafo primero del Código Fiscal señala: que no se impondrán multas cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.³⁴

³³ García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 389.

³⁴ Ibidem, pp. 389 y 390.

2. LA SANCIÓN

2.1. CONCEPTO. Como es de esperarse los contribuyentes en múltiples ocasiones no cumplen en forma espontánea con sus obligaciones fiscales, por lo que la autoridad aplica un elemento esencial de los impuestos, que es la característica de coactividad, coercitividad, o autarquía.

Por eso dice Zanobini³⁵ que: donde los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que le son impuestas por dichas disposiciones, la administración tiene facultad de realizar sus pretensiones mediante el uso de los medios de coerción, o sea de ejecución forzada. Mientras los particulares no pueden realizar sus pretensiones hacia otros particulares, o hacia los entes públicos sino recurriendo a la acción judicial, el Estado y los entes públicos menores, para realizar sus derechos, no tienen necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que pueden alcanzar tal fin por medio de la actividad directa o inmediata por los propios órganos administrativos.

El contenido de la coactividad es la sanción, siendo esta por tanto un concepto jurídico fundamental, al igual que las nociones de supuesto jurídico, persona, derecho subjetivo y deber jurídico.

La sanción ha sido definida por Eduardo García Maynez³⁶ como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. En esta definición no se consigna el carácter desfavorable o adverso al que la sufre y que es una característica de la sanción. Claude de Pasquier³⁷ la define como: la consecuencia establecida por el derecho a la violación de una regla jurídica; constituye una “reacción”, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación y Francisco Carnelutti³⁸ enseña: se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven 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.

³⁵ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, opus cit, p. 799.

³⁶ García Maynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995, p. 295.

³⁷ Citado por Lomeli Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1979, p. 12.

³⁸ Idem.

En materia fiscal como en otras materias, la violación de la norma, se realiza de diferentes maneras y sus consecuencias son de magnitudes desiguales, por lo tanto, las sanciones que se aplican deben ser también de diferente magnitud, no es lo mismo, no pagar en tiempo un impuesto, que no presentar una declaración informativa, que simular actos jurídicos o efectuar deducciones con facturas apócrifas, así Merkl³⁹ se ha expresado de la siguiente forma: frente a toda transgresión corresponde al derecho hacer valer las condiciones para su imperio y los intereses para los cuales existe... Toda consecuencia jurídica esta destinada, a su vez, a servir a ciertos intereses especiales, a aquellos contra los que la transgresión se dirige, actuando, respecto de ellos, en un sentido opuesto a la transgresión. La diversidad de consecuencias jurídicas corresponde a una diversidad en estos intereses especiales y una diversidad en las condiciones, respectivamente, bajo las cuales aquellas consecuencias pueden afirmarse frente a una actividad adversa.

En muchas ocasiones, la sanción consiste en restablecer el orden jurídico violado por la transgresión de la norma, dejando sin efecto los actos realizados al amparo de la violación establecida, tal es el caso de una orden de auditoría que no cumple con los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación, serán nulos todos los actos que se realicen al amparo de dicha orden, en estos casos la sanción en la nulidad.

En otros casos, el derecho, en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la norma, impone, coactiva, forzosamente su observancia, constituyendo este cumplimiento forzoso una sanción.

Cuando no se puede obtener, mediante la realización coactiva de la obligación, volver las cosas al estado en que se encontraban antes de la violación de la norma, se establece la posibilidad de exigir una prestación equivalente o indemnización, que viene siendo una reparación del daño.

Los agravantes de la obligación incumplida, es decir, la modificación de la misma en desventaja o perjuicio del infractor de la ley, es otra sanción que se aplica cuando el deudor se constituye en mora o haga imposible el cumplimiento de la obligación.

³⁹ Idem.

La pérdida de derechos, es otra forma de sanción que utiliza el derecho para que el infractor se inhiba o no cometa la infracción, por ejemplo, la rescisión de contratos, la caducidad, etc.⁴⁰

2.2. COACCIÓN Y SANCIÓN. Dice García Maynez⁴¹ que la sanción no debe ser confundida con la coacción, ya que la primera es una consecuencia normativa de carácter secundario y la coacción es la aplicación forzada de la sanción y Mario Allara⁴² indica: El fenómeno de la coacción no se confunde con el de la sanción. Por sanción se entiende la consecuencia que deriva de la inobservancia de la norma. La reacción que el ordenamiento jurídico predetermina frente al comportamiento de los particulares que contraria lo establecido en la misma norma. Esta última denominase más precisamente norma primaria a diferencia de la que contiene la sanción, llamada secundaria o sancionadora.

Las sancionadoras no implican ningún fenómeno de coacción; dan lugar simplemente al nacimiento de una obligación de responsabilidad, cuyo acatamiento es esperado por el orden jurídico. Si de coacción quiere hablarse, relativamente a dichas normas, habrá que emplear la expresión, más específica de coacción indirecta. En rigor, la sanción posee ante todo una eficacia preventiva, en cuanto frecuentemente engendra el motivo que lleva al sujeto a conducirse de acuerdo con la norma primaria.

2.3. CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES. La clasificación hecha por García Maynez se basa en la finalidad que persiguen las sanciones y la relación existente entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción, ya que por regla general, las sanciones se traducen, al sujeto a quien se sanciona, en deberes que, a consecuencia de la violación, en deberes que, le son impuestos, en esta forma, el incumplimiento de un deber jurídico engendra a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.

De esta forma, examinando las relaciones que median entre el contenido de la sanción y el deber jurídico cuya inobservancia le da origen, se pueden establecer dos hipótesis, las de coincidencia y no coincidencia.

⁴⁰ Lomeli Cerezo, Margarita, opus cit., p. 13.

⁴¹ García Maynez, Eduardo, opus cit., p. 298.

⁴² Citado por García Maynez, Eduardo, opus cit., p. 298.

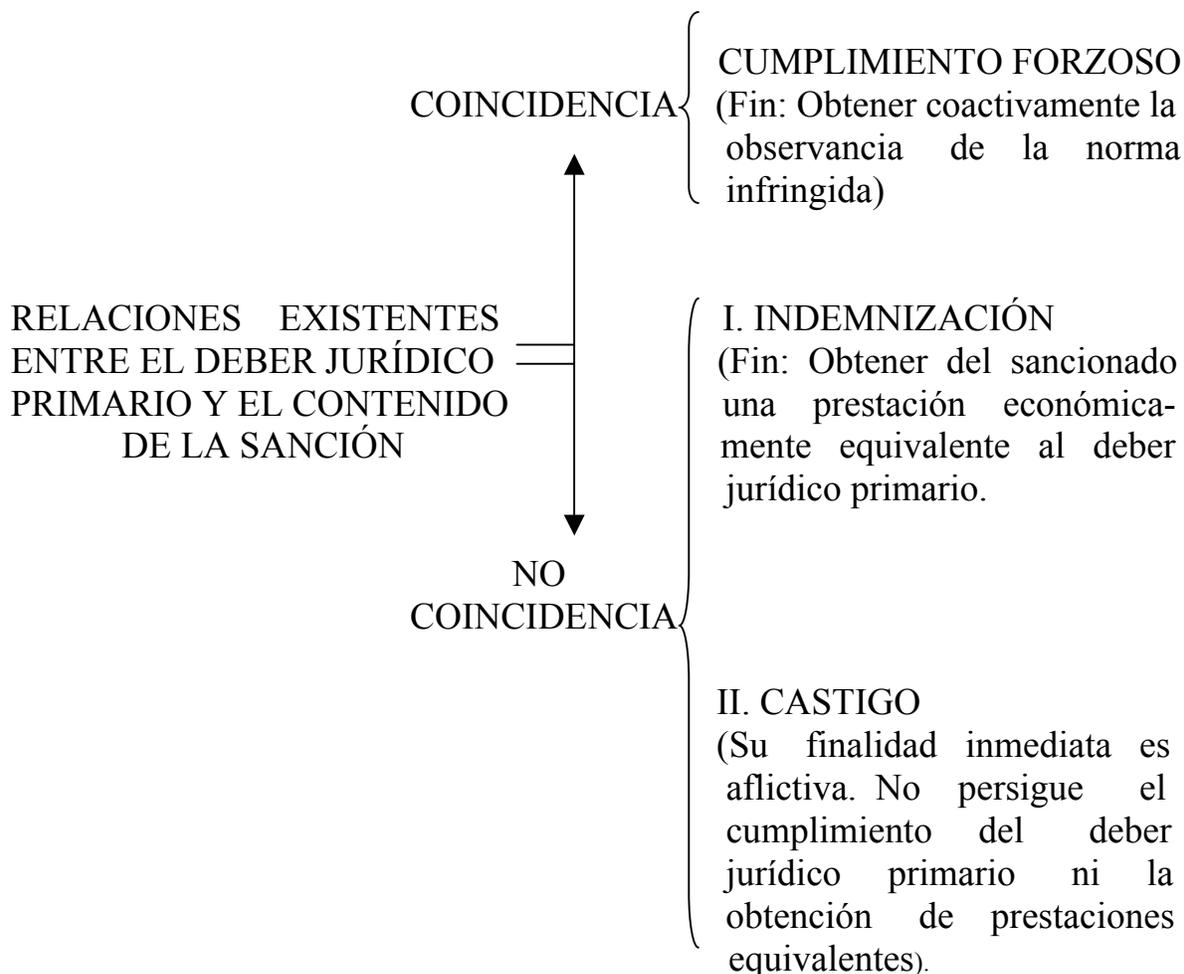
Cuando el contenido de la sanción coincide con el de la obligación, estamos ante el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el derecho privado, verbigracia, el embargo y remate de bienes por el incumplimiento de una obligación fiscal.

La no coincidencia, se presenta cuando no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido, que realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar. La sanción tiene entonces como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos, en este caso no hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, pero entre ellos media una relación de equivalencia.

Sigue explicando García Maynez⁴³ que las sanciones no se agotan con el cumplimiento forzoso y la indemnización, ya que no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado. Por otra parte, la violación tiene en ocasiones, tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente. En tales casos no se trata de corregir un daño acaso irreparable, sino de imponer al violador una pena. Surgiendo la tercera pena sancionadora, que es la figura jurídica del castigo, que no comprende exclusivamente la sanción penal, sino todas aquellas sanciones cuya finalidad no estriba en lograr coactivamente el cumplimiento de un deber jurídico, ni en conseguir determinadas prestaciones económicas equivalentes a los daños y perjuicios derivados del acto violatorio, por ejemplo, las diversas formas de nulidad, el derecho concedido a los contratantes de rescindir un negocio jurídico bilateral, cuando la otra parte se niega a cumplir la multa, etc.

⁴³ García Maynez, Eduardo, opus cit., p. 302.

El cuadro sinóptico que sigue, muestra la clasificación de Eduardo García Maynez.⁴⁴



2.4. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. La potestad sancionadora de la Administración, es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma Administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. Esas potestades son las siguientes: Reglamentaria, imperativa, sancionadora, ejecutiva y jurisdiccional. La potestad sancionadora, que comprende la correctiva y la disciplinaria es un complemento de la potestad imperativa, ya que esta sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de órdenes y mandatos, siendo indispensable la coerción que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias. El ejercicio de esta potestad represiva revela, una vez más, la quiebra del principio de separación de poderes concebido en forma rígida e

⁴⁴ Idem.

inflexible... en realidad, la potestad sancionadora radica en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas...en cuanto al ejercicio de la potestad correctiva cuyas finalidades tienen por objeto asegurar el orden público y garantizar la integridad física de las personas y de las cosas, la moral y la economía pública, por medio de limitaciones a la libertad individual, su examen corresponde al estudio del poder de policía, considerando como facultad jurídica de la administración pública de ejercer coactivamente su autoridad con el fin de regular el uso de la libertad y promover el bienestar general según Villegas Besavilbazo.⁴⁵

El Doctor Andrés Serra Rojas⁴⁶ hace las siguientes consideraciones:

- a) La Constitución no reserva a los poderes legislativo y judicial la facultad que se denomina la acción de oficio de la administración. Las consideraciones doctrinales son suficientemente explícitas para reconocer que en la creación de un poder público con sus facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas, máxime que no se reservan a otros órganos.
- b) Existen preceptos en la Constitución, como los artículos 27, 33, 73, fracción XVI Y 123 que autorizan al poder público a la ejecución de sus determinaciones, aun en el caso en que hay una privación de derecho.
- c) Principalmente en materia de impuestos el cobro de ellos se encomienda a la autoridad administrativa y sólo por excepción se revisan por la autoridad judicial cuando lesionan a los particulares.

2.5. LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN. La autoridad sancionadora debe observar los requisitos legales de validez al imponer la sanción, como sigue:

DESVÍO DEL PODER

El requisito constitucional de motivación de las resoluciones administrativas, también tiene aplicación en la imposición de sanciones, por lo que, al no adecuar debidamente la sanción a la infracción, produce una causa de anulación que nuestro derecho denomina “desvió de poder”.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que no es suficiente que se diga de modo general, que se ha impuesto una determinada multa por la

⁴⁵ Citado por Lomeli Cerezo, Margarita, opus cit., p. 28.

⁴⁶ Idem.

importancia de la infracción, sino que se debe cumplir con los requisitos establecidos en la fracción XII del artículo 212 del anterior Código Fiscal de la Federación, ahora fracción I del artículo 37 del vigente Código Fiscal, por lo que es necesario que se mencione y establezca cuales son en cada caso concreto, los elementos que califican la importancia de la infracción cometida, cuales las circunstancias específicas del causante que condicionen la imposición de la multa en una cuantía determinada, y cuales son las prácticas concretas del causante que dieron origen a la multa y a la determinación de su monto.⁴⁷

Asimismo ha sostenido que: la fundación y motivación de la resolución consiste en darle a conocer al infractor las diversas circunstancias conforme a la Ley sobre Atribuciones del Ejecutivo Federal en Materia Económica y al Reglamento de esa Ley que han sido considerados por la autoridad para concretizar la sanción entre un mínimo y un máximo, por las normas jurídicas correspondientes; así como los elementos que permiten a la autoridad aplicar el mandato general de la norma jurídica a un caso particular, individualizando el caso; ya que por el contrario, al no darse a conocer al particular sancionado, las circunstancias de fundamentación y motivación, se le colocaría en estado de indefensión.⁴⁸

El pleno del Tribunal Fiscal de la Federación ha considerado que se configura la causal de anulación consignada en el inciso d) del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación 1981, llamada “desvío de poder”, coincidente fundamentalmente con el inciso d) del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de marzo de 1967, en el caso de que la autoridad que impone una sanción no razona determinadamente justificando el monto de la sanción impuesta, en relación con la gravedad de la falta o de la infracción cometida, así como en relación con las posibilidades económicas del infractor; en otros términos, debe afirmarse que el poder de libre apreciación que las normas jurídicas conceden a las autoridades facultades para imponer sanciones no es de carácter arbitrario, así como tampoco discrecional, como ya en otras ocasiones lo ha establecido este propio pleno, sino que es una facultad regulada jurídicamente, la que permite cierto margen de discreción para cuantificar la multa que corresponda a la infracción cometida, cuantificación que debe hacerse teniendo en cuenta las circunstancias que rodearon la comisión de la infracción, así como las

⁴⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), números 337-348, 1965, p. 275 y exp. 5183/66, RTFF, 1er. Trim., 1967, p. 164, Juicio 57/65, 7ª sala, 5-V-65.

⁴⁸ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), números 391-393, p. 148.

consecuencias que la misma puede producir, todo ello comprendido bajo el concepto de “gravedad de la infracción”, así como también las condiciones económicas del causante, pues no es lógico suponer que la ley conceda un margen de apreciación a la autoridad sancionadora y esta haga uso de su facultad sin tomar en consideración las condiciones mencionadas y las económicas particulares del causante, pues en este caso lo procedente sería establecer una sanción fija para cada infracción sin consignar tal margen de apreciación. El hecho de que el mencionado margen exista y que todas las sanciones fiscales y administrativas están establecidas en esa forma es con el objeto de que la autoridad sancionadora aprecie las circunstancias del causante y la gravedad de la infracción, a fin de cuantificar la multa entre el máximo y el mínimo fijado.

Consecuentemente, la autoridad administrativa al imponer una sanción no justifica con razonamientos congruentes la gravedad de la infracción y la cuantía de la multa es claro que incurre en desvío de poder. Por lo que, incluso en el caso de que una multa se encuentre dentro de los límites mínimo y máximo, la autoridad que la impuso puede incurrir en la causa de anulación que se analiza si incumple con lo expresado anteriormente.⁴⁹

También ha resuelto el TFF que “de acuerdo con el artículo 228, inciso d) del Código Fiscal de la Federación, puede incurrirse en desvío de poder en la imposición de sanciones por infracción a las leyes fiscales, cuando la sanción es desproporcionada a la gravedad de la infracción y a las condiciones económicas del causante. En relación con lo anterior, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación ha desarrollado el concepto de desvío de poder en el sentido de que la sanción debe ser proporcionada a dos factores esenciales:

- a) La gravedad de la infracción.
- b) Las posibilidades económicas del infractor.

Así este tribunal ha resuelto: “Es indispensable advertir que el poder de libre apreciación que la ley o reglamentos dejan al Agente Público no debe ser arbitrario, sino que debe tener un límite inspirado en el interés general que reclama que las multas no sean desproporcionadas en relación con la gravedad de la falta y las posibilidades económicas del infractor, para cuyo efecto es

⁴⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF) números 403-405,1970, p.p. 7-17, Amparo en Revisión 249/69/3212/69, 24-IV-1570 y 27/70/1871/69, 14-VIII-1970.

indispensable la apreciación de situaciones de hecho en que aquel se encuentre.⁵⁰

Para la apreciación de esos elementos deben tomarse en consideración, según diversas resoluciones de este propio tribunal, las circunstancias especiales de cada caso; respecto al primero de los elementos citados debe atenderse tanto el perjuicio causado al interés fiscal con la infracción como a la malicia o dolo, por el contrario la buena fe del infractor, además debe considerarse si es la primera infracción o si existe reiteración o persistencia en la realización de la misma y otras circunstancias análogas.⁵¹

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “el arbitrio de la autoridad administrativa para la fijación del monto de la multa, sin establecer grados y sin referirse a circunstancias atenuantes, ni a la gravedad de la infracción para sancionarla conforme a una escala, debe entenderse como la facultad discrecional de dicha autoridad administrativa de razonar la imposición de una multa máxima, lo cual es lógico y jurídico, para que no se llegue a la arbitrariedad. Es decir, que una escala que regula el monto de una sanción, implica el supuesto lógico de que el mínimo debe corresponder a una infracción de menor cantidad que aquella que debe ameritar el máximo, como infracción grave. Es por lo anterior, que existe la obligación de motivar debidamente la gravedad de la infracción cuando se argumenta, en el sentido de que la ley no establece grados ni circunstancias atenuantes, porque aunque así fuere por encima del precepto aludido, impera el artículo 16 constitucional al establecer categóricamente la obligación de la autoridades de motivar debidamente sus actos.”⁵²

El primer tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito, ha sostenido la siguiente tesis en torno a la cuantificación de las multas en materia fiscal:

Precisando criterios anteriores, este tribunal considera que para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe razonar su arbitrio, y tomar en consideración los siguientes elementos básicos:

⁵⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Marzo de 1937, p. 431.

⁵¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Mayo de 1937, p. 1328; Junio de 1937, p. 1690; Julio de 1937, p. 2424; 394-396, 1969, p.p. 250-256.

⁵² Semanario Judicial de la Federación (SJF), VI Época, vol. LXXXII, 3ª parte, p. 29, Amparo en Revisión 2025/1957, 15-IV-65.

a) El monto del perjuicio sufrido por el fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites se fijan en función del impuesto omitido); b) La negligencia o mala fe del causante; a la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; c) Si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante, y; d) La capacidad económica del infractor. Pues la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad para no lastimar más a quien tiene menos, por una causa semejante. El único monto que las autoridades pueden imponer sin razonar su arbitrio, demostrada la infracción, es el mínimo, pues ello implica que se ha aceptado un máximo de circunstancias atenuantes. Pero para imponer un monto superior al mínimo sin que su determinación resulte arbitraria y caprichosa, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales al respecto, para no violar el principio constitucional de fundamentación y motivación (Art. 16) y dar a los afectados plena oportunidad de defensa, respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.⁵³

2.6. IMPOSICIÓN DE MULTAS. El Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado la siguiente tesis:

MULTAS. Requisitos constitucionales que deben cumplir; para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 Constitucionales deben llenarse ciertos requisitos. De la interpretación que la justicia federal ha hecho de lo dispuesto en dichos preceptos, se encuentran los siguientes requisitos:

I.- 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, o sea, que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se 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.

⁵³ Semanario Judicial de la Federación (SJF), VII Época, vol. 72, 1ª parte, p. 80. Amparo Directo 1/75, 4-II-75. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

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 importancia 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 puede 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.⁵⁴

MONTO DE UNA SANCIÓN. Caso en que no se encuentra motivado.- El artículo 75 del Código Fiscal de la Federación vigente, en sus cuatro primeras fracciones señala los elementos que debe tomar en cuenta la autoridad para graduar las sanciones; tales elementos son los siguientes: Que el infractor sea reincidente; Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes; Que se utilicen sin derecho documentos a nombre de terceros; Que se lleven dos o más sistemas contables o bien dos o mas libros sociales similares con distinto contenido; Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad y que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones fiscales. De acuerdo con lo anterior, se encuentra motivado el monto de una sanción máxima prevista en la ley, cuando existe en el caso cualquiera de los agravantes mencionados y no será correcto ni se encuentra motivado el monto de una sanción por la simple comisión de la infracción es decir, que se exprese que se trata de una empresa registrada en determinada fecha, que los visitantes solicitaron en cuatro ocasiones determinada documentación y que al no ser proporcionada se consideró que existía una resistencia de la visitada a proporcionar la referida documentación.⁵⁵

El Tribunal Fiscal de la Federación calificó de leve la infracción consistente en el atraso del registro de asientos del libro mayor de un causante y redujo la multa impuesta por tal motivo, porque la autoridad administrativa al ejecutar el fallo no la fundó tomando en cuenta dicha consideración de leve y sin

⁵⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), 2ª Época, año VII, núm. 83, Noviembre de 1986, p. 425.

⁵⁵ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), 2ª Época, N° 87, tesis 102. Remisión número 1461/86. Resuelto en sesión de 25 de Marzo de 1987, por unanimidad de 8 votos. Magistrado ponente: Margarita Lomeli Cerezo. Secretario: Lic. Mª Guadalupe Herrera Calderón.

fundarse en consideraciones o razonamientos jurídicos, por lo que de nuevo nulificó la multa al Tribunal Fiscal de la Federación.⁵⁶

No ha lugar a imponerla (la pena máxima) a un infractor que viola la ley por primera vez, pues debe tenerse en consideración que la reincidencia debe castigarse con una pena mayor, y esto será imposible si desde el primer momento se le impone el máximo de la pena que autorice la ley.⁵⁷

La 2ª sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “no basta el hecho de que una falta sea grave para castigarla con la sanción máxima; y no basta la mera gravedad, porque la gravedad reviste grados como lo reconoce el legislador al establecer un extremo máximo y uno mínimo de multas y, en esas circunstancias, la sanción mas enérgica solo puede corresponder a los casos de extrema gravedad. Por tanto, no demostrándose que se esté en un caso en el supuesto de extrema gravedad suma y que se haya graduado correctamente para la situación concreta la sanción impuesta al demandante, individualizándola, lo jurídico es anular la resolución que impone, con estas deficiencias legales, el máximo de la sanción.”⁵⁸

Ha sostenido también la 2ª sala de la Suprema Corte que cuando para la imposición de una multa se establece un máximo y un mínimo, ello presupone que deben existir bases para determinar concretamente el monto de la sanción impuesta, de lo que se infiere, que la persona a la que se impone la multa estará en posibilidad de atacarla en su cuantía si se le dan a conocer las bases que llevaron a determinarla quedando por el contrario en situación de no poderse defender si no se le proporcionan dichos datos.⁵⁹

Solamente puede estimarse como multa excesiva, con referencia a la gravedad de la infracción, por las condiciones precarias del causante, lo reducido de su capital, o alguna otra circunstancia, que hubiera obligado a fijar una cantidad más próxima al mínimo legal.⁶⁰

⁵⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Números 337-348, 1965, p. 273. Tribunal Fiscal de la Federación (TFF), juicio 2787/64, 11-VII-1965.

⁵⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Exp. 354/940, 1940, p. 78.

⁵⁸ Semanario Judicial de la Federación (SJF), VI Época, vol. CXXXIII, 3ª parte, p. 84. Revista Fiscal (RF), 548/1963.

⁵⁹ Semanario Judicial de la Federación (SJF), VI Época, vol. LXXIX, 3ª parte, p. 26. Revista Fiscal (RF), 112/961.

⁶⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), núms. 25-36, 1939, p. 19, Exp. 1180/937.

Debe estimarse como multa excesiva la que se imponga a un causante por la presentación extemporánea de sus libros de contabilidad, en el caso de que no tenga en cuenta para fijar su cuantía la circunstancia de que se trate de la primera infracción y que el retraso sea por un período muy corto.⁶¹

Para estimar si el monto de las multas debe considerarse excesivo, es necesario tener en cuenta diversos elementos, como son, la buena o mala fe, la importancia del negocio, las posibilidades económicas del infractor, la gravedad de la infracción, etc.⁶²

Para la estimación de una multa administrativa y su estimación de que es constitucional, deberá tomarse en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, en relación con la capacidad económica del infractor, bases que deben observarse para que no resulte excesiva.⁶³

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa Primer Circuito, ha sostenido que “el imponerse una sanción pecuniaria, como no se trata de cobrar una prestación debida a título de impuesto o derecho, sino de sancionar una conducta ilícita prevista en la ley, en principio es ilícito que las autoridades tomen en cuenta la situación económica del infractor para cuantificar la multa dentro de las condiciones relativas a su levedad o gravedad, pues si la intención del legislador al estipular las multas es castigar al infractor y disuadir a los causantes de cometer infracciones, es claro que esa finalidad no se alcanza correctamente ni por infracciones semejantes, se imponen multas a semejantes causantes con una notoria diferencia en su capacidad económica, pues la sanción resultaría más onerosa para el infractor económicamente débil.

Por lo demás, en este aspecto, deberán razonarse cuidadosamente, no solo las multas que se impongan, sino también los argumentos mediante los cuales se impugne el monto de una multa que, a primera vista, no resulte desproporcionada a la capacidad económica del causante, dentro de los límites mínimos y máximo de la sanción, atentas las circunstancias de la infracción.⁶⁴

⁶¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), II – 1938, p. 664.

⁶² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), XII – 1937, p. 5878.

⁶³ Amparo en Revisión, 3569/59, 18 – XI – 70, Informe del presidente de la SCSN, 1970, p. 105.

⁶⁴ Seminario Judicial de la Federación (SJF), VII Época, vol. XLVI, 6ª parte, p. 67. Amparo Directo, 270/72, 18 - X – 72. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Ese mismo Tribunal Colegiado ha sostenido que “cuando al cometerse una infracción se obtenga un lucro, o se cause un perjuicio de orden pecuniario, y el precepto que establezca los márgenes de la sanción aplicable señale límites fijos, de tal manera que esos límites no vengán a quedar determinados por el monto del beneficio obtenido o del perjuicio causado, sino que se fija un sólo mínimo y un solo máximo, independientemente de las peculiaridades del caso, es de estimarse que la multa que se imponga debe adecuarse en alguna forma, dentro de los límites legales, al monto del lucro obtenido y del perjuicio causado, de manera que se tome en cuenta, además la gravedad o la levedad del caso.”⁶⁵

2.7. PLURALIDAD DE RESPONSABLES. El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación establece que: Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Debemos entender que, como este precepto es de aplicación estricta, aquí no se toma en cuenta si la participación fue desigual, por lo tanto no se toma en cuenta el dolo, la medida de la participación, etc., por lo cual podría ser impugnabile.

INFRACCIÓN QUE VIOLA VARIAS DISPOSICIONES FISCALES. El Código Fiscal, en su artículo 75, fracción V, estipula que: Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Cuando se trate de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

⁶⁵ Semanario Judicial de la Federación (SJF), VII Época, vol. 41, 6ª parte. p. 74. Amparo Directo, DA -573-70, 2-V-72.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha expresado que: si en el proveído en el que se impone la sanción, mismo que debe ser apreciado en su integridad, se asientan los hechos que revelan la gravedad de la infracción por el monto de los ingresos omitidos, así como también los elementos con base en los cuales la autoridad calificó de buena la situación económica del infractor al considerar la magnitud de la operaciones realizadas por el contribuyente, el proveído se encuentra debidamente fundado y motivado por lo que hace a su cuantificación.⁶⁶

2.8. INFRACCIONES CONTÍNUAS. El artículo 75, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, establece: que se considera agravante cuando la infracción sea en forma continuada, lo cual debe ser tomado en cuenta al imponer la multa.

2.9. CAUSAS EXIMIENTES DE RESPONSABILIDAD. El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, indica: que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito, consideramos que si la infracción se comete por hechos ajenos a la voluntad del infractor, la autoridad también debe de abstenerse de sancionar, por aplicación del derecho penal común.

Se considera que el cumplimiento no es espontáneo cuando:

- a) La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
- b) La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las autoridades mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- c) La omisión haya sido subsanada con posterioridad a los 10 días siguientes a la presentación del dictamen de los Estados Financieros de dicho contribuyente formulado por Contador Público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

⁶⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), 2ª Época, num. 27, III-82, p. 289.

Si la diligencia de requerimiento de pago de una prestación fiscal no se entiende con la persona que legalmente pueda recibirla, dicho requerimiento no existe y por lo tanto, el pago consiguiente, si es extemporáneo debe considerarse espontáneo, por lo que no amerita sanción.

3. LA INFRACCIÓN Y LA SANCIÓN DE ACUERDO CON LAS DISPOSICIONES FISCALES

3.1. DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES, SANCIONES E INFRACCIONES

El Artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, establece que son obligaciones de las personas morales.

- a).** Fracción I. Llevar la Contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el Reglamento de la misma ley.

El Código Fiscal en su artículo 83 especifica que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas por la autoridad fiscal, en el ejercicio de las facultades de comprobación, indicando en su fracción I: No llevar contabilidad.

El mismo Código en su artículo 84, fracción I, estipula la sanción que es de \$ 843.00 a \$ 8,421.00.

El mismo Código en su artículo 111, configura como delito que se castiga con pena de tres meses a tres años de prisión, en su fracción II a quien registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

- b).** Fracción II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.

El Código Fiscal en su artículo 83 fracción VII, Tipifica como infracción: No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.

El mismo Código en su artículo 84 fracción IV, estipula la sanción que es de \$ 9,783.00 a \$ 55,901.00, salvo tratándose de contribuyentes personas físicas

que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes, en el que la multa será de \$ 978.00 a \$1,957.00 . En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo las autoridades fiscales, deberán motivar y fundamentar el hecho de acuerdo al art. 75 del citado Código.

c). Fracción III. Expedir constancia de los pagos que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de Instituciones de Crédito del país y del impuesto retenido a los residentes en el extranjero o de las citadas instituciones de crédito.

El artículo 81 en su fracción I, del mismo Código establece como infracción: no presentar las declaraciones, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. No cumplir con los requerimientos al efecto, o cumplirlos fuera de los plazos señalados.

El artículo 82 en su fracción I, inciso b) establece la sanción o multa que será de \$ 773.00 a \$ 19,321.00

d) Fracción IV. Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales la información de las retenciones efectuadas en el año de calendario anterior.

e). Fracción V. formular un estado de posición financiera y levantar inventario de las existencias.

El artículo 83 fracción segunda, tipifica la infracción como sigue: no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales.

El artículo 84 en su fracción II establece la multa de \$ 180.00 a \$ 4,211.00

f). Fracción VI. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable y el monto del impuesto correspondiente, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se termine dicho ejercicio.

El artículo 81 del Código ya referido establece la infracción en su fracción I: no presentar las declaraciones o presentarlas a requerimiento de las autoridades fiscales, no cumplir con los requerimientos o cumplirlos fuera del plazo establecido.

El mismo artículo 81 en su fracción II establece como infracción: presentar las declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

El artículo 82 fracción I establece las multas correspondientes como sigue:

- 1). De \$773.00 a \$ 9,661.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas.
- 2). De \$ 773.00 a \$ 19,721.00. por cada obligación a que este afecto, al presentar la declaración, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.
- 3). De \$ 7,918.00 a \$ 15,835.00 por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados.

En la fracción II, este artículo establece:

- 1). De \$ 580.00 a \$ 1,932.00, por no poner el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente por cada uno.
- 2). De \$97.00 a \$ 193.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente, siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.
- 3). De \$ 386 a \$ 966.00 por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante o señalarla equivocadamente.
- 4). De \$ 2,375.00 a \$ 7,918.00 por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

5). De \$ 699.00 A \$ 2,096.00 por no presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o su representante legal debidamente acreditado.

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación en su fracción V indica: que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien: sea responsable por omitir, presentar, por más de 12 meses las declaraciones de un ejercicio que exijan las leyes fiscales dejando de pagar la contribución correspondiente.

El artículo 108 del mencionado Código establece: 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, imponiéndole una pena corporal de prisión de hasta 3 a 9 años.

g). Fracción VII. Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año declaración de los préstamos de residentes en el extranjero.

El artículo 81 fracciones I y II establecen la infracción por no presentar declaraciones como ya se indicó en el inciso anterior.

h). La fracción VIII del artículo 86 indica: Presentarán a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información de las operaciones efectuadas con clientes y proveedores mediante la forma oficial que para tal efecto expidan las autoridades fiscales. Para estos efectos, los contribuyentes no se encuentran obligados a proporcionar la información de clientes y proveedores con los que en el ejercicio de que se trate, hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.00.

Cuando se lleve la contabilidad por el sistema de registro electrónico, la información de clientes y proveedores deberá proporcionarse a las autoridades fiscales en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general.

La información de clientes y proveedores podrá ser solicitada por las autoridades fiscales en cualquier tiempo, después del mes de febrero del año siguiente al que corresponda la información solicitada, el requerimiento no constituye el inicio de las facultades de comprobación. El contribuyente contará con un plazo de 30 días para proporcionar la información solicitada.

Anteriormente existió la obligación de presentar la declaración informativa de clientes y proveedores, lo cual nunca, salvo al principio, le dio resultados positivos a la Secretaría de Hacienda, ya que al percatarse los contribuyentes del cruce de información que realizaban las autoridades, empezaron a cuidar dicho aspecto y por lo tanto terminó siendo una herramienta no apta para los fines de recaudación ahora se regresa al mismo esquema, esperemos que en esta ocasión dé mejores resultados.

i). Fracción IX.- presentar la declaración informativa de las personas a las que les hubieren efectuados retenciones del Impuesto sobre la Renta, así como de los residentes en el extranjero a los que se les hayan efectuado pagos por fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional y de las personas a las que les hubieren efectuado donativos en el ejercicio inmediato anterior.

El artículo 81 fracciones I y II establece las infracciones, como ya se dijo en los incisos anteriores.

El artículo 82 del Código Fiscal fija las multas correspondientes, las cuales también ya se especificaron en anteriores incisos.

j). La fracción X.- Indica: que las declaraciones a que se refiere este artículo y las del crédito al salario y las de retenciones del artículo 143, o sea, arrendamientos, deberán presentarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que señale el servicio de Administración Tributaria.

El artículo 81 del Código Fiscal en sus fracciones I y II establece las infracciones por no presentar declaraciones o presentarlas por requerimiento de las autoridades fiscales.

El artículo 82 del mismo Código establece las sanciones que ya se indicaron en los incisos anteriores.

k). La fracción XI.- establece la obligación de llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

El artículo 83 del Código Fiscal en su fracción II, establece que es infracción: no llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales.

El artículo 84 fracción III, del mismo Código establece la multa de \$ 180.00 a \$ 3,368.00.

l). Fracción XIII.- Establece: Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero.

El artículo 81 del Código Fiscal, en su fracción XVII, establece la infracción como sigue:

No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior o presentarla incompleta o con errores.

El artículo 82 del mismo Código en su fracción XVII, establece la multa de \$ 42,944.00 a \$ 85,887.00.

m). Fracción XVI.- Declaración informativa de operaciones efectuadas a través de fideicomisos, por los que se realicen actividades empresariales, deberá presentarse a más tardar el 15 de febrero de cada año.

El artículo 81 del Código Fiscal, en su fracción XVI, establece la infracción como sigue: No proporcionar la información de las operaciones efectuadas a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en el año de calendario anterior.

El artículo 82 del mismo Código en su fracción XIV establece la multa de \$ 5,796.00 a \$ 13,525.00.

3.2. OBLIGACIONES DE RESIDENTES EN EL PAÍS CON ESTABLECIMIENTO EN EL EXTRANJERO, SANCIONES E INFRACCIONES

El artículo 87 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, establece que son obligaciones de los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, además de las obligaciones establecidas en la misma ley, los siguientes:

a). I.- Establece: los libros de contabilidad y los registros que correspondan al establecimiento en el extranjero, deberán llevarse de acuerdo a la ley y su reglamento.

El artículo 84 en su fracción I establece la multa de \$ 843.00 a \$ 8,421.00.

3.3. OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS, SANCIONES E INFRACCIONES

El artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales con fines no lucrativos tienen las siguientes obligaciones:

a). La fracción I indica: llevar los sistemas contables de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley de Renta y efectuar registros en los mismos respecto de sus operaciones.

El artículo 83 del Código Fiscal establece la infracción en su fracción I, no llevar contabilidad; III llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones; IV no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

El artículo 84 del Código mencionado establece las sanciones como sigue: I. Por no llevar contabilidad de \$ 843.00 a \$ 8,421.00; II. De \$ 180.00 a \$ 4,211.00 por llevar la contabilidad en forma distinta o llevarla en un lugar diferente III. De \$ 180.00 a \$ 3,368.00 por no hacer los asientos correspondientes...

b). La fracción II indica: expedir comprobantes que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, conservando una copia de los mismos y que reúnan requisitos fiscales.

El artículo 83 del Código Fiscal establece las infracciones como sigue: fracción VII, no expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o sin requisitos fiscales.

El artículo 84 fracción IV, establece la multa de \$ 9,873.00 a \$ 55,901.00 cuando se trate de la 1º infracción, excepto cuando se trate de pequeños

contribuyentes, si hay reincidencia procede la clausura preventiva de 3 a 15 días. Para determinar el plazo las autoridades deberán fundamentar y motivar.

c). La fracción III, indica: Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración en la que se determine el remanente distribuible y la proporción que de este concepto corresponda a cada integrante.

El artículo 81 del Código Fiscal establece las infracciones en sus fracciones I. No presentar las declaraciones o presentarlas por requerimiento de las autoridades fiscales y II. Presentar las declaraciones incompletas o con errores.

El artículo 82 establece las infracciones, las cuales ya se analizaron anteriormente.

d). La fracción IV establece: Proporcionar a sus integrantes constancia en la que se señale el monto del remanente distribuible, en su caso a más tardar el día 15 del mes de febrero del siguiente año.

El artículo 81 establece la infracción en su fracción II como sigue: Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo que señalan las disposiciones fiscales y en su fracción I establece: no presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaria de Hacienda o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales.

El artículo 82 establece las multas correspondientes, que ya fueron analizadas en incisos anteriores.

e). La fracción V indica: expedir las constancias y proporcionar la información del monto de los pagos al extranjero que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito; además presentar la declaración informativa de clientes y proveedores y que se refiere a los contribuyentes con montos de \$ 50,000.00 o más; también retener y enterar el impuesto a cargo de terceros y exigir documentación comprobatoria con requisitos fiscales en su caso y cumplir con las retenciones de sueldos y salarios.

El artículo 81 del Código Fiscal en sus fracciones I, II y III establece las infracciones respectivas que ya fueron tratadas en incisos anteriores .

El artículo 82 del mismo Código establece las multas que también se analizaron en incisos precedentes.

f). En la fracción VI se establece que deberán presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año la información siguiente:

1.- De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieran efectuado retenciones de Impuesto sobre la Renta así como de los pagos a residentes en el extranjero por fuentes de riqueza en México y :

2.- A las que les hubieren otorgado donativos en el año anterior.

El artículo 81 del citado Código establece las multas en sus fracciones I, II y III las cuales ya analizamos anteriormente y en su fracción XIII. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos..

En el artículo 82 del mencionado Código se establecen las multas por no presentar declaraciones, las que ya fueron analizadas y en su fracción XIII. Establece la multa relacionada con los donativos de \$ 5,796.00 a \$ 19,321.00

3.4. OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE OBTIENEN INGRESOS POR SUELDOS Y SALARIOS, SANCIONES E INFRACCIONES

El artículo 117 de la ley del impuesto sobre la renta establece las obligaciones de los contribuyentes que obtienen ingresos por sueldos y salarios:

a). En su fracción I. Establece: proporcionar a las personas que les hagan pagos por salarios, los datos necesarios, para que dichas personas las inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieren sido inscritos la clave del registro.

El artículo 81 del Código Fiscal establece la infracción en su fracción I, por la no presentación de los avisos.

El artículo 82 del Código Fiscal en su fracción I. Establece las sanciones que ya se analizaron en incisos anteriores.

b). La fracción III. Establece: presentar declaración anual cuando:

1.- Obtengan ingresos acumulables distintos de salarios

2.- Cuando se comunique por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.

3.- Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre o se hayan presentado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

4.- Cuando obtengan salarios, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o de personas no obligadas a retener.

5.- Cuando obtengan ingresos anuales que excedan de \$ 300,000.00

El artículo 81 del Código Fiscal de la Federación establece las infracciones por no presentar declaraciones o presentarlas incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, lo cual ya se trato en incisos anteriores.

