

- COMPATRIOTAS QUE CHIAPAS REQUIERE.

Mtra. Karla Marena Carranza Ojeda

- LA EMPRESA FAMILIAR COMO ORGANIZACIÓN INTELIGENTE.

Dr. Jaime Alberto Flores Sandoval

- PENSAMIENTO CRÍTICO COMO BASE ESTRUCTURAL DE LA PLANEACIÓN FISCAL.

Mtro. Miguel A. Casillas

- TEORÍA DEL DELITO Y DELITOS FISCALES.

Dr. David Robles de Anda



03 COMPATRIOTAS QUE CHIAPAS REQUIERE

Karla Marena Carranza Ojeda

07 LA EMPRESA FAMILIAR COMO ORGANIZACIÓN INTELIGENTE

Miguel A. Casillas

12 PENSAMIENTO CRÍTICO COMO BASE ESTRUCTURAL DE LA PLANEACIÓN FISCAL

Jaime Alberto Flores Sandoval

24 TEORÍA DEL DELITO Y DELITOS FISCALES

David Robles de Anda



RECTOR: Gabriel Enrique Bravo del Carpio
Doctor en Derecho Fiscal Egresado del INEF

DIRECTORA: Susana Palacios Morales
Maestra en Derecho Fiscal Egresado del INEF

EDITORA: Mariana Hernández Cortazar
Licenciada en Derecho por la FLDCH

DISEÑO EDITORIAL: Vania Carolina Casillas Zúñiga
Licenciada en Diseño Gráfico

5ta poniente norte 633-D Col. Centro C.P. 29000
Tuxtla Gutiérrez Chiapas, México.

Pholio una revista editada por editorial INEF en coordinación con el INEF 5ta poniente norte 633-D Col. Centro C.P. 29000 Tuxtla Gutiérrez Chiapas, México. Pholio es una publicación científica de Editorial INEF, revista mensual, Julio 2019. TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS, PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL, INCLUYENDO CUALQUIER MEDIO ELECTRÓNICO O MAGNÉTICO PARA FINES COMERCIALES. Editor responsable: Gabriel Enrique Bravo del Carpio, número de reservante el Instituto de Estudios Fiscales de Autor 04-2005-1031011300-102 Domicilio de la publicación 5ta poniente norte 633-D Col. Centro C.P. 29000 Tuxtla Gutiérrez Chiapas, México.



Compatriotas que **Chiapas** requiere

KARLA M. CARRANZA OJEDA



LICENCIADA EN DERECHO. MAESTRÍA EN DERECHO EMPRESARIAL Y FISCAL. ACADEMICO DE LA FACULTAD LIBRE DE DERECHO.

El 23 de junio del año 2017, cayó una lluvia torrencial en Tuxtla Gutiérrez de 80 milímetros¹ la cual fue suficiente para que las calles se desbordaran, los vehículos navegaran como góndolas en Venecia, se inundarán las calles, las coladeras se rebalsaran y las casas se llenaran de aguas negras. Este escenario cada vez que llueve no es aislado ni exclusivo de esta ciudad, se replica cada año, durante la temporada de lluvias a lo largo y ancho del país. La razón siempre es la misma, por más alcantarillas pluviales que se construyan nunca serán cien por ciento funcionales si se tapan con toneladas de residuos sólidos.

La acumulación de basura en nuestras calles genera daños de todas las índoles, al aire, al agua, al subsuelo, a la

infraestructura pública, a la propiedad privada. De acuerdo a cifras oficiales dadas por el Instituto Nacional de Geografía e Informática en adelante INEGI, México recolecta 86 mil 343 toneladas diarias de basura² y esta basura procede de las viviendas, edificios, calles y avenidas, parques y jardines. Otro dato alarmante es el que arroja una investigación sobre residuos sólidos hecha en el año 2016 por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales y la organización Mover a México quienes presentan números fríos al afirmar que en México se generan 42 millones de toneladas de basura al año, lo que representa 175 veces el volumen de la Pirámide del Sol de Teotihuacán.³

Conocemos que por mandato de la Carta Magna en el inciso c) de la fracción III del artículo 115 obliga al municipio a satisfacer los servicios públicos de limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos, y esto se cumple en parte, ya que el municipio por sí o mediante concesión satisface la demanda de recolección de basura aunque no siempre dándole el tratamiento y clasificación que exigen las normas federales, pero lo hace y no es materia de esta investigación discutir su eficiencia, sino más bien delimitar que la sobrepoblación, el desplazamiento de la población del campo a la ciudad, el crecimiento desordenado de las ciudades, han contribuido en gran medida para que el tema de la basura rebase la capacidad del municipio y se haya convertido en un problema cuyas consecuencias estamos pagando todos como sociedad.