El artículo 82 del mismo Código estipula las multas respectivas, que también ya fueron analizadas.

3.5. OBLIGACIONES DE QUIENES HAGAN PAGOS POR SALARIOS, SANCIONES E INFRACCIONES

El artículo 118 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece las obligaciones de quienes hagan pagos por salarios como sigue:

a). La fracción I. Establece: efectuar retenciones y entregar en efectivo el crédito al salario.

El artículo 81 del Código Fiscal establece las infracciones en sus fracciones I, II y III, no presentar las declaraciones o presentarlas por requerimiento de las autoridades fiscales; presentar las declaraciones incompletas o con errores; no pagar las contribuciones dentro del plazo, respectivo.

El artículo 82 del mismo Código establece las multas, las cuales ya fueron tratadas en su oportunidad.

El artículo 109 del Código Fiscal establece el delito equiparable al de defraudación fiscal en su fracción II que indica que lo comete quien: omita enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

El artículo 108 del mencionado Código establece la pena para quienes cometan el delito de defraudación fiscal y la máxima es de prisión de 3 a 9 años, cuando el monto de lo defraudado sea mayor de \$ 1'484,910.83.

b). La fracción II indica: calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados.

El artículo 81 del Código Fiscal establece las infracciones en las fracciones I y II, las cuales, ya fueron analizadas anteriormente.

El artículo 82 del mismo Código establece las multas, las cuales ya fueron analizadas en incisos anteriores.

c). La fracción V establece. Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año declaración informativa sobre las personas a las que les haya entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario.

Asimismo, presentar declaración informativa a más tardar el 15 de febrero de cada año sobre las personas a las que les hayan efectuados pagos por salarios.

El artículo 81 del Código Fiscal establece la infracción en sus fracciones I y II, ya tratadas.

El artículo 82 del mismo Código establece las multas, las cuales ya fueron analizadas en incisos anteriores.

Es de hacerse notar que de acuerdo con el Art. 31 fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece que los pagos por salarios, sólo se podrán deducir cuando se cumpla con la obligaciones a que se refieren los artículos 118 fracción I y 119 de la misma ley, estableciendo el artículo 119 en su fracción III que se cumplan con las obligaciones previstas en el 118, por lo tanto, de no presentar la declaración informativa de salarios al 15 de febrero

de cada año, las autoridades fiscales podrán rechazar las deducciones por dicho concepto.

3.6. OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTENGAN INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES, SANCIONES E INFRACCIONES

El artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece las obligaciones de los contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales.

a). La fracción I establece: solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

El artículo 79 en su fracción I, tipifica la infracción como sigue: no solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra.

El artículo 80 en su fracción I estipula la multa de \$ 1,932.00 a \$ 5,796.00

b). La fracción II indica: llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, si únicamente perciben ingresos por servicios profesionales, sólo están obligados a llevar el libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones.

El artículo 83 del Código Fiscal en su fracción I establece la infracción, ya tratada anteriormente.

El artículo 80 del mismo Código en su fracción I establece la multa que ya se analizó anteriormente.

Las demás obligaciones para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales son básicamente las mismas de las personas morales, por lo cuál son válidos los comentarios respectivos y sólo cometamos la:

c). La fracción IV establece: conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquellos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales.

El artículo 83 del Código fiscal en su fracción VI establece la infracción como sigue: no conservar la contabilidad a disposición de las autoridades fiscales por el plazo establecido en la ley.

El artículo 84 fracción V del mismo Código establece la multa de \$ 513.00 a \$ 6,736.00.

El artículo 111 del tantas veces citado Código Fiscal en su fracción III, considera como delito que se sanciona con tres meses a tres años de prisión, a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas de contabilidad, así como la documentación relativa a los asientos respectivos.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación indica claramente que las multas, por infracción a las disposiciones fiscales es independiente de la exigibilidad de las contribuciones y sus accesorios, además de ser independiente de las penas impuestas por las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El importe de la multas se debe actualizar.

El artículo 70-A , trata de la condonación de multas, lo cual ya se trató en el capítulo que se refiere a la extinción de las obligaciones fiscales.

EL artículo 75 del Código Fiscal establece: que las autoridades al fijar las multas deberán fundarlas y motivarlos teniendo en cuenta lo siguiente:

3.7. AGRAVANTES

1.- La reincidencia

2.- El uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

3.- Utilizar documentos a nombre de terceros para efectuar deducciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

- 4.- Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- 5.- Si lleva dos o más libros sociales similares con distintos contenido.
- 6.- Que se destruya ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- 7.- Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio autorizado, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.
- 8.- La omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.
- 9.- Cuando la comisión de la infracción sea en forma continuada.

Cuando la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación, la misma se reducirá en un 20%.

El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación estipula: que cuando se omita el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, y sea descubierto por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades, se aplicara la siguiente multa:

Del 75 al 100% de las contribuciones omitidas.

El infractor podrá pagar las multas en los términos del inciso a) en forma total o parcial sin necesidad de resolución.

También se aplicarán las multas antes mencionadas, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En este caso las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las reales, la multa será del 30 al 40% de la diferencia entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, más la multa que corresponda a la omisión en el pago de contribuciones, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal, en caso contrario no habrá multa, mediante la declaración complementaria correspondiente.

Si el pago de estos conceptos con sus accesorios se efectúa dentro de los 45 días siguientes a la fecha en la que surtan efectos la notificación de la resolución, la multa se reducirá en un 20% del monto de las contribuciones omitidas.

El artículo 77 del citado Código indica en que casos las multas se aumentarán:

- a). De un 20 a un 30% cada vez que el infractor haya reincidido o lo haga en forma continuada.
- b). De un 60 a un 90% cuando se trate de la agravantes señaladas en los números 2 al 7 indicados anteriormente.
- c). De un 50 a un 75% del importe de las contribuciones retenidas y no enteradas.

El artículo 78 establece una multa del 20 al 25% de las contribuciones omitidas cuando se trate de un error aritmético en las declaraciones. Si las contribuciones se pagan junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la diferencia, esta multa se disminuirá en un 50%.

4. LA EVASIÓN FISCAL

4.1. CONCEPTO Y ANÁLISIS

Para Sampaio Doria,⁶⁷ la evasión fiscal es cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria.

Para Armand Giorgetti⁶⁸ la evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulta sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la Ley.

⁶⁷ Citado por Tapia Tovar, José, *La Evasión y la Defraudación Fiscal*, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2003, p. 15.

⁶⁸ Citado por Sánchez Lozano, *Ensayo Sobre la Economía Informal*, s/e, México, s/f, p. 9.

Para Blumenstein⁶⁹ la evasión fiscal consiste en el hecho de que una prestación impositiva es sustraída al ente público por parte de una persona obligada a la prestación y se subdivide en dos especies, que llama “sustracción” y “fraude” impositivos. La primera consiste en la sustracción a un ente público, en todo o en parte de un impuesto que le corresponde. El fraude constituye una especie cualificada por la naturaleza de los medios empleados para lograr la evasión del impuesto. En estas nociones ya se apunta una circunstancia común a ambas modalidades de la evasión (presencia de la capacidad económica sujeta a imposición) y otra diferencial (utilización de los “medios legales” e “ilegales” para que el impuesto resulte impagado total o parcialmente).

4.2. LA IMPORTANCIA DE SU CONOCIMIENTO

La evasión es un hecho que existe en todos los países, en mayor o menor grado a como ha existido, es decir, nació en cuanto apareció el tributo la mayor o menor evasión fiscal depende: de la conciencia fiscal, de la presión fiscal, de la apreciación de la equidad de los impuestos, de la calidad de los servicios públicos, según estimación del ciudadano, del sistema jurídico tributario, de la seguridad jurídica y de los fallos de las autoridades judiciales, de las facilidades para el pago de las contribuciones de la imposición de sanciones y de la política represiva.

En México la idiosincrasia de nuestro pueblo, que por razones antropológicas ha heredado en la mayoría de nuestra gente una forma atávica de pensar del pueblo a través de generaciones, con la creencia aun persistente de que se roban los impuestos, en la aseveración espontánea de “para que pago, si se los van a robar”, lo que desgraciadamente se confirma, con los hechos públicos de corrupción en todos los niveles de gobierno y sin importar la jerarquía de los funcionarios desde los más altos puestos, hasta los de ínfima categoría, esta es la peor forma de combatir la evasión.

Consideramos que el comercio informal forma parte importante de la evasión, sí genera empleos, trafica con mercancía (alguna de contrabando y robada), esta economía es ficticia ya que no se contabiliza en el producto interno bruto, sin embargo, la economía subterránea ha sido motivada aun por el ejecutivo, se estima que participan en la economía informal más de 15 millones de personas, sin embargo, la visión de nuestros dirigentes indica miopía al

⁶⁹ García Q., César Albiñana, *La evasión Legal Impositiva*, RTFF, 5° Numero extraordinario, México, 1971, p. 24.

respecto, el actual Secretario de Hacienda externo: “se dice que los bajos niveles de recaudación en México son producto, sobre todo de la evasión fiscal, aunque si bien existe un problema de evasión en el país, no es esto lo que explica la recaudación en relación a otros países de América Latina, sino la estructura tributaria.

En esto del potencial recaudatorio de la informalidad, quienes le asignan un rango francamente exagerado, desde el punto de vista de ingresos la economía informal entendiendo por tal aquellas personas que no están dadas de alta ante el fisco- tiene un potencial relativamente modesto y esto es así porque esa economía informal es de subsistencia; esto si, hay que poner especial atención a la evasión del sector formal de una empresa y contribuyentes que sí están dados de alta ante la autoridad y son proveedores de muchos de estos informales y que no declaran sus ingresos por estas operaciones, ahí se cuenta con un potencial recaudatorio importante, se esta trabajando y se multiplicarán los esfuerzos para erradicar la evasión fiscal.

Si hoy en día incorporamos a estas personas al I.S.R., no sólo no tendrían que pagar impuestos sino que recibirían un crédito al salario. Entonces nos quedarían solamente los que están encima de este nivel, y aquellos trabajadores por cuenta propia que ganan más de 12 salarios mínimos porque hasta esa cifra los trabajadores hoy en día, y de acuerdo con la ley, también están exentos”.⁷⁰

Esta posición del Secretario de Hacienda es muy cómoda, sin embargo, no podemos considerarla válida, ya que el movimiento de dinero que se maneja en el comercio informal y que no grava el Impuesto al Valor Agregado, si es significativo en la evasión fiscal y aún más peligrosa es la falta de control de este tipo de contribuyentes.

4.3 LA IMPORTANCIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En el año de 1978, se presenta el proyecto original del Impuesto al Valor Agregado que sustituye al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, con una tasa original del 10% y en la actualidad con una tasa del 15% y tasa 0% para alimentos no procesados y medicinas. Muchas veces se ha intentado gravar los alimentos y medicinas, sobre todo en el presente sexenio, en el que, ya parece obsesión dicho gravamen, que en mi opinión sería un golpe a la clases

⁷⁰ Tapia Tovar, José, opus cit., p.26.

marginadas y tomando en cuenta que si bien es un mecanismo de control y de ataque a la evasión, también lo es que no debe pasarse por alto que para un aumento de los impuestos deben tenerse en mente las necesidades socioeconómicas de la población y las de la economía de un país en su conjunto, por lo cual, no es el momento de gravar esos productos ya que incidirían directamente en la población de escasos recursos.

TASAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO⁷¹

AÑO	ESTRUCTURA DE TASAS Y PRINCIPALES CAMBIOS
1978	Tasa general del 10%.
Proyecto Original	<ul style="list-style-type: none"> • Tasa del 6% en zonas y franjas fronterizas del país. • Exención a alimentos en estado natural y algunos de la canasta básica. • Tasa 0% a las exportaciones de bienes y servicios.
1980	<ul style="list-style-type: none"> • Tasa 0% para maquinaria y equipo agrícola y algunos insumos para el uso del sector agrícola y ganadero. • Tasa 0% para ciertos alimentos procesados y no procesados de la canasta básica, con derecho a acreditamiento.
1983-1987	<ul style="list-style-type: none"> • Tasa general del 15%. • Tasa del 15% en zonas fronterizas a todos los servicios y a algunos bienes, no comerciales, así como a todos los bienes gravados con el IEPS (cerveza, vino, alcohol, tabaco, cigarros, entre otros.). • Tasa del 6% para algunos productos alimenticios procesados y medicinas. • Tasa del 20% para bienes y servicios de lujo.
1988-1991	<ul style="list-style-type: none"> • Tasa 0% a alimentos no procesados y medicinas, maquinaria agrícola y algunos insumos.
1992-1994	<ul style="list-style-type: none"> • Tasa general del 10%. • Tasa 0% en alimentos no procesados y medicinas, maquinaria agrícola y algunos insumos para uso del sector. • Desaparece la tasa del 20%. • Extensión del tratamiento de tasa 0% a los exportadores indirectos.

⁷¹ Ibidem, p. 33.

1995 a la fecha	<ul style="list-style-type: none"> • Tasa general del 15% vigente desde el 1 de abril de 1995. • Tasa general del 10% en la región fronteriza. • Tasa 0% a alimentos no procesados y medicinas, maquinaria y equipo agrícola, así como en algunos insumos.
-----------------	---

México no es el único país en el cual se contempla un gravamen menor en alimentos y medicinas, sin embargo, en nuestro país se dan situaciones excepcionales, un ejemplo lo es gravar con IVA las colegiaturas; la educación pública en México es deficiente y limitada, y gravarla redundaría en un problema social ya que mucho más estudiantes se verían afectados, además dicho gravamen sólo afectaría a la clases media y marginada, quedando sus hijos sin educación superior: Se ha estimado que el gravamen a las actividades afectas a la tasa 0% afectaría aproximadamente al 4.8% de las familias mexicanas y el consumo en alimentos, educación, transporte, rentas de casa habitación y medicinas afectaría al 64% del gasto familiar.⁷²

4.4. EVASIÓN LEGAL Y ECONOMÍA DE OPCIÓN

Entendemos que la “economía de opción” u “opción impositiva “ solo puede darse cuando la Ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar. Se destaca que la opción ha de estar expresamente planteada en la Ley impositiva. Cuando la alternativa no resulte de la Ley, sino que el contribuyente la construye al amparo de la Ley, se esta ante un supuesto de “evasión legal” pero no de “economía de opción”.

Un requisito de la “economía de opción” es que exista absoluta concordancia entre lo formalizado y la realidad Larraz.⁷³ Es decir, si la ley establece el tratamiento impositivo de la compraventa y del arrendamiento, por ejemplo, el contribuyente que opte por uno u otro negocio jurídico comprará o arrendará tanto en la formalización del contrato como en su contenido operativo. El efecto común será adquirir la posesión de la cosa comprada o arrendada aunque a diferente título, como es obvio, pero dentro del respectivo marco obligacional de los citados negocios jurídicos.

⁷² Ibidem, p. 37.

⁷³ Citado por García Q., César Albiñana, opus cit., p. 28.

En cuanto a la opción, resulta del propio texto legal, será lícita y, además, no podrá ser calificada de fraude a la ley impositiva Garrigues Walker,⁷⁴ entre otros, ni aun cuando la opción conduzca a la exoneración impositiva para conseguir el contribuyente el mismo resultado social con el negocio jurídico gravado que con el exceptuado, siempre, insistimos que de los términos, de la Ley, se desprenda la alternativa de que se sirva el contribuyente.

Resta por indicar que la opción puede presentarse incluso dispositivamente por la Ley -el contribuyente ha de elegir necesariamente entre uno u otro régimen impositivo- o, como es usual, depende del propósito práctico en cuanto puede ser rectamente alcanzado por negocios jurídicos distintos, al encontrarse solapadas en ellos determinadas prestaciones económicas.

Queda, pues, configurada la “economía de opción” como institución ajena a cualquier elaboración jurídica del concepto de evasión impositiva. Esta conclusión la juzgamos válida en la medida que la opción esté explícita en la Ley impositiva.

4.5. LAS ECONOMÍAS FISCALES

Examinada la “economía de opción”, ha de hacerse una breve referencia a la simple economía fiscal, como hace, por ejemplo, Wackernagel.⁷⁵ Su fundamento es la mejor exposición respecto a su alcance. Lerouge⁷⁶ afirma que cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible.

El deber moral, como el deber cívico –agrega-, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el fisco. El profesor Araújo Falcao,⁷⁷ en su primoroso opúsculo sobre el hecho generador de la obligación tributaria, advierte “puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos tributos”. Y añade: “Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador, en cuanto respecta a su vestidura jurídica”, aludiendo a “una distorsión de la forma jurídica, a una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la relación económica que se exterioriza mediante aquella”.

⁷⁴ Idem.

⁷⁵ Ibidem, p. 29.

⁷⁶ Idem.

⁷⁷ Idem.

Las llamadas “economías fiscales” se encuentran, pues, en ese elástico campo que preside la indiferencia de las leyes impositivas (no son economías de opción), que no excluye la actividad del particular (a diferencia de la “elusión”, según a continuación se expone) y que no utiliza formas jurídicas “inapropiadas” o “anormales” para conseguir la carga impositiva más beneficiosa.

Se reconoce que la “economía fiscal” apenas nada ayuda en la elaboración del concepto de “evasión legal impositiva”. Sin embargo, tiene la virtud de polarizar comportamientos individuales, que los apasionados o deformados por los mal llamados intereses del Fisco se creen obligados a clasificar en categorías de evasión tributaria. Quienes constituyen una sociedad colectiva en lugar de una anónima en consideración a los respectivos costos tributarios de una y otra, y, después, ajustan sus actividades al régimen jurídico de la sociedad colectiva, esto es, sin utilizar ninguno de los mecanismos de actuación que son propios de las sociedades anónimas, es indiscutible que se sitúan en la vertiente de las simples economías fiscales.

Si quien se propone transmitir una cosa elige la donación “intervivos” en lugar de la sucesión “mortis causa”, cuando esta última está sometida a mayor gravamen que aquélla, es evidente que obtiene una “economía fiscal” que, a su vez, le determinó a adoptar dicha decisión. Negar las “economías fiscales” equivale a remover la teoría y la política de los “incentivos” tributarios.

Por esta potencial “vis atractiva” que a las “economías fiscales” se reconoce en los estudios relativos a las modalidades de la evasión impositiva, son aquí citadas.

4.6. EVASIÓN LEGAL Y ELUSIÓN IMPOSITIVAS

Según ya se ha indicado, pocos temas plantean tantas y tan esforzadas precisiones terminológicas como el de la evasión legal impositiva. En el repertorio de voces que se entrecruzan con dicha expresión se encuentra la “elusión”. Pasamos, pues a confrontar ambas categorías impositivas.

En primer lugar, ha de examinarse si el término “elusión” debe o no ser utilizado en el ámbito tributario. Su aceptación más propia es de naturaleza gramatical y, por tanto, a la imposición fiscal. En cuanto derivado de “elidir”, hace referencia a frustrar, debilitar, desvanecer una cosa, y, por ello, parece aconsejable reservar este término para supuestos en los que el contribuyente

satisfizo el impuesto a la respectiva Hacienda pública, y, después, consigue “frustrar, debilitar, desvanecer” sus efectos –incidencia material- mediante su transferencia a otra u otras economías individuales. En cualquier caso se trata de un concepto sin relevancia jurídica, ya que discurre a caballo de aquellos fenómenos económicos que son indiferentes al ordenamiento. Asimismo, no tiene arraigo en el campo de la difusión impositiva, porque existen términos que específicamente se emplean para denominar las distintas modalidades de la traslación impositiva. Por otra parte, su utilización es producto de aisladas traducciones al castellano en supuestos de incidencia efectiva –no percusión- del impuesto (Grizioti,⁷⁸ Buenos Aires, 1949; Fasiani,⁷⁹ Madrid, 1962, etcétera.) o en clara confusión con la “elusión” impositiva (Taylor,⁸⁰ Madrid, 1960). Por todo ello, se prescinde de éste término al establecer analogías o diferencias con la evasión legal impositiva.

Antes de entrar en el examen de la que consideramos acepción estricta de la “elusión”, hemos de referirnos a los “efectos-anuncio” y “efectos-sustitución directos”, que, por ejemplo, describe el profesor Recktenwald.⁸¹ Al primero de ellos corresponde, por ejemplo, el comportamiento de los productores agropecuarios argentinos cuando, ante la inminencia de la entrada en vigor de una ley creando un impuesto del 5 por 100 sobre su producción, se apresuraron a vender sus frutos, evitando el nuevo gravamen. El aumento de las ventas –a plazo- fue inusual y provocado por la aparición del nuevo impuesto, que no pudo ser aplicado a tales productos por ser transferidos con anterioridad al comienzo de su vigencia.

Este supuesto no es de evasión legítima para el profesor Saccone,⁸² y en su clasificación abundamos. Se ha producido una disminución de la recaudación prevista por el legislador al establecer el impuesto, pero no puede afirmarse exista evasión. Los llamados “efectos-anuncio” corresponden a ventajas económicas que se obtienen antes de la entrada en vigor de una modificación impositiva y en consideración a ella. Este fenómeno, pues, no lo consideramos como de “elusión” impositiva, por el factor temporal que en él interviene.

Los “efectos-sustitución” en razón de su inmediatividad a la entrada en vigor de la respectiva reforma tributaria. Sin embargo, los “efectos-sustitución directos” son determinados por decisiones económicas distintas, que, a su vez,

⁷⁸ Ibidem, p. 31.

⁷⁹ Idem.

⁸⁰ Idem.

⁸¹ Idem.

⁸² Idem.

se han adoptado como consecuencia de la modificación que el impuesto ha introducido en las condiciones del propio comportamiento. Por ello, y como más adelante se expone, estos “efectos-sustitución directos” han de entenderse comprendidos en la “elusión” impositiva. Importaba formular esta distinción para evitar su equiparación a los “efectos-anuncio” –extraños a la “elusión” impositiva- en méritos a ser contemporáneos a las reformas tributarias. Un ejemplo que propone Recktenwald,⁸³ es muy aleccionador a la hora de clasificar los “efectos-sustitución directos” a los fines de este estudio. En un impuesto general de capitación –dice- el “efecto sustitución” es nulo, a no ser que se produzca una emigración.

En cambio, el “efecto-sustitución indirecto” ha de ser considerado como una de tantas modalidades de la traslación impositiva, y por tanto, es ajeno a la elusión y a la evasión según anteriormente hemos mencionado.

El concepto de elusión, ha de ser elaborado partiendo de la evasión legal impositiva como si se tratara de un dato de esta. El tema de estudio versa sobre la evasión legal impositiva y por tanto, como ya hemos dicho, esta expresión no puede minimizarse, ni desecharse. Además, ha sido acuñada por la literatura tributaria, aunque se juzgue poco o nada afortunada desde el prisma terminológico.

Atendida en la etimología del verbo eludir, la elusión impositiva tiene lugar cuando se evita el devengo del impuesto mediante procedimientos, actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económica, cuales son la remoción impositiva total o parcial, la emigración impositiva y la remisión del impuesto.

El abandono, reducción o modificación (tecnológica o no de los procesos productivos, la abstención en usos, consumo o gastos en general; la emigración de personas o bienes a naciones extranjeras o a territorios nacionales fiscalmente mejor tratados, etc., son supuestos por los que se evitan “situaciones de hecho” que en otro caso generarían las correspondientes obligaciones impositivas. En esta línea se encuentran también las decisiones del contribuyente que conlleven a una menor carga impositiva en el futuro, siempre que la ejecución de aquellas quede plena o íntegramente sometida al ordenamiento impositivo vigente. En este grupo de supuestos se da la abstención o evitación características de la “elusión” impositiva, aunque la

⁸³ Idem.

decisión quede sometida a plazo en sus efectos elusivos y, además, entrañe una conducta positiva o negativa.

Hasta aquí se ha presentado la elusión impositiva (*tax avoidance*) como un comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen. Se trata, pues, de un comportamiento del particular que se corresponde con la realidad social, y que, por otra parte, se ampara en el derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad, como uno de los derechos naturales del hombre. Piénsese que en Europa, y hasta 1798, como relata Einaudi,⁸⁴ era ilícita la remoción del impuesto sobre la sal, porque el legislador, previniendo este fenómeno, había declarado obligatorio el consumo de una cierta cantidad de sal. Hoy no es obligatorio realizar actos que generen la exacción del impuesto. La Ley no impone la obligación de realizar el supuesto de hecho tributario. Y, por tanto, la elusión no contraria a la Ley, pues sólo evita se produzca el supuesto de hecho por ella previsto y regulado.

Esta noción de la elusión puede entenderse opuesta a la mantenida por determinados tratadistas o para supuestos distintos. Pero tal contradicción debe ser examinada a la luz de la materia que se estudie o de los propósitos que orienten la investigación, y, en su virtud, comprobar si se contemplan o no hipótesis iguales. No cabe duda que para la teoría económica del impuesto pueden darse casos de elusión aunque el hecho generador se haya producido y la deuda tributaria se haya satisfecho por el percutido. Pero en estos supuestos, no se da una evasión propiamente dicha, pues el Estado ha recaudado el importe del impuesto tal y como la Ley lo haya dispuesto.

Sin embargo, es evidente que no se puede elaborar ningún concepto fiscal de validez general si no se atiende a una determinada situación prevista y regulada por el ordenamiento jurídico. De aquí la necesidad de una teoría jurídica de la evasión impositiva en sus muchas modalidades. Autores como Antonini,⁸⁵ que tanto se ha esforzado en distinguir la elusión y la evasión dentro del ordenamiento jurídico italiano, no siempre han conseguido establecer una neta diferencia entre una y otra conducta en particular. Lo que si parece admitido es que la “elusión” del impuesto no se puede amparar o servir de determinados actos o negocios jurídicos para evitar el devengado gravamen. Por ello, cuando Hensel,⁸⁶ considera la “elusión” en el mundo de

⁸⁴ Ibidem, p. 33.

⁸⁵ Ibidem, p. 34.

⁸⁶ Idem.

las formas jurídicas, es indudable que contemple unos modos de evitación del impuesto extraños a los que se insertan en el comportamiento real de los contribuyentes, y, por tanto, amplía su contenido, con evidente detrimento de su homogeneidad.

Al explorar las nociones elaboradas o utilizadas por los autores, se encuentran posiciones antagónicas difícilmente superables, como hemos anticipado, y debidas bien al uso indiscriminado de los respectivos vocablos, bien a la asignación de contenidos insuficientemente delimitados. En este sentido, acaso sea Giorgetti,⁸⁷ quien más rotundamente amplíe el concepto de evasión legal a los supuestos que pretendemos agrupar como “elusión”. Se refiere a los actos de omisión o renuncia del virtual contribuyente para evitar la exacción del impuesto, y los incluye con formas de evasión legal. Gómez de Sousa,⁸⁸ distingue netamente la figura de la “elusión”, que contrapone al fraude, pero concluye por denominarla evasión.

No obstante, algunas citas pueden hacerse en línea con la noción que postulamos. Para el propio Hensel,⁸⁹ la elusión impide el nacimiento de la obligación tributaria, al evitar el contribuyente la realización del hecho generador. El profesor Pérez de Ayala,⁹⁰ al caracterizar el fraude de la Ley tributaria, advierte que por la elusión “se elude, pero no se oculta, un hecho imponible”.

La ponencia del doctor Sampaio Doria,⁹¹ es muy sugestiva a este respecto y constituye una importante aportación al tema. Es cierto que la elusión, en la significación que venimos proponiendo, es examinada bajo el epígrafe de “evasión impropia”, pero dicho tratadista contempla los supuestos en que el contribuyente se excluye deliberadamente de la realidad económica, con lo que evita que se realice el presupuesto de tributación o hecho generador (situación económica). Por ello, y atendiendo a lo que importa, esto es, el contenido material de la institución, puede afirmarse que la posición del doctor Sampaio coincide con la que se mantiene en este trabajo. El que la denomine “evasión impropia” para Aliomar Baleeiro,⁹² por ejemplo, “evasión lícita”, carece de trascendencia, ya que claramente la distingue de la que llama “evasión lícita o legítima”.

⁸⁷ Idem.

⁸⁸ Idem.

⁸⁹ Idem.

⁹⁰ Ibidem, p. 35.

⁹¹ Idem.

⁹² Idem.

Antes de dar por concluido este apartado, es preciso indicar que los comportamientos de los contribuyentes con fines elusivos del impuesto no siempre se presentan con la sencillez o elementalidad que hemos intentado describir con anterioridad. En ocasiones, el contribuyente evita la realización de un supuesto de hecho..., pero practica otro que de algún modo o en cierta medida de satisfacción a sus propósitos primitivos. En estos casos será preciso discernir cuidadosamente si el comportamiento del contribuyente fue de elusión o con ribetes de evasión legal. Lo que sí puede afirmarse rotundamente, una vez más, es que, si se “elude” la realización del supuesto de hecho mediante la práctica de otro u otros que permitan la consecución de resultado económico equiparable, en modo alguno estaremos ante un caso de “elusión” impositiva según la noción que propugnamos. También puede afirmarse que toda evitación del impuesto mediante comportamiento meramente formales tampoco constituyen “elusión” según el concepto que se viene manejando. Gerloff,⁹³ cita el contrato que se concluye verbalmente renunciando a formularlo por escrito.

Por el contrario, si el contribuyente no realiza la operación prevista hasta que transcurre el plazo señalado por la Ley para que sea imponible un incremento de valor o cualquier otra categoría económica, opinamos existe una abstención dentro del plazo determinado por la Ley impositiva y, por tanto, estamos ante un caso de “elusión”, ya que, de un lado, no llega a establecerse el supuesto de hecho, y, de otro, el contribuyente no obtiene resultado económico alguno.

Acaso se afirme que esta noción tan vaga, amplia o genérica de la elusión carece de toda utilidad y, también, de rigor conceptual. Entendemos, sin embargo, que la “elusión” al igual que los supuestos de “no sujeción” impositiva, son categorías “negativas” que apenas consienten descripción y, desde luego, no permiten ser exhaustivamente enumeradas. Pero tanto la “elusión” como la “no sujeción”, en sus respectivos campos, sirven para señalar las fronteras del hecho imponible (real, en la primera, y legal, en la segunda). Por otra parte, siempre será posible una cita pormenorizada de supuestos de “elusión” (como las leyes tributarias hacen con determinados supuestos de “no sujeción”) cuando se den en la zona polémica del respectivo contorno de la evasión legal.

En conclusión y con la mira puesta en su diferencia con la evasión legal, se caracteriza la “elusión” impositiva:

⁹³ Idem.

- A. Por una inactividad o abstención del virtual contribuyente que evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.
- B. Por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente (no será ocioso advertir que si la inactividad o abstención se refiere a una determinada “forma jurídica”, pero se realiza otra con iguales o parecidos resultados económicos, el supuesto no será de “elusión”); y
- C. Por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva Hacienda pública, esto es, en la fase que habría sido de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado.

4.7. EVASIÓN LEGAL Y EVASIÓN ILEGAL

Fuente de generalizadas censuras es la calificación de legal que se adosa a determinadas clases de evasiones. Con toda crudeza han expuesto autores, como Andreozzi,⁹⁴ cuán artificiosa es la clasificación de la evasión impositiva en legal e ilegal. Si la evasión impositiva consiste en sustraerse al pago del respectivo gravamen, parece, en principio, que toda evasión ha de reputarse de ilícito. Así argumenta Giuliani Fonrouge,⁹⁵ con acierto y en términos rotundos. Consideramos necesario –expone este tratadista– aclarar, a manera introductiva, que, en nuestra concepción de la materia, es inaceptable el distingo que suele efectuarse entre fraude ilícito o entre fraude legal o ilegal también denominados fraude de hecho y fraude de intención, como asimismo, evasión legítima y evasión ilegítima, evasión legal y evasión ilícita.

Mas adelante agrega: “ya sea que se utilice la expresión defraudación (o fraude) o se prefiere evasión, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud”. Nos sumamos a su crítica y con el hemos de entender que la evasión legal consiste en un “proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómadas”.

No obstante, la denominación de “evasión legítima” no ha sido seguida, en general, por la doctrina. El propio Tarantino,⁹⁶ que es presentado como el más decidido defensor de dicha expresión con alcance distinto al de “elusión”, no siempre la distingue de esta última con plenitud de concepto. En efecto, cuando entiende por evasión legítima “el impedir por medios idóneos (no

⁹⁴ Ibidem, p. 37.

⁹⁵ Idem.

⁹⁶ Idem.

prohibidos por la ley) el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo hubiere correspondido para el caso de realizarse el hecho configurado de la ley tributaria”, es obvio que el supuesto por el descrito encaja en el contenido propio de la “elusión” impositiva o en el de “evasión legal”, según el alcance que se de a la expresión “medios idóneos”. Gómes de Sousa⁹⁷ distingue los comportamientos lícitos e ilícitos del contribuyente en base a que se haya realizado o no realizado el “hecho generador” y la obligación tributaria no nazca. Para Jarach,⁹⁸ también coincide la “evasión legítima” con la “elusión” según nosotros. Becker⁹⁹ abunda en la misma identidad (evasión legítima y elusión).

El doctor Sampaio Doria,¹⁰⁰ en su ponencia, también equipara evasión lícita o legítima a evasión en sentido estricto y a elusión, aunque establece ciertas puntuaciones, según exponemos a continuación.

Para el ponente brasileño, la evasión lícita se subdivide en las inducidas u ofrecidas por la ley impositiva y en las resultantes de las lagunas, fisuras o imperfecciones de la ley. Esta última clase de evasiones son las que con propiedad pueden ser consideradas como tales, ya que las primeras son producto de medidas legislativas de reducción o exoneración impositivas al servicio de la política económico social. En efecto, cuando al contribuyente se le ofrecen dos regímenes (normal y excepcional) ha de presumirse que pretenderá acogerse al más beneficioso, pero en verdad, no puede afirmarse que su comportamiento tributario es de evasión.

La considerable importancia que en los actuales sistemas tributarios tienen los impuestos “políticos” o de “ordenamiento”, autoriza incluso a asegurar que existen “economías de opción”, pero es evidente que en el hecho generador previsto por la Ley están incluidos los elementos fácticos que determinan la aplicación del régimen de bonificación o exención impositivas en fomento o estímulo a una concreta finalidad económico-social.

Por ello, los supuestos de hecho que venimos aludiendo están inmersos en la exacción normal de los impuestos, y la pretendida “evasión legal” estará generada por el propio presupuesto fáctico de la imposición, es decir, el contribuyente no opta por el tratamiento impositivo más favorable según un

⁹⁷ Idem.

⁹⁸ Idem.

⁹⁹ Idem.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 38.

concreto comportamiento económico, sino que adopta su decisión conforme al ordenamiento tributario vigente, sin perjuicio de que en ella influyan los correspondientes incentivos fiscales, tal y como pretende el legislador establecerlos.

En la evasión en sentido estricto incluye el doctor Sampaio Doria,¹⁰¹ los supuestos que comúnmente se consideran como de “evasión legal” y advierte en la evasión lícita y en la ilícita son idénticos los fines o propósitos, pero diferentes los medios de que se sirven una y otra así como las épocas en que se posibilitan. Este segundo aspecto nos lleva a establecer la diferencia entre la evasión legal y la elusión según las nociones que venimos utilizando, quedando patente la amplitud de su construcción. La línea divisoria de las evasiones lícitas e ilícitas ha de apoyarse fundamentalmente en la naturaleza de los instrumentos a tal fin utilizados. Y, en definitiva, en la posición que la ley adopte en cada caso al tipificar los comportamientos ilícitos. No obstante, es de interés traer a colación las líneas de pensamiento que informan las calificaciones de licitud o ilicitud en torno a las evasiones impositivas.

Ya son clásicas las afirmaciones de Rosier,¹⁰² que a continuación se transcriben: “El fraude es, por el contrario, legal, lícito y permitido, cuando un contribuyente se limita a esquivar simplemente el texto en lugar de violarlo, cuando recurre a una combinación, a una operación o a una convención no contemplada por la legislación, cuando usa una palabra hábilmente, una fisura del armazón o de la red fiscal. Este tipo de fraude –añade– escapa en principio a la sanción porque deriva de una regla jurídica secular; los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que da origen a las prestaciones menos elevadas”.

Esta posición de máxima “ilicitud” en el campo de las evasiones impositivas se funda en la apoteosis de la libertad de los particulares incluso en el ámbito tributario. Autores como Berliri¹⁰³ sostienen que donde no existan límites establecidos por el poder tributario, los particulares son libres de configurar sus relaciones jurídicas sin restricción alguna. A otros como Scailteur¹⁰⁴ no deja de sorprender que el particular pueda acudir a astucias con los textos legales para evadir el impuesto que el legislador pretendió fuese aplicado a sus operaciones. En esta línea también Grizioti¹⁰⁵ y la llamada escuela de Pavía,

¹⁰¹ Idem.

¹⁰² Ibidem, p. 39.

¹⁰³ Idem.

¹⁰⁴ Idem.

¹⁰⁵ Idem.

cuando afirma debe evitarse que actos económicos reveladores de idéntica capacidad contributiva, tributen de distinto modo por la habilidad o astucia con que el contribuyente maneje el derecho civil. Como vemos el problema está poderosamente afectado por la posición que se adopte ante el propio fundamento del impuesto. De aquí la necesidad de acudir al ordenamiento jurídico positivo para reducir criterios más firmes en la clasificación de las evasiones legales e ilegales, sin perjuicio de que se postule el mayor grado de eticidad en el derecho vigente. A esta conclusión llega el profesor Giorgetti¹⁰⁶ cuando intenta diferenciar la evasión tributaria respecto del ilícito o del delito tributario. Por tanto, en la tipificación de las infracciones tributarias que cada ordenamiento contenga, se encontrarán los criterios residuales para definir las evasiones legales.

Así el artículo 100 del Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación para América latina (OEA-BID) que en su apartado primero presume la intención de defraudar cuando “se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas para configurar la respectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario”. Aunque se trata de una presunción de culpabilidad que admite prueba en contrario, en dicho precepto se encuentra tipificado un comportamiento que la ley califica de ilícito y a él habrá de atenerse la doctrina jurisprudencial. Es decir, las evasiones impositivas tendrán una calificación en el orden moral respecto de su licitud, pero en términos positivos, al ordenamiento vigente en cada país corresponderá determinar que evasiones son constitutivas de evasiones tributarias, y las demás se reputarán legales. En esta materia tienen ancha y productiva aplicación las medidas de reacción, positivas y negativas, que el derecho adopta frente a evasiones impositivas de nuevo cuño y que dejan de considerarse “legales”.

Es importante destacar que cuando se den las características propias de las infracciones en general y de las tributarias en particular, es obvio que dos de ellas (antijuricidad y tipicidad), además de declararlas ilegales, excluyen toda polémica en torno a la definición y a la calificación jurídicas de las respectivas evasiones. La llamada evasión “legal” vive y prolifera a costa de las abstracciones formales, de las imprecisiones, de las lagunas o de las contradicciones de la ley impositiva. Si esta última contiene la tipificación de las evasiones impositivas como infracciones, es evidente que la “evasión”,

¹⁰⁶ Ibidem, p. 40.

cuya licitud podría ser materia opinable, se habrá transformado en definido “fraude” según el orden jurídico positivo.¹⁰⁷

Para concluir este subcapítulo es preciso dar respuesta a las siguientes preguntas: ¿Por qué determinadas evasiones se consideran ilegales?, y ¿A qué clase de evasiones puede en la actualidad convenir el apelativo de legales?¹⁰⁸

El concepto de evasión tiene orígenes no jurídicos. La evasión impositiva tipificada como infracción en el respectivo ordenamiento jurídico, tenía y tiene denominaciones específicas en las que la evasión solo era la finalidad del comportamiento ilícito. La “evasión legal” es expresión nacida y utilizada en los textos clásicos de Hacienda pública. Cuando el no pago del tributo no era objeto de sanción por la legislación fiscal, la evasión era “legal”, porque la ley establecía una sanción o porque la ley ignoraba, consentía o no castigaba la evasión impositiva. La evasión legal... continúa en ese renglón... “legal” podía hasta contrariar la intención o el “espíritu de la ley impositiva, pero, en puridad discurría al margen del ordenamiento vigente y solo servía para designar las elusiones o las evasiones habidas en tanto la norma no las declarara ilegales. Hoy la evasión legal se esta convirtiendo en una expresión en sí misma contradictoria. Solo en el orden fáctico y alegal pueden ser llamadas “legales” determinadas evasiones. En el orden jurídico carece de sentido la “evasión legal”, como no sea para el derecho constituyente o en los casos en que el derecho vigente reaccione contra la evasión sin declararla ilegal, sino por los procedimientos normales de liquidación tributaria. Nos referimos a los supuestos de corrección sin sanción o penalidad como, “cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quién podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica, según el Modelo de Código tributario. He aquí un resorte de corrección de comportamientos de evasión que es “legal” en cuanto la norma no le ha declarado “ilegal” y que no alcanza su finalidad de evasión merced a las pertinentes normas de interpretación legal o de calificación del hecho generador de obligaciones tributarias.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Ibidem, pp. 40 y 41.

¹⁰⁸ Ibidem, p. 40.

¹⁰⁹ Ibidem, pp. 41 y 42.

4.8. LA EVASIÓN FISCAL EN MÉXICO

México figura en el quinto lugar entre 75 países donde la evasión fiscal es más pronunciada, indica el Reporte Global de Competitividad 2000 – 2001 del Foro Económico Mundial.

La alta evasión es explicada por una presencia importante de niveles de corrupción y comercio informal, donde México también ocupa lugares preponderantes dentro del estudio.

En el reporte de competitividad, México se ubica muy abajo en sus niveles de legalidad, pues ocupa el sitio 52 en los niveles de corrupción, y también esta en el fondo en cuanto a la formalidad en la que se operan sus establecimientos de negocios, pues se sitúa en el lugar 67, en cuanto a la presencia del sector informal en la economía que tantas quejas ha provocado por parte del comercio establecido y sus representantes.

El reporte fue elaborado por el Foro Económico Mundial en combinación con investigadores de la Universidad de Harvard, y sus resultados son fruto de encuestas que celebraron con más de 4,500 ejecutivos de compañías alrededor del mundo.

De acuerdo con cifras oficiales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la evasión del impuesto al Valor Agregado es una de las más altas en el mundo, con porcentajes que fluctúan entre 35 y 40%, y que equivalen a más de 80 mil millones de pesos anuales.¹¹⁰

4.8.1. CAUSAS GENERALES DE LA EVASIÓN

Alejandro Duma y Peña¹¹¹ considera las siguientes:

- a). Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente. Es muy difícil encontrar el equilibrio, esto sería lo ideal, de producirse se podrían planear la recaudación y evaluar si los resultados fueron los deseados y perseguidos por la ley
- b). Régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la multiplicidad de tributos o lo elevado de las tasas.

¹¹⁰ www.unam.mx/cgibin/foros/octubre-2/config.pl?

¹¹¹ Citado por Tapia Tovar, José, opus cit., p. 28.

c). Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos, los que desearía mantener en su integridad, especialmente si han sido gastados en la época en que debe pagar el impuesto. Esto es una realidad que opera en los impuestos retenidos, que en una época de crisis económica, es una enorme tentación el tomarlos para cubrir necesidades básicas de la empresa como salarios e insumos, etc.

d). Falta de racionalidad en el sistema de franquicias tributarias. sistema que en nuestro país se ha ido terminando.

e). Desconfianza en el acierto con que se administran los fondos fiscales por el gobierno. Esta es una razón que manejan sobre todo los partidos políticos, no han servido para aliviar la situación de pobreza, inseguridad, salud y otros servicios.

f). Las leyes “ amnistía tributaria” o de condonación, que provocan natural desaliento en los contribuyentes que hubieren cumplido con sus obligaciones tributarias en forma oportuna. Un ejemplo de ello lo constituye el programa de apoyo a deudores del fisco, que se otorgó dando una serie de facilidades y descuentos a los contribuyentes incumplidos respecto de créditos fiscales antiguos, mismo que se otorgó inicialmente por el término de seis meses, prorrogándose por tres ocasiones provocando una desventaja respecto de los contribuyentes cumplidos. Actualmente hay una condonación de multas y recargos que produce el mismo efecto, sin embargo, por la situación económica que atraviesa nuestro país podría considerarse aceptable.

g). La complejidad de la legislación tributaria, en cuanto da posibilidad de legalizar, mediante interpretaciones forzadas, una evasión que no estaba en el ánimo de la ley permitir. Esta es una queja generalizada de la complejidad de las leyes tributarias que requieren de la contratación de expertos y de la creación de departamentos dentro de la empresa dedicados exclusivamente a integrar a la contabilidad la documentación que generan las empresas, para efectos de cumplir con los requisitos fiscales.

h). Falta de una conciencia tributaria en el medio social que considere reprochable e inmoralmemente condenable la burla de los intereses fiscales. Es incuestionable que éste es el principal problema que aqueja a nuestro país y que impacta la recaudación, acrecienta la economía informal, la

evasión, la inflación, en cuanto origina una subestimación de la base imponible en algunos impuestos y en cuanto reduce y hace perder la efectividad de las sanciones monetarias que no comprenden un recargo adicional que compense la pérdida de la desvalorización monetaria. Esto se corrigió, cuando la inflación alcanzaba índices drásticos con el componente inflacionario, actualmente, como la inflación se tiene controlada solamente existe un ajuste anual por inflación.

i). Sistemas de presunciones del Impuesto sobre la Renta, que en determinados casos, contribuyen a legalizar la evasión, cuando son bajas en relación con los ingresos efectivamente percibidos. En nuestro sistema tributario, los porcentajes que se establecen según la actividad para la determinación presuntiva, resultan más altos que la determinación con base cierta que se basa en la documentación.

j). Falta de sanciones drásticas y ejemplares para los infractores. En México desde el sexenio de Carlos Salinas de Gortari, estas acciones han sido escasas pero notorias.

Giorgetti,¹¹² trata el tema psicológico de la evasión, al referirse a una mezcla de culpas y temores de que esta penetrado un buen número de contribuyentes; por otra parte, reprocha las reprobables actitudes cargadas de prevención fiscal que a veces asume la administración financiera en su trato con los sujetos pasivos del impuesto, quienes poseen una sensibilidad y un sentido distinto del deber, como diversos y dispares entre sí son las situaciones contributivas de cada uno.

En México esta situación sucede con las presiones de fiscalización y la cobranza, asimismo las autoridades administrativas han hecho del recurso de revocación un medio inútil para la defensa del contribuyente, pues, cuando en principio las administraciones de fiscalización, jurídica, etc., son independientes, tal parece que la jurídica tiene que respetar lo que fiscalización hace aún cuando se sepa que posteriormente cuando el contribuyente recurra al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conseguirá una sentencia favorable, se mantiene en el considerando de que, posiblemente el contribuyente no acuda a los tribunales y pague, ya que la finalidad es recaudar a como de lugar. Ese conjunto de reacciones y actitudes de las autoridades, traen como consecuencia la evasión.

¹¹² Tapia Tovar, José, opus cit., p. 85.

El citado autor concluye que, en un país civilizado, la medida del respeto por las leyes corre pareja con la medida en que aquellas respetan la justicia, la dignidad y la libertad de los ciudadanos. El fenómeno tributario no se sustrae ni a los peligros de una instrumentación defectuosa ni a los de una inadecuada distribución de la carga impositiva y, también, de la justa y oportuna tutela de los derechos del sujeto pasivo del impuesto.

Sampaio Doria,¹¹³ tributarista brasileño, señala que la evasión es hermana gemela del tributo y su erradicación total reposa, no importa el grado de refinamiento cultural y jurídico de un pueblo, su fervor patriótico y la elucidación cívica, en la desaparición de su causa determinante: el tributo. La persistencia de ese mal (la evasión) brota de causas profundas, algunas circunstanciales, otras apropiadas a la condición humana. La concepción de que el *tributum* era un estigma, *captivitatis*, símbolo de dependencia, connotación viscosa en razón de la cual era vigorosamente hostilizado. En los tiempos modernos, el desconocimiento del complejo legal tributario y las legalidades financieras, fruto de la insuficiencia en prever y proveer los costos tributarios de la empresas así como la elevada presión fiscal, se responsabilizan todavía, en los artificios dolosos, por largos segmentos de la evasión fiscal.

El aspecto más relevante en el origen de la evasión fiscal es el de resistir la contracción compulsoria del patrimonio familiar, indebidamente considerado ya que el contribuyente en México nunca contempla el impacto de los impuestos y piensa que lo que recibe ya es su patrimonio, incluso lo que recibe por concepto del impuesto al valor agregado.

El principio utilitario de aumento de lucros y disminución de costos, acogido en las economías donde se admite la apropiación privada de los medios y del resultado de la producción, es componente indisociable del fenómeno de la evasión fiscal en sus vertientes financieras, jurídicas y psicológicas.

Concluye Sampaio,¹¹⁴ el tema que titula Etiología de la evasión fiscal como sigue: contra la ignorancia, el desconocimiento, la imprevisión y el prejuicio, mucho pueden las medidas educativas y la formación de una verdadera conciencia tributaria.

¹¹³ Ibidem, p. 86.

¹¹⁴ Ibidem, p. 87.

El mismo autor en otro punto que titula racionalismo tributario y conciencia fiscal, introduce el fenómeno de la actitud mental de muchos individuos de absoluta irracionalidad ante la imposición tributaria. Durante siglos de cobranza arbitraria y empleo estéril de las rentas públicas, tal actitud encontraría justificativa.

Es un hecho que si se le diera transparencia al uso de los impuestos, la ciudadanía poco a poco se daría cuenta de la necesidad del pago de los impuestos

Ante el pago de los impuesto el individuo se resiste, emotiva o racionalmente se acepta o se rechaza; la conducta emotiva, nacida del desconocimiento que produce miedo, resta madurez que ocasiona un desequilibrio angustioso queda concretizada en la persistente obstinación de encarar la realidad. La actitud racional implica una predisposición simpática en una disponibilidad mental, de concebir el hecho y analizar las causas y efectos.

La conciencia fiscal es, por lo tanto, lo que la aplicación de ese concepto de la conducta humana racional, consiste en alargar el círculo de individuos capaces de asimilar racionalmente las causas y los efectos del fenómeno tributario, de comprender en que y en que medida, cuantitativamente, cada persona se incluye inexorablemente en el proceso de discernir lo ineludible del mismo.¹¹⁵

En México se ha intentado inútilmente concientizar a la ciudadanía de que el pago de los impuestos es necesario para cumplir con el gasto público, las campañas que ha intentado el Estado para crear esa conciencia no han sido las adecuadas, en nuestro país se toman ejemplos de otros países y desgraciadamente no se adaptan a la idiosincrasia del mexicano, por consecuencia, han fracasado, cada campaña viene acompañada de amenazas.

Cada reforma fiscal tal parece que trata de recaudar de manera excesiva y la respuesta del sujeto pasivo es la evasión, se abusa del contribuyente cautivo, olvidando que, cuando la iniciativa privada habla de un combate a la evasión fiscal, se está refiriendo a una ampliación de la base de contribuyentes, pero la falta de sensibilidad de los encargados de la política fiscal, los lleva a pensar que el combate a la evasión fiscal es aumentar indiscriminadamente los impuestos, gravar los productos que no están gravados o lo están en tasa 0%, olvidándose que uno de los principales fines del gravamen es el de

¹¹⁵ Idem.

redistribuir la riqueza, fin que de ninguna manera se puede soslayar con el ya conocido argumento de que gravar cierto tipo de contribuyentes aleja los capitales, esos argumentos que se constituyen en verdaderas falacias ya que existen países en que si se gravan y las autoridades encargadas del despacho no encuentran los mecanismos adecuados para que se de esa redistribución de la riqueza, el empresario o el ciudadano común y corriente que no conoce a fondo la problemática fiscal internacional, ni entiende que la globalización conlleva que la política fiscal de un país va a tener repercusión en los demás y que en esa situación la desventaja es de los mas pobres, cuando un Tratado de Libre Comercio de América del Norte contiene reglas que sólo benefician al país más rico y se desgrava la importación de productos que vienen a competir deslealmente al producto nacional y dicho tratado no tiene los mismos fines que han tenido los de la Unión Europea, que efectivamente se hicieron para proteger su área de consumo, entonces el mexicano ya cansado de ver limitada su utilidad por los altos impuestos y la competencia desleal del mercado informal, recurre al único medio que le queda, la evasión fiscal.

La conciencia fiscal debe formarse a partir del ejemplo de la aplicación transparente de los impuestos y desde los organismos como cámaras, colegios de profesionales, asociaciones particulares y las escuelas, para que los niños crezcan con la idea de que su deber es pagar impuestos, que la vida social y el gasto público, la seguridad, la creación de empleos, la situación económica del país será más placentera si todos cumplimos con la obligación constitucional de pagar impuestos.

4.8.2. OTRAS CONSIDERACIONES SOBRE LA EVASIÓN

En nuestro país en cuanto se sigan dando:

a). ACTOS DE CORRUPCIÓN.- A nivel nacional, la ciudadanía se entera de los funcionarios públicos que se enriquecen a costa del erario público, es decir, de nuestros impuestos, esto se hace del conocimiento de la ciudadanía, de lo cual estamos convencidos de que es positivo, sin embargo, también estamos conscientes de que, mientras siga habiendo esa corrupción entre nuestros funcionarios, no podemos exigirle moralmente al contribuyente que no evada el pago de los impuestos.

a.1). Las autoridades fiscales tienen en su personal gente corrupta que se presta a realizar engaños y que cuando no detecta alguna omisión del contribuyente de cualquier forma observa alguna omisión aunque más

tarde el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa le de la razón al contribuyente.

a.2). Personal incapacitado. Las más de las ocasiones el personal que actúa en las revisiones a contribuyentes no está preparado y por consecuencia comete errores que son aprovechados por el contribuyente.

b). EL CONTRABANDO. Hoy por hoy el contrabando campea impunemente en nuestro país, por lo cual, los empresarios que importan sus mercancías legalmente se ven enfrentados a una competencia desleal con los contrabandistas.

c). EL COMERCIO INFORMAL. Las miles y miles de personas que trabajan en el mercado subterráneo no pagan impuestos ni servicios, pero si les pagan a los inspectores para que les permitan trabajar en la vía pública, por lo tanto, también constituyen una competencia desleal para el contribuyente cautivo.

d). LA DEFICIENTE FISCALIZACIÓN.- Tiene muchos años que la Secretaria de Hacienda por medio del Sistema de administración Tributaria, en lugar de fiscalizar se dedica a querer hacerlo vía legislación, la consolidación fiscal es una forma de evasión por la actitud asumida por las autoridades fiscales de no fiscalizarla.

e). RECAUDACIÓN ILEGAL.- Se inventan impuestos con la única finalidad de recaudar, es decir, se quieren llenar las arcas del Estado no importando el Estado de Derecho, casos como: El impuesto suntuario, el impuesto sobre el Crédito al Salario, El impuesto al Valor Agregado a los jugos de frutas, etc.

f). SOBRECARGA ADMINISTRATIVA.- El contribuyente está harto de que las autoridades fiscales, cada día lo utilicen para que fiscalice a sus trabajadores, a las empresas con las que tiene relación, a sus clientes, etc., esa labor corresponde al SAT.

Después de todas las reflexiones que contiene este apartado, podemos vislumbrar, que concientizar a los mexicanos a evitar la evasión, es una labor de titanes, se necesita una verdadera cruzada para lograrlo, lo cual, no se va a conseguir con amenazas y cárcel, sino con una visión de la idiosincrasia del mexicano y una verdadera fiscalización y simplificación de la legislación tributaria.

5. LA ECONOMÍA SUBTERRÁNEA

5.1. INTRODUCCIÓN. La economía informal, subterránea o negra, ha sido una constante en nuestro país en estos últimos años, viéndose incrementada por las crisis económicas y, asombrosamente, gracias a la plena recuperación del país

Para comprender la problemática de la economía informal nos lleva a la medición o formas de medir el empleo, la manera de medir esa economía, el porque de su continuo crecimiento y las posibles soluciones al problema.

5.2. DESEMPLEO. Sánchez Lozano explica.¹¹⁶ A pesar de que Hacienda y el Ejecutivo afirmen que estamos en total recuperación, está no se ha visto en la creación de buenos empleos; más aún, legisladores del país dudan de las cifras del desempleo abierto que proporciona el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Información (INEGI) y se habla de una manipulación de cifras para hacerlas coincidentes con los informes de la presidencia.

No obstante este primer punto de vista, debemos ir más allá al pensar que el INEGI no tiene motivo para manipular cifras, puesto que su misión es la de proporcionar información al usuario de la forma más eficiente posible y su credibilidad depende de ello, lo que debemos hacer es analizar la información proporcionada. El desempleo abierto ocurre cuando una persona busca empleo, no lo encuentra y no trabaja ni una hora por semana. Como es evidente, esto no es posible en México, porque si no se trabaja no se come.

Dicho así, la supervivencia obliga a cualquier tipo de ocupación, esto significa que la tasa de desempleo abierto no tiene sentido, Ahora podemos entender el esfuerzo del gobierno para presentar información que no sea falsa, pero que tampoco tiene importancia alguna.

Existen más indicadores del empleo y que son más importantes para las condiciones del país, pero que por no ser alentadores, no se difunden. La primera tasa alternativa de desempleo recibe ese nombre precisamente, e incluye no sólo a los que buscan empleo, sino a los que ya dejaron de buscarlo pero quisieran trabajar. Mexicanos que regresan a estudiar, o atienden el hogar, pero desearían tener empleo, y lo buscaron, pero ya perdieron la esperanza de encontrarlo.

¹¹⁶ Sánchez Lozano, opus cit, pp. 1 y 2.

El porcentaje de población en edad de trabajar que están en esa situación es superior a la tasa tradicional de 4 o 5%, hablamos del 6 o 7%. Existen otras tasas llamadas de la presión económica que incluyen a quienes tienen empleo pero buscan otro adicional, para aumentar su ingreso, o buscan cambiar el que ya tienen, o ambas cosas, si es posible. Indican porcentajes de 7 a 9%; esta tasa muestra una ligera recuperación entre 1995 y 1996. Otro grupo de tres tasas muy importantes son las que incluyen a quienes trabajan menos de 35 horas a la semana. Una tasa mide a los que trabajan menos de 15 horas, 10% de la población económicamente activa (PEA).

Otra a quienes trabajan menos de 35 horas debido al mercado (reducción de la producción, vacaciones forzadas, etc.), 7% de la PEA. Este último grupo de tasas no ha disminuido, peor aún se han incrementado. Esto significa que los empleos que se han creado, o recuperado, han sido empleos donde el trabajador trabaja entre 15 y 35 horas semanales y reciben consecuentemente un salario bajo. Son empleos parciales. Finalmente, con la intención de demostrar que el INEGI sí produce información útil para los planificadores, veamos dos tasas más. Una mide el porcentaje de mexicanos que tienen ingresos menores a un salario mínimo, la que en 1995 mostró que el 16% de la PEA recibía menos de un salario mínimo, y creció un 2% para 1996, es decir, un 18% de la PEA. Tomando como base que la población económicamente activa ronda los 36 millones de mexicanos, seis millones y medio gana menos de doscientos pesos por semana. La otra tasa se llama de condiciones críticas de ocupación e incluye a quienes trabajan más de 35 horas ganando menos del mínimo. Estamos hablando aquí, de los que son explotados en todo el sentido de la palabra; pues trabajan por menos del mínimo o les pagan un poco más trabajando más de 48 horas semanales o no los dejan trabajar.

En 1995 esta tasa fue de casi 16%, y para 1996, poco menos del 17%. Entonces, la recuperación no es total, puesto que los datos que posee el INEGI y que no se incluyen en los discursos presidenciales, son un reflejo de lo que se ve diariamente: más vendedores ambulantes, más mendigos, más malabaristas en los semáforos y más violencia.

5.3. COMO MEDIR LA ECONOMÍA INFORMAL. Continúa Sánchez Lozano,¹¹⁷ una de las formas de medición indirecta es en base a estimaciones del Producto Interno Bruto (PIB). La base de partida del ejercicio reposa sobre la definición del mismo que corresponde a las tradicionales tres ópticas: la

¹¹⁷ Ibidem, p. 2 y 3.

óptica de la producción, del gasto y de la renta. Desde la primera óptica se trata de estimar los valores añadidos de las diferentes ramas de la producción en que se acostumbra dividir la economía; desde la del gasto, los consumos finales de las familias, consumos de las administraciones públicas, inversiones de las empresas y exportaciones netas nacionales; y finalmente desde la óptica de la renta, se trata de estimar las rentas generadas en el proceso productivo, fundamentalmente remuneraciones de asalariados y beneficios de las empresas.

La estimación, desde la óptica del gasto, normalmente es más elevada que la estimación realizada desde la óptica de la renta. La comparación de las dos estimaciones corresponde a uno de los métodos utilizados para medir la economía subterránea. Esto es, normalmente se entiende por economía subterránea o informal la parte de la economía que se oculta a las autoridades fiscales y coherentemente con esa afirmación se puede concluir que la estimación desde la óptica de la renta captada estadísticamente a partir de las declaraciones fiscales no incorpora obviamente por definición la llamada economía subterránea. Consideremos ahora estimaciones desde el lado del gasto.

Independientemente de la fiabilidad de las estimaciones, no parece muy aventurado suponer que no existen motivos que llevaron a los perceptores de rentas a ocultar informaciones al fisco –la cuantía de los impuestos está directamente ligada a esas declaraciones-, que las declaraciones sobre cantidades gastadas pueden incorporar muchos errores y deficiencias pero no pretenden obtener del fisco menores impuestos declarando un gasto menor. Más bien ocurrirá lo contrario, una sobredeclaración procurará menores impuestos: se piensa por ejemplo en las deducciones del IVA: Presentándolo así, este método de estimación de la economía informal parece bastante sólido.

Otro método es utilizar datos de la PEA, de los trabajadores inscritos en el Instituto Mexicano de Seguro Social (IMSS), de las personas que trabajan en el sector público y de los desempleados, para, a partir de lo anterior, calcular el número de individuos que trabajaron en la economía informal, todo ello para periodos largos.

Ahora bien, pese a lo dicho en párrafos anteriores, existe un obstáculo para medir la economía informal. Es un tanto paradójico que después de años de aparición y de un vasto acervo de literatura acumulada, el concepto de sector informal no encuentre una definición que convenza a todos los interesados.

Recientemente el concepto de legalidad ha ganado importancia. Es decir, la no observancia de los requisitos y la normatividad relacionada con la actividad económica es lo que define la informalidad. Para otros, el sector informal es el producto de la acelerada urbanización y una lenta absorción de la población migrante en los mercados de trabajos formales; o también se le define como el producto de un infranqueable aparato burocrático y regulatorio, diseñado para impedir la competencia y privilegiar a unos cuantos. Para unos más, la informalidad es la que está integrada por todos aquellos empleos no delictivos que están al margen de las relaciones laborales.

5.4. EL PROBLEMA. Sigue diciendo Sánchez Lozano.¹¹⁸ Ha provocado que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la organización de los países más ricos del mundo, haya publicado un estudio titulado “Reconciliando la Economía y la Sociedad”, donde se remarca que hay países donde la economía informal es crítica por su degradación, lo que incluye a México pero también a los países miembros de la OCDE, ya que un buen porcentaje de su PEA labora en la economía informal. Aquí en México, según datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), desde 1994 se han creado al menos 3.6 millones de nuevas microempresas informales. Se trata de un mundo, aunque efímero claro está, porque el 83% opera sin necesidad de la banca, 74% se dedican al comercio y los servicios, es decir, que mayormente no generan productos, los distribuyen. De ellas, sólo 16% cuentan con un patrón, quien suele contratar al personal de forma esporádica y a veces ilegalmente.

5.5. PARAISO DE LOS EVASORES FISCALES. Además Sánchez Lozano explica. Las ciudades principales del país se han visto invadidas por ejércitos de vendedores ambulantes que han tomado posiciones en casi todas las banquetas. Vendiendo desde chicles hasta estéreos, los vendedores ambulantes subrayan la economía dual de México: las estimaciones actuales abarcan desde 250,000 hasta un millón.

Ya sean ex trabajadores de fábricas o personas que alguna vez fueron campesinos, los vendedores ambulantes atraen la admiración internacional por su espíritu empresarial. En realidad, el sector informal absorbe el superávit laboral. Sin embargo, un análisis más a fondo del negocio de los vendedores ambulantes de las ciudades de México revela el lado oscuro de lo subterráneo. En un lugar donde los vendedores ambulantes representan las víctimas de la

¹¹⁸ Ibidem, p. 3.

represión y sus líderes asemejan a los gangsters de Chicago de la misma época, administrando redes lucrativas de protección. sus puestos callejeros con frecuencia representan sólo un vínculo de una red nacional de distribución de mercancía de contrabando y robada.

La economía subterránea no es un organismo benigno, simplemente genera empleos para la subclase. En cambio, esta interactúa con el impacto con la economía legítima de igual forma. Al no pagar impuestos, servicios públicos o rentas, los comerciantes informales han logrado reducir los precios minoristas hasta en 70%. Llevando a miles de propietarios de tiendas legítimas fuera del negocio. Por ende, el caos ahora reina en el centro de muchas ciudades de México, ejemplo de ello es el centro de la Ciudad de México.¹¹⁹

Estimaciones sugieren que sólo 34% de la PEA de México participa en la economía informal. Eso significa que el gobierno ha perdido dos tercios de su potencial base tributaria. Cada año, sólo en la Ciudad de México los vendedores ambulantes evaden una cantidad estimada en 20,000 millones de pesos (2,500 millones de dólares) en impuestos. Esto podría ayudar a explicar porqué México cuenta con el nivel más bajo de recaudación de impuestos a nivel mundial: sólo 10% del PIB en relación con un promedio de 35-40% reportado en todos los países de la OCDE.

A pesar de estos inconvenientes, funcionarios del gobierno han tolerado desde hace mucho tiempo, si es que no han promovido activamente, la proliferación de los vendedores ambulantes. Durante años, empleados del gobierno han rentado espacios en las banquetas para uso comercial privado, una práctica explícitamente prohibida por la Constitución mexicana. Esta forma de corrupción representa una de las claves para comprender el sistema político mexicano. Al promover la economía subterránea, funcionarios públicos han paliado el descontento social en medio de un elevado desempleo; obtuvieron utilidades al coleccionar tarifas de vendedores ambulantes o comisiones de los líderes de las organizaciones; y aseguran apoyo electoral en medio de las crecientes legiones de electores desempleados.

En los últimos años el sector informal se ha convertido en un importante elemento de la maquinaria política de varios partidos electorales. En la capital del país, boleros de zapatos, vendedores de billetes de lotería, vendedores de periódicos y los mariachis son controlados por las autoridades. En intercambio

¹¹⁹ Idem.

del derecho inconstitucional para evitar rentar un espacio público, los líderes de las asociaciones de vendedores ambulantes ofrecen a los políticos los votos de sus seguidores, así también como su asistencia, por miles, a las convenciones políticas en la Ciudad de México. Al funcionar como un enlace entre el gobierno y la proliferación de negocios informales, estos "protectores" subterráneos constituyen un vínculo entre la elite política y una creciente subclase.

La competencia por el espacio en las banquetas se ha vuelto violenta en la Ciudad de México. Esto es real especialmente en las principales ubicaciones de venta tales como el centro histórico de la ciudad, en donde el número de vendedores ha aumentado a miles de vendedores a partir de los 3,000 registrados en 1990. Los vendedores pagan grandes cantidades por un pedazo de banqueta. Además, sus líderes colectan tarifas diarias por cada puesto, del cual se quedan con un porcentaje y el resto se utiliza para pagar a la policía y a burócratas.

Las redadas y demás alternativas de solución de este estilo son soluciones a corto plazo. En cuanto a las soluciones a largo plazo, los dueños de las tiendas recomiendan cancelar primero a los líderes, dado que esto ayudaría a desmantelar las redes de protección que hacen que las ventas de banquetas sean tan lucrativas.¹²⁰

5.6. CONCLUSIONES. Establece Sánchez Lozano que de todo lo relatado anteriormente se pueden obtener algunas conclusiones. La economía informal no es un fenómeno nuevo. Su crecimiento se asocia al crecimiento de la población y al escaso crecimiento de la economía, pues no se generan en el sector formal los empleos que la gente demanda. En situaciones de crisis, este tipo de economía tiende a incrementarse, pues la escasez de fuentes de trabajo obliga a las personas a emplearse en actividades no reguladas. Ciertamente no es este el tipo de micro empresas que requiere el país para generar empleos, producción flexible y bienestar masivo.

Finalmente, mientras se sigan dando continuas crisis económicas, la informalidad será una constante que seguramente no se reducirá con crecimientos modestos de la economía, pues la población sigue creciendo y con ello demandando fuentes de empleo. Por lo anterior, deben enfatizarse las condiciones macroeconómicas o institucionales que fomenten el crecimiento

¹²⁰ Ibidem, p. 4.

económico, sobre todo en sectores intensivos en trabajo, que es en lo que tenemos ventaja competitiva, ello se verá reflejado en una reducción del sector informal de la economía.

5.7. EL COMERCIO AMBULANTE

5.7.1. DEFINICION. Según Sánchez Lozano¹²¹ ambulante quiere decir el que se traslada de un lado a otro, sin establecerse en un punto fijo, mismos que existen y causan problemas menores.

Sin embargo existen definiciones como las de la Dirección General de Abasto, Comercio y Distribución del D.F. y que también maneja el INEGI y la Cámara Nacional de Comercio (CANACO), en las que se define como: “agrupaciones comerciales que ejercen el comercio de productos generalizados en la vía pública o terrenos (sitio fijo) ya sea o no propiedad del D.F., y que carecen de la más indispensable infraestructura para su funcionamiento adecuado”.

Según el artículo 135. De la Ley de Hacienda del D. F., define al comerciante ambulante como la persona que usan las vías públicas del Distrito Federal para realizar actividades mercantiles de cualquier tipo, ya sean en puestos fijos, semifijos o en forma ambulante.

Existen diferentes concepciones sobre la definición del comercio ambulante, unos lo llaman “sector informal de la economía, otros “economía subterránea”, “economía sumergida” o economía ilegal”, a los trabajadores de este sector se les denomina “trabajadores independientes”, “trabajadores informales”, “trabajadores ilegales”, “trabajadores por cuenta propia” o “cuenta propista”, etc...

La Organización Internacional del Trabajo (OIT) después de mucho tiempo de estudio, la definió como el sector no ordenado, constatando la presencia de un gran número de ciudadanos pobres que producían bienes y servicios sin que sus actividades estuviesen reconocidas, estructuradas o reglamentadas por las autoridades públicas.¹²²

5.7.2. ANTECEDENTES DEL COMERCIO AMBULANTE. Expone Sánchez Lozano que si bien el comercio no es propio de civilizaciones recientes, ya en la antigüedad, siendo el hombre sedentario, los habitantes de

¹²¹ Ibidem, p. 6.

¹²² Idem.

los poblados más pequeños acudían a las ciudades mas grandes para intercambiar sus productos y servicios, en un proceso mercantil denominado trueque; este tipo de comercio podría identificarse como el antecedente más próximo al ambulante.

También en el Nuevo Testamento se mencionan los nuevos mercaderes, escritores de la Edad Media y del Renacimiento, también aluden a los comerciantes y la etapa del surgimiento del capitalismo, los autores clásicos y marxistas mencionaban la intensidad de las actividades de intercambio de mercancías y servicios de las ciudades.

Lo anterior se debe a que las personas prefieren un espacio, libre de vigilancias y de otras reglas establecidas para controlar y regular esas actividades comerciales.

Antes de la conquista por los españoles el comercio era realizado en tianguis o mercados, los cuales generalmente se establecían cuatro veces al mes en cada punto (Xochimilco, Texcoco, Zumpango, Tacuba).

Los tianguis más importantes eran los de Tlaltelolco y Tenochtitlan, a ellos llegaban productos provenientes de diversas regiones del continente.

Ya en la década de los sesenta, con la escasez del proceso de industrialización comienza a expresarse la economía informal como fuente de trabajo. Se expande en la década de los setenta como consecuencia del aumento crónico del desempleo y en la década de los ochenta se desarrolla y consolida como un sector de la economía.¹²³

5.7.3. CAUSAS DEL COMERCIO AMBULANTE. La economía informal como un nuevo suceso socioeconómico y manifestación social, obedece a tres aspectos como sigue:

- **EL COYUNTURAL.** La economía formal y el aparato productivo de bienes y servicios han sido incapaces de proporcionar empleo estable y bien remunerado a los trabajadores en general y los jóvenes y mujeres que se incorporan cada año al mercado de trabajo, lo cual se agudiza por los programas de reajuste económico, las migraciones internas y externas, sobre todo a la gran ciudad, provenientes del campo o de las ciudades

¹²³ Ibidem, p. 7.

pequeñas y marginadas, así como por la aplicación indiscriminada de las nuevas tecnologías del aparato productivo.

- EL ESTRUCTURAL. Aunque la economía informal inició por la insuficiencia del desarrollo industrial, se ha convertido en una situación permanente, como consecuencia de la crisis del capitalismo.
- LAS POLÍTICAS NEOLIBERALES. La economía informal se ha desarrollado y se consolida como arte de la nueva economía globalizada con el máximo de descentralización operativa.¹²⁴

Para los trabajadores de la economía informal esta actividad ha sido la vía para satisfacer sus necesidades elementales. Entre las que se encuentran las siguientes:

- Los ingresos que perciben son superiores a los mínimos establecidos que se pagan en el país.
- La continua amenaza del desempleo y la inestabilidad en el trabajo asalariado.
- La idea de independencia frente al trato de los patrones.
- La ilusión de la mejoría por el esfuerzo propio.

5.7.4. CONSECUENCIAS DEL COMERCIO AMBULANTE. El comercio ambulante ocasiona los siguientes problemas:

- Problemas políticos
- Contaminación de alimentos, ruido
- Inseguridad pública
- Obstrucción de la vialidad
- Bloqueo de calles
- Drogadicción¹²⁵

5.7.5. ASPECTOS JURÍDICOS, POLÍTICOS Y FISCALES. Continua Sánchez Lozano. Por la vía jurídica, a través de la legislación mexicana resulta factible explicar la existencia irregular del comercio en las calles y en los espacios públicos. El artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que no se puede impedir a ninguna persona que se dedique al comercio que le acomode, siendo lícito; condicionando el ejercicio de esta libertad a determinación judicial cuando ataquen los derechos de

¹²⁴ Idem.

¹²⁵ Idem.

terceros, o a resolución gubernamental cuando se ofendan derechos de la sociedad.

En la actualidad el gobierno federal es poco probable que obtenga recursos suficientes para cumplir con sus responsabilidades de desarrollo económico (carece de recursos para fomentar la industria manufacturera, necesita fondos para la industria energética y para el sector agropecuario), social, educativo y de salud, esto a consecuencia de que mantiene un desequilibrio fiscal.

Es por ello que se vio en la necesidad de promover una reforma tributaria que impone un IVA del 15%.¹²⁶

5.7.6. ROL DE LA SOCIEDAD ANTE ESTA PROBLEMÁTICA. El pueblo en forma habitual acude a este subsector por variadas razones como la proximidad, el encontrar los productos más económicos, pero se olvidan de asumir su responsabilidad para que se efectúe la reglamentación, el aseo y poder asegurar el respeto al derecho de terceros.

Por lo antes citado, bien vale la pena pensar en el rol, la tarea y responsabilidad de quienes intervienen como actores en esta relación económica, ya que la sociedad es parte y juez, la primera cuando acude a comprar y la segunda cuando reclama el respeto a su derecho para transitar sin problemas por las calles, su derecho de seguridad personal y pública y la higiene y el aseo de las zonas afectadas por esa actividad.¹²⁷

5.7.7. ORGANIZACIONES DE COMERCIANTES AMBULANTES. Dice Sánchez Lozano que al crecer el comercio ambulante también crecieron las expectativas del mismo, los ambulantes se solidarizan y pelean juntos por mejores espacios, por el incremento de sus ingresos, por la rotación de productos, por la exigencia de sus “derechos de ambulantes”.

Las organizaciones de ambulantes brindan protección principalmente porque:

- A través de esta estructura se pueden defender los lugares de trabajo de los vendedores frente a las amenazas de desalojo de las autoridades.
- Dan certidumbre a las transacciones comerciales que se establecen entre los proveedores y los vendedores.
- Regulan la competencia entre los mismos vendedores.

¹²⁶ Ibidem, p. 8.

¹²⁷ Idem.

- Controlan la disputa por el espacio público entre organizaciones de vendedores ambulantes.

5.7.8. ACCIONES GUBERNAMENTALES. Los vendedores ambulantes no autorizados o quienes incumplan los lineamientos convenidos serán retirados por la policía y puestos a disposición de los jueces cívicos, por ser competencia de los cuerpos de seguridad actuar cuando se cometen infracciones en vía pública.

El monto del pago diario se determinará en función del espacio ocupado, tipo de estructura y nivel comercial de la zona, aplicándose exclusivamente a los comerciantes que conforman parte de los programas de ordenamiento delegacionales.

También existen programas que han excluido al ambulante como el reciente Programa Nacional de Financiamiento al Microempresario o de apoyo a “changarros”, en cuya presentación, se manifestó que estos créditos no son subsidios paternalistas ni populistas, sino un respaldo a la capacidad emprendedora de la gente más necesitada.¹²⁸

5.7.9. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL COMERCIO AMBULANTE.

Las ventajas:

- Independencia de no tener un jefe, ni un horario preestablecido de trabajo
- La flexibilidad para ingresar a la actividad
- Los ingresos, aunque vacilantes, dependen del arranque personal, por lo que hay posibilidades de mejora económica
- Para las mujeres representa una ventaja muy importante: el cuidado de los hijos

Las desventajas:

- La inestabilidad en los ingresos
- La falta de seguridad laboral
- La ausencia de prestaciones
- Los riesgos propios de la ocupación (desalojos o peleas con otros ambulantes)¹²⁹

¹²⁸ Idem.

¹²⁹ Idem.

5.7.10. PROPUESTAS DE SOLUCIÓN PARA ABATIR LA EVASIÓN POR EL COMERCIO AMBULANTE.

- Que el sistema tributario esté estructurado sobre el menor número de gravámenes posibles
- Que los funcionarios de la Administración tributaria sean eficientes, idóneos, posean vocación de servicio y sean honestos en su actuación.
- Que el gasto de los recursos públicos sea escrupuloso , justificado, transparente y eficaz.
- Que la acción del fisco sea enérgica e inflexible sobre todo para los que defraudan; así como para los funcionarios que acepten sobornos en las aduanas.
- En cuanto al sistema de imponer sanciones, esté debe ser tal que sea capaz de infundir a los contribuyentes en general, respeto a las leyes fiscales, y a lo evasores temor a ser descubiertos y castigados
- Que el pago sea real y no sean encubiertos por subsidios o exenciones.
- Se sugiere que se legisle sobre esta materia, que se le dé toda la importancia legislativa que debe tener el delito de defraudación fiscal.¹³⁰

COROLARIO. Es necesario que los asesores fiscales, conozcan a fondo la doctrina que se refiere a las infracciones y a las sanciones, para así, establecer una asesoría fiscal o en su caso una defensa fiscal adecuada a las necesidades del caso, al hacer una planeación fiscal no toman en cuenta dicha doctrina, que dicha de otra forma, la infracción, puede llevar a una defraudación fiscal, muchos fiscalistas honestos no contemplan que una infracción desde el punto de vista legal puede convertirse en defraudación, ya que la doctrina no acepta que una conducta delictiva, puede terminar en una simple multa, tal es el objetivo de este capítulo, por otra parte, el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, indica que el monto de las multas se actualizara, lo cual, es critico ya que lo anterior es violatorio del artículo 22 Constitucional, pues se castiga al contribuyente no en función de la contribución omitida, sino incluyendo el elemento de la inflación, lo cual es una situación ajena a la conducta castigada y posterior a la supuesta comisión de la infracción. Al imponerla la actualización a la multa, se determina una multa excesiva.

Queremos insistir en que las sanciones que aplica el Servicio de Administración Tributaria, continuamente se pierden en tribunales, debido a que, nunca se fundamentan y se motivan, por lo cual es recomendable que se

¹³⁰ Idem.

haga para que los contribuyentes estén concientes de que al no cumplir con sus obligaciones fiscales deberán pagar una sanción.

III. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

1. TEORÍA DEL DELITO

1.1. SUJETOS DEL DELITO. Para el derecho penal, existen dos sujetos que son protagonistas del delito y que se conocen como el sujeto pasivo y el sujeto activo.

1.1.1. SUJETO ACTIVO. Es la persona física que cometió el delito y que también es conocida como delincuente, agente o criminal.

Es de aclararse que el sujeto activo lo será siempre una persona física, nunca lo será una persona colectiva, aunque en materia fiscal, se maneja mucho que la defraudación fiscal la cometió la empresa X, S.A., esto jurídicamente es inexacto ya que el delito lo cometió una persona física que fue la que ideó, ejecutó y en su caso se benefició, está por demás decir que en todas estas ocasiones el presunto delincuente es el representante legal, sin que entremos en mayores consideraciones de quién es el que cometió el ilícito.

Si se analiza el artículo 13 del Código Penal en sus ocho fracciones, se concluirá que los responsables de un delito solamente pueden serlo las personas físicas.¹

1.1.2. SUJETO PASIVO. Es la persona física o moral sobre la que recae el daño o peligro causado por la conducta del delincuente. También suele llamársele víctima u ofendido, en este caso el sujeto pasivo si puede serlo una persona jurídica, como en los delitos patrimoniales y contra la nación.

Cualquier persona puede ser sujeto pasivo de un delito; sin embargo, de acuerdo a las características de cada delito, en la mayoría de los casos el propio tipo señala quien puede serlo.

También existe una diferencia entre el sujeto pasivo de la conducta y el sujeto pasivo del delito.

- a) Sujeto pasivo de la conducta. Es la persona que directamente resiente la acción por parte del sujeto activo, pero la afectación en forma estricta la recibe el titular del bien jurídico tutelado.

¹ Amuchástegui Requena, Irma G., *Derecho penal*, Editorial Harla, S.A. de C.V., México, 1993, pp. 35 y 36.

- b) Sujeto pasivo del delito. Es el titular del bien jurídico tutelado que resulta afectado. Por ejemplo si un empleado concurre al banco a hacer un depósito y el dinero le es robado, el sujeto pasivo de la conducta será el empleado y el sujeto pasivo del delito será el dueño del dinero, ya que será el afectado en su patrimonio.²

CUADRO 1 Sujeto Pasivo³

Cualquier persona	Determinadas personas
Homicidio	Parricidio
Robo	Infanticidio
Violación	Aborto
Fraude genérico	Estupro
Lesiones	Abandono del cónyuge y/o de los hijos
Calumnias	Violación ficticia o equiparada

En la actualidad la victimología ocupa un lugar muy importante en el derecho penal ya que al efectuar el estudio de la víctima, su clasificación, el grado de participación o provocación, las características psicológicas, la cifra negra (que en México ocupa un lugar muy importante y que da lugar a que las autoridades manejen a su antojo el índice delictivo ya que son los delitos que no se denuncian debido a las trabas maltratos así como el poco resultado que obtiene la víctima), esta ciencia tiene un futuro trascendental ya que incluye el tratamiento y la ayuda institucional a las víctimas de los delitos.

1.2. OBJETOS DEL DELITO. Existen dos tipos de objetos: el material y el jurídico.

1.2.1. OBJETO MATERIAL. El objeto material es la persona o cosa sobre la cual recae directamente el daño causado por el delito cometido.

Si se trata de una persona, esta será el sujeto pasivo, coincidiendo con el objeto material, como puede ser el homicidio, las lesiones y la difamación.

Si el daño recae directamente en una cosa, el objeto material será la cosa afectada. Puede tratarse de un bien mueble o inmueble, derechos, agua, electricidad, etc., por ejemplo en el robo, la cosa mueble ajena es el objeto

² Ibidem, p. 36.

³ Idem.

material; en el despojo lo son el inmueble, las aguas o los derechos reales, y en el daño en propiedad ajena lo son los muebles o los inmuebles.⁴

1.2.2. OBJETO JURÍDICO. El objeto jurídico es el interés jurídicamente tutelado por la ley.

En derecho penal cada figura típica (delito), tutela determinados bienes que pueden ser dignos de ser protegidos.

CUADRO 2 Objetos del delito⁵

Delito	Objeto material	Objeto jurídico
Homicidio	Persona física	La vida
Robo	Cosa mueble ajena	El patrimonio
Estupro	Mujer menor de 18 años, y mayor de 12	La libertad sexual

Al derecho le interesa tutelar o salvaguardar la libertad de las personas, así como su seguridad por lo cual, el legislador crea los delitos de homicidio, secuestro, robo, parricidio, aborto, etc.

Todo delito tiene un bien jurídicamente protegido, por lo mismo el Código Penal clasifica los delitos en orden al objeto jurídico tutelado, y en algunos casos también en las leyes especiales como en el Código Fiscal de la Federación, se tutela el pago de los impuestos.

1.3. FORMAS DE MANIFESTACIÓN DEL DELITO. Este tema es de vital importancia ya que analiza las formas en que puede ocurrir el delito, es decir, los casos en los que surgen varios resultados típicos de manera que se presenta el problema de determinar si se produjeron varios delitos o si uno absorbe a otros, es de suma importancia para la pena el conocer cuando un delito subsiste sólo, aisladamente y cuando hay acumulación o absorción. Además se estudiará la vida o desarrollo del delito.⁶

1.3.1. CONCURSO. El concurso es el modo en que puede aparecer el delito en relación con la conducta y su resultado.

⁴ Ibidem, p. 37.

⁵ Idem.

⁶ Ibidem, p. 38.

Se puede decir que una sola conducta produce un solo resultado, pero hay dos casos en los cuales se presentan dos figuras que hacen ubicarse en el concurso de delitos:

- a) IDEAL O FORMAL. El concurso ideal o formal sucede cuando con una sola conducta se producen varios resultados típicos (delitos), en cuyo caso se dice que existe unidad de acción y pluralidad de resultados.⁷

El artículo 18 del Código Penal para el Distrito federal indica que: existe concurso ideal, cuando con una sola conducta se cometen varios delitos. Existe concurso real, cuando con pluralidad de conductas se cometen varios delitos. Un ejemplo de este tipo sería la colocación de una bomba, que produce lesiones, homicidios y daños en propiedad ajena.

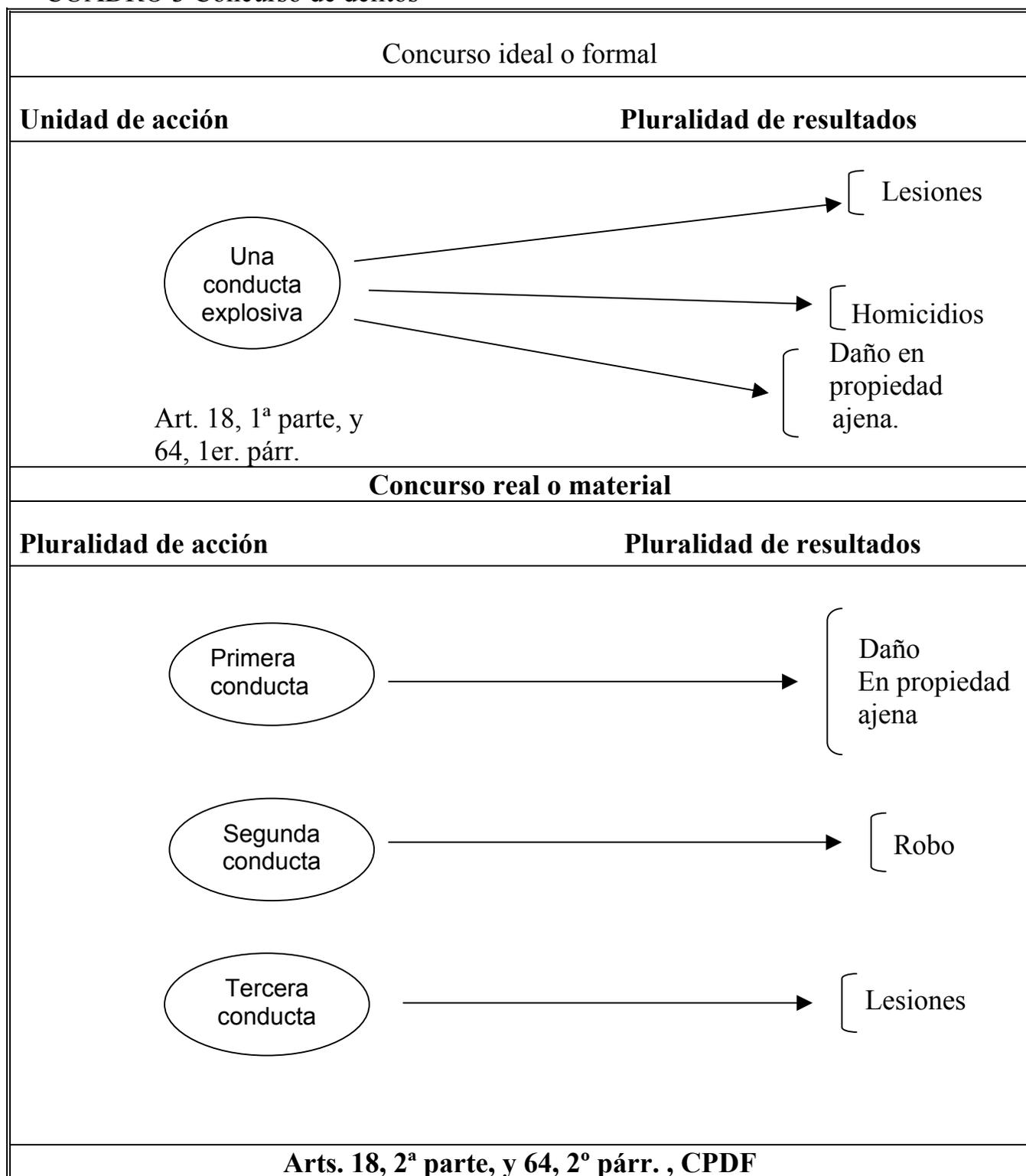
Para sancionar el concurso ideal o formal, el artículo 64 del Código Penal mencionado expresa: en caso de concurso ideal, se aplicará la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual se podrá aumentar hasta en una mitad más del máximo de duración sin que pueda exceder de las máximas señaladas en este Código.

- b) REAL O MATERIAL. El concurso real o material se produce cuando con varias conductas se producen diversos resultados. En este caso existe pluralidad de conductas y pluralidad de resultados, por ejemplo un sujeto entra a un lugar comercial destruye mercancías, roba dinero y lesiona a un trabajador.⁸

⁷ Idem.

⁸ Idem.

CUADRO 3 Concurso de delitos⁹



⁹ Ibidem, p. 39.

El segundo párrafo del artículo 64 del Código Penal establece las sanciones para el concurso real o material como sigue: en caso de concurso real, se impondrá la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual podrá aumentarse hasta la suma de las penas correspondientes por cada uno de los demás delitos sin que exceda de los máximos señalados en este código.

Este mismo artículo en su último párrafo indica que tanto en el caso de concurso ideal como del real, si el delito es continuado, se aumentará hasta una tercera parte de la pena correspondiente al delito cometido.

1.3.2. DESARROLLO DEL DELITO (*ITER CRIMINIS*). El delito normalmente tiene un desarrollo. Cuando se produce, ha pasado ya por diversas fases o etapas, cuya importancia radica en la penalidad, que podrá variar o definitivamente no existir. Ese desarrollo, modo o vida del delito se conoce como *iter criminis*.¹⁰

CUADRO 4 Desarrollo del delito¹¹



FASES DEL *ITER CRIMINIS*. Antes de producirse el resultado típico, en el sujeto activo surge la idea o concepción del delito. Se ha insistido en el derecho que la ley castiga la intención solo cuando se exterioriza de forma

¹⁰ Ibidem, p. 40.

¹¹ Idem.

objetiva en el mundo externo; sin embargo, si es muy necesario conocer el recorrido o las fases del delito para comprenderlo y en su caso prevenirlo.

El *ITER CRIMINIS* consta de dos fases:

- a) FASE INTERNA. La fase interna esta constituida por el proceso volitivo que ocurre en el sujeto activo y abarca las etapas de: ideación, deliberación y resolución.

IDEACIÓN. Es el origen de la idea criminal, o sea la concepción intelectual de cometer el delito y que surge originalmente.

DELIBERACIÓN. La idea surgida se rechaza o acepta. El sujeto activo piensa y delibera sobre las situaciones favorables y desfavorables de su actuación. Surgiendo en su interior una pugna entre su escala de valores.

RESOLUCIÓN. Al final el sujeto activo decide cometer el delito, es decir, confirma su propósito de delinquir.

Esta fase únicamente tiene importancia para la criminología ya que el derecho penal no sanciona esta fase.¹²

- b) FASE EXTERNA. La fase externa surge después de la resolución y consta de las siguientes etapas: manifestación, preparación y ejecución.

MANIFESTACIÓN. La idea se exterioriza, es decir, la idea delictiva emerge del interior hacia el exterior. En esta fase todavía no hay trascendencia jurídica pues sólo se manifiesta la voluntad de delinquir, pero mientras no se cometa el ilícito, no se puede castigar al sujeto.

PREPARACIÓN. Se constituye por los actos que realiza el sujeto activo con el único propósito de cometer el delito, es decir, actos preparatorios que por sí solos pueden no ser antijurídicos y, en consecuencia no revelarán la intención delictuosa, a menos que por sí solos constituyan un delito.

¹² Ibidem, p. 41.

EJECUCIÓN. Consiste en la realización de los actos que dan origen propiamente al delito. Es aquí cuando se pueden presentar dos situaciones: tentativa y consumación.¹³

TENTATIVA. Se constituye por los actos materiales tendientes a ejecutar el delito, de tal modo que este se produce por la única y exclusiva voluntad del agente y no por causas ajenas a este. Puede ocurrir mediante actos positivos (hacer) o negativos (abstenciones u omisiones).

La tentativa es un grado de ejecución que queda incompleta por causas ajenas al sujeto activo y, toda vez que denota la intención delictuosa se castiga; al respecto: El Código Penal para el Distrito Federal en su artículo 12 establece: existe tentativa punible cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza ejecutando la conducta que debería producirlo u omitiendo la que debería evitarlo, si aquel no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.

Para imponer la pena de tentativa, los jueces tendrán en cuenta la temibilidad del autor y el grado a que se hubiere llegado en la ejecución del delito.

Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a este se refiere, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delitos.

Por otro lado, el artículo 63 del Código Penal tantas veces citado, establece la aplicación de sanciones en caso de tentativa como sigue: a los responsables de tentativas punibles se les aplicará, a juicio del juez y teniendo en consideración las prevenciones de los artículos 52 y 59 hasta las dos terceras partes de la sanción que se les debiera imponer de haberse consumado el delito, salvo disposición en contrario.

CLASES DE TENTATIVA. Se pueden distinguir la tentativa acabada y la inacabada.

TENTATIVA ACABADA. También se llama delito frustrado y consiste en que el sujeto activo realiza todos los actos encaminados a cometer el delito, sin que este surja por causas ajenas a su voluntad.

¹³ Idem.

TENTATIVA INACABADA. Conocida igualmente como delito intentado, consiste en que el sujeto deja de realizar algún acto que era necesario para producir el resultado, por lo cual este no ocurre. Se dice que hay una ejecución incompleta.

No todos los delitos admiten la posibilidad de integrar la tentativa, como se verá analizando los delitos en particular.¹⁴

OTRAS FIGURAS. Son el desistimiento, el delito imposible y el delito putativo.

DESISTIMIENTO. Cuando el sujeto activo suspende espontáneamente los actos tendientes a cometer el delito o impide su consumación, no se le castiga.

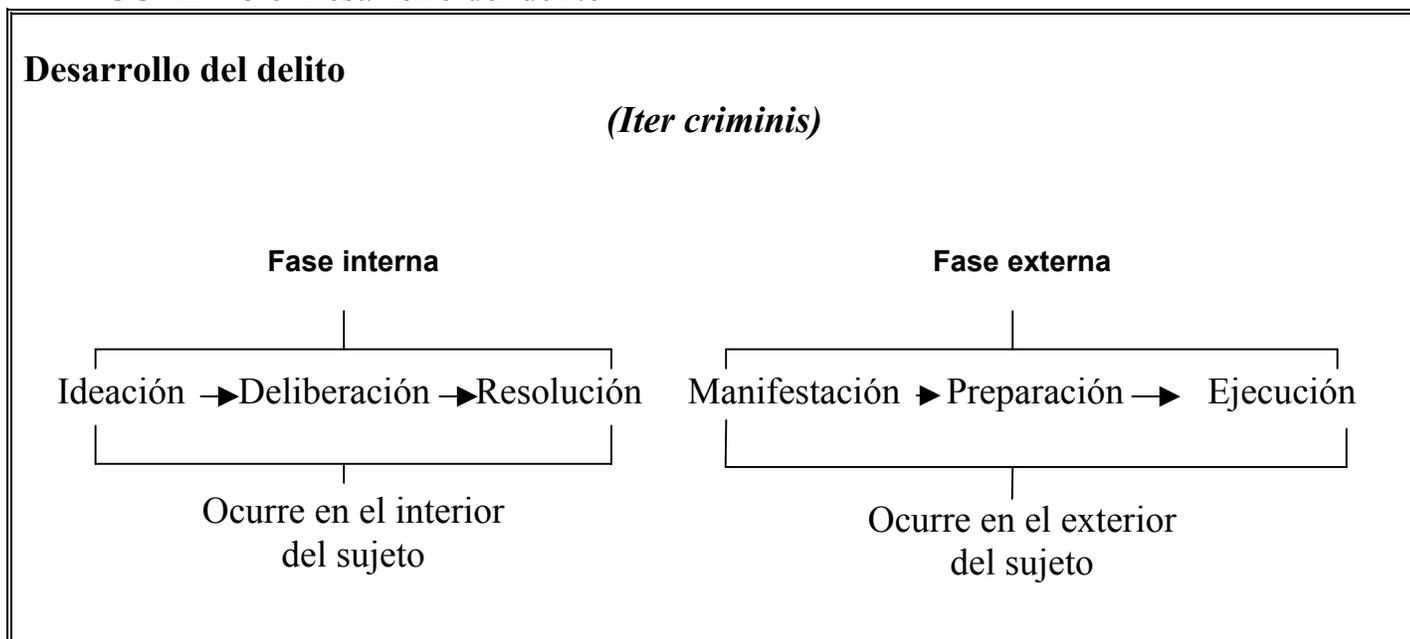
DELITO IMPOSIBLE. El agente realiza actos encaminados a producir el delito pero este no surge por no existir el bien jurídico tutelado, por no ocurrir el presupuesto básico indispensable o por falta de idoneidad de los medios empleados.

DELITO PUTATIVO. También llamado delito imaginario, consiste en actos tendientes a cometer lo que el sujeto activo cree que es un delito, pero en realidad no lo es.¹⁵

¹⁴ Ibidem, p. 42.

¹⁵ Idem.

CUADRO 5 Desarrollo del delito¹⁶



CONSUMACIÓN. Es la producción del resultado típico, que ocurre en el momento preciso de dañar o afectar el bien jurídico tutelado, por ejemplo, en el homicidio, la consumación surge en el preciso momento de causar la muerte.

El Código Penal en su artículo 13 indica: son responsables del delito:

1. los que acuerden o preparen su realización.
2. Los que los realicen por sí.
3. Los que lo realicen conjuntamente.
4. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro.
5. Los que determinen intencionalmente a otro a cometerlo.
6. Los que intencionalmente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión.
7. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito.
8. Los que intervengan con otros en su comisión, aunque no conste quién de ellos produjo el resultado.

1.4. **NOCIÓN DE DELITO.** Existen una serie de definiciones del delito, tantas como nociones sociológicas, clásicas, positivas, doctrinales, legales, criminológicas, etcétera.

¹⁶ Idem.

El delito como noción jurídica solo se contempla en dos aspectos: jurídico formal y jurídico sustancial.¹⁷

1.4.1. JURIDICO FORMAL. Se refiere a las entidades típicas que trae aparejada una sanción; no es la descripción del delito concreto, sino la enunciación de que un ilícito penal merece una pena.

El Código Penal en su artículo séptimo indica: Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

El delito es:

1. Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos.
2. Permanente continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo y
3. Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal.¹⁸

1.4.2. JURÍDICO SUSTANCIAL. Consiste en hacer referencia a los elementos de que consta el delito.

Los juristas no coinciden en cuanto al número de elementos que deben conformar al delito de modo que existen corrientes: unitaria o totalizadora y atomizadora o analítica.

- a) UNITARIA O TOTALIZADORA. Los partidarios de esta tendencia afirman que el delito es una unidad que no admite divisiones.
- b) ATOMIZADORA O ANALÍTICA. Para los seguidores de esta tendencia, el delito es el resultado de varios elementos que en su totalidad integran y dan vida al delito.

Según esta corriente, se estima que el delito se forma con un número determinado de elementos, otros consideran que el delito se constituye con dos elementos, otros que se requieren tres, hasta llegar a los que afirman que el delito se integra con siete elementos.¹⁹

¹⁷ Ibidem, p. 43.

¹⁸ Idem.

¹⁹ Idem.

CUADRO 6 Corrientes y elementos del delito²⁰

Numero de Elementos	Corriente	Elementos
2	Bitómica	Conducta, tipicidad
3	Tritómica	Conducta, tipicidad y antijuricidad
4	Tetratómica	Conducta, tipicidad, antijuricidad y culpabilidad
5	Pentatómica	Conducta, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad
6	Hexatómica	Conducta, tipicidad, antijuricidad culpabilidad, punibilidad y condicionalidad objetiva

1.5. ELEMENTOS DEL DELITO Y SUS ASPECTOS NEGATIVOS

1.5.1. **IMPORTANCIA.** Este tema es la columna vertebral del derecho penal. Un adecuado manejo de los elementos del delito permitirá entender y comprender en la práctica cada uno de los delitos más importantes que contempla el Código Penal mexicano.

1.5.2. **NOCIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL DELITO.** Los elementos son: conducta, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad, imputabilidad, punibilidad y condicionalidad objetiva; estos elementos son los aspectos positivos.

1.5.3. **NOCIÓN DE ASPECTOS NEGATIVOS.** Estos son: la ausencia de conducta, la atipicidad, causas de justificación, inculpabilidad, inimputabilidad, excusas absolutorias y la ausencia de condicionalidad objetiva.²¹

No se profundiza en los elementos del delito, ya que fueron analizados en el capítulo de infracciones.

²⁰ Ibidem, p.44.

²¹ Idem.

CUADRO 7 Elementos y aspectos negativos del delito²²

Elementos (aspectos positivos)	Aspectos negativos
Conducta	Ausencia de conducta
Tipicidad	Atipicidad
Antijuricidad	Causas de justificación
Culpabilidad	Inculpabilidad
Imputabilidad	Excusas absolutorias
Punibilidad	Ausencia de condicionalidad objetiva
Condicionalidad objetiva	

CUADRO 8 Sujetos del delito²³

Delito	Art.	Sujeto	
		Activo	Pasivo
Homicidio	302	Agente	La víctima
Lesiones	288	Cualquier persona física	Cualquier persona física
Homicidio atenuado por infidelidad conyugal	310	Cónyuge ofendido	El hombre o mujer casado civilmente
Infanticidio	325	Cualquier ascendiente consanguíneo	El niño recién nacido
Aborto	329	Cualquier persona física	El producto de la concepción en cualquier momento de la preñez
Parricidio	323	Un descendiente consanguíneo En línea recta	Cualquier ascendiente consanguíneo en línea recta
Robo agravado	381 fracc.VI	Cualquier persona física	Cualquier persona física o moral
Atentados al pudor	260	Cualquier persona física	La persona púber o impúber
Violación agravada	266 bis, 2º párr.	Cualquier persona física	Cualquier persona física
Estupro	262	Cualquier persona física	Hombre o mujer de más de doce años de edad y menor de dieciocho
Rapto	267	Cualquier persona física	Cualquier persona física

²² Ibidem, p. 45.

²³ Ibidem, pp. 45 y 46.

CUADRO 9 Objeto del delito²⁴

	Objeto	
	Material	Jurídico
Robo	Es la cosa mueble ajena	Es el patrimonio
Violación	Cualquier persona física	La libertad sexual
Estupro	Cualquier persona mayor de doce años y menor de dieciocho años	La libertad sexual y el normal desarrollo psicosexual
Daños (Homicidio)	Cualquier persona física	La vida
Fraude	La cosa mueble o inmueble	El patrimonio
Equiparación al robo (Art. 368, frac. II)	La energía eléctrica o cualquier fluido	El patrimonio
Lesiones	Cualquier persona física	La integridad corporal
Aborto	El producto de la concepción en cualquier momento de la preñez	La vida en gestación o formación

CUADRO 10 Elementos de delito²⁵

<i>Aspecto Positivo (elemento)</i>	Aspecto negativo		Código Penal
Conducta Comportamiento humano activo u omisivo generador de un delito	Ausencia de Conducta	Vis maior <i>Vis absoluta</i> Sonambulismo Hipnósis y sueño	Art. 15, I
Tipicidad Adecuación de la conducta al tipo	Atipicidad	No adecuación de la conducta al tipo	En cada caso concreto y tipo

²⁴ Ibidem, p. 46.

²⁵ Idem.

<p>Antijuricidad Contrariedad al derecho. Es la violación a la norma jurídica</p>	<p>Causas de justificación</p>	<p>Legítima defensa Estado de necesidad (cuando el bien sacrificado es menor que el salvado) Cumplimiento de un deber Ejercicio de un derecho Obediencia jerárquica Impedimento legítimo</p>	<p>Art. 15, III Art. 15, IV Art. 15, V Art. 15, V Art. 15, VII Art. 15, VIII</p>
<p>Imputabilidad Capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal</p>	<p>Causas de inimputabilidad</p>	<p>Minoría de edad (en el DF, 18 años; véase el código penal de cada entidad) Miedo grave (proveniente del interior del sujeto) Desarrollo intelectual retardado Trastorno mental (<i>Acciones liberae incausa</i>); actos voluntarios o imprudenciales realizados antes de cometer el delito. Hay responsabilidad.</p>	<p>Arts. 119 CPDF y 1°. LCCTMIDF ART. 15, VI Art. 15, II Art. 15, II</p>
<p>Culpabilidad Reproche penal; grados: dolo, culpa y preterintención</p>	<p>Causas de inculpabilidad</p>	<p>Error esencial de hecho invencible Eximientes putativas No exigibilidad de otra conducta Temor fundado (proveniente del exterior del sujeto) Caso fortuito</p>	<p>Art. 15, XI Art. 15, VI Art. 15, X</p>
<p>Punibilidad Amenaza legal de una pena</p>	<p>Excusas absolutorias</p>	<p>Previstas en cada tipo</p>	

2. EL DELITO DE FRAUDE

2.1. EL FRAUDE GENÉRICO. El Código Penal Federal en su artículo 386, establece: 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.

2.2. EL ENGAÑO

2.2.1. LOS ELEMENTOS DEL FRAUDE. De la definición de fraude que establece el Código Penal vigente, podemos identificar los elementos que siguen:

- a) Cualquier conducta engañosa,
- b) Que produzca en el engañado un estado subjetivo de error,
- c) O bien, alternativamente, cualquier conducta de aprovechamiento del error en el que el paciente del delito se halla,
- d) Provocando así un acto de disposición patrimonial,
- e) Que permite al activo hacerse ilícitamente de alguna cosa o alcanzar un lucro, Indebido,
- f) Una relación causal entre elementos anteriores y, por último, un elemento subjetivo consistente en,
- g) El ánimo de lucro, o sea la intención de obtener, para sí o para un tercero, una ventaja patrimonial.²⁶

Al respecto, se expone la siguiente jurisprudencia:

FRAUDE, ELEMENTOS DEL DELITO. (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA.) La definición de fraude contenida en los párrafos primero y último del artículo 368 fracción III, del Código Penal de Baja California, pone en relieve que sus elementos constitutivos son: a) Una conducta falaz; b) Hacerse ilícitamente de una cosa, y c) Una relación de causalidad entre el engaño y la obtención de la cosa. Así pues, una conducta falaz es el punto de partida del proceso ejecutivo en el delito de fraude; en otros términos, el engaño consiste en llevar a determinado sujeto a una concepción falaz de la realidad, en que el sujeto pasivo, creyendo que existe

²⁶ Zamora Pierce, Jesús, *El Fraude*, Editorial Porrúa, S.A., México, 2000, p. 23.

algo que no existe, realiza determinada actividad en provecho del individuo que lo lleva a la concepción falaz; en tanto que el aprovechamiento del error, no lleva a una concepción falaz de la realidad, sino que tiene el sujeto pasivo y la aprovecha el sujeto activo para lograr un lucro indebido. Así pues, el aprovechamiento del error en que pueda hallarse el sujeto pasivo conforme a nuestra legislación, es ya suficiente para integrar la conducta ejecutiva del delito de fraude.²⁷

2.2.2. EL CONCEPTO DEL ENGAÑO. Engañar de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, es dar a la mentira apariencia de verdad. Inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes o fingidas.²⁸ En el derecho positivo mexicano, en principio todo engaño es delictuoso a continuación exponemos una jurisprudencia que puede ser útil:

FRAUDE. Para que se produzca el engaño en el delito de fraude, previsto en la Fracción I del artículo 386 del Código Penal del Distrito, no es menester que el agente activo del delito produzca o vierta materialmente la mentira o la falsedad y que éstas sean de tal manera importantes, que induzcan al engaño a la víctima, sino que el engaño o falta de verdad en el agente del delito, puede derivarse de la falacia, de la intriga o de la sola malicia, al no revelar las circunstancias verdaderas, para que otros abandonen una negociación o la actitud maliciosa en hechos y en palabras tendientes a lograr que la víctima incurra en el engaño; así, si el gerente de una sociedad, mediante intrigas e informes falsos, hace creer a los socios que el negocio es incosteable para hacer que lo abandonen, y simultáneamente a su proposición a la sociedad para que abandonen el negocio, lo compra para sí, por interpósita persona, después de haber manifestado a la sociedad que el negocio era incosteable, estos hechos hacen que se finque en el ánimo del juzgador, de manera vehemente y razonable, que el acusado se produjo con engaño, ante quienes estaban obligados, por la ética comercial más elemental, a producirse con sinceridad, con verdad, con lealtad, y que por lo mismo el juzgador considera que existe el delito de fraude. No obsta en contrario el argumento de que los miembros de la sociedad estaban en condiciones de poder apreciar las razones expuestas por el acusado, para abandonar el negocio, pues esta afirmación sería equivalente a que todas las presuntas víctimas de un delito, dejan de estar

²⁷ Amparo directo 5309/66. Casandra Guadalupe Martínez Martínez. 20 de enero de 1967. 5 votos. Ponente: Agustín Mercado Alarcón.

²⁸ Citado por Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 28.

afectadas por él, si hubieran puesto de su parte inteligencia, precaución, cautela y una actitud prudente de examen y reflexión: tampoco obsta, que siendo el acusado miembro de la compañía, sería absurdo que tuviera el doble carácter de agente activo y pasivo del delito, ya que su patrimonio quedaría también afectado, puesto que debe observarse que no hay incompatibilidad en que los intereses del acusado como miembro de la compañía resintiesen perjuicios por sus propios actos, si sus intereses personales se beneficiarían con esos mismos actos, pues al preferir esta ganancia para sí en vez de guardarla en provecho de la compañía a quien engañó, esto constituye uno de los indicios fundamentales del fraude; tampoco importa que sólo uno de los socios haya ejercitado la acción respectiva en contra del delincuente, y no todos los miembros de la sociedad.²⁹

2.2.3. EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL ENGAÑO. La culpabilidad, es un concepto genérico, que tiene como especies el dolo que consiste en la representación y voluntariedad de un resultado ilícito, y a la culpa que estriba en la ausencia de voluntariedad del resultado, el cual no obstante se produce, por un estado imprudencial, irreflexivo, sin cuidado o negligente.³⁰

Maggiore³¹ afirma que la imputabilidad supone dolo (genérico), o sea la conciencia y la voluntad de obtener para sí mismo o para otros un provecho injusto, en perjuicio ajeno, y el dolo es excluido por el error, esto es, por la opinión excusable de que se obra por un fin justo, de que se ejerce un derecho, aunque este sea inexistente.

La siguiente jurisprudencia nos sirve para dejar claro el elemento subjetivo del engaño.

FRAUDE, ENGAÑO O ERROR COMO ELEMENTOS DEL DELITO DE. Los elementos del fraude, según el artículo 386 del Código Penal, son los siguientes: a) Que se engañe a uno o se haga aprovechamiento del error en que este se halle, y b) Que por ese medio se obtenga ilícitamente una cosa o se alcance un lucro indebido. Es indudable que al referirse la Ley Penal al elemento engaño o error, se refiere al de naturaleza penal, pues es sabido que existe una forma de error, de índole civil, que no da lugar al ejercicio de la acción penal, sino solamente a la rescisión del contrato, con resarcimiento de los daños y perjuicios causados. Atento lo anterior, debe decirse que para que

²⁹ Fuente: Penal, pág. 3709. Tomo LXXVI. Tsuru Kiso. 2 de junio de 1943. 3 votos.

³⁰ Zamora Pierce, Jesús, Opus cit., p. 76.

³¹ Citado por Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 78.

haya engaño o error de naturaleza penal, es necesario que exista en la mente del autor de aquel, una dañada intención que tienda a la obtención ilícita de una cosa o el alcance de un lucro indebido.³²

2.2.4. LAS MODALIDADES DEL ENGAÑO. Los medios engañosos de los que se puede valer un delincuente para defraudar, podemos englobarlos en dos, el de las simples mentiras verbales y aquel en las mentiras van acompañadas por maquinaciones o artificios.

En nuestro país, el fraude mediante maquinaciones, es un fraude agravado y se conoce como fraude maquinado, si no existe tal maquinación, entonces es un fraude simple, considerando que ambas conductas son de carácter delictuoso.³³

La siguiente jurisprudencia nos aclara el elemento que estamos tratando.

FRAUDE. Es verdad que toda maquinación o todo artificio tiene por objeto hacer incurrir en un error al ofendido, para entregar aquello que el delincuente desea obtener ilícitamente, pero también lo es que no todo error, ya sea que se aproveche de él el reo o lo provoque con la misma finalidad, implica necesariamente el empleo de maquinaciones o artificios, puesto que éstos requieren ciertos procedimientos de *mise en scene* de que hablan los autores y que no consisten única y simplemente en una aseveración falsa.³⁴

2.2.5. EL ENGAÑO NO DELICTUOSO. La simple exageración de las cualidades de un producto por vía de propaganda, no es constitutiva de fraude, mientras esos engaños publicitarios se mantengan dentro de los límites de la simple propaganda mercantil, ni hay engaño, ni hay error, ni hay relación causal entre ambos.³⁵

La jurisprudencia siguiente apoya lo antes expuesto:

FRAUDE. La circunstancia de que un negocio no gozara del crédito que se le había atribuido, no puede conceptuarse un engaño o el empleo de maquinaciones o artificios, constitutivos del fraude, si los perjudicados estuvieron en aptitud de inquirir todo lo concerniente al negocio que iban a

³² Amparo directo 4675/62. Ricardo Romero Cuéllar. 5 de abril de 1967. 5 votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.

³³ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., pp. 82 y 85.

³⁴ Penal, p. 1839, vol I, Tomo: CIV. Época: 5º.

³⁵ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., pp. 90 y 91.

comprar, para cerciorarse de los informes que sobre su bondad se les proporcionarían.³⁶

2.3. EL ERROR. De acuerdo con el Código Penal, comete el delito de fraude, el que engañando a uno, lo anterior no sólo se refiere a los medios mentirosos de que se vale el sujeto activo, sino también al resultado, que es el estado subjetivo de error en que se encuentra la víctima, lo anterior, no debe confundirse con la ignorancia, ya que esta es la ausencia de todo concepto. El error es un concepto equivocado de la realidad.³⁷

La siguiente jurisprudencia, nos es útil para aclarar el concepto.

ABUSO DE CONFIANZA Y FRAUDE. DIFERENCIAS. Una cosa es disponer de la cosa entregada en confianza y otro lograr la confianza de alguien para que entregue la cosa; si en el primer caso se dispone del objeto se está en presencia del abuso de confianza; en el segundo, lo que existe es el agotamiento del delito de fraude genérico, pues la disposición gratuita u onerosa recae sobre el bien obtenido mediante el proceso engañoso.³⁸

2.3.1. EL APROVECHAMIENTO DE EL ERROR. El artículo 386 del Código Penal establece: Aprovechándose del error en el que este se halla.

El error le es imputable a la víctima o a un tercero. El estafador no engaña al sujeto pasivo, luego entonces no provoca el error en que éste se encuentra, pero sí tiene conocimiento de la existencia de tal error y actúa aprovechándose del mismo para determinar a la víctima a tomar un acto de disposición patrimonial en beneficio del delincuente.³⁹

Al efecto, transcribimos la siguiente jurisprudencia:

FRAUDE, DELITO DE. Es evidente que si el quejoso, después de haber enajenado un establecimiento, continuó en él como empleado, lo que favorecía, por la ausencia del dueño, que se le siguiera teniendo como propietario, y si además en los documentos suscritos en pago de las mercancías que adquiriría se señalaba el domicilio comercial y no el particular del quejoso y en ese mismo lugar se recibían las mercancías, no obstante que

³⁶ Ruiz Ochoa, José, Fuente: Penal, pág. 3384. 2 de marzo de 1945. 4 votos. Tomo LXXXIII, época 5ª.

³⁷ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 93.

³⁸ Amparo directo 2381/65. Armando Aburto Hernández. 29 de Julio de 1965. Unanimidad de cuatro votos. Ponente : Abel Huitrón y A.

³⁹ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 105.

significaba comodidad el que se la entregara en su casa, ya que ahí era el centro de sus operaciones privadas, todo eso induce a suponer que el quejoso mantenía una apariencia desvinculada de la realidad con el propósito de disfrutar del crédito que al frente del negocio había podido adquirir, que no existiría si los vendedores hubieran contratado personalmente con él. Así que, la conducta comercial del quejoso es censurable a partir del traspaso realizado, ya que tiende a aprovecharse del error en que estaban los vendedores, para llevar a efecto nuevas operaciones, y si dadas sus circunstancias económicas, era previsible que no pudiera cumplirlas, se configura de esta manera el dolo de la infracción y se satisfacen todos los extremos del artículo 386, fracción I, del Código Penal en la hipótesis del aprovechamiento del error.⁴⁰

2.4. EL ACTO DE DISPOSICIÓN

2.4.1. CONCEPTO. El engañado ha de realizar, a consecuencia de su error, una acción u omisión que cause la disminución del propio patrimonio o del de un tercero. En efecto, el fraude es un delito de autolesión, en el cual el sujeto víctima del engaño coopera con el estafador, tomando voluntariamente, si bien es cierto que con una voluntad viciada por el error, las disposiciones patrimoniales que han de producir el perjuicio del pasivo, y el correspondiente lucro del activo.⁴¹

El acto de disposición penalmente relevante debe ser entendido, entonces genéricamente, como aquel comportamiento, activo u omisivo, del sujeto inducido a error que conllevará de manera directa la producción de un daño patrimonial en sí mismo o en un tercero. Es el nexo causal entre el engaño y el perjuicio, el cual sin dicha disposición no podrá ser imputado a la conducta engañosa, al menos a título de estafa. El acto de disposición puede presentarse como una mera permisividad o tolerancia, como en el caso en que un sujeto, inducido a error por conductas engañosas, consiente en el apoderamiento que no constituiría el delito de robo, por encontrar su causa inmediata en la tolerancia, basada en un error, del engañado y disponente. Por último, la doctrina admite, también, que el pasivo puede efectuar inconscientemente el acto de disposición patrimonial, lo hace inducido por un error respecto al sentido, contenido y trascendencia del documento, determinante de la voluntad del otorgante a prestar su consentimiento.⁴²

⁴⁰ Pérez Haces, Antonio, Fuente: Penal, p. 2051, Tomo XCII. 19 de Junio de 1947. 4 votos.

⁴¹ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 113.

⁴² Ibidem, pp. 115 y 116.

La jurisprudencia que exponemos a continuación nos ayuda a comprender el concepto anterior:

FRAUDE Y ROBO, ENGAÑO EN LOS DELITOS DE. En el delito de fraude, el elemento engaño debe ir dirigido a la entrega de la cosa; pero cuando a través de él sólo se logra que el sujeto pasivo abandone la cosa, sin hacer entrega al infractor, y este se apodera de ella, se configura el delito de robo.⁴³

2.5. EL LUCRO

2.5.1. EL CONCEPTO DE LUCRO. La disposición patrimonial efectuada por el engañado, deberá producir un perjuicio en su propio patrimonio o en el de un tercero, y, correlativamente, un provecho en el patrimonio del engañador o en el de otra persona. La estafa exige un perjuicio patrimonial. El perjuicio patrimonial es, lógicamente, la disminución del conjunto de los valores económicos correspondientes a una persona, lo cual puede producirse tanto mediante una disminución del activo como mediante un aumento del pasivo. Conforme al Diccionario de la Lengua Española, lucro es la ganancia o provecho que se saca de una cosa.⁴⁴

Por otra parte, debemos entender por cosa cualquier objeto material susceptible de apropiación. Esa cosa debe tener un valor económico, debe ser estimable en dinero, pues el Código hace depender la punibilidad del valor de lo defraudado.

Hay lucro, y hay perjuicio patrimonial, aun si el perjudicado dio la cosa gratuitamente, y sin esperar contraprestación, si el donador fue inducido a error por el defraudador.

A manera de ejemplo insertamos la siguiente jurisprudencia.

FRAUDE. Para la configuración del delito de fraude se requiere el resultado material consistente en el daño patrimonial sufrido por el sujeto pasivo y en el enriquecimiento, para sí o para otro, logrado por el sujeto activo, valiéndose del engaño o error del ofendido.⁴⁵

⁴³ Tribunal Colegiado del Décimo Circuito. Amparo en revisión 118/82. Hernán Barbosa Loeza. 28 de septiembre de 1982. Unanimidad de votos. Ponente: Homero Ruiz Velázquez.

⁴⁴ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 149.

⁴⁵ Amparo directo 5788/60. Mario Humberto Carrera Gama. 2 de diciembre de 1960. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.

2.5.2. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO. El artículo 386 del Código Penal, se encuentra en el capítulo III del título vigesimosegundo del libro segundo del Código, denominado, Delitos en contra de las personas en su patrimonio. Es pues, el patrimonio el bien jurídico tutelado por el delito de fraude.

De acuerdo con el derecho civil, patrimonio es un conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una valorización pecuniaria, que constituyen una universalidad de derecho. Esto es: el patrimonio de una persona estará siempre integrado por un conjunto de bienes, de derechos y, además, por obligaciones y cargas; pero es requisito indispensable que estos derechos y obligaciones que constituyen el patrimonio sean siempre apreciables en dinero, es decir, que puedan ser objeto de una valorización pecuniaria.⁴⁶

2.5.3. LA VALORACIÓN DEL LUCRO. El ya citado artículo 386 del Código Penal establece una relación directa entre el valor de lo defraudado y la gravedad de la pena aplicable. Luego entonces, el perjuicio patrimonial que sufre la víctima del fraude, y el correspondiente lucro obtenido por el activo, deben ser susceptibles de valoración económica.

El Código Penal en su artículo 386 nos indica una relación directa entre el valor de lo defraudado y la gravedad de la pena aplicable. Desde esta perspectiva el perjuicio patrimonial que sufre la víctima y que consecuentemente corresponde al lucro indebido obtenido por el activo, deben ser susceptibles de una valoración económica, con objeto de establecer la pena a que se hace acreedor el victimario.⁴⁷

El artículo 369 BIS del Código antes señalado establece la penalidad que corresponde a los delitos patrimoniales, tomando en consideración el salario mínimo general vigente en el momento y en el lugar en que se cometió el delito.

Es preciso no perder de vista que no toda prestación que objetivamente tiene un cierto valor puede considerarse útil para el que la recibe. Debemos considerar que la mayor parte de los objetos no tienen un igual valor para todos los hombres.

Existe la siguiente jurisprudencia en relación con el tema que estamos tratando.

⁴⁶ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 157.

⁴⁷ Ibidem, p. 159.

PENALIDAD. EN LOS DELITOS PATRIMONIALES EL MONTO ECONÓMICO DE LOS MISMOS DEBE PROBARSE FEHACIENTEMENTE. Cuando se trata de delitos cuya penalidad se determina primordialmente por un monto económico, el juzgador no puede tener por comprobado este último, sino mediante elementos con sólida fundamentación. No puede imponer una pena privativa de libertad con la trascendencia que ella representa para un individuo, con base en simples aseveraciones ausentes del previo razonamiento sobre la eficacia de los datos objetivos relativos al monto del fraude que garanticen su precisión y exactitud pues un sentido elemental de justicia exige una proporción directa, contemplada ya por el legislador, entre la cantidad de la pena, que coarta la libertad y el importe económico del delito. La comprobación plena del monto del fraude trasciende no sólo en lo que ve a la fijación de la pena de prisión, sino también a la de reparación del daño, ya que de conformidad con el artículo 31 del Código Penal, esta se establecerá de acuerdo con las penas obtenidas en el proceso.⁴⁸

2.5.4. LA ILICITUD DEL LUCRO. El tantas veces citado artículo 386 del Código Penal exige que, como consecuencia del engaño o del aprovechamiento del error, el activo se haga ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido. En relación con la antijuricidad del lucro, la doctrina se ha preguntado si es posible el fraude en actos ilícitos, es decir, si es víctima de fraude quien, mediante engaños, paga por la mentida comisión de un delito.⁴⁹

Hay autores como Maggiore y Carrara⁵⁰ que afirman que en esos casos no hay fraude, pues, si la víctima del delito es mas despreciable que el que la engaña, la sanción penal no debe prostituirse para protegerla.

El fraude en negocio ilícito reúne todos los elementos de un fraude: el estafador por medio del engaño, obtiene un lucro típico que no está amparado por ninguna causa de justificación; el esfuerzo doctrinal por encontrar una causa de justificación ad hoc no resiste la crítica, razón por la cual aquel que obtuvo el lucro debe sufrir la pena de fraude, sin embargo, no comete fraude quien recupera la cosa mediante engaño, a condición de que no lesione los derechos patrimoniales que sobre esa cosa pueda tener un tercero.⁵¹

⁴⁸ Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Penal. Amparo directo 19/72. Héctor Adolfo Gurrion García. 16 de junio de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Franco.

⁴⁹ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 164.

⁵⁰ Citado por Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 165.

⁵¹ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., pp. 165 y 166.

Así la siguiente jurisprudencia nos indica:

FRAUDE DELITO DE. LEGISLACIÓN PENAL DEL ESTADO DE SONORA. El hecho de que el acusado mediante el engaño, obtenga de una persona, determinada cantidad de dinero como medio para lograr la contratación de cuatro personas como braseros a los Estados Unidos y al norte, sin dar cumplimiento a lo convenido, tal conducta es constitutiva del delito de fraude, ya que el quejoso obtuvo un lucro indebido engañando a los ofendidos.⁵²

2.6. EL NEXO CAUSAL. El nexo causal es la relación que media entre la conducta del hombre y el resultado que esa conducta produce en el mundo material, y que hace posible afirmar que ese resultado es efecto del que la conducta es causa.

En el caso del fraude nos encontramos ante una verdadera cadena causal, pues el engaño (conducta) es causa del error, y este, a su vez es causa del acto de disposición (resultado material). De donde resulta que el error reviste una doble naturaleza, puesto que ese efecto del engaño y causa del acto de disposición. Algunos autores agregan un eslabón más a la cadena, pues considera que el acto de disposición patrimonial es causa del perjuicio patrimonial que sufre la víctima y del correspondiente lucro del activo. Pero quizá sea más correcto afirmar que el resultado jurídico del delito, expresado en el binomio perjuicio del pasivo/lucro del activo, es tan sólo, una valoración de las consecuencias que el acto de disposición tiene en el mundo jurídico.

Si el error no es efecto del engaño, o bien si el error no es causa del acto de disposición, se ha roto la cadena causal y no estaremos ante el fraude.⁵³

Subrayamos, insistentemente, la necesaria anterioridad temporal del engaño en relación con el error, y de este respecto al acto de disposición, en virtud de que, por olvidar esa necesaria precedencia temporal, los jueces le han atribuido el carácter de maniobras fraudulentas a aquellas destinadas a posponer, o definitivamente evitar, el cumplimiento de un contrato válidamente celebrado, o aquellas que pretendían ocultar el incumplimiento ya ocurrido.⁵⁴

⁵² Directo 2841/1962. Bartolo Rojo Navarro. Resuelto el 5 de septiembre de 1962, por unanimidad de 4 votos. Ausente el Sr. Mtro. Rivera Silva. Ponente el Sr. Mtro. Mercado Alarcón. Srio. Lic. Enrique Padilla Correa, 1ª sala. Boletín 1962, p. 538.

⁵³ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 178.

⁵⁴ Ibidem, pp. 180 y 181.

Se incluye la siguiente jurisprudencia para una mejor comprensión del tema que estamos tratando.

FRAUDE POR ENGAÑO, DELITO DE. El artículo 386 del Código Penal del D.F.; previene que comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se haya, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido. Conforme este precepto, los elementos materiales del delito de fraude son:

- a) El engaño a una persona;
- b) Obtener ilícitamente una cosa o alcanzar un lucro indebido
- c) Relación de causa a efecto entre el engaño y la obtención de la cosa o del lucro. Ahora bien, como el engaño consiste en la mentira, cuya finalidad es producir en el sujeto pasivo una representación falsa o errónea de la realidad que debe ser suficiente para producir convencimiento y causa eficiente para ello, resulta que es requisito *sine qua non* que con el engaño también se pretenda que el ofendido preste su voluntad por que si este no la presta con motivo de la mentira, no se configura el delito de fraude, por ausencia de uno de sus elementos: la relación de causa a efecto.⁵⁵

2.7. LA PUNIBILIDAD. La pena con la que nuestro Código Penal sanciona el delito de fraude, va de acuerdo con la gravedad mayor o menor del daño patrimonial sufrido por la víctima, es por eso que el delito de fraude se sanciona con diferentes penas que siempre van en relación con el salario mínimo.⁵⁶

El fraude siempre se persigue a petición de parte, tanto el genérico como los demás tipos establecidos en el ya citado Código. Lo anterior ha sido un acierto de la política criminal mexicana, en el sentido de que los delitos patrimoniales sean perseguibles por querrela y no de oficio pues el interés social lo que desea es obtener la reparación del daño y no un castigo.

⁵⁵ Amparo directo 6670/62. Ricardo Guzmán Fuentes. 9 de octubre de 1963. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Alberto R. Vela.

⁵⁶ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., pp. 193 y 194.

Exponemos la siguiente jurisprudencia:

FRAUDE, INDIVIDUALIZACIÓN DE LA PENA EN EL DELITO DE. DEBE TOMARSE EN CUENTA EL PERJUICIO CAUSADO Y NO EL LUCRO OBTENIDO. Si mediante diversas maniobras falaces, como fue la expedición de un cheque sin fondos y la entrega de un terreno ajeno en concepto de pago por la compra venta del bien inmueble que pertenece a la víctima a la cual se hace creer que con ese título y ese predio se cubre su precio y ante esa falsa creencia la ofendida hace la entrega del mismo la referida conducta previa constituye el engaño que implementa la entrega del bien obtenido, operación que, lógicamente, por constituir sólo un engaño no podía ser eficiente para formalizar la transmisión real de él, por lo que la parte afectada legalmente seguirá conservando su derecho de propiedad; tan es así, que lo procedente será, para los efectos de la reparación del daño, la condena a los sentenciados para el efecto de que lo restituyan a la ofendida por lo que si ilícitamente el supuesto comprador solamente detento la posesión a virtud de la conducta engañosa y por lo tanto no adquirió la propiedad, el *quantum* del daño que deberá servir de base para la condena, no será el del valor del predio, sino únicamente el que se fije al referido perjuicio patrimonial que pudo afectarse a causa de esa ocupación ilegítima.⁵⁷

2.8. EL ITER CRIMINIS. Desde el momento en que el delito se configura en la mente de una persona, hasta aquel en que delito se consuma, material y jurídicamente recorre un camino que se conoce jurídicamente como: el *iter criminis*, en otra palabras es el camino del delito.⁵⁸

2.8.1. LA TENTATIVA. La tentativa como ya hemos visto en alguna otra parte de esta obra es la ejecución incompleta de un delito y ocupa un transcurso desde el principio de su ejecución hasta su consumación. Dentro del fraude también se puede presentar la tentativa inacabada, la acabada o frustración, la tentativa imposible o delito imposible y el desistimiento.

En el fraude el principio de ejecución, que determina la tentativa, sucede cuando se emplean los medios engañosos, que tienen como finalidad conducir al error al sujeto pasivo, con animo de lucro. Cuando se trata del aprovechamiento del error el principio de ejecución se presenta con la omisión

⁵⁷ Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito (TC 012099 Pen) Amparo directo 180/89 Roberto Giordani Fraga y Guadalupe Jaramillo Rodríguez de Giordani. 27 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: González Ballesteros Tena. Secretaria: Ma. del Pilar Vargas Codina).

⁵⁸ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 197.

de la conducta que debería de evitar el error del sujeto pasivo. La tentativa punible, se presenta cuando se da un comienzo de ejecución, como en la tentativa acabada, pero cuando en ambos casos no se llega a obtener el lucro pero por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo. Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide su consumación, no se le impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a este delito se refiere.

Se estará ante una tentativa imposible, cuando si bien se da el principio de ejecución, o una total ejercicio, con ánimo de lucro, pero no se consuma el fraude por falta del bien jurídico, del objeto material o por que los medios no son idóneos.⁵⁹

La siguiente jurisprudencia nos aclara lo anterior:

FRAUDE, TENTATIVA DE. Cuando se trata de tentativas de fraude no es necesario que la persona física o moral a quien se pretende defraudar sufra el engaño y entregue una cosa o libere una obligación, ya que en ese caso se trataría de un fraude consumado sino que basta con que los actos realizados estén encaminados inmediata y directamente al engaño o al aprovechamiento del error que a su vez será causa de la obtención ilícita de una cosa o del alcance de un lucro indebido.⁶⁰

2.8.2. LA CONSUMACIÓN. El delito se consuma cuando se encuentran reunidos todos sus elementos. Para determinar el momento en que se consume el fraude debemos, imperativamente atender al texto de la ley.

El artículo 386 del Código Penal Mexicano impone la conclusión de que el fraude se consuma en el instante mismo en que el defraudador alcanza un lucro indebido. Entonces, todo fraude quedará en grado de tentativa hasta en tanto el activo no haya obtenido ese enriquecimiento patrimonial.⁶¹

3. EL DELITO FISCAL

3.1. PROCEDIMIENTO PENAL. Los delitos fiscales se encuentran contemplados dentro del Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación. En su artículo 92 indica: Para proceder penalmente por los delitos

⁵⁹ Idem.

⁶⁰ Fuente penal: Díaz de Sandi Camacho Jaime, pág. 168. Tomo C. 7 de julio de 1949. 5 Votos

⁶¹ Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 207.

fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

3.1.1. LA QUERELLA. Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114. Según Manuel Rivera Silva, para comprender lo relacionado con la formulación de la querella, debemos tener presentes los institutos que la ley reconoce como iniciadores del procedimiento para poder establecer un criterio sobre la norma que se comenta.

Como Procedimiento debe entenderse: El conjunto de actividades reglamentadas por preceptos previamente establecidos, que tienen por objeto determinar que hechos pueden ser calificados como delito, para, en su caso, aplicar la sanción correspondiente. Estas actividades unas se realizan ante o por el Ministerio Público, constituyendo los requisitos iniciadores del procedimiento, condiciones sin cuya presencia le resulta imposible al ministerio público, actuar legalmente.⁶²

Los institutos con los cuales se puede iniciar el procedimiento, son denominados por la doctrina requisitos de procedibilidad, estableciéndose como tales la denuncia o la querella, los cuales son señalados por el artículo 16 constitucional. Por denuncia debe entenderse la relación de hechos que se consideran delictuosos llevada a cabo por cualquier sujeto. La querella se estima como un requisito de procedibilidad, separándose de la idea de que el delito ofende exclusivamente a la sociedad, esta puede considerarse como una denuncia pero con características particulares como son: la formulación de ella únicamente por parte del ofendido y el perdón que puede otorgar, con el único requisito de manifestarlo antes de pronunciarse sentencia en segunda instancia y el reo no se oponga a su otorgamiento (artículo 93 del Código Penal Federal).⁶³

Si los delitos que requieren de querella son los que establece la fracción primera, resulta obvio que para los demás delitos fiscales, se puede iniciar la averiguación previa con la simple denuncia, por lo cual resulta sobrante el párrafo segundo del mencionado artículo 92.

El artículo 120 del Código Federal de Procedimientos Penales indica: que no se admitirá intervención de apoderado jurídico para la presentación de

⁶² Rivera Silva, Manuel, *Derecho Penal Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1984, p. 9.

⁶³ *Ibidem*, pp. 10-13.

denuncias. También señala que para presentar querellas en el caso de las personas morales se admitirá al apoderado que tenga poder general para créditos y cobranzas.

Si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es una Secretaría de Estado y no un particular o persona moral es imposible que haga uso de la querella ya que maneja bienes que no pertenecen a un particular, sino a la nación.

Si los delitos a los que se refiere la fracción I se persiguieran por querella, admitirían perdón, sin embargo el Código Fiscal de la Federación, considera un instituto diferente como lo es el sobreseimiento, que extingue la acción procesal penal.

Al decir el artículo 92 que para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cambie el sentido de la querella como simple requisito de procedibilidad, ya que en la forma en que está redactado, se considera que el proceder es un requisito prejudicial, pues en este orden de ideas el Ministerio Público puede actuar, más no consignar.⁶⁴

Por otro lado en la práctica, la presentación de la querella por delitos de naturaleza tributaria deben cumplirse los requisitos de procedibilidad que son:

- a) La presenta la Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Subprocuraduría de Investigaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como parte ofendida en los delitos de: asimilación al contrabando, defraudación fiscal, asimilación a la defraudación fiscal, delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, omisión de declaraciones, delitos relacionados por sistemas contables, destrucción de libros, determinación de pérdidas con falsedad, delitos de depositarios e interventores, relacionados con las visitas, embargos o revisión de mercancías sin mandamiento de autoridad.
- b) La relación de hechos considerados como delictuosos, que integren el acto u omisión que sanciona el Código Penal.
- c) La manifestación de queja.

⁶⁴ Ibidem, p. 11.

En los demás delitos fiscales procede la denuncia, indicando el artículo 120 del Código Federal de Procedimientos Penales que no se admitirá la intervención de apoderado jurídico salvo en el caso de personas morales, en los delitos fiscales quien realiza la denuncia es el procurador fiscal y volvemos a insistir en lo antes dicho, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no es una persona moral.

3.1.2. LA DECLARACIÓN DE PERJUICIO

Asimismo el artículo 92 en comento, indica en sus fracciones:

- I. Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, según los artículos 102 y 115 que se refieren al contrabando y al robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado.
- II. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En cuanto a las declaratorias no existen definiciones legales y son manejadas a manera de una querrela, en cuanto a que es optativa su presentación ante el Ministerio Público de la Federación.

Por perjuicio fiscal, el Diccionario Jurídico Mexicano⁶⁵ señala que es una: voz utilizada en el ejercicio de atribuciones de las autoridades fiscales, para significar que estas han sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del contribuyente, el perjuicio fiscal no debe ser meramente hipotético, sino un hecho real, de contenido pecuniario, cuya demostración previa incumbe a las autoridades fiscales que invoquen su presencia, como uno de los presupuestos necesarios para formular querrelas en los casos de los delitos previstos en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal.

Es de señalarse que se contemplan dos hipótesis en la fracción segunda como son: la consumación del delito en el que los bienes del fisco federal ya experimentaron perjuicio y una segunda hipótesis en la que no puede haber

⁶⁵ Citado por Urbina Nandayapa, Arturo, *Los Delitos Fiscales en México*, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, 1997, p. 19.

cabal realización del delito, pero por mandato legal la tentativa se eleva a delito consumado.⁶⁶

En relación con lo antes expuesto es conveniente contemplar la siguiente tesis:

QUERELLAS Y DECLARATORIA DE PERJUICIO ATRIBUIDAS AL PROCURADOR FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD. NO CONSTITUYEN ACTOS DE AUTORIDAD. En términos del artículo 103 fracción I, de la Constitución General de la República, el juicio de amparo sólo procede contra actos de autoridad, es decir, contra actos emitidos por órganos del Estado investidos de facultades de decisión y ejecución con efectos de creación, modificación o extinción de una situación determinada en forma imperativa cuestión alguna, en virtud de que no fueron emitidos en su carácter de autoridad dotada de facultades dotadas de imperio y decisión, sino colocados en situación de tuteladores de los intereses patrimoniales del Estado que representan. De conformidad con lo anterior, si se tiene en consideración que mediante las querellas y declaratorias de perjuicio declaradas, el Procurador Fiscal de la Federación simplemente informó al Procurador General de la República el perjuicio que en su concepto se había causado al fisco federal y le solicitó como representante de los intereses patrimoniales del Estado, que girara las instrucciones necesarias para iniciar la averiguación previa correspondiente, sin fincar crédito fiscal alguno a cargo de los quejosos, ni decidir la cuestión relativa a ellos imputados, resultando obligado concluir que no se está en presencia de actos de autoridad, si del examen de las propias querellas y declaratorias de perjuicio, se infiere que los mismos constituyen solamente una instancia del Procurador Fiscal de la Federación, como parte formal del procedimiento, en tutela de los intereses patrimoniales del fisco federal para integrar uno de los requisitos de procedibilidad de la acción penal cuyo ejercicio compete al Procurador General de la República y no lesiona en modo alguno los derechos de los quejosos en tanto que no deciden, ordenan o ejecutan imperativamente cuestión alguna. Consecuentemente, dado que los actos reclamados provienen del Procurador Fiscal de la federación en su carácter de representante de los intereses patrimoniales del fisco federal y de autoridad, debe estimarse que la determinación de sobreseimiento por el inferior es correcta y por tanto procede confirmarla.⁶⁷

⁶⁶ Rivera Silva, Manuel, opus cit., p. 15.

⁶⁷ Vols. 121-126, sexta parte, p. 172, Primer Circuito, Primero administrativo, Amparo en Revisión, 894/78, 31 de enero de 1979, unanimidad de votos.

3.1.3. EL SOBRESSEIMIENTO. El tercer párrafo del artículo 92, que estamos analizando indica: Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

El consentimiento del ofendido extingue la acción penal respecto de los delitos que solamente pueden perseguirse por querrela, tal como lo indica el artículo 93 del Código Penal y el artículo 303 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece que: el inculcado a cuyo favor se haya decretado el sobreseimiento será puesto en absoluta libertad respecto al delito por el que se decretó.

Al respecto habrá que considerar diferentes opiniones, la primera pudiera ser la de que con esta prevención se quebranta la doctrina penal, que señala que cuando se comete un delito, las consecuencias jurídicas fijadas por la ley están animadas por el propósito de obtener la readaptación del delincuente a la vida social

En años recientes, tal era la política seguida por Hacienda, pero en la actualidad ya no se está actuando de la misma manera, lo cual debe ser contemplado por la defensa del contribuyente, pues independientemente de perderse un tiempo valiosísimo al tratar de llegar a un arreglo con la Secretaría de Hacienda, independientemente de que si el contribuyente hace el pago en los términos que fija el órgano administrativo, automáticamente estará reconociendo que cometió un delito, con lo cual la defensa estará con muy pocas posibilidades de ayudarlo.

El término discrecionalmente utilizado por la ley crea profundas confusiones, pues no es de creerse que el legislador quiso dejar a la Secretaría de Hacienda en absoluta libertad para tomar su decisión a capricho (inaceptable en un régimen de derecho), sin embargo, reproducimos la siguiente tesis:

FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES. SU DISTINCIÓN. Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hayan establecidos en la ley, no sólo señalando la

autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y, hacerlo en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculando su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto que la ley otorga cualesquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.⁶⁸

3.1.4. CUANTIFICACIÓN DEL DAÑO Y LIBERTAD PROVISIONAL.

El cuarto párrafo, del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación indica:

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela.

La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 144 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye la garantía del interés fiscal.

Este artículo nos parece fuera de época, ya que si hacemos una interpretación armónica de la ley, este artículo debería considerarse derogado. Pues se refiere a como debe calcularse el monto de la caución para obtener el beneficio de la libertad provisional bajo caución, que regularmente resultará demasiado elevada, para el presunto indiciado, lo cual es contrario a lo dispuesto por la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos vigente.⁶⁹

⁶⁸ Revisión No. 2267/82. Resuelta en sesión de 29 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos.

⁶⁹ Millán González, Arturo, *Defraudación Fiscal 2001*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2001, p. 258.

En efecto nuestra Constitución Política dispone que para la caución necesaria para obtener la libertad provisional del acusado, la fracción primera del segundo párrafo de su artículo 20 expresa:

En todo proceso de orden penal, el inculpado, la víctima o el ofendido, tendrán las siguientes garantías:

A. Del inculpado:

El monto y la forma de caución que se fije, deberán ser asequibles al inculpado.

El término asequible significa: alcanzable, de fácil acceso y pago, todo esto en relación al nivel socioeconómico del inculpado.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación se puede considerar inconstitucional, porque los conceptos que incluye para calcular la caución, con el objeto de obtener el beneficio de la libertad provisional del contribuyente por el delito de defraudación fiscal o su equiparable y demás que el mismo artículo señala; pues este método de calcular el monto de la caución, generalmente desemboca en un monto que no será asequible al inculpado, lo que contraría la letra y el espíritu de la fracción primera, del artículo 20 constitucional.⁷⁰

Si el juez penal actúa con todo apego a derecho, sin violar la constitución, debiera pasar por alto lo que establece el cuarto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la federación, respecto a la forma de calcular la caución para obtener el beneficio de la libertad provisional, en los delitos fiscales ya mencionados.⁷¹

Si el juez penal actuara constitucionalmente debería aplicar la fracción I, del artículo 20 constitucional y supletoriamente lo que disponen los artículos 399 y 402 del Código Federal de Procedimientos Penales, que en su parte conducente señalan:⁷²

⁷⁰ Idem.

⁷¹ Ibidem, p. 259.

⁷² Idem.

Artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales:

Todo inculcado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, inmediatamente que lo solicite, si se reúnen los siguientes requisitos.

III. Que caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón del proceso.

Artículo 402 del Código Federal de Procedimientos Penales:

El monto de la caución relacionada con la fracción III del artículo 399, deberá ser asequible para el inculcado y se fijará tomando en cuenta:

- I. Los antecedentes del inculcado;
- II. La gravedad y circunstancias del delito inculcado;
- III. El mayor o menor interés que pueda tener el inculcado en sustraerse a la acción de la justicia;
- IV. Las condiciones económicas del inculcado; y
- V. La naturaleza de la garantía que se ofrezca.

Los jueces penales, normalmente, actúan apegándose a la legalidad, pero no a la constitucionalidad.

Consideran que lo que dispone el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, debe aplicarse en lugar de lo que dispone los artículos 399 y 402 del Código Federal de Procedimientos Penales, señalando que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general, basándose en lo que señala el artículo 6° del Código Penal Federal que dispone lo siguiente:

Cuando se cometa un delito no previsto en este código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán estos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso del Libro Segundo.

Lo anterior contraviniendo lo que señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁷³

⁷³ Ibidem, p. 260.

3.1.5. REDUCCIÓN DE LA CAUCIÓN. El quinto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establece:

En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50 por ciento el monto de la caución siempre que existan motivos o justifiquen dicha reducción.

Esta disposición contempla dos situaciones:

1. Que al momento en que el juzgador determina el monto de la garantía, ha pagado o garantizado administrativamente el crédito fiscal derivado de los hechos que motivan la causa y ya le hubieren informado de ello por parte de la autoridad, en este caso el juez señalará como caución la mitad de lo que hubiera decretado en otras circunstancias;
2. El juez ya señaló una garantía y, con posterioridad el indiciado pagó o garantizó el crédito fiscal materia del proceso, por lo cual habrá reducción o parcial cancelación de la garantía en un 50 por ciento.⁷⁴

La garantía penal no tiene ningún valor en cuanto a las garantías que deben cubrirse en la impugnación por la vía administrativa.

Conviene aclarar que el beneficio de la libertad provisional bajo caución no procede en los delitos fiscales calificados como graves, de acuerdo al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, que dispone en su fracción VI, puntos uno y dos lo siguientes:

- 1) Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación fracciones I a IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III segundo párrafo del artículo 104, y
- 2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refiere las fracciones II o III del artículo 108 exclusivamente cuando sean calificados.

⁷⁴ Torres López, Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, Editorial Porrúa, S.A., México, 2001, pp. 275 y 276.

3.2. RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES. El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación se refiere a los sujetos que son responsables de los delitos fiscales como sigue:

Son responsables de los delitos fiscales quienes:

3.2.1. CONCIERTEN LA REALIZACIÓN DEL DELITO. Por concertar debemos entender el ponerse de acuerdo una o más personas para la realización de un fin. Es un hecho, que el simple acuerdo por sí mismo no puede hacer a nadie responsable de un delito, pues jurídicamente un acuerdo constituye un acuerdo preparatorio, lo cual de ninguna manera puede ser sancionado, por lo cual ésta fracción primera, para que pueda incluir una forma de responsabilidad, debe vincularse con el principio de ejecución del delito o la cabal realización del mismo, de lo contrario, su contenido puede ser considerado como un proceder lícito. Por ejemplo si varias personas se ponen de acuerdo para la comisión de un delito fiscal, pero todo queda en una plática, sin que principie a llevarse a cabo la conducta y mucho menos a consumarse, por lo cual, al quedar sólo en la mente, no existirá el nexo causal con un evento penado, lo que no acarreará responsabilidad alguna.

3.2.2. REALICEN LA CONDUCTA O EL HECHO DESCRITOS POR LA LEY. Por realizar entendemos de acuerdo con el diccionario: efectuar, hacer real y efectiva una cosa, en materia fiscal, el realizar, sería llevar a cabo el delito, es decir, ejecutarlo, modificar la esfera exterior.⁷⁵

La realización de la conducta ilícita puede ser en forma dolosa o culposa, según el artículo 8 del Código Penal federal.

3.2.3. COMETAN CONJUNTAMENTE EL DELITO. La complicidad o la coautoría, únicamente abarca el conjuntamente cometer el delito, o sea, en unión de otras personas cometer el ilícito.

En esta fracción podemos entender que se refiere a la autoría principal y el conjuntamente se refiere a tres o más personas, por lo cual, no estaríamos equivocados si le agregáramos la penalidad de la asociación delictuosa.

3.2.4. SE SIRVAN DE OTRA PERSONA PARA EJECUTARLO. En esta fracción se alude a quien se vale de alguien para cometer el delito, este alguien

⁷⁵ Rivera Silva, Manuel, opus cit., p. 38.

obra como un simple instrumento, careciendo de voluntad propia, tal es el caso de los contadores de las empresas que defraudan al fisco y que en muchas ocasiones son acusados por el contribuyente, escudándose en la falacia de que ellos desconocen la materia fiscal y contable, por lo que el culpable de la defraudación es el contador, el cual fue un simple instrumento.

3.2.5. INDUZCAN DOLOSAMENTE A OTRO A COMETERLO. Esta fracción contempla la figura del autor intelectual, pero en este caso el ejecutor ya no es únicamente un instrumento, ya que al actuar por las razones recibidas con inteligencia y voluntad, deja de ser un simple instrumento.

3.2.6. AYUDEN DOLOSAMENTE A OTRO PARA SU COMISIÓN. Se distingue de la fracción anterior, en que queda fuera de la hipótesis la persuasión y que el sujeto no consuma el ilícito, solamente ayuda a la comisión del delito, el cual es ejecutado por otra persona, quien sin el auxilio no hubiera podido realizarla, quedando configurada la figura de auténticos cómplices.

3.2.7. AUXILIE A OTRO DESPUÉS DE SU EJECUCIÓN. En esta disposición no se contempla en el sujeto ningún proceder de concepción o de ejecución pero sí una promesa anterior que lo involucra en la responsabilidad, pues sin esa promesa el delito probablemente no se hubiera llevado a cabo.⁷⁶

En resumen, este artículo establece quienes son los responsables del delito fiscal y como la doctrina lo ha determinado, lo son: el autor material, el autor intelectual, el autor mediato y también distingue la coautoría.

Por lo que respecta a las personas físicas, no hay ningún problema para distinguir a los responsables del ilícito fiscal, el problema se presenta cuando hablamos de las personas morales. El artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establece: la representación de toda sociedad mercantil, corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente prohíban la ley y el contrato social.

En principio, tal parece que de toda omisión de la sociedad anónima, son responsables los administradores, pero el artículo mencionado establece una excepción: salvo lo que expresamente establezcan la ley y el contrato social.

⁷⁶ Ibidem, pp. 42 y 43.

De acuerdo con la ley de la materia, en una sociedad existen los siguientes órganos de representación o ejecución:

Administrador o administradores (consejo de administración)

Gerente general designado por la asamblea.

Gerente especial designado por la asamblea

Gerente general designado por el administrador o por el consejo de administración.

Gerente especial designado por el administrador o por el consejo de administración.

Delegado de la administración.

3.3. EL ENCUBRIMIENTO. El artículo 96 del Código Fiscal de la Federación establece: Es responsable del encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito, se ubique dentro de sus fracciones I y II.

Observamos que en esta conducta hay una falta de acuerdo con el infractor y únicamente una actuación posterior al evento criminal, de lo anterior podemos concluir que sí había un acuerdo anterior a la ejecución del delito, se estaba en los ámbitos de complicidad o corresponsabilidad.

Se nota claramente que las dos condiciones para que exista encubrimiento son:

a) La ausencia de previo acuerdo; b) El no haber participado en el delito.

El artículo 96 ya citado, en su fracción I indica: con animo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de este, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.⁷⁷

En esta fracción I, tal parece que se refiere al contrabando, sin embargo se encuentra en la parte de generalidades, por lo tanto, es aplicable a cualquier delito fiscal, establece varias hipótesis:

- a) Adquirir el producto del delito. Adquirir el producto a sabiendas que proviene de un delito fiscal, o se debía presumir su ilegítima procedencia.
- b) Recibir el objeto del delito. El recibir no implica el adquirir ya que podía recibir en depósito, debiendo existir el ánimo de lucro y el saber que proviene de un delito fiscal o presumirlo.

⁷⁷ Ibidem, pp. 45 y 46.

- c) Encubrimiento por traslado. Se debe entender por traslado el llevar o mudar a una persona o cosa de un lugar a otro, ya que este es de sentido gramatical ya que no hay una connotación expresa en el derecho penal sustantivo. Este traslado no necesariamente conlleva el propósito de lucro, ya que se puede vincular más con el propósito de entorpecer la investigación.
- d) Encubrimiento por ocultación. Reuniendo todos los requisitos que esta fracción establece para el encubrimiento, se debe dar también el ocultamiento del objeto del delito fiscal.
- e) Encubrimiento por ayuda. Establece que quien ayude a adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito también es culpable de encubrimiento.⁷⁸

La fracción II del Código establece: Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de esta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

Debemos hacer una consideración pertinente, el artículo de análisis al expresar objeto del delito, se refiere a una cosa material, por lo que, el dinero omitido en la defraudación fiscal no puede considerarse como tal.

La ayuda para eludir las investigaciones de la autoridad, es la que provoca que la autoridad investigadora no tenga conocimiento de la comisión del delito o de la identidad de los autores, es decir, ocultar actos o personas, negarse a dar informes o informar con falsedad.

La ayuda para sustraerse de la acción de la autoridad es aquella que provoca que el autor del delito no sea presentado o detenido, también consiste en dificultar la investigación del delito que puede consistir en el ocultamiento, alteración, destrucción o desaparición de las huellas, pruebas o instrumentos del delito.⁷⁹

La parte final de la fracción nos habla de que: Asegure para el inculpado el objeto o provecho del delito. En este caso no se estima el ánimo de lucro y el provecho del delito se puede entender como el producto de la venta o intercambio de la mercancía u objeto de contrabando o de la cosa robada, debemos considerar además repetitivamente que la cantidad omitida por

⁷⁸ Ibidem, p. 50.

⁷⁹ Ibidem, p. 52.

defraudación no puede considerarse como objeto, ya que si bien el dinero es una cosa material, la autoridad no podría afirmar que determinados billetes son los que el Fisco Federal debió recibir por concepto de contribuciones.

La sanción para el encubrimiento es la pena de prisión de tres meses a seis años y para que se persiga es necesaria la querrela o la declaratoria correspondiente.

3.4. LA TENTATIVA. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 98 indica. La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

Como ya se vio en capítulos anteriores, el delito doloso, como lo son todos los delitos fiscales tiene un desarrollo que se conoce como *iter criminis* y que comprende dos fases la interna que se desarrolla en la mente del sujeto activo y la fase externa en donde dicho sujeto realiza actos materiales tendientes a lograr la comisión del delito que se propuso, esta fase abarca desde los actos preparatorios, pasando por los ejecutivos y llegando a la consumación. Podemos establecer claramente que la fase interna o sea la idea criminosa, no tiene repercusiones en la esfera jurídica de terceros, así, los actos preparatorios no son sancionables por carecer de unidad en la realización.⁸⁰

La simple resolución es un acto psicológico que no modifica la esfera jurídica de terceros. Por el contrario los actos ejecutivos, denotan la intención del sujeto activo, es decir, la conducta ya se proyecta hacia el exterior, por ende, hacia el mundo de la relación. La consumación se presenta cuando todos los elementos de la figura delictiva han quedado completados, es decir, cuando la norma legal se adecua al acto que se realiza.⁸¹

Según la doctrina la tentativa se divide en: Acabada, cuando el delincuente realizó todos los actos ejecutivos que de acuerdo al caso eran necesarios para producir la consumación, pero esta consumación no ocurre porque una causa ajena a la voluntad del sujeto activo lo impide. La tentativa es inacabada

⁸⁰ Amuchástegui Requena, Irma G., opus cit., pp. 40 y 41.

⁸¹ Idem.

cuando el delincuente ha iniciado los actos ejecutivos y, por causas ajenas a su voluntad no puede realizar los restantes actos ejecutivos y la consumación del delito no se presenta por este motivo.⁸²

En la tentativa acabada se puede presentar el arrepentimiento, el tercer párrafo del artículo 98 en cuestión, se refiere al arrepentimiento, que se presenta cuando el sujeto activo desiste de ejecutar o bien impide la consumación del delito fiscal. El citado párrafo explica: Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismos delito.

En este párrafo se contempla la voluntad de desistimiento del delito, revelándose como un franco arrepentimiento, indicando la ausencia de la maldad del infractor. El apartarse de la empresa delictiva cuya ejecución se principió, debe de ir acompañado de un proceder consistente en impedir la consumación.

El segundo párrafo del multicitado artículo 98 establece: La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por la del delito de que se trate si este se hubiera consumado. La utilización de la preposición “hasta” no se debe interpretar como que son las dos terceras partes del mínimo y las dos terceras partes del máximo. La Suprema Corte de Justicia ya lo ha indicado que en tanto no se fija mínimo en el precepto, este debe ser de tres días, a las dos terceras partes de la sanción establecida para el delito consumado, interpretando así el artículo 25 del Código Penal.

3.5. EL DELITO CONTINUADO. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 99 indica: En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable,...para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

No todos los delitos fiscales pueden cometerse en forma continuada, porque, se requiere un delito de acción con posibilidad de fraccionar su ejecución y consumación mediante la realización de diversos actos en contextos temporales diversos.

⁸² Idem.

En esencia estamos ante un delito continuado cuando dicho delito pudo cometerse con una sola acción pero por resolución del sujeto activo el mismo se consuma en forma fraccionada.⁸³

El artículo 19 del Código Penal señala: No hay concurso cuando las conductas constituyen un delito continuado.

El Código Fiscal, para evitar confusiones en cuanto al concepto de delito continuado definió los tres elementos que lo conforman como sigue:

- a) Pluralidad de conductas o hechos
- b) Unidad de intención delictuosa; y
- c) Identidad de disposición legal, o sea, aunque hay pluralidad de conductas todas engranan en un solo delito.

Por lo que respecta a la pena de este delito caben las siguientes consideraciones:

- a) No siempre procede la pena como delito calificado ya que el legislador al usar la palabra “podrá” deja a la potestad de los tribunales el aumento de la pena.
- b) Como ya se dijo en la tentativa, aquí también se utiliza la preposición “hasta”, por lo cual, está al arbitrio del juzgador, pero sin rebasar la mitad de la pena del delito que resultaría.

3.6. LA PRESCRIPCIÓN. La prescripción se define como el modo de extinguir la responsabilidad penal por el simple transcurso del tiempo. Su plazo empieza a correr desde que se cometió el delito, que para estos efectos se considera en todas sus modalidades.

También debemos entender o distinguir que es el derecho en abstracto que tiene el Estado para perseguir los delitos, derecho que es imprescriptible. También procede considerar que ese derecho en abstracto del Estado, se concretiza cuando en el mundo histórico se presenta un delito. Con el delito, una vez que el órgano investigador tiene conocimiento de él, procede la averiguación, la cual, desemboca en la estimación del Ministerio Público de la existencia de un delito y un responsable, apareciendo la acción penal en

⁸³ Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 243.

concreto, como derecho-obligación para exigir al órgano jurisdiccional la aplicación de la ley. Esta exigencia, constituye el ejercicio de la acción penal, el que, si bien proviene de la acción penal, no es posible confundirla con su ejercicio. En el título de responsabilidad penal del Código Penal, los artículos 100 a 115 se refieren a la prescripción de la acción penal y de la sanción.⁸⁴

El artículo 102 del Código Penal establece los plazos para la prescripción de la acción penal y establece las modalidades del mismo: Para el delito instantáneo el plazo da inicio desde su consumación; Para la tentativa, corre a partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida; para el continuado, el término se computa desde el día en que se realizó la última conducta; para el delito permanente el plazo inicia desde la cesación de la consumación.

En cuanto a la prescripción de la acción penal para los que la ley señala pena de prisión, el artículo 107 del Código Penal establece: Cuando la ley no prevenga otras cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo pueda percibirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delincuente y en tres fuera de esta circunstancia.

La expresión acto equivalente se refiere a aquel que en esencia es la misma querrela pero con diferente nombre, solamente quedarían abarcados los delitos en los que la ley señala que se persiguen a petición o por queja. Pero, si por acto equivalente cualquier acto que funcione a manera de querrela porque la actuación del ministerio público o el ejercicio mismo de la acción penal están condicionados aunque se formule y la formulación del acto equivalente es un acto propiamente discrecional, entonces las reglas de prescripción del artículo 107 del Código Penal resultan plenamente aplicables; En su caso, ello implicaría al delito de contrabando que, para su persecución requiere alguna de las denominadas declaratorias.⁸⁵

Debemos separar lo que es la prescripción de la acción penal y la prescripción de la sanción. La primera es la atribución del ministerio Público para ejercer la acción penal de los jueces y tribunales del orden penal para determinar si una

⁸⁴ Rivera Silva, Manuel, opus cit., p. 66.

⁸⁵ Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 248.

persona es o no responsable en la comisión del delito que se le atribuye; La segunda esta relacionada con el hecho de que el delincuente ha sido sentenciado a una determinada pena.⁸⁶

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación indica: La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

En materia fiscal la prescripción opera, en el momento en que el contribuyente entrega el documento en que hace su declaración fiscal del ejercicio que le corresponda, ya sea declaración normal o complementaria.⁸⁷

La declaración fiscal que debe presentarse ante las autoridades fiscales, es el documento formal por medio del cual el contribuyente manifiesta al fisco, cual es el resultado de sus operaciones y en consecuencia las obligaciones tributarias a las que se ha hecho acreedor, esa declaración se formula de acuerdo a su interpretación de las normas fiscales y las estimaciones o cálculos hechas por el mismo.

En la declaración el contribuyente determina el resultado fiscal ya sea a cargo, en cuyo caso debe efectuar el pago correspondiente, o un impuesto a favor, el cual podrá optar por que le sea devuelto u optar por su acreditamiento, y en su caso irlo compensando.

Una vez que la declaración ha sido presentada ante la autoridad hacendaria, esta procede a verificar que lo declarado por el contribuyente se verificó, esta comprobación se efectúa ya sea por la revisión de la declaración simple y llanamente, por la revisión de gabinete, por la visita domiciliaria o por la revisión del dictamen.

⁸⁶ Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., p. 112.

⁸⁷ Idem.

Por lo anterior en el caso del delito instantáneo, el mismo tiene su origen en el momento en que el contribuyente entrega la declaración anual, ya que es el momento de la consumación del delito, y por lo tanto, empieza a correr el término de la prescripción de tres años, de acuerdo con el Código Fiscal.

Es conveniente señalar que aun cuando las facultades de revisión de las autoridades fiscales prescriben en diez años, el plazo de prescripción de la acción penal lo fija el artículo 100.

Es conveniente hacer una reflexión, ya que unos autores la califican de inmoral ya que alegan que con la prescripción naufragan los pilares sustentables del derecho penal, como son la prevención especial y la general, íntimamente vinculadas con la pena.⁸⁸

En nuestra opinión la prescripción es una figura que atiende al humanismo y no al sentimiento de venganza, ya que de no existir la prescripción se mantendría indefinidamente la amenaza del castigo, lo cual por razones humanas podría traer como consecuencia que el agente siguiera delinquiendo.

4. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.1. CONCEPTO. La defraudación fiscal, tiene como fuente el artículo 386 del Código Penal Federal que establece. Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que se haya, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido.

No profundizamos más en lo que se refiere a fraude en general, debido a que el tema se abordó en un capítulo anterior.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación indica. 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.

⁸⁸ Rivera Silva, Manuel, opus cit., p. 67.

En cuanto al engaño, encontramos que requiere un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar a alguien una versión distinta de la realidad. De esta manera, el pasivo estima como verdaderos determinados perfiles que la realidad no registra. Invirtiendo el pensamiento tenemos. Todas las realidades están conformadas con determinados elementos y cuando a estas realidades se le suman algunas partes inexistentes o se modifican o suprimen otras, recogiendo el sujeto pasivo como verdad la imagen señalada, se le está engañando. En el engaño el engañador lleva al engañado como realidad algo que en verdad no lo es.⁸⁹

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

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

Existe un elemento teleológico que consiste en el omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener algún beneficio perjudicando al fisco federal. Ese elemento contempla dos hipótesis, el relacionado con la contribución y el referente al perjuicio. En lo relativo a la contribución no únicamente deben considerarse los impuestos sino todo lo que el Código Fiscal considera como contribuciones.

La causalidad resulta ser necesaria para la configuración del delito, pues la ausencia del vínculo entre el engaño o aprovechamiento del error y la ventaja económica impide el hacerse presente la defraudación, por el principio elemental que exige para la existencia del delito el vínculo de causalidad entre la conducta y el daño previsto en el tipo.⁹⁰

⁸⁹ Ibidem, pp. 120 y 121.

⁹⁰ Ibidem, pp. 121 y 122.

Ahora bien en el uso de engaños o el aprovechamiento de errores se tienen los siguientes conceptos:

Engaños, maquinación y omisión, en este último aspecto entendemos que existen actividades o inactividades que intencionalmente o por una circunstancia ajena a la voluntad del sujeto omisivo que llevan consigo una afectación calificada de ilícita, antisocial de bienes individuales o colectivos, misma idea que puede ser expresada de la forma siguiente.

La inactividad no es un no hacer cualquiera, sino un realizar algo previamente determinado y exigido por el tipo en la omisión pura, expresamente el tipo describe la inactividad, y la describe en términos de la acción ordenada. En la omisión con resultado material, el tipo describe, por una parte, un efecto surgido casualmente en la realidad fenoménica y, por otra, la inactividad relacionada normativamente con ese resultado material.

La inactividad y el resultado material se ligan entre sí, no por medio de una conexión causal, sino a través de una relación jurídico-penal que tiene su fundamento en la calidad de garante previamente adquirida por el autor.

El dolo por consiguiente, es un elemento de la omisión y del delito, por lo que la conducta descrita en la querrela penal, o en la sentencia en ocasiones se describe expresando: omitió registrar y declarar.⁹¹

La omisión es una conducta que consiste en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico, es decir, que para que exista el dolo es necesario que la voluntad del autor del ilícito este dirigido al resultado de no cumplir con la obligación o de omitirla o que exista al menos en el autor una representación de dicho resultado. En el primer caso, el dolo es directo, en el segundo el dolo es eventual.

El elemento fundamental para acreditar el tipo penal del delito de defraudación fiscal, es acreditar, comprobar o demostrar al juez, la intención del sujeto activo de causar daño, ese motivo psicológico que conduce al infractor a cometer un delito que resulta lesionar el interés económico del fisco.⁹²

⁹¹ Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., p. 45.

⁹² Ibidem, pp. 45 y 46.

El principio que configura la conducta antijurídica en materia fiscal, parte de la autodeterminación que de sus obligaciones hace el contribuyente, que es el obligado al pago del impuesto, que él mismo determina por medio de la declaración en la cual asienta los números que le permiten llegar al resultado fiscal y determinar la cantidad a pagar, en caso de que resulte utilidad.

Una vez presentada la declaración por el contribuyente, la autoridad hacendaria, con las facultades que le otorgan las leyes procede a verificar las cifras de la declaración presentada por el contribuyente, si de acuerdo con la normatividad de las autoridades y las leyes fiscales detecta alguna discrepancia en la declaración ya citada y comprueba que la situación real de las actividades económicas de ese contribuyente y lo que éste ha manifestado es distinto, en ese momento se hace presente la potestad de la Administración Pública al ejercer la facultad represiva, que tiene como finalidad castigar al que delinque para ejemplo de los demás.

El dolo solo se demuestra en juicio, sin embargo, Arturo Urbina Nandayapa explica; la Sala Auxiliar y la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que solo se configura una omisión dolosa, con el propósito de defraudar al fisco, como sigue:

Omitiendo el pago de una prestación tributaria, como consecuencia de las omisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones a que se referían las fracciones anteriores del artículo 128 del Código Fiscal de la Federación, tales como alterar, raspar, tachar cualquier anotación, asiento o constancia hechas en los libros de contabilidad haciendo constar en ellos cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;

No llevar libros de contabilidad requeridos por las leyes fiscales o llevar doble juego de libros, destruir o inutilizar los libros para evitar la inspección fiscal, o no practicar los inventarios o balances obligatorios únicos casos en que eran sancionadas tales omisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones, con una multa correspondiente a tres tantos del impuesto omitido.⁹³

4.1.1. LA TIPICIDAD EN LA CONDUCTA. La antijuricidad o ilicitud se refieren a una contradicción entre el comportamiento y la norma. Las normas penales protegen los intereses de la sociedad, protegiendo el patrimonio de la misma.

⁹³ Ibidem, p. 47.

En este orden de ideas los elementos subjetivos y objetivos del delito fiscal, configuran o hacen típica dicha conducta, ya que este delito tiene que ser patrimonial y en perjuicio del Estado. Es muy difícil demostrar la intención o sea, el elemento volitivo por lo cual, resulta claro que si no se da la intención dolosa del delito, no existe el mismo.⁹⁴ Véase la siguiente jurisprudencia:

Si un causante incurrió en omisiones porque estimó que se vulneraban las garantías que en su favor consagraban la Constitución General de la República y en tal virtud demandó la protección de la justicia federal, no puede hablarse de que el mismo haya obrado con el insano propósito de evadir el pago del impuesto; máxime si a raíz de su demanda protectora garantizó a satisfacción de las autoridades el importe del impuesto que, en su oportunidad debía enterar.⁹⁵

4.1.2. EL CUERPO DEL DELITO. El cuerpo del delito en el delito de defraudación fiscal está integrado por el conjunto de elementos subjetivos o externos del engaño o el aprovechamiento de un error, que debemos entender como de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero hay que hacer constar que el precepto legal no indica un error de quien.

Los elementos objetivos o externos del engaño pueden ser: facturas falsas, contratos falsos, o documentos falsos, o cualquier otro documento cuyo contenido se encuentre alejado de la realidad, es decir, sea falso.

Los elementos objetivos del aprovechamiento de errores pueden ser: una conducta del inculpado que materialicé su toma de ventaja, de un acto equivocado de la Secretaría de Hacienda, como la devolución de impuestos a la que no se tiene derecho.⁹⁶

La definición antes dada al cuerpo del delito se encuentra apoyada por el segundo párrafo del artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales que establece: por cuerpo del delito se entiende el conjunto de los elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señala como delito...⁹⁷

⁹⁴ Ibidem, p. 50.

⁹⁵ Revista Fiscal (RF), 185/1954. VIJ, VII -1955, p. 322.

⁹⁶ Millán González, Arturo, opus cit., p. 143.

⁹⁷ Ibidem, p. 144.

De acuerdo con lo que se ha escrito anteriormente tenemos que para configurar la materia del cuerpo del delito, los elementos necesarios son:

- a) Que el sujeto realice dos o más actos: el presupuesto fáctico que determina al sujeto pasivo y los medios de comisión en el delito fiscal es que dicho sujeto realice dos o mas actos ya que al referirse al uso de engaños o aprovechamiento de errores, determina que al utilizar el plural, se hace indispensable que sean dos o mas actos, por lo que si se realiza un sólo acto, no se caería en el supuesto, por el principio de la aplicación estricta de las leyes fiscales.
- b) Que esos actos consistan en el uso de engaños o el aprovechamiento de errores: esto ya fue tratado anteriormente.
- c) Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución: debe existir una concatenación con los incisos a y b, con la finalidad de que el juez al emitir su resolución verifique la correspondencia entre ellos, es decir, que el fin de uno de los actos debe provocar el inicio del otro y realizarse con el único fin o propósito de omitir el pago total o parcial de una contribución.
- d) Que la realización de esos actos tenga como único propósito el de obtener un beneficio indebido. Si éste es el propósito, tenemos ante nosotros un delito doloso o intencional. El dolo en tal caso, será la intención de obtener un beneficio indebido.
- e) Que ese beneficio indebido implique un perjuicio al fisco federal: El beneficio indebido no puede determinarse claramente. Es aquí en donde no se puede hacer con intención algo que no se conoce, por lo tanto, al no comprobarse plenamente el dolo en la conducta, se produce una causa de atipicidad que origina que no exista responsabilidad penal dado que los elementos del delito no se adecuen a los presupuestos.⁹⁸

Es necesario que exista un nexo causal entre el beneficio indebido y la causa, es decir, el perjuicio al fisco federal.

La falta de cualquiera de los presupuestos examinados con los delitos fiscales que se imputen a cualquier indiciado, evita necesariamente la configuración de esos delitos.

⁹⁸ Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., pp. 51-55.

Es decir, que la intención no existe si no se conoce perfectamente la licitud en la conducta, al no comprobarse el dolo, necesariamente se configura la atipicidad ya que no se presenta la adecuación de los elementos del delito.⁹⁹

El dolo debe ser demostrado fuera de toda duda. El artículo noveno del Código Penal indica: obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la Ley y.

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo predecible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

4.1.3. LA PENALIDAD. El segundo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal establece: La omisión total o parcial de alguna contribución a la 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.

Este párrafo se correlaciona con el último párrafo del artículo citado que indica: Para los fines de este artículo y del siguiente se tomará 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.

Estos dos párrafos nos explican que cuando concurren varias acciones u omisiones que impliquen la omisión de pago de contribuciones deberán fundirse para provocar una única y exclusiva pena de prisión por medio de la suma de todas las contribuciones omitidas, siempre y cuando correspondan al mismo ejercicio fiscal. Esto para adecuarse al artículo 11 del Código Fiscal que regula: Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario, . . . cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen sus actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate..., la pregunta que puede surgir es que pasa si la autoridad después de la condena descubre otras omisiones en el mismo impuesto o en

⁹⁹ Ibidem, pp. 57 y 58.

alguna otra contribución respecto del mismo ejercicio, pues si la regla es sumar todo lo de un ejercicio, tal suma ya no podría llevarse a cabo por existir una condena previa. En el último párrafo se indica que la regla no es aplicable cuando se trate de pagos provisionales esto debe entenderse en el contexto de que la declaración anual puede ser la reiteración de todo lo ocurrido en los pagos provisionales, habría que valorar que el segundo delito por ser el último debe absorber al de las declaraciones provisionales que tiene su razón de ser en la inexistencia de la declaración del ejercicio.¹⁰⁰

Según el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I) Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de 500,000.00.
- II) Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de 500,000.00, pero no de 750,000.00.
- III) Con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fue de mayor de 750,000.00.

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

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.

La defraudación fiscal puede ser un delito grave o no, dependiendo de las siguientes circunstancias el monto de lo supuestamente defraudado y la existencia de calificación de la defraudación fiscal.

Al respecto, el Código Federal de Procedimientos Penales en su artículo 194 especifica: Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos siguientes:

¹⁰⁰ Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 152-155.

FRACCIÓN VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

2.- Defraudación fiscal y su equiparable previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.

Por otra parte el artículo 20 constitucional establece: En todo proceso de orden penal, el inculpado, la víctima o el ofendido, tendrán las siguientes garantías:

A.- Del inculpado.

1. Inmediatamente que lo solicite, el juez deberá otorgarle la libertad provisional bajo caución siempre y cuando no se trate de delitos en que por su gravedad, la ley expresamente prohíba conceder este beneficio.

Lo antes expuesto es de suma importancia pues la diferencia estriba en que el presunto culpable de defraudación fiscal pueda obtenerla libertad bajo caución o soportar el proceso privado de su libertad. Por otro lado, debemos contemplar que estas penas se aplicarán a casi todos los sentenciados por defraudación fiscal, ya que normalmente quien comete este delito, lo hace usando documentos falsos, omitiendo expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que realiza, manifestando datos falsos para obtener una devolución, no llevando los sistemas o registros contables aunque legalmente esté obligado, o asentando datos falsos en sus sistemas y registros contables, por lo que en la mayoría de los casos, el delito será calificado, siendo muy difícil que se cometa la defraudación fiscal simple.

Es conveniente hacerse la siguiente pregunta: ¿Puede un contribuyente engañar a la autoridad, y cometer defraudación fiscal, utilizando documentos auténticos y verdaderos, expidiendo comprobantes por todas sus actividades, y asentando datos verdaderos en sus sistemas de registros contables? Obviamente no, el engaño se realizaría únicamente en la declaración fiscal, por lo cual, será fácilmente detectado y demostrado por la autoridad, quedando en contribuyente en estado de indefensión.¹⁰¹

Es de comprenderse que al establecerse la defraudación fiscal calificada, se pretendió que la única forma de defraudación simple sería ingenua.

¹⁰¹ Ponce Rivera, Alejandro, *Nueva Responsabilidad Fiscal Penal*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2000, pp.129 y 130.

Si el monto de lo defraudado no puede cuantificarse, se estarían violando los derechos del inculpado, ya que en este orden de ideas, éste no podría obtener el beneficio de la condena condicional, la libertad bajo caución, ya que de resultar la sentencia condenatoria, los beneficios de conmutación de la pena por otras medidas de seguridad como son la semilibertad o el trabajo a favor de la comunidad no se aplicarían en estos casos, por lo tanto, el sentenciado se verá obligado a ser recluido en un centro de readaptación social por el tiempo que el juez determine.¹⁰²

Para efectos de la penalidad del delito de defraudación fiscal, debe contemplarse lo que establece el artículo 90 del Código Penal: El otorgamiento y disfrute de los beneficios de la condena condicional, se sujetarán a las siguientes normas:

I. El juez o tribunal, en su caso, al dictar sentencia de condena o en la hipótesis que establece la fracción X de este artículo, suspenderán motivadamente la ejecución de las penas, a petición de parte o de oficio, si concurren estas condiciones:

A) Que la condena se refiera a pena de prisión que no exceda de cuatro años.

Lo anterior indica que para que se solicite la conmutación de una sentencia de pérdida de la libertad al juez por una pena no carcelaria, el primer requisito es que se trate de una sentencia de baja penalidad, es decir, de una sentencia que no rebase los cuatro años de prisión.

El artículo 79 del Código Penal en su parte conducente establece: La prisión podrá ser sustituida, a juicio del juzgador, apreciando lo dispuesto en los artículos 51 y 52 en los términos siguientes:

I. Por trabajo a favor de la comunidad, o semilibertad, cuando la pena impuesta no exceda de cuatro años;

II. Por tratamiento en libertad, si la prisión no excede de tres años; o

III. Por multa si la prisión no excede de dos años.

¹⁰² Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., p. 68.

Cuando se trata del delito de defraudación fiscal existen otros requisitos para la conmutación o sustitución de penas privativas de libertad.

El primer requisito es que no se trate de una defraudación fiscal mayor, es decir, que no supere lo señalado en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

El segundo requisito es que el contribuyente haya cubierto o garantizado su adeudo fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda; adeudo que se compone de las contribuciones históricas, mas actualización, y recargos.

De acuerdo con lo que establece el artículo 101 del Código Fiscal como sigue: no procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos... 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código.

En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La libertad preparatoria tiene aplicación en el delito de defraudación fiscal, siempre y cuando se cumpla con lo que ordena el artículo 101 del Código Fiscal.

4.2. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADA. El sexto párrafo del artículo 108 del Código Fiscal indica: 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 esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Por delito calificado se pueden entender aquellas situaciones que, previstas en la Ley Penal y conocidas bajo la denominación de circunstancias calificativas o circunstancias agravantes, suponen un incremento de la Punibilidad prevista por el legislador generando, por lo mismo, nuevos tipos delictivos que resultan más agravados que los estimados básicos.

En general, la doctrina al referirse a la calificación de los delitos, plantea la división entre los tipos básicos, los tipos especiales, que a su vez pueden ser privilegiados o agravados y los tipos complementados que también pueden ser privilegiados y agravados.

En síntesis, independientemente de los matices derivados de las posiciones doctrinales sustentadas sobre el particular fundamentalmente, la calificación del delito es atendida, como una forma de clasificación de los tipos delictivos independiente de este orden de ideas, otra orientación la contempla básicamente como una clasificación de la punibilidad.¹⁰³

El séptimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal indica: Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

4.2.1. USAR DOCUMENTOS FALSOS. El inciso a: califica el delito cuando se origine por usar documentos falsos. Se pone especial énfasis en “se origine” ya que, independientemente de cualquier cuestión se entiende que las calificativas se refieren a algo que ocurre antes de que el delito de defraudación fiscal se consume; los actos posteriores a la consumación que aparentemente pudieran encuadrar en las diversas hipótesis calificativas, no pueden llegar a constituir las porque no les resulta aplicable el “se origine”.

Si en la declaración fiscal se asientan hechos o circunstancias que no se apegan a la realidad, ese documento es falso, sin embargo, no se puede afirmar

¹⁰³ Ibidem, p. 70.

que en tal sentido opere la calificativa, porque “calificativa” solo es aquello que resulta accesorio al delito y no lo que en si constituya el engaño materializado que se usa para pagar menos o no pagar. Esta fracción entonces, se refiere a casos en que, además de los propios engaños de la defraudación, el sujeto cuenta antes de la consumación con documentos falsos, lo cual implica el conocimiento delictivo del evasor fiscal.¹⁰⁴

El uso de facturas apócrifas se presenta cuando el contribuyente utiliza facturas de empresas inexistentes, y las autoridades en el uso de sus facultades de comprobación detectan lo anterior en una orden de visita o por medio del cruce de información que resulta de la declaración informativa de clientes y proveedores.

4.2.2. OMITIR REITERADAMENTE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES. El inciso b: se refiere a omitir reiteradamente la expedición de comprobantes fiscales. En esta calificativa debemos definir el término “reiteradamente” tanto en forma gramatical como en el aspecto técnico jurídico. Semánticamente “reiterar” equivale a repetir y repetir es volver a hacer lo que se había hecho, por lo cual existe reiteración desde la segunda vez en que se omite expedir comprobantes fiscales, sin embargo, culturalmente la palabra reiteración se refiere a lo que constantemente se repite, es decir, lo que ocurre de manera frecuente, este es el sentido en el que debe interpretarse la norma, ya que no hay una fórmula o procedimiento que nos explique cuantas omisiones constituyen el “reiteradamente”, a pesar de que la ley indica que significa que en lapso de cinco años el contribuyente haya sido sancionado dos o más veces.

Esta calificativa consideramos que se refiere a un mismo ejercicio fiscal en cuanto a lo reiteradamente, ya que el mismo artículo 108 señala que los montos defraudados se han de calcular por ejercicios fiscales; las omisiones reiteradas que afectan a dos o mas ejercicios fiscales no pueden conjuntarse para constituir la calificativa de mérito porque no trascienden al monto de la contribución omitida que sirve para destacar la unidad delictiva de uno o varios comportamientos ocurridos en un mismo ejercicio fiscal o periodo fiscal y representa el apoyo jurídico para la determinación de la unidad al caso.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 155.

¹⁰⁵ Ibidem, p. 156.

4.2.3. DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. La tercera calificativa se refiere a la devolución de contribuciones mediante datos falsos.

Esta calificativa no nos indica si el sujeto activo del delito debe ser el contribuyente o puede ser alguien que no lo es, pero se hace pasar como tal, a estas dos hipótesis las enlaza el “que no le correspondan”, sin embargo, como el precepto se refiere a una devolución y no “real o aparente devolución” tal término solo puede conectarse jurídicamente a la primera hipótesis, pues en el segundo caso no se obtiene una devolución de lo ya pagado, sino, obtiene por concepto de suplantar a quien tenía derecho a una devolución pero, al sujeto activo no se le devuelve. Todo esto provoca confusión.

Por otro lado la expresión contribuciones que no le correspondan, contienen dos implicaciones jurídicas que son. 1) Que de acuerdo a la ley el contribuyente no tenía derecho a la devolución y 2) Que tratándose de engaños que no provocan la efectiva omisión de pago de una contribución, producen un estado en que a posteriori el contribuyente puede obtener la devolución, en cuyo caso el delito de defraudación no se consuma hasta el momento de obtener esa devolución. Una interpretación contraria nos llevaría irremediablemente a sancionar como defraudación el simple hecho de generar una situación para un futuro e ilegal provecho y, además, el obtener ese provecho, ello equivaldría a sancionar dos veces un único daño patrimonial (sería tanto como sancionar la tentativa y la consumación)¹⁰⁶

4.2.4. NO LLEVAR LOS SISTEMAS Y REGISTROS CONTABLES. La cuarta calificativa para la defraudación fiscal se refiere a que la misma tenga como origen no llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en los mismos. La autoridad deberá establecer cuales son esos sistemas y registros y en que disposiciones fiscales se encuentran contemplados, además de demostrar que el sujeto activo, antes de la consumación del delito, deliberadamente omitió llevar esos sistemas o registros con la única finalidad de no pagar o pagar menos de las contribuciones a su cargo y ese acto fue determinante para llevar a cabo la defraudación fiscal. Podemos considerar que una omisión no necesariamente es total sino que puede ser parcial, sin embargo, para la calificativa que estamos analizando, tenemos que concluir que se trata de una omisión total ya que a la letra dice: no llevar.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Ibidem, p. 157 y 158.

¹⁰⁷ Ibidem, p. 158.

4.2.5. OMITIR CONTRIBUCIONES RETENIDAS O RECAUDADAS. La última calificativa para la defraudación fiscal se refiere a: se origine en omitir contribuciones retenidas o recaudadas, no tiene aplicación porque no es diferente a los elementos del artículo 109, fracción II: omitir el entero dentro del plazo de las contribuciones retenidas o recaudadas, insistimos en que la calificativa es algo eventual o accesorio, no es algo que necesariamente se requiera o algo que siempre debe estar presente.

En esta última calificativa, podemos interpretar que cuando el contribuyente por cualquier razón no haya retenido o recaudado contribuciones, respecto de las cuales tienen la obligación fiscal de retener o recaudar, no cae en esta calificativa de defraudación fiscal.

Se afirma que la defraudación fiscal calificada es inconstitucional por lo siguiente: El delito de defraudación fiscal y los equiparables especificados en el Código Fiscal serán calificados cuando se originen por: a) Usar documentos falsos; b) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan; c) Asentar datos falsos en sistemas o registros contables.

De lo anterior, podemos observar que la falsedad o sea el engaño constituye un agravante de la defraudación fiscal simple; en la que el engaño constituye un elemento esencial. Lo que resulta jurídicamente incongruente, pues no puede resultar agravada una conducta delictiva, con uno de los elementos esenciales de la misma conducta, máxime cuando dicha conducta agravada, es castigada con una pena 50% mayor que la conducta delictiva simple. Esto resulta inconstitucional por atentar contra el artículo 23 constitucional que en su parte conducente establece: Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. Lo que equivale a decir que nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos delictuosos.¹⁰⁸

4.2.6. CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO. En el octavo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal se indica: No se formulará 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 actualizaciones antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión

¹⁰⁸ Millán González, Arturo, opus cit., pp. 150 y 151.

notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Si al iniciar alguna revisión la autoridad correspondiente se entera que el sujeto activo, pagó extemporáneamente alguna contribución, o entero algún beneficio indebido en forma espontánea, es decir, antes de que las autoridades descubrieran la omisión, requirieran, notificaran una orden de visita o efectuaran cualquier gestión para ejercer sus facultades de comprobación, no se formulará querrela de acuerdo con este párrafo, respecto el artículo 73 del Código Fiscal dispone: No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales.

Por lo anterior sino procede la imposición de sanciones administrativas, tampoco procede que se apliquen sanciones penales, ya que existe un principio general del derecho que establece que donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición.

El ultimo párrafo del multicitado artículo 108 del Código Fiscal indica: Para los fines de este artículo y del siguiente se tomará 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.

4.2.7. CUANTIFICACIÓN DE LO DEFRAUDADO. Ya se trató en páginas anteriores lo referente al ejercicio fiscal, únicamente queda por comentar que este párrafo aclara que para efectos de la cuantificación de la pena se debería tomar en cuenta el valor histórico de las contribuciones, ya que el último párrafo del artículo 2 del Código Fiscal indica en su parte relativa: Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios.

5. ACTOS EQUIPARABLES A LA DEFRAUDACIÓN FISCAL. Los delitos equiparables a la defraudación fiscal son un conjunto de figuras delictivas que contempla el artículo 109 de Código Fiscal de la Federación, a las cuales le serán aplicables las mismas penas que están previstas para el delito de la defraudación fiscal.

Entre estos delitos equiparables no se exige en la mayoría de ellos la existencia de dolo para su realización, por lo que algunas de ellas son dolosas y otras culposas, ya que no aparece el engaño o el aprovechamiento del error.

Además en la lectura de este artículo se desprende que todos los ilícitos que contemple este artículo requieren del resultado de un monto de la defraudación, ya que si no existe un monto de lo defraudado los comportamientos a que alude el artículo 109 resultan intrascendentes para efectos penales.

5.1. CONSIGNAR DEDUCCIONES FALSAS. La fracción primera del artículo 109 del Código Fiscal establece: 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 esté 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.

La primera parte de esta fracción se refiere a: Consignar en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas.

Es conveniente en este momento precisar que el delito de defraudación fiscal es un delito: federal, especial, patrimonial, doloso, instantáneo, de querrela necesaria y puede ser delito grave en algunos casos y en otros no.¹⁰⁹

Es delito federal porque se encuentra contenido en una ley federal. El Código Fiscal de la Federación. Es especial por ese mismo motivo, pues está contenido fuera del Código Penal Federal, en la ley especial antes señalada. Es patrimonial porque tiene un resultado expresado en dinero y su comisión disminuye los recursos financieros del Estado e incrementa los del contribuyente. Es doloso porque su realización requiere de la mala fe o voluntad de causar daño. Es instantáneo porque se consuma hasta el preciso momento en que el contribuyente presenta, y paga en su caso su declaración fiscal. Es de querrela necesaria porque no cualquier persona puede acudir a denunciar este delito, sino única y exclusivamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Puede tratarse de un delito grave o no de acuerdo a lo que estipula el artículo 194 del Código Penal.¹¹⁰

¹⁰⁹ Ibidem, p. 142.

¹¹⁰ Idem.

Ahora bien, el precepto que analizamos no especifica lo que son deducciones falsas, pero puede ser útil lo que establece el artículo 75, fracción II del Código Fiscal, en su inciso a): También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos. Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

El segundo Tribunal Colegido del Segundo Circuito ha sostenido el siguiente criterio: DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE TIPO GENÉRICO Y TIPOS ESPECÍFICOS. SU DIFERENCIA. Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o el aprovechamiento de error, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio, ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente... deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omita total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales...deducciones falsas. Así, no hay un concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales...deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiaridad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M.E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra Tratado de Derecho Penal, Tomo II, p. 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el

artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109 fracción I, del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando esta consista en una declaración fiscal en que se declaran...deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.¹¹¹

Como conclusión tenemos, que el delito que estamos analizando no es equiparable a la defraudación fiscal, sino que realmente se configura como dicho delito ya se realiza un engaño a la autoridad para omitir el pago de una contribución.

Por otra parte el concepto de deducción falsa es frecuentemente confundido, en ocasiones por desconocimiento y en otras por mala fe por parte de los actuantes en las visitas domiciliarias que realizan las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, con el concepto de deducciones improcedentes. La deducción improcedente es aquella que cuenta con la documentación comprobatoria correspondiente, que sí se realizó la erogación que se dedujo.

De acuerdo con lo anterior nos encontramos con la existencia de dos tipos de deducciones, las deducciones falsas y las deducciones improcedentes, las primeras son aquellas en las que el evento o situación que las genera, no ha ocurrido o, al menos no en la forma en que las invoca el sujeto activo del delito; las deducciones improcedentes son aquellas en donde el evento o situación si existió tal y cual lo invoca el activo, no hay engaño respecto a ello, pero, en atención a que no se cubren los requisitos formales para hacer uso de ellas el contribuyente debió abstenerse de hacerlas valer.

En este sentido debemos dejar asentado que todas aquellas situaciones que se presenten en relación con la defraudación fiscal, deberán hacer uso del engaño y del aprovechamiento del error para perjudicar al fisco federal, sin cuyos requisitos no se pueden considerar delitos de defraudación, hacemos hincapié en lo anterior, ya que se han cometido verdaderos atropellos contra los

¹¹¹ Semanario Judicial de la Federación (SJF). Octava Epoca. XI-marzo. p. 256. Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.

gobernados por parte de las autoridades fiscales, ya que si tomamos en cuenta que el primer elemento que tiene contacto con el contribuyente es un Contador Público, que dista mucho de conocer la cuestión jurídica, este se la pasa viendo defraudación fiscal en todos los contribuyentes, tenemos la siguiente tesis referente a las deducciones; que cita Mario Alberto Torres López:¹¹²

RENTA, DISTINCIÓN ENTRE DEDUCCIONES INDEBIDAS Y FALSAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Las deducciones efectuadas por los contribuyentes sin autorización legal no conducen a determinar que son deducciones falsas ni que se omitió la declaración del ingreso total percibido en un ejercicio fiscal, en razón de que las deducciones indebidas en la declaración del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas derivan del hecho de descontar partidas contables por conceptos no autorizados legalmente, que dan lugar, conforme al artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que en la revisión que efectúe la autoridad se determinen las diferencias omitidas y sus recargos correspondientes, en tanto que las deducciones falsas provienen de simulación o maniobras fraudulentas encaminadas a eludir el pago del impuesto y se sancionan con la imposición de una multa; tanto más que las deducciones indebidas no traen como consecuencia que se omita la manifestación del ingreso total percibido, sino, en todo caso que se cubra un impuesto menor, que puede ser corregido por la autoridad competente.

La segunda parte de la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal se refiere a los ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica: Las personas morales residentes en el país, incluida la sociedad en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Por lo que se refiere a las personas físicas, la citada ley comprende una serie de capítulos atendiendo a la fuente del ingreso y en algunos casos el ingreso es acumulable y en otros no, sin embargo, podíamos resumir que el concepto de ingresos acumulables aparece vinculado al artículo 177 del citado ordenamiento que dispone: las personas físicas calcularán el impuesto del

¹¹² Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 163.

ejercicio sumando a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX, de este título después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II de este título al resultado obtenido se le disminuirán, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta ley. Como ya se dijo, no todos los ingresos de las personas físicas son acumulables, lo cual no quiere decir que el engaño o falsedad en el monto de los ingresos no quede comprendido sólo en los ingresos acumulables, sino que también se puede contemplar como un engaño general respecto de la figura de la defraudación fiscal incluyendo los ingresos no acumulables, tal es el caso del párrafo tercero del artículo 175 de la Ley de Rentas que obliga a declarar ingresos por los que no se este obligado al pago del impuesto y por los que se haya pagado el impuesto definitivo, respecto a este punto tenemos nuestras dudas en cuanto al procedimiento penal federal, ya que podría tener consecuencias de absolución el tratar de fincar una responsabilidad de defraudación fiscal en el caso de este tipo de ingresos.

El marco de referencia para comparar los ingresos menores, son precisamente los realmente obtenidos o, en caso de que estos no puedan acreditarse los determinados conforme a las leyes.

En el primer caso no encontramos ningún problema, pues es claro que el contribuyente debe acreditar sus ingresos, aquellos que efectivamente obtuvo, circunstancia que debe comprobar la autoridad fiscal en uso de sus facultades, o el Ministerio Público en el procedimiento penal; Esta es la forma correcta de acreditar el engaño del sujeto activo. Pero, cuando la ley se refiere a los ingresos “determinados conforme a las leyes”, se presenta un problema sumamente grave, pues estos ingresos que se llaman “presuntivos”, en este momento entramos en un terreno francamente peligroso ya que se puede caer en la privación de la libertad de un presunto culpable, cuyo fundamento es una presunción, ya que la existencia del delito no se refiere a un hecho atribuible al particular sino que es la autoridad la que en uso de sus facultades determina la presunción de ingresos con fundamento en los artículos 59, 60, 61 y 62 del Código Fiscal de la Federación. Si el artículo séptimo del Código Penal Federal establece que delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, cual sería el acto que constituye el núcleo de la figura delictiva y como es atribuible al sujeto activo. La discrepancia entre ingresos declarados e ingresos presuntos expresa cuestiones en las cuales el contribuyente no tuvo injerencia alguna, es más surge la pregunta de si el sujeto activo comete un delito al momento de presentar su declaración o este depende de la

determinación presuntiva efectuada por la autoridad. Consideramos que la estimación presuntiva puede sustentarse para efectos administrativos, con sus respectivas excepciones, sin embargo para efectos penales presenta incertidumbre lo que es violatorio al principio de legalidad ya que la omisión de ingresos se sustenta en un hecho ajeno al contribuyente, sin embargo, existe la siguiente tesis del Poder Judicial de la Federación que acepta el ingreso presunto:¹¹³

DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARABLE. Para que se cometa este delito, previsto en el artículo 109 fracción I, primer supuesto del Código Fiscal de la Federación, es decir, que el activo consigne en su declaración fiscal ingresos menores a los realmente obtenidos, se requiere conocer el ingreso realmente obtenido y, cuando éste se determina en forma presuntiva mediante el procedimiento administrativo a que se refieren los artículos 55 y 56 del Código Tributario Federal, es necesario que el periodo por el que se rindió la declaración sea el mismo o mayor al que se refiere el procedimiento de determinación presuntiva, ya que el ingreso conocido por esta vía, conforme al artículo 61 de ese ordenamiento fiscal, sólo se determina por el lapso revisado, más no se puede conocer en que mes o meses específicos de ese periodo acaeció tal ingreso; de tal manera que si el periodo de la declaración es menor al de revisión queda abierta la posibilidad de que el ingreso se hubiera dado dentro del lapso de tiempo revisado pero fuera del declarado.¹¹⁴

La aplicación o determinación presuntiva por parte de la autoridad fiscal tiene una gama muy amplia de hechos por los cuales se pueden aplicar dichas estimativas, por lo tanto, sería muy peligroso que la autoridad buscara la sanción penal con base en dicha presunción. Al efecto existe la siguiente sentencia:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA PREVISTA POR LOS ARTÍCULOS 55, 58 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- No es obligatorio su acatamiento cuando a la autoridad fiscal se le aportan documentos suficientes para determinar con certeza los ingresos contenidos.- La autoridad fiscal no tiene la obligación de seguir el procedimiento previsto por los artículos 55 y 58 del Código Fiscal de la Federación con el objeto de determinar presuntivamente la utilidad fiscal de la contribuyente así como el valor de los

¹¹³ Ibidem, p. 168.

¹¹⁴ Semanario Judicial de la Federación (SJF) y su gaceta Novena época. III, Enero de 1966 tesis I. I°P.6.P.p.277. Amparo directo 1377/95. Laureano Brizuela Wilde.12 de Diciembre de 1995. Unanimidad de votos. ponente:German Tena Campero. Secretario: Juan José Olvera López.

actos o actividades o activos por los que debía pagar contribuciones, dado que como se asentó en las diferentes actas de auditoría se tomaron como base los documentos en que se contenían las estimaciones y los anticipos por obra que conforme al artículo 59 fracción I del Código Fiscal de la Federación, son documentos que forman parte de la contabilidad del actor y además también consta que se proporcionaron a los visitadores los libros de contabilidad, pólizas de cheques, doce legajos conteniendo pólizas de diario, seis legajos conteniendo estimaciones y un legajo conteniendo estados de cuenta bancaria a nombre de la empresa demandante; por lo tanto, con lo anterior la autoridad si tenía los elementos para determinar el valor de sus actos o actividades y como consecuencia de ello determinar el monto de las omisiones de contribuciones que se mencionan en el oficio liquidatorio, de ahí que no se encontraba obligado a seguir el procedimiento establecido por los artículos 55 y 58 en comento.¹¹⁵

La resolución anterior nos lleva a considerar lo peligroso que es aplicar a los ingresos presuntivos el delito de defraudación fiscal.

El delito que estamos tratando, como ya se estableció en criterios de los tribunales no es equiparable a la defraudación fiscal, ya que verdaderamente configura este delito al constituir un engaño la omisión del pago de contribuciones.

Este delito se comete en dos formas:

- A) Cuando se consignan en las declaraciones del ISR ingresos menores a los realmente obtenidos.
- B) Cuando se consignan en las declaraciones del ISR ingresos menores a los determinados presuntivamente.

Las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, al revisar la situación fiscal de un contribuyente, pueden encontrarse con las siguientes situaciones:

- a) Que la autoridad determine la situación fiscal del contribuyente revisado, contando con todos los elementos necesarios para efectuar dicha determinación.

¹¹⁵ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF) 3ª. Época. Año XI, mayo 1998 N° 125, p.337. Juicio N°. 1612/96.-Sentencia de 25 de marzo de 1997, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Gamaliel Olivares Juárez.-Secretario: Lic. Lázaro Figueroa Ruiz.

- b) Que la autoridad no pueda determinar la situación fiscal del contribuyente por no haber encontrado o no le hayan proporcionado los elementos contables y fiscales correspondientes, por causas imputables al sujeto activo y que estén tipificadas por la Ley como causales de la determinación presuntiva, en cuyo caso la autoridad puede y debe determinar presuntivamente los ingresos del contribuyente, mediante los procedimientos establecidos en la Ley.¹¹⁶

El artículo 55 del Código Fiscal, en sus seis fracciones contempla limitativamente los casos en que procede la determinación presuntiva.

El artículo 56 del Código Fiscal, indica los procedimientos que tiene que desarrollar la autoridad para la determinación presuntiva.

El artículo 59 del Código antes citado, establece presunciones que admiten prueba en contrario y que por lo tanto están en posibilidad de ser desvirtuadas.

El artículo 60 del Código Fiscal, indica el procedimiento para elevar a ingresos el monto de las adquisiciones no registradas en la contabilidad.

El artículo 61 del Código ya citado, establece que cuando los contribuyentes se coloquen en las causales de determinación presuntiva que indica el artículo 55 del Código Fiscal, y no se puedan comprobar sus ingresos, se presumirán de acuerdo con la ley.

El artículo 62 del mismo Código, establece que la autoridad considerará como ingresos del contribuyente, salvo prueba en contrario que la información o documentos obtenidos por compulsas a terceros corresponden a operaciones realizadas por el contribuyente.

Si se declaran ingresos menores a los determinados presuntivamente, se comete el delito que estamos tratando en este apartado, con sus ya comentadas consideraciones.

En la misma fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación se establece lo siguiente: .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

¹¹⁶ Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., pp. 181 y 182.

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 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Explica Alejandro Ponce Rivera que: Este delito se estableció en el año de 1992, estableciendo la Comisión de Hacienda en su dictamen lo siguiente:

Por lo que se refiere a la propuesta de reformar la fracción I del artículo 109 para establecer un supuesto adicional de ilícito fiscal sancionable con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, esta Comisión Legislativa considera que se deben precisar los plazos y procedimientos a los que deberán sujetarse los supuestos de dicho ilícito. El objetivo que persigue esta Comisión es el de otorgar una mayor seguridad jurídica al contribuyente, y que no sea una simple presunción de la autoridad la que lo lleve a ser sujeto de un proceso penal, sin que antes se le otorgue la posibilidad de demostrar y justificar en qué se fundan las erogaciones realizadas cuando éstas sean superiores a los ingresos declarados, ya que no necesariamente se debe considerar que el contribuyente este realizando una conducta delictiva en perjuicio del fisco federal, al realizar erogaciones superiores a sus ingresos.¹¹⁷

Por tal motivo, esta Comisión considera conveniente establecer en la disposición que se comenta, que las discrepancias entre erogaciones e ingresos declarados, deben comprobarse ante la autoridad fiscal, recurriéndose para ello al procedimiento establecido en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, otorgándose de esta forma una mayor seguridad jurídica al respetarse las garantías constitucionales del contribuyente, en virtud de que por un lado, la autoridad deberá cumplir las formalidades establecidas en dicho procedimiento, y por el otro, el contribuyente tendrá posibilidad de desvirtuar lo afirmado por la autoridad. En este contexto, se obliga a la autoridad a que, en caso de encontrar discrepancias entre los ingresos declarados y las erogaciones realizadas, deba comprobarlas y notificarle al contribuyente dicho resultado, para que éste a su vez, dentro del plazo de 20 días que establece el precepto referido pueda inconformarse o explicar el origen de tal discrepancia, ofreciendo las pruebas que estime convenientes, las cuales se podrán desahogar en un plazo de 45 días, para con ello poder desvirtuar los hechos imputados por la autoridad. Una vez que la autoridad fiscal cumpla con el procedimiento señalado, y si no se prueba el origen de las

¹¹⁷ Ibidem, p. 185.

discrepancia, podrá entonces acudir ante las autoridades competentes a querrellarse por el hecho considerado como delictuoso, para que sea la autoridad judicial la que resuelva lo conducente.¹¹⁸

Este delito sólo puede ser imputable a las personas físicas que perciban dividendos, honorarios o presten servicios independientes o realicen actividades empresariales, ya que no aplica para personas morales, ni para aquellas personas físicas que no queden dentro de la tipificación de la ley

Ahora bien, además de reunir las características anteriores es necesario además que realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio, presentándose dos situaciones a saber:

- a) El sujeto activo declara ingresos menores a los realmente obtenidos en ese ejercicio y por lo mismo puede hacer erogaciones superiores a esos ingresos declarados, situación que no ofrece ninguna dificultad para comprenderse, si el sujeto no puede comprobar el origen de la discrepancia, es obvio que se trata de ingresos omitidos y por lo tanto cae en la causal del delito de defraudación fiscal.
- b) Puede ser que la situación planteada en el inciso anterior no se de, ya que el sujeto pasivo si declaró correctamente sus ingresos en el ejercicio de que se trata, sin embargo, realizó erogaciones superiores a esos ingresos correctamente declarados y obtenidos, lo que da por resultado, al no poder comprobar el origen de la discrepancia que en ejercicios anteriores no declaró lo ingresos objeto de la discrepancia.

Es indudable que el legislador, con esta reforma trata de que las autoridades se encuentren en la posibilidad de ejercer acción penal en contra de los contribuyentes que mediante la defraudación y la evasión, hayan burlado la acción de las mismas y pretendan gastar el producto de la misma.

¿Que procedimientos utiliza la autoridad para conocer de la discrepancia fiscal?, en este apartado mencionamos algunos de ellos.

A. La información a que están obligados los notarios públicos y los distribuidores de autos, por disposición expresa del Código Fiscal de la

¹¹⁸ Ibidem, pp. 185 y 186.

Federación, respecto de sus operaciones en el ejercicio inmediato anterior, sirve para detectar a los probables responsables de la discrepancia fiscal, es de todos sabido, de que a pesar de que la autoridad tiene en su poder estos mecanismos no los ha utilizado, por las razones que sólo las mismas conocen.

- B. Revisar los estados de cuenta bancarios y los estados de cuenta de las tarjetas bancarias de las personas físicas, con lo cual, la autoridad tiene al universo de los contribuyentes, ya que la Comisión Nacional Bancaria le proporciona los datos e informes necesarios, para establecer la discrepancia fiscal.
- C. Los hechos conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, con fundamento en lo establecido por el Código Fiscal, se consideran ciertos salvo prueba en contrario, esto por lo que se refiere a inversiones, adquisiciones o gastos, es de hacer constar que esta información solo se obtendrá por solicitud expresa de las autoridades fiscales mexicanas.¹¹⁹

Al respecto es muy importante, hacer patente nuestro reconocimiento a las autoridades de nuestro país, al no aplicar este precepto en forma por demás arbitraria, sino como corresponde a una autoridad madura y no irreflexiva, hacerlo en forma conservadora, ya que ha actuado mediante invitaciones que en la actualidad incluso en materia de requerimientos se hacen mediante exhorto, lo cual se ha visto que tiene más efectividad que las amenazas.

Alejandro Ponce Rivera¹²⁰ expone: Se han girado invitaciones a los contribuyente como sigue:

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ASUNTO: SE LE INVITA A PARTICIPAR EN EL DEBIDO CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES

Impuesto Sobre Automóviles Nuevos

LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO ACORDE CON EL PROGRAMA DE TRABAJO DE LA ADMINISTRACIÓN

¹¹⁹ Ibidem, p. 188.

¹²⁰ Idem.

GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL, HA ESTABLECIDO PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN NACIONAL PARA COMPROBAR EL CORRECTO CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

DENTRO DE ESTOS PROCEDIMIENTOS. SE ENCUENTRA EL CRUCE DE INFORMACIÓN OBTENIDA DE LAS DISTRIBUIDORAS AUTOMOTRICES RELACIONADA CON LAS OPERACIONES COMERCIALES EFECTUADAS CON DIVERSOS CONTRIBUYENTES, CONTRA LAS DECLARACIONES ANUALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE SE PRESENTARON; DE LO CUAL SE DERIVÓ LA INFORMACIÓN DE LA ADQUISICIÓN DE UN AUTOMÓVIL CON UN COSTO MAYOR A LOS INGRESOS DECLARADOS POR LOS EJERCICIOS COMPRENDIDOS DE TAL A TAL FECHA. POR LO ANTERIOR Y A EFECTO DE LLEVAR A CABO UN ANÁLISIS DE DICHAS INCONSISTENCIAS Y EN SU CASO APLICAR LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN QUE PROCEDAN CONFORME A LAS DISPOSICIONES LEGALES ANTES CITADAS Y QUE SE CONFIEREN A ESTA AUTORIDAD, SE LE INVITA A QUE PROPORCIONE LA SIGUIENTE DOCUMENTACIÓN:

- FOTOCOPIA LEGIBLE DE LA DECLARACIÓN ANUAL MULTIPLE DE ISR, IVA, IA, NORMAL Y EN SU CASO COMPLEMENTARIAS POR LOS EJERCICIOS ARRIBA CITADOS.
- FOTOCOPIA LEGIBLE DE LAS DECLARACIONES DE PAGOS PROVISIONALES NORMALES Y COMPLEMENTARIOS POR LOS MISMOS EJERCICIOS.
- RELACIÓN DEL PADRÓN VEHICULAR CON EL QUE CUENTA, MISMO QUE DEBERÁ CONTENER DESCRIPCIÓN DE LA UNIDAD, COSTO, FECHA DE ADQUISICIÓN Y FORMA DE PAGO.

ESTA INFORMACIÓN DEBERÁ PRESENTARSE EN FORMA COMPLETA, CORRECTA Y OPORTUNA MEDIANTE ESCRITO ORIGINAL Y DOS COPIAS FIRMADO POR EL CONTRIBUYENTE O SU REPRESENTANTE LEGAL, HACIENDO REFERENCIA AL NÚMERO DE ESTE OFICIO, EN ESTA ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA FISCAL DENTRO DEL PLAZO DE 15 DÍAS HÁBILES CONTADOS A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE A AQUEL EN QUE SE LE NOTIFIQUE EL PRESENTE OFICIO, DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO AL

RESPECTO EN EL ARTÍCULO 53 INCISO C DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

De la lectura del oficio antes citado se desprende las siguientes observaciones:

1.- Que los contribuyentes presenten declaraciones complementarias de pagos provisionales y anuales incrementando sus ingresos declarados para eliminar la discrepancia fiscal, dichas declaraciones no se pueden considerar espontáneas ya que hay gestión de autoridad, por lo cual procede la imposición de una multa.

2.- Este oficio al ser una invitación, no se puede considerar el inicio de las facultades de comprobación, sin embargo, si procede la imposición y pago de una multa equivalente al 50% de las contribuciones omitidas actualizadas, de acuerdo a lo dispuesto por el primer párrafo y fracción primera del artículo 76 del Código Fiscal que dispone:

Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas,... y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

I. El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.

Es de hacerse notar que este artículo no se refiere a las facultades de comprobación sino solamente a las facultades de las autoridades fiscales.¹²¹

Como se puede ver si el contribuyente no paga la multa del 50% antes citada, junto con las contribuciones omitidas, actualizadas en la declaración complementaria que presente a raíz del oficio arriba descrito, provocará que le sea aplicable por la autoridad una multa que puede variar del 70 al 100% de las contribuciones omitidas actualizadas.

II. Al presentar el sujeto activo las declaraciones complementarias de pagos provisionales y anuales, aumentando sus ingresos para diluir la discrepancia fiscal y dado que como ya se explicó dichas declaraciones no serán

¹²¹ Ibidem, p. 191.

espontáneas si no a gestión de autoridad, si esta decide formular querrela por el delito de defraudación fiscal podrá hacerlo sin que el contribuyente tenga defensa alguna, ya que el escrito de contestación deberá contener la firma autógrafa del contribuyente o su representante legal, la autoridad ya tendrá el expediente integrado que acredita la probable comisión de este delito, sin haber iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación.¹²²

Este delito sólo se comete en las declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta, ya que este impuesto es el único en el que se declaran ingresos.

El sujeto activo que percibe dividendos, honorarios, presta un servicio personal independiente, o este dedicado a actividades empresariales, cuando realice erogaciones superiores a los ingresos declarados en el mismo ejercicio además de no comprobar el origen de la discrepancia, será probablemente culpable del delito de defraudación fiscal, esto de acuerdo con el artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que indica:

Cuando una persona física realice en año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiera declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

1.- Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a este el resultado de dicha comprobación.

Al respecto el artículo 72 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta establece: Se considerarán erogaciones tanto los gastos como las inversiones que realice el contribuyente en un año de calendario sea cual fuere el nombre con que se les designe.

Sigue diciendo el artículo 107:

I. El contribuyente en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto de treinta y cinco días.

¹²² Ibidem, p. 192.

II. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia ésta se estimará ingreso de los señalados en el capítulo IX de este título (de los demás ingresos que obtengan las personas físicas) en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras no se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no presente declaración anual estando obligado a ello se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

Se presume, salvo prueba en contrario que los préstamos y los donativos, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 106, que no sean declarados conforme a dicho precepto, son ingresos omitidos de la actividad preponderante del contribuyente, o en su caso son otros ingresos en los términos del capítulo IX de este título, por los que no se pagó el impuesto correspondiente.

De la lectura del artículo 107 de la Ley del ISR, se desprende que este delito sólo puede ser cometido por personas físicas que estén inscritas en el RFC y estén obligadas a presentar y presenten declaraciones en el ejercicio del ISR, declarando ingresos menores a sus erogaciones, ya que la comparación no podrá realizarse si la persona física no está obligada a presentar y no presenta declaraciones del ISR por no estar inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.

Este delito es un claro ejemplo de una ley privativa, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene nueve capítulos, en el Título IV que

contemplan la multiplicidad de ingresos por los que una persona física puede percibir ingresos como sigue:

- I. Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- II. De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.
- III. Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.
- IV. Ingresos por enajenación de bienes.
- V. Ingresos por adquisición de bienes.
- VI. De los ingresos por intereses.
- VII. De los ingresos por la obtención de premios.
- VIII. De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
- IX. Los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Como se puede ver las personas físicas pueden obtener ingresos de diferentes formas, sin embargo, solamente son sujetos de la posible comisión del delito de defraudación fiscal quienes perciban dividendos por honorarios o por actividades empresariales, esto lo convierte en una ley privativa, ya que solo va dirigida a la clase dinámica empresarial de México.¹²³

En este apartado no se coloca a las personas físicas que obtengan ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, en donde están ubicados todos los burócratas, incluidos los funcionarios públicos, que es donde se encuentra una fuente de evasión muy importante.

En este orden de ideas debemos contemplar el artículo 13 de la Constitución Federal, que prescribe: Que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.

Es justo establecer que para los funcionarios públicos existe el delito de enriquecimiento ilícito que sanciona el Código Penal en el artículo 224, en donde el hecho delictivo consiste en no acreditar algo: la procedencia lícita de los bienes que han aumentado el patrimonio del servidor público, pero siempre existe la duda de la aplicación estricta de este precepto legal, ya que en la mayoría de los casos sólo se aplica con fines políticos.

¹²³ Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., pp. 81 y 82.

5.2. OMITIR CONTRIBUCIONES RETENIDAS O RECAUDADAS. La fracción II del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación indica:

Que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: omita enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

Se incurre en este delito cuando:

- a) No se enteren a la autoridad las contribuciones que se hubieren retenido o recaudado; y.
- b) Cuando no se enteren dentro del plazo que establece la Ley las contribuciones retenidas o recaudadas.

Éste último caso se ha controvertido, ya que en su interpretación literal se podría entender que si el entero se efectúa en forma espontánea pero extemporáneamente, únicamente de la contribución, lo cual no es así, ya que el último párrafo del artículo 109 en comento, indica: No se formulará 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 de la disposiciones fiscales.¹²⁴

Debe existir la norma legal que obligue al sujeto pasivo a retener o recaudar, de hecho, esta norma debe formar parte de la fundamentación en los más importantes actos del procedimiento penal, como son la orden de aprehensión, la formal prisión y la sentencia definitiva. El acto de retención y el de recaudación defieren porque, el primero, implica que el sujeto activo del delito está en la situación de entregar una suma a un contribuyente y de ella retiene o descuenta una cantidad por concepto de contribución, el contribuyente directo no llega a tener físicamente la cantidad con la que cubre su contribución; la recaudación, opera cuando el contribuyente entrega materialmente al sujeto activo del delito una determinada cantidad en concepto de contribuciones y con la finalidad de que se le haga llegar al fisco federal.¹²⁵

¹²⁴ Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., p. 205.

¹²⁵ Torres López, Mario Alberto, opus cit., pp. 171 y 172.

La norma fiscal que establece la obligación, es el artículo 26 del Código Fiscal que establece: son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes.

La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible, no exige al sujeto pasivo la comprobación de pago. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento deberes formales.

El caso clásico del sujeto pasivo responsable solidario por la vía de retención, lo encontramos en la Ley Impuesto Sobre Renta, en lo que respecta a los ingresos de las personas físicas por salarios, en los cuales el patrón debe retener el impuesto a cargo del trabajador, en el caso de las personas morales además por los pagos a personas físicas por honorarios, a retener el 10% del total de la prestación y enterarlo al fisco como pago provisional.

Además las personas morales por honorarios al consejo de administración, administradores y comisarios.

También se efectúan retenciones del Impuesto al Valor Agregado por honorarios, comisiones, arrendamientos, auto transporte, etcétera.

También se retienen a los trabajadores las cuotas del Seguro Social que les corresponden.

Los notarios, Jueces, Corredores y en general toda aquella persona que disponga de fe pública y a quien la ley le imponga la obligación de cerciorarse del pago de las contribuciones en que intervengan en su carácter de federativos y que recauden impuestos, se encuentran comprendidos dentro de esta categoría.

Para hacerse acreedor a la sanción que impone este precepto debe acreditarse que el sujeto activo del delito realizó el hecho que tipifica, o sea, la retención o recaudación, pues de no ser así, es imposible jurídicamente configurar delito alguno. El no retener o recaudar solo obliga al responsable solidario a pagar al fisco federal la suma que no retuvo o recaudó estando obligando a ello. El delito es no enterar lo retenido o recaudado.

El Tercer Tribunal Colegiado en materia penal del primer circuito a sostenido este criterio:

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. COMPETE A LAS AUTORIDADES FISCALES FORMULAR LA QUERRELLA EN CASO DE DELITO DE. No viola garantías la orden de aprehensión girada por las autoridad responsable que estima satisfecho el requisito de procedibilidad en relación con la querrella formulada por el Procurador Fiscal de la Federación, a nombre de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en relación con las cuotas obreras de sueldos y salarios que omitió enterar el quejoso al Instituto Mexicano del Seguro Social dentro del plazo establecido, pues según lo dispuesto en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, el pago de cuotas, recargos y capital constitutivo tienen naturaleza fiscal, por lo que al constituirse la omisión del sujeto activo en una conducta dolosa equiparable a la defraudación fiscal, por la naturaleza que tienen las aportaciones de Seguridad Social, de acuerdo con lo que dispone el artículo 2º fracción II del Código fiscal de la Federación, compete al Procurador Fiscal de la Federación formular la querrella correspondiente y no al Instituto Mexicano del Seguro Social, que carece de facultades para formular querrellas por la comisión de tales ilícitos fiscales.¹²⁶

Se debe tener cuidado con la traslación del impuesto, como sucede en el Impuesto al Valor Agregado, ya que puede dar la apariencia de una recaudación. La traslación del impuesto sucede cuando las leyes autorizan a un contribuyente a cobrar a una tercera persona una cantidad equivalente a la que pagó o pagará por concepto de contribución, con lo cual el patrimonio que resulta impactado es el del tercero. Esto no quiere decir que se trate de una recaudación, ya que el contribuyente no lo es la tercera persona. El delito que estamos tratando especifica claramente: cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado y no cantidades cobradas por

¹²⁶ Semanario Judicial de la Federación (SJF). Octava Época. XII-agosto. P. 404. Amparo en revisión 403/92. Eva Aída Gaeta González. 15 de Octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos de Gortari Jiménez. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.

concepto de traslación. Es conveniente reproducir al respecto, el artículo 1° de la Ley del IVA como sigue:

Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado las personas físicas y las morales que, ... enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios, ... el contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, ... se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente del impuesto establecido en esta ley.¹²⁷

5.3. BENEFICIARSE SIN DERECHO DE UN SUBSIDIO O ESTÍMULO FISCAL. La fracción III del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación especifica que será sancionado con las penas establecidas para el delito de defraudación fiscal, quien se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

El subsidio fiscal es el apoyo de carácter económico que el Estado concede a los particulares con fines de fomento durante periodos determinados y que se considera como la especie del género denominado subvención.

El estímulo es el beneficio de carácter económico concedido por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal. El estímulo fiscal requiere los siguientes elementos:

- a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, ya que el estímulo solo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre él.
- b) Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo en su favor y,
- c) Un objetivo de carácter parafiscal y consta de un objetivo directo y uno indirecto. El primero consiste en tener una actuación específica del contribuyente y el segundo radica en lograr, a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social.¹²⁸

¹²⁷ Torres Lopez, Mario Alberto, opus cit., p. 173.

¹²⁸ Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., pp. 87 y 88.

Acerca de los estímulos fiscales exponemos la siguiente tesis:

CRÉDITO Y ESTÍMULO FISCAL. DIFERENCIAS. Los créditos fiscales son materia distinta a los estímulos fiscales, toda vez que los primeros están previstos en el Código Fiscal de la Federación y son una obligación que las autoridades imponen al particular por alguna contribución, con sus correspondiente recargos y actualizaciones, en caso de incumplimiento; en cambio los segundos son creados por el decreto que establece dichos estímulos para fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y en el desarrollo regional, y tiene como finalidad dar al particular un beneficio o premio para que los pueda aplicar contra impuestos federales, y dado el caso, si se dan fuera del término que se había establecido, la autoridad no tiene la obligación de pagar algún interés o actualización por no haberse ejercido tal derecho; por tanto no puede equipararse un crédito a un estímulo fiscal porque aun cuando al final se encaminen a cubrir una contribución su naturaleza es distinta.¹²⁹

El otorgamiento de subsidios y de estímulos fiscales tiene su fundamento en lo que dispone el último párrafo del artículo 28 Constitucional que establece: Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten substancialmente las finanzas de la nación.

Justo asimismo el artículo 39 fracción III indica: El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter federal podrá: Conceder subsidios o estímulos fiscales,...las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo a que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan o los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Asimismo el artículo 25 del Código Fiscal establece que: los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho a más tardar en un plazo de 5 años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquel en que nazca el derecho a obtener el estímulo.

¹²⁹ Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Queja 784/96. Herramientas Truper, S.A., 23 de Octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Ramón E. García Rodríguez.

El supuesto delictivo que se está tratando, carece de la debida fundamentación legal. Para que proceda el otorgamiento de subsidios o estímulos fiscales es necesario que el contribuyente acredite ante la autoridad hacendaría correspondiente que efectivamente tiene derecho a recibir dicho beneficio. Este beneficio invariablemente deriva de una resolución fiscal favorable a un particular que únicamente se expide cuando se ha comprobado la satisfacción del fisco que el interesado reúne todos y cada uno de los requisitos legales. Si posteriormente el fisco decide revocar esa resolución favorable porque considera, que el contribuyente ya no tiene derecho a ella, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 del Código Fiscal, tiene que seguir un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de tal manera que hasta en tanto no se obtenga la correspondiente sentencia definitiva a favor del fisco federal, el subsidio o estímulo de que se trate seguirá surtiendo plenos efectos legales.¹³⁰

Por lo antes expuesto, la aplicación estricta del supuesto delictivo que estamos tratando, puede conducir a situaciones absurdas, pues esta poniendo su aplicación a discreción de la autoridad fiscal y de la subjetividad del juzgador penal.

5.4. SIMULACIÓN DE ACTOS O CONTRATOS. La fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación establece que: será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien. IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El concepto de simulación de actos jurídicos es indispensable para determinar, en muchos casos, si la conducta de los contribuyentes es válida y real, o bien se trata de una mal llamada planeación fiscal, que lejos de traer consigo un ahorro o beneficio fiscal para las partes involucradas, puede traer además de las consecuencias administrativas el riesgo de la tipificación del delito de defraudación fiscal.

La importancia del concepto de simulación de los actos jurídicos, no sólo es materia estrictamente de derecho privado, esto es, de las relaciones jurídicas entre particulares sino contemplado a la luz de las posibles consecuencias o efectos que pudiera tener ante terceros, como lo es concretamente el fisco federal, estuvo presente en la mente del legislador, quien cuando aprobó el

¹³⁰ Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 2001, p. 468.

Código Civil, tenía claro que los alcances de esta figura se daban no sólo entre particulares, sino que podían tener consecuencias directas e inmediatas en los intereses del erario público, situación que plasmó en la exposición de motivos del propio Código Civil, según se lee en el párrafo que a continuación se transcribe.

“A efecto de que la buena fe pondere sus relaciones entre particulares, de que la ley sea fielmente cumplida y no burlada, con grave perjuicio del fisco, de la sociedad o de las derechos del tercero, se reglamentó ampliamente la simulación de las contratos, distinguiendo el caso en que no existe ningún acto real del caso en el que sólo se trata de desvirtuar la verdadera naturaleza del acto jurídico que se mantiene oculto”.

Como se puede apreciar, y aun y cuando se habló de una regulación “amplia” de este concepto, cosa que no es del todo cierta, no hay lugar a dudas de que el legislador suponía las consecuencias y el evidente perjuicio que la simulación podría traer, entre otros, para el fisco federal.

El Código Civil en su artículo 2180 señala:

Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se a convenido entre ellas.

En este precepto existen dos elementos esenciales en la determinación de un acto jurídico simulado, que son:

- 1.- Un acto ostensible o aparente (acto falso).
- 2.- Un acto oculto o secreto (acto verdadero).

Estos dos actos requieren, la existencia cuando menos de dos voluntades que en forma consciente externan, confiesan o declaran algo que no ha sucedido o no ha ocurrido entre ellas. El acto jurídico ostensible o aparente, es el acto externo, es el acto que las partes pretenden utilizar para encubrir u ocultar aquello que no ha ocurrido o que ha ocurrido en su caso, de diferente manera; es decir, que las partes están declarando mediante el acto externo algo falso, ya sea que no ocurrió o no ocurrió en los términos reales. A su vez el acto oculto es el que contiene la verdadera intención de las partes; es aquel que las partes realizaron y verdaderamente quisieron y que surtirá sus efectos si se trata de la simulación relativa o bien el acto que simplemente pretendieron

ostentar como verdadero o existente, aun y cuando en realidad no haya sucedido nada entre las partes.

La Suprema Corte de Justicia a emitido la siguiente tesis:

La interpretación de nuestra Ley en todo lo relativo a la simulación de los contratos debe inspirarse en la doctrina de los autores Italianos y de ninguna manera en la doctrina Francesa que ni siquiera admite la simulación como causa de nulidad de las obligaciones. En nuestro Código Civil, la simulación puede considerarse como causa de inexistencia del contrato simulado por falta de consentimiento sobre un objeto real adecuado.¹³¹

Además la corte ha asentado el siguiente precedente:

SIMULACIÓN. Existe simulación, cuando se hace un convenio aparente, regido por otro celebrado a la vez y mantenido en secreto. Francisco Ferrara, en su obra "La simulación de los negocios jurídicos", Define esta como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo. Así, doctrinariamente, se infiere que la figura jurídica de la simulación se integra por la reunión de los siguientes elementos: 1.- Una disconformidad o divergencia entre la voluntad y su declaración; 2.- Que dicha disconformidad o divergencia entre la voluntad y su declaración, sea intencional, querida o consciente; 3.- Que esa disconformidad o divergencia entre la voluntad y su declaración, además de querida, intencional o consciente, sea de acuerdo entre las partes que quieren y declaran cosa diversa a la querida; 4.- Que se cree, por la reunión de los anteriores elementos, un acto aparente y, por ultimo, 5.- Que dicho acto sea creado con el fin de engañar a terceros. Como se ve, en la simulación existe el acuerdo de los contratantes, es decir, su consentimiento para celebrar el acto aparente, o sea, el declarado, y el real, el interno, lo querido o deseado, que es ocultado y rige las obligaciones contraídas por aquellos. De ahí que quienes celebran un acto simulado se esfuercen en cubrir la simulación, y quienes lo impugnan, tienen que demostrarlo por hechos anteriores, concomitantes o posteriores al contrato, de lo que pueden inferirse presuntivamente esa simulación.¹³²

¹³¹ Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Moisés Begdadi, Tomo LVII, Quinta Época, Página 2789, 12 de septiembre de 1938.

¹³² Amparo directo 3969/1870. Florentino Hernández Villalobos. Septiembre 28 de 1973. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mtro. Mariano Ramírez Vázquez. 3ª. Sala Séptima Época, Volumen 57, Cuarta Parte, Página 21.

Esta fracción anteriormente se refería a dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, con lo anterior se trató de considerar como delito a la planeación fiscal, sin embargo, debido a la desaprobación unánime de los especialistas en la materia, se modificó esta fracción, con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997 y actualmente sólo se considera delito la simulación de estos actos, dando como resultado que el contribuyente al optimizar la carga fiscal de sus operaciones, esta realizando lo que constituye la verdadera planeación fiscal, es decir, no esta actuando en forma ilícita.

La simulación puede ser absoluta o relativa, lo cual con lo que respecta al delito fiscal no interesa, aquí lo que interesa es que dicha simulación genere una omisión total o parcial de contribuciones. La autoridad deberá acreditar la simulación del acto o contrato que sirvió para la determinación y cálculo de la contribución en beneficio del contribuyente y en perjuicio del fisco federal.¹³³

En la exposición de motivos para el ejercicio de 1998 se consignó:

Por otro lado se propone precisar la redacción de la disposición que establece como delito equiparable al de defraudación fiscal el realizar dos o mas actos relacionados entre sí con el único fin de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, señalando que la conducta que constituye el ilícito es el de simular uno o más actos o contratos por parte del contribuyente acotándose de esta manera el tipo penal.

Por lo anteriormente escrito, este delito se comete como sigue:

- a) Cuando se simula uno o más actos o contratos obteniendo una devolución indebida, a la que no se tiene derecho;
- b) Cuando se simula uno o más actos o contratos, obteniendo una devolución en cantidad mayor de la que corresponda;
- c) Cuando se simula uno o más actos o contratos, efectuando un acreditamiento indebido al que no se tiene derecho.
- d) Cuando se simula uno o más actos o contratos, efectuando un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda;
- e) Cuando se simula uno o más actos o contratos, realizando una compensación indebida a la que no se tiene derecho y;

¹³³ Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 179.

- f) Cuando se simula uno o más actos o contratos, realizando una compensación en cantidad mayor.¹³⁴

En relación con esta fracción el tribunal Colegiado en Materia Penal del Séptimo Circuito sostuvo este criterio:

DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO. De la lectura de los artículos 108 y 109, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre si, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la Hacienda Pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso.¹³⁵

5.5. OMITIR DECLARACIONES POR MÁS DE DOCE MESES. La fracción V del Código Fiscal dispone que:

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: sea responsable por omitir presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Esta fracción se adicionó en el año de 1991, poniendo como plazo el de seis meses.

¹³⁴ Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., pp. 207 y 208.

¹³⁵ Semanario Judicial de la Federación (SJF) y su Gaceta. Novena época. Tomo IX. Mayo de 1999. Tribunales Colegiados de Circuito y Acuerdos. México. 1999. P. 1003. Tribunal Colegiado en Materia Penal del Séptimo Circuito. VII. p. 104 P, Amparo en revisión 475/98. Luis Carlos Suárez Márquez. 16 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Pérez Troncoso. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.

En la exposición de motivos de la iniciativa de ley que modifica diversas disposiciones fiscales para 1998 se consignó: Igualmente, se propone modificar el delito equiparable al de defraudación fiscal, consistente en no presentar la declaración de un ejercicio por más de seis meses, dejando de pagar la contribución correspondiente para que el plazo se amplíe a doce meses, contados a partir de la fecha en que venza el plazo para presentar la declaración.

El primer elemento de este tipo de delito se refiere al responsable o sea la persona que tiene la obligación de presentar una declaración, por tanto el responsable será la persona física contribuyente o la persona física representante legal de la persona moral contribuyente.¹³⁶

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, ha sostenido este criterio:

DEFRAUDACIÓN FISCAL. RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR DE UNA EMPRESA. CIRCUNSTANCIA NO EXCLUYENTE DE LA. Aún cuando existan personas comisionadas para la formulación o llenado de las declaraciones de impuestos, tal circunstancia no exime de responsabilidad al administrador de la empresa, quien tiene las facultades para firmar bajo protesta los formatos de declaración respectiva.¹³⁷

La conducta delictiva de este delito, exige que se reúnan en conjunto estos requisitos:

- a) Que se omita presentar por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales y;
- b) Que se haya dejado de pagar la contribución correspondiente, es decir, que en la declaración del ejercicio que no se presentó por más de doce meses, resulte impuesto a pagar.¹³⁸

El tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito ha sostenido este criterio:

DEFRAUDACIÓN FISCAL. INEXISTENCIA DEL DELITO DE, CUANDO AÚN NO TRANSCURRE EL TÉRMINO ESTABLECIDO POR EL

¹³⁶ Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., pp. 210 y 211.

¹³⁷ Semanario Judicial de la Federación (SJF). Octava Época. XIV-septiembre. Tesis I. 4º. P. 50 P.p. 301.Precedentes, Amparo directo 184/93. José Garicoechea Echenique.13 de mayo de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Manuel Patiño Vallejo. Secretario: Francisco Fong Hernández.

¹³⁸ Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., p.213.

ARTÍCULO 109, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. De una adecuada interpretación de los artículos 10 y 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1991, confrontados con el 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, permite considerar en principio que, las sociedades mercantiles están obligadas a presentar su declaración una vez que termine su ejercicio fiscal y en el cual se pagarán los impuestos correspondientes a ese ejercicio fiscal de acuerdo con el artículo 11 que establece que serán de doce meses (anual). En segundo lugar, el análisis e interpretación de esas normas, también motivan a considerar que concluido ese ejercicio fiscal, la obligación de presentar la declaración correspondiente nace dentro de los tres meses siguientes, contados a partir del último día de cierre del referido ejercicio fiscal, y, finalmente, que el plazo fatal para estimar que la contribuyente se ubica en la hipótesis de la norma que prevé el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, fenece a los seis meses contados a partir de aquel día en que la obligación de presentar la declaración cesa, esto es el último día del tercer mes a que se refieren los artículos 10 y 58, fracción VIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de modo que si la negociación mercantil, tiene obligación de presentar su declaración anual, hasta el día último del mes de marzo del siguiente año, entonces, la presentación de tal declaración fuera de ese plazo trae como consecuencia las sanciones administrativas, a que se refieren los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, más sin embargo, esa omisión de la causante no puede estimarse contraria o infractora del artículo 109, fracción V, del Código Fiscal, que prevé el delito de defraudación fiscal equiparable, por no presentarse la declaración por un plazo mayor de seis meses, cuando en la fecha en que las autoridades hacendarias certificaron que la causante no había presentado la declaración, no ha concluido aun el plazo de seis meses a que la norma antes mencionada se refiere para la consumación del delito de defraudación fiscal.¹³⁹

El Segundo Tribunal Colegiado del Decimocuarto Circuito a sostenido el siguiente criterio:

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCIÓN LA REVISIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. Los elementos típicos del delito de defraudación fiscal equiparada previsto en el artículo 109,

¹³⁹ Semanario Judicial de la Federación (SJF). Octava Época. XV-II febrero. Tesis IV.3º.54 A. p. 295. Precedentes, Amparo en revisión 233/94. Gracia Bortolussi Gasparinni. 1 de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel Gracia Salazar. Secretario: Hilario Zarazúa Galdeano.

fracción V del Código Fiscal de la Federación, son: a) Que se omita presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales; y b) Que por esta omisión se deje de pagar la contribución correspondiente. Ahora bien, de la descripción anotada se desprende que para que se colme a cabalidad el segundo de dichos supuestos, es menester demostrar en forma fehaciente que el contribuyente realmente tiene la obligación fiscal que se reclama, pero tal elemento no se actualiza cuando impugna oportunamente la resolución que determinó el crédito fiscal por el ejercicio revisado y, al formularse la querrela respectiva, la reclamación se encuentra pendiente de resolver, pues en tal supuesto, ante el desconocimiento de la existencia de la obligación tributaria del reo, no puede determinarse si el segundo de los elementos indicados se encuentra acreditado o no.¹⁴⁰

Conforme a este criterio, para que se configure este delito se requiere que previamente la autoridad haya emitido y notificado una resolución determinante del crédito y que la misma haya quedado firme, por no haberse impugnado, o por haber sido confirmada y reconocida su validez al resolverse el recurso o juicio interpuesto en su contra, mediante resolución administrativa o sentencia que haya quedado firme.¹⁴¹

El último párrafo del artículo 109 del Código Fiscal establece: No se formulará 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.

Lo anterior proporciona seguridad jurídica al contribuyente, al evitar que la autoridades administrativas o judiciales pretendan desconocer este beneficio legal, que siempre han tenido quienes se han colocado en las hipótesis previstas en las cinco fracciones del artículo 109 del Código Fiscal.

¹⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación (SJF) y su Gaceta. Novena Epoca. Tomo IV. Diciembre de 1996. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. México. 1996. p.p. 385 y 386. Segundo Tribunal Colegiado del Decimocuarto Circuito. XIV. 2º. 44 P, Amparo directo 412/96. Roberto Borge Martín. 10 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: Gabriel A. Ayala Quiñones.

¹⁴¹ Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., p.216.

6. OTROS DELITOS FISCALES. El Código Fiscal de la Federación, sanciona en sus artículos 110, 111, 112, 113, 114 y 114-A, otros delitos fiscales.

6.1. DATOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

6.1.1. OMITIR SU INSCRIPCIÓN. El artículo 110 del Código Fiscal, establece una sanción de tres meses a tres años de prisión a quien: I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso que este no lo haga.

La existencia del deber jurídico de inscribirse y la forma en que se tiene que realizar se indican en el artículo 27 del mismo Código como sigue: Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este código, ...asimismo, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y presentar los avisos que señale el reglamento de este código, los socios y accionistas de las personas morales a que se refiere el párrafo anterior, salvo los miembros de las personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas, ...tratándose de contratos de asociación en participación, el asociado y el asociante tendrán las obligaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el asociante deberá hacerlo por cada contrato en el cual tenga tal calidad, ... las personas que hagan los pagos a que se refiere el capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Esta conducta se sanciona con pena corporal debido a que el Registro Federal de Contribuyentes es el mecanismo por medio del cual la administración hacendaria ejerce las funciones de vigilancia y cumplimiento de los sujetos obligados, por lo tanto, al no inscribirse en dicho registro, dicha conducta se traduce en que la autoridad administrativa no pueda ejercer sus facultades de comprobación.

Es de observarse que en el caso de quien esta obligado a inscribir a un tercero, se puede presentar la situación de atipicidad por no autorizarse el deber de inscripción por que el tercero contribuyente no proporcionó los datos necesarios para realizarla o que ya se encuentre inscrito, esta obligación la establece el artículo 17 del Reglamento del Código Fiscal.

6.1.2. PROPORCIONAR DATOS FALSOS. La fracción segunda del artículo 110 del Código antes citado, señala que se aplican de tres meses a tres años de prisión a quien: rinda con falsedad al citado registro, lo datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

Como ya dijimos anteriormente la falsedad implica que los datos, informes o avisos no coinciden con la realidad de las cosas. De acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal los avisos que deben presentarse además del aviso de inscripción son: cambio de denominación o razón social, cambio de domicilio fiscal, aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades, liquidación o apertura de sucesión, y cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes, también el aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija en el desempeño de servicios personales independientes.¹⁴²

6.1.3. USAR MÁS DE UNA CLAVE. La fracción tercera del artículo 110 establece que comete el delito quien use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes. De conformidad con el artículo 27 párrafos noveno y décimo del Código Fiscal...la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales...la clave a que se refiere el párrafo que antecede se dará a conocer a través de un documento que se denominará Cédula de Identificación Fiscal. La clave por lo tanto, es la que ha asignado la Secretaría de Hacienda, por lo tanto, si se obtienen dos o más claves se supone que

¹⁴² Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 188.

existen falsedades por parte de quien se registra, con lo cual se entraría en conflicto con la figura de la fracción segunda del artículo 110, sin embargo, al ser intencional quiere decir que el sujeto actúa con conocimiento y voluntad no por simple error, y por lo tanto estaríamos ante un delito doloso, no así los delitos a que se refieren las fracciones I y II del artículo en comento los cuales pueden ser culposos.¹⁴³

6.1.4. CAMBIO DE DOMICILIO SIN AVISO. La fracción V del artículo 110 del Código Fiscal (la fracción IV esta derogada) señala: Que comete el delito quien desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieren realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año, contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

Esta fracción presenta múltiples elementos que la conforman, esta figura es de una conducta mixta, es decir, de acción conjugada con omisión. Las tres hipótesis delictivas que alternativamente o acumulativamente se contemplan son:

1. Desocupar el local que constituye domicilio fiscal y omitir dar el aviso del nuevo, si ello ocurre después de la notificación de la orden de visita.
2. Desocupar el local que constituye domicilio fiscal y omitir dar el aviso del nuevo, si ello ocurre después de haberse notificado al contribuyente un crédito fiscal, si éste no esta garantizado, pagado o no ha quedado sin efectos.
3. Desocupar el local que constituye domicilio fiscal y omitir dar el aviso del nuevo, dentro del plazo de un año a partir del momento en que feneció el plazo para presentarlo si el contribuyente, es una persona moral que hubiere realizado actividades por las que deba pagar contribuciones.

La realización de una o más de esta hipótesis en un mismo acto de desocupación y en una sola omisión de aviso, constituye un sólo delito.

¹⁴³ Ibidem, pp. 188 y 189.

Para considerar doloso este delito se requiere conocimiento de las hipótesis antes citadas.¹⁴⁴

El último párrafo del artículo 110 del Código Fiscal al igual que el artículo 109 especifica que no se formulará querrela si se cumple espontáneamente con lo que indica este artículo y agrega además que tampoco se formulará querrela si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al Registro Federal de Contribuyentes.

6.2. DELITOS DIVERSOS. La fracción I del artículo 111 esta derogada.

6.2.1. SISTEMAS CONTABLES. La fracción II del artículo 111 del Código Fiscal indica que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien: registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

El artículo 28 del Código Fiscal determina las reglas que deben cumplir los contribuyentes obligados a llevar la contabilidad de una empresa como sigue:

- a) Llevar los sistemas y registros contables determinados en el artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal cumpliendo con los siguientes requisitos:
 - Identificación de cada operación y sus características, relacionándola con documentación comprobatoria;
 - Identificación de cada inversión, relacionándola con la documentación comprobatoria;
 - Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den las cifras finales de las cuentas;
 - Formular los estados de posición financiera;
 - Relacionar los estados anteriores con las cuentas de cada operación;
 - Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y asentarlos correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios;
 - Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver y,
 - Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.
- b) Asentar en forma analítica y hacerse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se hicieron las actividades respectivas.

¹⁴⁴ Ibidem, p. 190.

- c) Llevar la contabilidad en el domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos o información de su contabilidad en lugar distinto de su domicilio fiscal sin que por eso se considere que se lleve la contabilidad fuera de domicilio señalado.

Las operaciones contables son las que sirven para la presentación de las declaraciones, el pago de impuestos, determinación de deducciones, etc.

La tipificación del delito a que se refiere esta fracción se configura con una acción que es la de registrar en dos o más libros o sistemas de contabilidad operaciones contables, fiscales y sociales con diferentes contenidos, no importa que se hayan o no presentado ante las autoridades fiscales.

En los libros de contabilidad se registran las operaciones efectuadas, formulándose estados merced a los cuales se conoce la situación fiscal y financiera de una negociación.

El registro de las operaciones tiene que ser veraz, pues la falsedad al respecto acarrea forzosamente una visión inexacta de la situación del negocio. Toda negociación pues, lleva una contabilidad en la cual se expresa con la exactitud de un guarismo, el estado de la propia negociación; pero muchas veces, para ocultar ese estado debido a que denota fuertes cantidades gravables, se lleva otra contabilidad en la cual no se registran asientos reales y por tanto, no se revela el verdadero estado de la negociación, disminuyéndose el monto de las cantidades gravables.

Esta doble contabilidad es la castigada por la ley, pues ella, como ya se indicó, no puede tener otra finalidad que la omisión del pago de los impuestos. La falsedad de uno de los libros se revela claramente en el hecho de que para una misma contabilidad los libros registren asientos diferentes, debiendo considerarse que si cada asiento consigna una operación, no puede haber más que un resultado; la pluralidad de asientos diferentes indica la falsedad y se tipifica el delito.¹⁴⁵

Se trata de un delito doloso cuando el sujeto activo tiene conocimiento de esta situación, caso en el cual, de presentarse el dolo o mala fe se estaría configurando otro delito que sería el de defraudación fiscal.

¹⁴⁵ Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., pp. 109 y 110.

6.2.2. **DESTRUCCIÓN DE LIBROS.** La fracción III del artículo 111 del Código Fiscal indica que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien: oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales este obligado a llevar.

El artículo 33 del reglamento del Código Fiscal señala las situaciones que configuran la tipicidad de este delito como sigue:

Cuando los libros o demás registros de contabilidad del contribuyente se inutilicen parcialmente, los mismos deberán conservarse hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, respecto de las operaciones, actos o actividades consignados en dicho libros o registros y deberán reponerse los asientos ilegibles del último ejercicio pudiendo realizarlos por concentración.

Tratándose de destrucción o inutilización total, pérdida o robo de los libros, registros o colecciones de hojas foliadas, el contribuyente deberá asentar en los nuevos libros o en los registros de contabilidad de que se trate, los asientos relativos al ejercicio en el que sucedió la inutilización, destrucción, pérdida o robo, pudiéndose realizar por concentración.

En las situaciones a que se refieren los párrafos anteriores, el contribuyente deberá conservar, en su caso, el documento público en el que consten los hechos ocurridos, hasta que se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Este delito es de comisión dolosa, aun en lo que se refiere al caso de destrucción, es de hacerse notar que la destrucción total o parcial de los sistemas o registros contables, no implica mayor problema, ya que la contabilidad podría rehacerse, aquí lo realmente ilícito es la destrucción ocultación o alteración de la documentación relativa.¹⁴⁶

Tanto en la fracción segunda y tercera del artículo en comento, si dichas situaciones se deben a un accidente, no existe delito en ningún caso, pues la calidad accidental impide la presencia del elemento interno necesario para la consumación del delito.

¹⁴⁶ Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 198.

6.2.3. PÉRDIDAS FALSAS. La fracción IV del artículo 111 del Código Fiscal indica que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien: determine pérdidas con falsedad. La determinación de pérdidas se presenta cuando las deducciones autorizadas por la ley superan el monto de los ingresos acumulables, lo cuál puede traer como consecuencia la existencia de pérdidas falsas, que son aquellas que no ocurrieron, son un engaño del contribuyente, y el de pérdidas improcedentes que se refiere a las deducciones que si ocurrieron pero que no son deducibles de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La figura delictiva se refiere a las deducciones falsas.

Conviene mencionar que el determinar pérdidas falsas es un hecho que puede impactar de manera directa el cálculo y determinación del impuesto, o bien, preparar el campo para que en ejercicios fiscales posteriores se pueda llevar acabo la amortización e dichas pérdidas y no pagar impuestos.

La figura delictiva que estamos tratando es estrictamente formal ya que no se requiere que haya un impuesto omitido, ya que cuando exista un daño patrimonial al fisco federal por la omisión total o parcial del impuesto se estaría configurando la defraudación fiscal enérgica o específica prevista por los artículos 108 y 109 del Código Fiscal.¹⁴⁷

Este delito es de comisión dolosa por lo que la existencia del dolo sólo se integrará por el conocimiento del sujeto activo de que no existe el hecho, situación o circunstancia generadora de la pérdida que se esta declarando al fisco federal.

6.2.4. OMISIÓN DE DECLARACIONES. La fracción V del artículo 111 del Código Fiscal dispone pena de prisión de tres meses a tres años a quien sea responsable de omitir la presentación de más de tres meses de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 214 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o presentarla en forma incompleta.

Esta fracción contempla la situación en que un persona no presenta una declaración informativa que esta obligada a presentar al fisco federal de conformidad con el artículo 214 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como sigue:

¹⁴⁷ Ibidem, pp. 199 y 200.

Los contribuyentes de este título, además de las obligaciones establecidas entre otros artículos de esta Ley, deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Para los efectos de este artículo, se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, tanto los depósitos como los retiros. La declaración a que se refiere este artículo, será utilizada únicamente para efectos fiscales.

No obstante lo dispuesto por este capítulo, los contribuyentes que generan ingresos de cualquier clase provenientes de alguno de los territorios señalados en las disposiciones transitorias de esta ley, así como los que realicen operaciones a través de figuras o entidades jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente a que se refiere el artículo 212 de la misma, deberán presentar la declaración informativa prevista en el párrafo anterior, sin que por este sólo hecho se considere que se están generando ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que se ubiquen en alguno de los supuestos previstos en el artículo 212 de esta ley, o cuando no cumplan con la presentación de la declaración informativa a que se refiere este párrafo.

El titular y los cotitulares de los ingresos previstos en el primer párrafo de este artículo serán quienes deberán presentar la declaración antes señalada y las instituciones financieras sólo estarán relevadas de presentar la misma, siempre que conserven copia de la declaración presentada en tiempo y forma por el titular y cotitulares de los ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente.

Se considera que el contribuyente omitió la presentación de la declaración a que hace referencia este artículo, cuando no contenga la información relativa a la totalidad de los ingresos que el contribuyente haya generado o genere sujetos a regímenes fiscales preferentes que correspondan al ejercicio inmediato anterior.

La omisión de que hablamos se consuma el último día del mes de mayo del ejercicio de que se trate.

El Congreso de la Unión periódicamente señalará por medio de una disposición legal cuales son los países con baja imposición fiscal y con sistema de tributación territorial para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Este delito es doloso y requiere la voluntad de omitir la presentación de la declaración al fisco federal.¹⁴⁸

6.2.5. INFORMACIÓN CONFIDENCIAL. La fracción VI del artículo 111 del Código Fiscal indica que será sancionado con pena de prisión de tres meses a tres años, quien por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

Para que se configure este delito, es necesario que exista una visita domiciliaria a un contribuyente y que los terceros independientes (aquellos que no han tenido relaciones o celebrado contratos con el contribuyente visitado) proporcionen información de mercado para que la autoridad estime costos, precios de adquisición o de venta, etc., - operaciones comparables- al visitado. Si esta información se divulga, puede perjudicar la competencia mercantil de quien proporcionó dicha información.

También puede darse el caso de que el contribuyente o sus representantes hubieren tenido acceso a la información de los terceros independientes, según el artículo 46 fracción IV, párrafo quinto.

El sujeto activo de este delito no sólo puede serlo el contribuyente o sus representantes legales, también lo pueden ser los auditores fiscales que hayan recibido, procesado, analizado la información del tercero independiente. El artículo 69 del Código Fiscal indica cuando la información confidencial de que se trata, en cuanto al fisco se refiere y en el orden natural y lógico de los acontecimientos el contribuyente o sus representantes legales se ven obligados a dar a conocer la información confidencial a otros profesionistas o técnicos necesarios para su defensa, lo cual no se podrá considerar como delictivo.

¹⁴⁸ Ibidem, p. 203.

Es de hacerse notar que el delito que se esta tratando, no solamente consiste en divulgar la información confidencial, sino hacer uso personal de la misma para fines comerciales propios.

Otro elemento que debe tomarse en cuenta para la configuración de este delito es la afectación a la oposición competitiva del tercero independiente, sin embargo, no se requiere acreditar esta afectación para tipificar el delito.

Este delito es de comisión dolosa y se persigue por querrela de la Secretaría de Hacienda, siendo de que el tercero independiente es el ofendido. Engranamos aquí la parte final del artículo 111 que indica: no se formulará querrela si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Surge la siguiente pregunta en relación con la fracción VI antes tratada; ¿cómo se subsana la divulgación?¹⁴⁹

6.3. DEPOSITARIOS E INTERVENTORES. El artículo 112 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para si o para otro del bien depositado de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de los \$ 35, 000.00; Cuando exceda la sanción será de tres a nueve años de prisión; en su segundo párrafo dice: igual sanción de aplicará al depositario que los oculte o no los ponga disposición de la autoridad competente.

Se requiere pues que la calidad del depositario o interventor provenga de la designación de la autoridad fiscal y además que el depositario se desprenda o se deshaga de la cosa, sin importar el concepto. También cuando el depositario teniendo la cosa se niegue a entregarla. La Ley hace extensivo al evento los frutos del bien o sea los productos y las garantías.¹⁵⁰

Este delito es de comisión dolosa ya que el sujeto activo al ser nombrado conoce las penas en que incurren los depositarios infieles, ya que la autoridad debe dárselas a conocer en su momento.

¹⁴⁹ Ibidem, pp. 204-206.

¹⁵⁰ Ibidem, pp. 207 y 208.

6.4. DIVERSAS INFRACCIONES

6.4.1. APARATOS, SELLOS O MARCAS. La fracción I del artículo 113 del Código Fiscal indica que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Los aparatos de control son aquellos instrumentos de medición, de peso o volumen indispensables para determinar la base gravable y que exigen las leyes fiscales.

Los sellos son las tiras de papel o de otro material que en el ejercicio de sus facultades utilizan las autoridades fiscales para aislar algún espacio en el cual se depositan documentos o cosas relacionadas con las contribuciones y así el artículo 46 del Código Fiscal en su fracción III establece: durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes inmuebles o en muebles archiveros u oficinas donde se encuentren. También se colocan sellos en los dispositivos de seguridad de las máquinas registradoras. Aunque la ley no lo establece, es conveniente hacer la aclaración de que no se trata de cualquier sello o marca que a discreción pueda utilizar la autoridad fiscal, estos sellos o marcas deben de tener un sustento legal para ser tutelados.

Se trata de un delito doloso de hecho, aunque también lo es por ley, ya que se trata de evitar el propósito de control que dichos aparatos o sellos tienen.¹⁵¹

6.4.2. MÁQUINAS REGISTRADORAS Y MARBETES. La fracción II del artículo 113 del Código Fiscal establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

Estas máquinas son las que imprimen en los documentos el pago o presentación de alguna declaración, lo cual en cierta forma ha caído en desuso

¹⁵¹ Ibidem, p. 209 y 210.

primero por la intervención de las Instituciones de Crédito y actualmente por la presentación de declaraciones por Internet.

En cuanto a los marbetes, estos se conceptúan de acuerdo con la fracción IV del artículo 3 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios como el signo distintivo de control fiscal y sanitario, que se adhiere a los envases que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que no exceda de 5000 mililitros y que se incorpora a las cajetillas que contengan cigarros y precinto de acuerdo con la fracción V del artículo 3 de la citada ley, es el signo distintivo de control fiscal y sanitario, que se adhiere a los recipientes que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que exceda a 5000 mililitros. La posesión solamente es legal cuando se tiene para su manejo control y custodia o son adquiridos por los contribuyentes ante la autoridad fiscal en pago del impuesto, es conveniente puntualizar que la normatividad sobre la posesión y adquisición de marbetes esta dispuesta en disposiciones misceláneas.

La comisión dolosa en este ilícito supone, que el sujeto activo tiene conocimiento de que los marbetes han sido ilegalmente obtenidos o que no se tiene derecho a disponer de ellos y la voluntad de poseerlos o enajenarlos.¹⁵²

6.4.3. IMPRESIÓN DE COMPROBANTES. La fracción III del artículo 113 del Código Fiscal determina que se impondrá una pena de tres meses a seis años de prisión al que dolosamente reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 del mismo Código sin estar autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imprimir comprobantes fiscales o cuando estando autorizado para ello no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

Este delito se presenta:

1. Cuando la reproducción o impresión la realiza un impresor no autorizado por la Secretaria de Hacienda, lo cual puede traer como consecuencia que el contribuyente a que se refieren puede ser real o imaginario y.

¹⁵² Ibidem, p. 213 y 214.

2. Cuando la reproducción o impresión se lleve a cabo por persona autorizada, sin la anuencia o consentimiento del contribuyente a que se refieren los comprobantes o de un contribuyente imaginario.

Este delito es doloso ya que el sujeto activo sabe que no tiene autorización de la Secretaria de Hacienda o autorización del contribuyente.¹⁵³

6.5. VISITAS SIN MANDAMIENTO DE AUTORIDAD. El artículo 114 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos, sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente.

Es conveniente delimitar que la figura delictiva que se analiza sólo se refiere a servidores públicos federales, por estar contenida en un ordenamiento de carácter federal.

El segundo elemento debe entenderse o interpretarse que se refiere a visitas domiciliarias y embargos de carácter fiscal federal porque también se contiene dentro del código fiscal.

Otro elemento de la figura delictiva es la de autoridad fiscal competente que se refiere a la autoridad que de acuerdo con la ley y las disposiciones reglamentarias tiene atribuciones, facultades u obligaciones de realizar visitas domiciliarias y embargos en materia fiscal federal.

Una vez expuesto lo anterior las hipótesis de este precepto son:

1. Ordenar sin ser autoridad fiscal competente y sin el mandamiento correspondiente, una visita domiciliaria o un embargo.
2. Practicar sin contar con el mandamiento de autoridad fiscal competente una visita domiciliaria o un embargo.¹⁵⁴

En la práctica se han presentado muchos casos en los cuales servidores públicos practican o pretenden practicar visitas domiciliarias con ordenes de auditoría falsificadas y con esta figura delictiva se trata de limitar o castigar esa práctica, sin embargo, el punto criticable es que este delito se persigue por

¹⁵³ Ibidem, p. 214.

¹⁵⁴ Ibidem, pp. 213-219.

querrela de la autoridad hacendaría, ya que esta vinculado hacia el fisco federal y no en relación directa hacia el particular afectado por el ilegal proceder de los servidores públicos.

Este delito no tiene aplicación cuando las autoridades administrativas por error emiten mandamientos sin tener competencia.

6.6. AMENAZAS DE SERVIDORES PÚBLICOS. Este delito es de comisión dolosa por lo que se requiere el conocimiento de no tener competencia, o que el mandamiento este expedido por quien no tiene competencia.

El artículo 114-A del Código Fiscal establece: se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Esta figura delictiva no contempla el hecho de que la autoridad haga del conocimiento del contribuyente el hecho lícito de formular denuncias por los hechos delictivos de los que se tenga conocimiento y también es lícito formular los requisitos de procedibilidad conocidos como querrela y declaratorias, pero la amenaza se presenta demasiado seguido en las controversias fiscales, en las cuales se le comunica al contribuyente que auto corrija su situación fiscal, ya que de no hacerlo se hará la denuncia ante la procuraduría fiscal para que se formule la querrela por defraudación fiscal.

Este delito es de comisión dolosa, ya que el servidor público sabe o debe saber que su conducta esta calificada como delito.¹⁵⁵

El segundo párrafo del artículo 114-A establece: que se aumentará la sanción hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, al servidor público que promueva o gestione una querrela o denuncia notoriamente improcedente .

Desgraciadamente, como ya se dijo en párrafos anteriores en este delito la querrela corresponde a la Secretaría de Hacienda y por lo tanto se presta a un manejo político, y puede presentarse el desvío del poder.

¹⁵⁵ Ibidem, pp. 221-223.

CONCLUSIONES

1.- Uno de los objetivos de la política fiscal, es la captación de recursos, lo cual es primordial para el Estado, ya que sirven para que el mismo cumpla con sus funciones, pero en el actual sexenio se pretendía eliminar la tasa 0% del Impuesto al Valor Agregado, sin realizar el cabildeo necesario y sin hacer los estudios económicos, políticos, sociales, y psicológicos, que deben prever obstáculos, efectos, consecuencias y reacciones de los afectados o de la actividad que se pretenda gravar, de ahí su fracaso.

2.- La importancia de la recaudación se observa en la actividad litigiosa, ya que los asuntos en materia fiscal son los más numerosos dentro del derecho administrativo, cuyas resoluciones dañan las finanzas públicas, pues dan lugar a devoluciones multimillonarias de impuestos, como lo es, el caso de Transportación Marítima Mexicana, de las empresas productoras de jugos, en el caso del Impuesto al Valor agregado y las devoluciones del Impuesto Sustitutivo de Crédito al Salario y del impuesto a la Venta de Productos y Servicios Suntuarios, que resultaron inconstitucionales.

3.- La infracción Fiscal en una conducta típica, antijurídica y culpable, la misma se castiga con una sanción que puede ser administrativa o penal, como lo es la sanción por evasión fiscal, la cual tiene una fuente de suma importancia en el comercio informal, en la que se encuentra un centro de corrupción, que es otra de los lucros que tienen sumido al país en la pobreza económica; es ahí donde se distribuye mercancía de contrabando, mercancía robada y mercancía pirata.

4.- Las autoridades fiscales, también tienen que ver con la evasión fiscal, ya que se dictan normatividades que van mas allá de la ley y por consecuencia observan situaciones fiscales, que perjudican al contribuyente, por otra parte, hay una fuerte corrupción en el personal hacendario, que al no recibir dádivas de los contribuyentes, observan como anomalías para efectos fiscales, situaciones que están dentro de la ley, lo que da lugar a que de acuerdo con la idiosincrasia del mexicano, este tenga el siguiente razonamiento, si los auditores fiscales no respetan la ley, yo porque la voy a respetar.

5.- El Lic. Arturo Millán González, pregunta porque se considera inconstitucional la defraudación fiscal calificada simple, ya que el engaño constituye un agravante de la defraudación fiscal simple; en la que el engaño constituye un elemento esencial. Lo que resulta jurídicamente incongruente,

pues no puede resultar agravada una conducta delictiva, con uno de los elementos esenciales de la misma conducta, pues se atenta contra el artículo 23 Constitucional que establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. Lo que equivale a decir nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos delictuosos. Principio general de derecho “*Non bis in idem*”.

6.- El artículo 144 del Código Federal de Procedimientos Penales, se refiere a la forma de calcular el monto de la caución para obtener el beneficio de la libertad provisional, tratándose del delito de defraudación fiscal que se refiere a las contribuciones adeudadas incluyendo actualización y recargos, la cual, regularmente resultará demasiado elevada en cuanto a su monto, lo que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación contrario a lo dispuesto por nuestra Carta Magna, que en su artículo 20 explica: que son garantías del inculpado: El monto y la forma de caución que se fijó, deberán ser asequibles al inculpado, esto es, que correspondan a la capacidad económica del inculpado.

PROPUESTAS

1.- Cuando el gasto público es superior a los ingresos fiscales y como resultado de lo anterior, el Estado necesite aumentar los impuestos ya existentes, o crear otros nuevos, antes de hacerlo, se deben hacer los estudios políticos, económicos, sociales y psicológicos que prevean los efectos, consecuencias, obstáculos y reacciones de los afectados o de la actividad que se pretende gravar; que se respeten los principios constitucionales de legalidad, equidad y proporcionalidad, destino de los impuestos, capacidad contributiva y de seguridad jurídica.

2.-La recaudación deberá aumentar cuando la imposición de gravámenes o el aumento de los mismos, observen los estudios y respeten los principios arriba indicados y dejarán de perderse las controversias fiscales que se litigan en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las cuales no se pierden por culpa de los tribunales, sino de la insensibilidad de nuestros dirigentes al promulgar nuevos impuestos y por las mismas causas expuestas, dejarán de efectuarse devoluciones multimillonarias, que ya la Suprema Corte de Justicia de la Nación limitó, al expresar que, como en el caso de los jugos de frutas, quien podía pedir la devolución, debía de ser el consumidor.

3.-Que la acción del fisco para acabar con la evasión fiscal, sea enérgica e inflexible, para controlar el comercio ambulante, mediante su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; que el gasto de los recursos públicos sea escrupuloso, justificado, transparente y eficaz; que el gobierno o la Secretaría de Hacienda haga una campaña de concientización entre la ciudadanía, de que el pago de los impuestos es necesario para que se cumpla con el gasto público, tomando como primer objetivo a la niñez, esa campaña debe incluir escuelas, foros, colegios etc., y no basarse en amenazas como se ha hecho hasta la fecha.

4.- La corrupción de las autoridades fiscales, puede atacarse, si el sistema tributario se estructura sobre el menor número de gravámenes posibles, si se selecciona a los funcionarios de la Administración Tributaria entre elementos eficientes, idóneos, que posean vocación de servicio y que sean honestos en su actuación; si se capacita al personal hacendario para que dejen de observar omisiones inexistentes o de plano inventándolas; que fundamenten y motiven sus actas de auditoría o las liquidaciones de las mismas, para evitar que Hacienda pierda la mayoría de los litigios ante los tribunales.

5.- Es necesario que las barras de abogados y los foros de exposición sobre el delito de defraudación fiscal, presionen para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncie al respecto el procedimiento de investigación de los delitos fiscales, ya que lo inicia el Sistema de Administración Tributaria, generalmente con la expedición de una orden de visita domiciliaria y la realiza un Contador Público que no conoce la Ley Penal, sin embargo, a su criterio turna el expediente al área penal de la Federación del mismo organismo, el cual elabora el dictamen contable y se turna el expediente a la Procuraduría Fiscal para que se formule la querrela, todo lo anterior invadiendo las facultades de investigación y persecución de los delitos, pues el artículo 21 constitucional otorga al Ministerio Público tal facultad; que se pronuncie la Suprema Corte, respecto de la constitucionalidad del principio “*Non bis in idem*”; sobre la caución que debe exigirse para obtener la libertad provisional. Si es necesario modificar la legislación fiscal al respecto.

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. Ayala Espino, José, *Economía del Sector Público Mexicano*, Grupo Editorial Esfinge, 2º Ed., México, 2001, p. 220.
2. Idem.
3. Ibidem, p. 225.
4. Idem.
5. Margain Manautou, Emilio, *Nociones de Política fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988, pp. 8-13.
6. Idem.
7. Idem.
8. Idem.
9. Idem.
10. Escudero Cruz, Cinthia Elvira, s/e, México, s/f, p. 1.
11. Idem.
12. Ibidem, p. 2.
13. Ibidem, p. 3.
14. Idem.
15. Ibidem, p. 4.
16. Ibidem, p. 5.
17. Idem.
18. Ibidem, p. 6.
19. Ibidem, p. 7.
20. Idem.
21. Ibidem, pp. 12 y 13.
22. Ibidem, p. 13.
23. Ibidem, pp. 13 y 14.
24. Idem.
25. Ibidem, p. 15.
26. Ibidem, p. 16.
27. Idem.
28. Ayala Espino, José, opus cit, p. 146.
29. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988, p. 148.
30. Ayala Espino, José, opus cit., p. 153.
31. Ibidem, p.150.
32. Ibidem, p. 184.
33. Ibidem, p. 185.
34. Idem.
35. Citado por Ayala Espino, José, opus cit., p. 186.

36. Citados por De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., p. 129.
37. Idem.
38. Ibidem, p. 125.
39. Ibidem, pp. 129 y 130.
40. Ayala Espino, José, opus cit., p. 178.
41. De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., p. 98.
42. Ayala Espino, José, opus cit., p. 173.
43. Idem.
44. De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., p. 104.
45. Idem.
46. Ayala Espino, José, opus cit., p. 182.
47. Ibidem, p. 166.
48. Ibidem, p. 169.
49. Ibidem, p. 180.
50. Ibidem, p. 181.
51. Citado por De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., p. 109.
52. Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno.- Informe 1959, p. 114.
53. Citado por De la Garza, Sergio Francisco, opus cit., pp. 114 y 115.
54. Idem.
55. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1970, p. 350.
56. Margain Manautou, Emilio, opus cit., pp. 24 y 25.
57. Idem.
58. Ibidem, p. 28.
59. Ibidem, pp. 28 y 29.
60. Citado por Witker V., Jorge, *Introducción al Derecho Económico*, Oxford University Press Harla, México, 1997, p. 109.
61. Ayala Espino, José, opus cit., p. 224.
62. Ibidem, p. 305.
63. Ibidem, p. 298.
64. Citado por Jiménez Galván, Gustavo, *Antología Fiscal I*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1996, p. 383.
65. García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editor, México, 1982, p. 71.
66. Ibidem, p. 73.
67. Idem.
68. Ibidem, p. 74.
69. Ibidem, p. 76.
70. Ibidem, pp. 76 y 77.

71. Ibidem, p. 93.
72. Ibidem, pp. 101-103.
73. Ibidem, p. 110.
74. Ibidem, p. 113.
75. Ibidem, p. 121.
76. Ibidem, p. 122.
77. Ibidem, p. 130.
78. Ibidem, p. 131.
79. Revista de Tesis Jurisprudenciales, Pleno del 16 de mayo de 1938, p. 106.
80. García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 133.
81. Ibidem, p. 141.
82. Ibidem, p. 146.
83. Idem.
84. Idem.
85. Ibidem, pp.147 y 148.
86. Citado por García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 151.
87. Ibidem, p. 153.
88. Ibidem, p. 159.
89. Ibidem, pp. 164-166.
90. Ibidem, p. 168.
91. Citado por García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 179.
92. Jiménez Galván, Gustavo, opus cit., p. 387.
93. García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 220.
94. Citado por García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 287.
95. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Enero a Diciembre de 1952, pp. 126 y 162, y Enero a Diciembre de 1949, p. 70, citado por Jiménez Galván Gustavo, opus cit., p. 388.
96. García Domínguez, Miguel Ángel, opus cit., p. 389.
97. Ibidem, pp. 389 y 390.
98. Citado por De la Garza, Sergio Francisco, opus cit, p. 799.
99. García Maynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995, p. 295.
100. Citado por Lomeli Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1979, p. 12.
101. Idem.
102. Idem.
103. Lomeli Cerezo, Margarita, opus cit., p. 13.
104. García Maynez, Eduardo, opus cit., p. 298.
105. Citado por García Maynez, Eduardo, opus cit., p. 298.

106. García Maynez, Eduardo, opus cit., p. 302.
107. Idem.
108. Citado por Lomeli Cerezo, Margarita, opus cit., p. 28.
109. Idem.
110. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), números 337-348,1965, p. 275 y exp. 5183/66, 1er. Trim., 1967, p. 164, Juicio 57/65, 7ª sala, 5-V-65.
111. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), números 391-393, p. 148.
112. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), números 403-405,1970, p.p. 7-17., Amparo en Revisión 249/69/3212/69, 24-IV-1570 y 27/70/1871/69, 14-VIII-1970,
113. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Marzo de 1937, p. 431.
114. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Mayo de 1937, p. 1328; Junio de 1937, p. 1690; Julio de 1937, p. 2424; 394-396, 1969, p.p. 250-256.
115. Semanario Judicial de la Federación (SJF), VI Época, vol. LXXXII, 3ª parte, p. 29.Amparo en Revisión, 2025/1957, 15-IV-65.
116. Semanario Judicial de la Federación (SJF), VII Época, vol. 72, 1ª parte, p.80. Amparo Directo 1/75, 4-II-75. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.
117. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), 2ª Época, año VII, núm. 83, Noviembre de 1986, p. 425.
118. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), 2ª Época, N° 87, tesis 102. Remisión número 1461/86. Resuelto en sesión de 25 de Marzo de 1987, por unanimidad de 8 votos. Magistrado ponente: Margarita Lomeli Cerezo. Secretario: Lic. Mª Guadalupe Herrera Calderón.
119. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Números 337-348,1965, p. 273. Tribunal Fiscal de la Federación (TFF), juicio 2787/64, 11-VII-1965.
120. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), Exp. 354/940, 1940, p. 78.
121. Semanario Judicial de la Federación (SJF), VI Época, vol. CXXXIII, 3ª parte, p. 84, Revista Fiscal (RF), 548/1963,
122. Semanario Judicial de la Federación (SJF) VI Época, vol. LXXIX, 3ª parte, p. 26, Revista Fiscal (RF). 112/961.
123. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), núms. 25-36, 1939, p. 19, Exp. 1180/937.
124. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), II – 1938, p. 664.

125. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), XII – 1937, p. 5878.
126. Amparo en Revisión, 3569/59, 18 – XI – 70, Informe del presidente de la SCSN, 1970, p. 105.
127. Semanario Judicial de la Federación (SJF), VII Época, vol. XLVI, 6ª parte, p. 67., Amparo Directo, 270/72, 18 - X – 72. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.
128. Semanario Judicial de la Federación (SJF), VII Época, vol. 41, 6ª parte. p. 74., Amparo Directo, DA -573-70, 2-V-72.
129. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF), 2ª Época, num. 27, III-82, p. 289.
130. Citado por Tapia Tovar, José, *La Evasión y la Defraudación Fiscal*, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2003, p. 15.
131. Citado por Sánchez Lozano, *Ensayo Sobre la Economía Informal*, s/e, México, s/f, p. 9.
132. García Q., César Albiñana, *La evasión Legal Impositiva*, RTFF, 5º Numero extraordinario, México, 1971, p. 24.
133. Tapia Tovar, José, opus cit., p.26.
134. Ibidem, p. 33.
135. Ibidem, p. 37.
136. Citado por García Q., César Albiñana, opus cit., p. 28.
137. Idem.
138. Ibidem, p. 29.
139. Idem.
140. Idem.
141. Ibidem, p. 31.
142. Idem.
143. Idem.
144. Idem.
145. Idem.
146. Idem.
147. Ibidem, p. 33.
148. Ibidem, p. 34.
149. Idem.
150. Idem.
151. Idem.
152. Idem.
153. Ibidem, p. 35.
154. Idem.
155. Idem.

156. Idem.
157. Ibidem, p. 37.
158. Idem.
159. Idem.
160. Idem.
161. Idem.
162. Idem.
163. Ibidem, p. 38.
164. Idem.
165. Ibidem, p. 39.
166. Idem.
167. Idem.
168. Idem.
169. Ibidem, p. 40.
170. Ibidem, pp. 40 y 41.
171. Ibidem, p. 40.
172. Ibidem, pp. 41 y 42.
173. www.unam.mx/cgi-bin/foros/octubre-2/config.pl?
174. Citado por Tapia Tovar, José, opus cit., p. 28.
175. Tapia Tovar, José, opus cit., p. 85.
176. Ibidem, p. 86.
177. Ibidem, p. 87.
178. Idem.
179. Sánchez Lozano, opus cit, pp. 1 y 2.
180. Ibidem, p. 2 y 3.
181. Ibidem, p. 3.
182. Idem.
183. Ibidem, p. 4.
184. Ibidem, p. 6.
185. Idem.
186. Ibidem, p. 7.
187. Idem.
188. Idem.
189. Ibidem, p. 8.
190. Idem.
191. Idem.
192. Idem.
193. Idem.
194. Amuchástegui Requena, Irma G., *Derecho penal*, Editorial Harla, S.A. de C.V., México, 1993, pp. 35 y 36.

195. Ibidem, p. 36.
196. Idem.
197. Ibidem, p. 37.
198. Idem.
199. Ibidem, p. 38.
200. Idem.
201. Idem.
202. Ibidem, p. 39.
203. Ibidem, p. 40.
204. Idem.
205. Ibidem, p. 41.
206. Idem.
207. Ibidem, p. 42.
208. Idem.
209. Idem.
210. Ibidem, p. 43.
211. Idem.
212. Idem.
213. Ibidem, p.44.
214. Idem.
215. Ibidem, p. 45.
216. Ibidem, pp. 45 y 46.
217. Ibidem, p. 46.
218. Idem.
219. Zamora Pierce, Jesús, *El Fraude*, Editorial Porrúa, S.A., México, 2000, p. 23.
220. Amparo directo 5309/66. Casandra Guadalupe Martínez Martínez. 20 de enero de 1967. 5 votos. Ponente: Agustín Mercado Alarcón.
221. Citado por Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 28.
222. Fuente: Penal, Pág. 3709. Tomo LXXVI. Tsuru Kiso. 2 de junio de 1943. 3 votos.
223. Zamora Pierce, Jesús, Opus cit., p. 76.
224. Citado por Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 78.
225. Amparo directo 4675/62. Ricardo Romero Cuéllar. 5 de abril de 1967. 5 votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.
226. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., pp. 82 y 85.
227. Penal, p. 1839, vol I, Tomo: CIV. Época: 5°.
228. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., pp. 90 y 91.
229. Ruiz Ochoa, José, Fuente: Penal, pág. 3384. 2 de marzo de 1945. 4 votos. Tomo LXXXIII, época 5ª.

230. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 93.
231. Amparo directo 2381/65. Armando Aburto Hernández. 29 de Julio de 1965. Unanimidad de cuatro votos. Ponente : Abel Huitrón y A.
232. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 105.
233. Pérez Haces, Antonio, Fuente: Penal, pág. 2051, Tomo XCII. 19 de Junio de 1947. 4 votos.
234. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 113.
235. Ibidem, pp. 115 y 116.
236. Tribunal Colegiado del Décimo Circuito. Amparo en revisión 118/82. Hernán Barbosa Loeza. 28 de septiembre de 1982. Unanimidad de votos. Ponente: Homero Ruiz Velázquez.
237. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 149.
238. Amparo directo 5788/60. Mario Humberto Carrera Gama. 2 de diciembre de 1960. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.
239. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 157.
240. Ibidem, p. 159.
241. Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Penal. Amparo directo 19/72. Héctor Adolfo Gurrion García. 16 de junio de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Franco.
242. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 164.
243. Citado por Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 165.
244. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., pp. 165 y 166.
245. Directo 2841/1962. Bartolo Rojo Navarro. Resuelto el 5 de septiembre de 1962, por unanimidad de 4 votos. Ausente el Sr. Mtro. Rivera Silva. Ponente el Sr. Mtro. Mercado Alarcón. Srio. Lic. Enrique Padilla Correa, 1ª sala. Boletín 1962, p. 538.
246. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 178.
247. Ibidem, pp. 180 y 181.
248. Amparo directo 6670/62. Ricardo Guzmán Fuentes. 9 de octubre de 1963. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Alberto R. Vela.
249. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., pp. 193 y 194.
250. Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito (TC 012099 Pen) Amparo directo 180/89 Roberto Giordani Fraga y Guadalupe Jaramillo Rodríguez de Giordani. 27 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: González Ballesteros Tena. Secretaria: Ma. del Pilar Vargas Codina).
251. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 197.
252. Idem.

253. Fuente: Penal, Díaz de Sandi Camacho Jaime, pág. 168. Tomo C. 7 de julio de 1949. 5 Votos.
254. Zamora Pierce, Jesús, opus cit., p. 207.
255. Rivera Silva, Manuel, *Derecho Penal Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1984, p. 9.
256. Ibidem, pp. 10-13.
257. Ibidem, p. 11.
258. Citado por Urbina Nandayapa, Arturo, *Los Delitos Fiscales en México*, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, 1997, p. 19.
259. Rivera Silva, Manuel, opus cit., p. 15.
260. Vols. 121-126, sexta parte, p. 172, Primer Circuito, Primero administrativo, Amparo en Revisión, 894/78, 31 de enero de 1979, unanimidad de votos.
261. Revisión No. 2267/82. Resuelta en sesión de 29 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos.
262. Millán González, Arturo, *Defraudación Fiscal 2001*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2001, p. 258.
263. Idem.
264. Ibidem, p. 259.
265. Idem.
266. Ibidem, p. 260.
267. Torres López, Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, Editorial Porrúa, S.A., México, 2001, pp. 275 y 276.
268. Rivera Silva, Manuel, opus cit., p. 38.
269. Ibidem, pp. 42 y 43.
270. Ibidem, pp. 45 y 46.
271. Ibidem, p. 50.
272. Ibidem, p. 52.
273. Amuchástegui Requena, Irma G., opus cit., pp. 40 y 41.
274. Idem.
275. Idem.
276. Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 243.
277. Rivera Silva, Manuel, opus cit., p. 66.
278. Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 248.
279. Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., p. 112.
280. Idem.
281. Rivera Silva, Manuel, opus cit., p. 67.
282. Ibidem, pp. 120 y 121.
283. Ibidem, pp. 121 y 122.

284. Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., p. 45.
285. Ibidem, pp. 45 y 46.
286. Ibidem, p. 47.
287. Ibidem, p. 50.
288. Revista Fiscal (RF), 185/1954. VIJ, VII -1955, p. 322.
289. Millán González, Arturo, opus cit., p. 143.
290. Ibidem, p. 144.
291. Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., pp. 51-55.
292. Ibidem, pp. 57 y 58.
293. Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 152-155.
294. Ponce Rivera, Alejandro, *Nueva Responsabilidad Fiscal Penal*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2000, pp.129 y 130.
295. Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., p. 68.
296. Ibidem, p. 70.
297. Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 155.
298. Ibidem, p. 156.
299. Ibidem, p. 157 y 158.
300. Ibidem, p. 158.
301. Millán González, Arturo, opus cit., pp. 150 y 151.
302. Ibidem, p. 142.
303. Idem.
304. Semanario Judicial de la Federación (SJF). Octava Epoca. XI-marzo. p. 256).Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.
305. Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 163.
306. Ibidem, p. 168.
307. Semanario Judicial de la Federación (SJF) y su Gaceta, Novena época. III, Enero de 1966 tesis I. I°.P.6.P. p. 277. Amparo directo 1377/95. Laureano Brizuela Wilde.12 de Diciembre de 1995. Unanimidad de votos. ponente:German Tena Campero. Secretario: Juan Jose Olvera López.
308. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (RTFF).3ª. Época. Año XI, mayo 1998 N° 125, p.337. Juicio N°. 1612/96.-Sentencia de 25 de marzo de 1997, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Gamaliel Olivares Juárez.-Secretario: Lic. Lázaro Figueroa Ruiz.
309. Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., pp. 181 y 182.
310. Ibidem, p. 185.
311. Ibidem, pp. 185 y 186.

312. Ibidem, p. 188.
313. Idem.
314. Ibidem, p. 191.
315. Ibidem, p. 192.
316. Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., pp. 81 y 82.
317. Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., p. 205.
318. Torres López, Mario Alberto, opus cit., pp. 171 y 172.
319. Semanario Judicial de la Federación (SJF), Octava Época. XII-agosto. P. 404. Amparo en revisión 403/92. Eva Aída Gaeta González. 15 de Octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos de Gortari Jiménez. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.
320. Torres Lopez, Mario Alberto, opus cit., p. 173.
321. Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., pp. 87 y 88.
322. Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Queja 784/96. Herramientas Truper, S.A., 23 de Octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Ramón E. García Rodríguez.
323. Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 2001, p. 468.
324. Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Moisés Begdadi, Tomo LVII, Quinta Época, Página 2789, 12 de septiembre de 1938.
325. Amparo directo 3969/1870. Florentino Hernández Villalobos. Septiembre 28 de 1973. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mtro. Mariano Ramírez Vázquez. 3ª. Sala Séptima Época, Volumen 57, Cuarta Parte, Página 21.
326. Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 179.
327. Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., pp. 207 y 208.
328. Semanario Judicial de la Federación (SJF) y su Gaceta. Novena época. Tomo IX. Mayo de 1999. Tribunales Colegiados de Circuito y Acuerdos. México. 1999. P. 1003. Tribunal Colegiado en Materia Penal del Séptimo Circuito. VII. p. 104 P, Amparo en revisión 475/98. Luis Carlos Suárez Márquez. 16 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Pérez Troncoso. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.
329. Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., pp. 210 y 211.
330. Semanario Judicial de la Federación (SJF). Octava Época. XIV-septiembre. Tesis I. 4º. P. 50 P.p. 301. Precedentes, Amparo directo 184/93. José Garicoechea Echenique. 13 de mayo de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Manuel Patiño Vallejo. Secretario: Francisco Fong Hernández.

331. Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., p.213.
332. Semanario Judicial de la Federación (SJF). Octava Época. XV-II febrero. Tesis IV.3°.54 A. p. 295.Precedentes, Amparo en revisión 233/94. Gracia Bortolussi Gasparinni. 1 de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel Gracia Salazar. Secretario: Hilario Zarazúa Galdeano.
333. Semanario Judicial de la Federación (SJF) y su Gaceta. Novena Época. Tomo IV. Diciembre de 1996. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. México. 1996. p.p. 385 y 386.Segundo Tribunal Colegiado del Decimocuarto Circuito. XIV. 2°. 44 P, Amparo directo 412/96. Roberto Borge Martin. 10 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: Gabriel A. Ayala Quiñones.
334. Ponce Rivera, Alejandro, opus cit., p.216.
335. Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 188.
336. Ibidem, pp. 188 y 189.
337. Ibidem, p. 190.
338. Urbina Nandayapa, Arturo, opus cit., pp. 109 y 110.
339. Torres López, Mario Alberto, opus cit., p. 198.
340. Ibidem, pp. 199 y 200.
341. Ibidem, p. 203.
342. Ibidem, pp. 204-206.
343. Ibidem, pp. 207 y 208.
344. Ibidem, p. 209 y 210.
345. Ibidem, p. 213 y 214.
346. Ibidem, p. 214.
347. Ibidem, pp. 213-219.
348. Ibidem, pp. 221-223.

BIBLIOGRAFIA

Albiñana García, Q. César, *La Evasión Legal Impositiva*, RTFF, 5º Número extraordinario, México, 1971.

Alvarado Lara, Alejandro, “Reformas Estructurales y Presión Fiscal”, PAF, México, 1ª quincena Nov. 2003, Número 338.

Alvarado Lara, Gerardo Alejandro, “Prontuario de Actualización Fiscal”, PAF, México, 1ª quincena Nov. 2003, Número 338.

Amuchástegui Requena, Irma G., *Derecho Penal*, Editorial Harla, S.A. de C.V., México, 1993.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, S.A., México, 2001.

Ayala Espino, José, *Economía del Sector Público Mexicano*, Grupo Editorial Esfinge, 2º Ed, México, 2001.

Briseño Sierra, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Antigua Librería de Robredo, México, 1964.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1998.

Calvo Nicolau, Enrique, *Comentarios a la Reforma Fiscal 2002*, Editorial Themis, S.A.

Calvo Nicolau, Enrique, *Comentarios a la Reforma Fiscal 2003*, Editorial Themis, S.A.

Calvo Nicolau, Enrique, *Comentarios a las Reformas Fiscales 2002 y 2003*, Editorial Themis, S.A.

Calzada Padrón, Feliciano, *Derecho Constitucional*, Editorial Harla, México, 1990.

Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal II*, IURE editores, México, 2003.

Cartas Sosa Rodolfo y Ayala Vallejo Graciela, *Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*, Editorial Themis, S.A., México, 1964.

Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis, S.A., México, 2006.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ediciones Luciana, México, 2005.

Código Civil para el Distrito Federal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.

Código Federal de Procedimientos Penales, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2001.

Código Penal Federal, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2001.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988.

Faya Viesca, Jacinto, *Finanzas Públicas*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1986.

Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1970.

Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1968.

García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción Fiscal*, Cárdenas Editor, México, 1982.

García Maynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995.

Johnson Okhuysen, Eduardo A., *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal*, Editorial Themis, S.A., México, 1988.

Jiménez Galván, Gustavo, *Antología Fiscal I*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1996.

Ley Federal del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria,

Ley de Fiscalización Superior de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2005.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis, S.A., México, 2006.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2005.

Lomeli Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1979.

Margain Manautou, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1998.

Martínez Morales, Rafael I. , *Derecho Administrativo 3er. Y 4º. Cursos*, Editorial Oxford, México, 2001.

Millán González, Arturo, *Defraudación Fiscal 2001*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2001.

Orellana Wiarco, Octavio Alberto, *El Delito de Defraudación Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., México, 2001.

Palacios Luna, Manuel R., *El Derecho Económico en México*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996.

Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Banca y Comercio, México, 2002.

Ponce Rivera Alejandro, *Nueva Responsabilidad Fiscal Penal*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2000.

Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación, “Diario Oficial de la Federación”, 12 de Septiembre del 2001.

Revista IDC Información Dinámica de Consulta, Editorial Expansión, 31 de Octubre de 2003.

Ríos Elizondo, Roberto, *El Presupuesto de Egresos*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1972.

Rivera Silva, Manuel, *Derecho Penal Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1984.

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford, México, 2001.

Sánchez Lozano, *Ensayo sobre la Economía Informal*, s/e, México, s/f.

Tapia Tovar, José, *La Evasión y la Defraudación Fiscal*, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2003.

Torres López, Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, Editorial Porrúa, S.A., México, 2001.

Urbina Nandayapa, Arturo, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales*, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, 1999.

Urbina Nandayapa, Arturo, *Los Delitos Fiscales en México*, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, 1997.

Witker V. Jorge, *Introducción al Derecho Económico*, Oxford University Press Harla, México, 1997.

Zamora Pierce, Jesús, *El Fraude*, Editorial Porrúa, S.A, México, 2000.