Por las razones expuestas en párrafos

¹ ÁLVAREZ, JUAN, Lluvias intensas causan inundaciones en Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, 24 de junio del 2017 Obtenido de Televisa.NEWS: consultado el 19 de febrero del 2018, <http://noticieros.televisa.com/ultimas-noticias/estados/2017-06-24/lluvia-superior-80-milimetros-deja-danos-tuxtla-gutierrez-chiapas/>

² INEGI, cuéntame territorio. Consultado el 19 de febrero del 2018, Obtenido de <http://cuentame.inegi.org.mx/territorio/ambiente/basura.aspx?tema=T>

³ GOBIERNO DE LA REPÚBLICA, Residuos Sólidos Urbanos, la otra cara de la basura. 19 de febrero del 2019, Obtenido de https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/39412/RESIDUOS_SOLIDOS_URBANOS_ENCARTO.pdf

anteriores, llamó poderosamente nuestra atención del tema de la basura una situación en particular, ya que no podemos evitar su generación y que la clasificación de ésta es una cuestión que requiere mucho más educación de la que nuestra sociedad posee, nos enfoquemos en abatir el desorden, el caos y la irresponsabilidad que ocasiona tirar nuestros desechos en horas y lugares no autorizados para hacerlo; Somos la sociedad en su conjunto, sectores público y privado, los que generamos el problema, luego entonces, proponemos la regulación legal de un grupo de

ciudadanos cuya labor, no remunerada pero sí estimulada fiscalmente, sea vigilar la tira clandestina de basura a los que llamaremos “Centinelas Cívicos de Desechos”.

El artículo 81 Reglamento de Protección Ambiental y Aseo Urbano para el Municipio de Tuxtla Gutiérrez hace hincapié en la corresponsabilidad gobernantes-gobernados al establecer “La limpieza del Municipio de Tuxtla Gutiérrez, corresponde conjuntamente a las autoridades municipales y a la ciudadanía en general.”⁴

El artículo 82 de éste multicitado

reglamento es digno de toda una campaña de publicidad, ya que un sector minúsculo de la población conoce sus obligaciones como ciudadano, como vecino de un fraccionamiento, colonia o barrio. Las fracciones II, III, IV, VI, VII y VIII, señalan de manera clara lo siguiente: II. “Abstenerse de arrojar basura o ensuciar la misma cuando transiten en la vía pública; III. Barrer diariamente el tramo de banqueta que les corresponde y mantener limpia la fachada de sus inmuebles, aun cuando las ocupen en calidad de inquilinos; IV. ...retirar los escombros, desechos y basura generados cuando efectúen trabajos de cualquier tipo sobre la vía pública; VI. Tratándose de propietarios o poseedores de condominios, casas o edificios que alberguen oficinas o negociaciones, contar en lugar apropiado, con depósitos generales para la basura y desechos...; VII. Los locatarios de los mercados, así como los comercios establecidos en las calles cercanas a los mismos; colaborar con el personal de limpia del ayuntamiento, a conservar limpio el interior de los mercados y calles que los circundan, depositando la basura y desechos que provengan de sus puestos y comercios, en los sitios y depósitos señalados para tal efecto; VIII. Los propietarios de puestos comerciales establecidos en la vía pública o semifijos cuidar tener limpio un perímetro de 3 metros del lugar que ocupen, la basura que produzcan estos o sus clientes será responsabilidad de dichos propietarios;”⁵

El apartado XI del capítulo V de dicho Reglamento incrusta la figura jurídica de la denuncia popular, por demás útil para los fines presentes, ya que el Centinela Cívico de Desechos, tendría personalidad jurídica dentro del municipio, previo acreditamiento, para conminar al infractor a retractarse de la conducta antijurídica, dándole la oportunidad de evitarse la aplicación de las sanciones de las autoridades administrativas. El Centinela



⁴REGLAMENTO DE PROTECCION AMBIENTAL Y ASEO URBANO PARA EL MUNICIPIO DE TUXTLA GUTIERREZ, 19 de febrero del 2019. Obtenido de <http://tuxtla.gob.mx/normatividad/rpaaut.pdf>

⁵Ídem

se convertiría en una especie de inspector a cuya declaración llegado el momento, la autoridad le dará más peso por estar facultado en un ordenamiento legal para vigilar que a la de otro ciudadano que no haya sido designado como Centinela.

El artículo 118 del Reglamento de Protección Ambiental y Aseo Urbano para el Municipio de Tuxtla Gutiérrez establece: *“toda persona, grupos sociales, organizaciones no gubernamentales, asociaciones y sociedades, podrán denunciar ante el ayuntamiento todo hecho, acto u omisión que contravenga las disposiciones del presente reglamento o que se encuentre establecido como infracción”*.⁶

Hay muchos ciudadanos que tienen claro que el problema ha rebasado a las autoridades locales, las cuales a su vez parecen inertes ante la situación porque

no hay quien los presione a realizar correctamente su trabajo. Por lo anterior consideramos que lo primero que debemos hacer es darle la trascendencia legal que requiere el tema a nivel estatal, a través de la incorporación en la Ley Orgánica Municipal del Estado de Chiapas de la figura del *“Centinela Cívico de Desechos”*, siendo el ordenamiento, en jerarquía idóneo para que las administraciones municipales no le den carpetazo al problema y para que el ciudadano inconsciente no pueda impugnar tan fácilmente la aplicabilidad de una sanción administrativa.

La inclusión de esta figura ciudadana no le asignará el carácter de servidor público al ciudadano comprometido con esta labor cívica, el cual por supuesto no recibirá una remuneración que salga del erario municipal; pero estará liderado

por un servidor público, cuya única y especial función será la de capacitar, respaldar y coordinar las acciones del Centinela Cívico de Desechos.

En primer término necesitamos incluir como una fracción adicional al artículo 36 de la Ley Orgánica Municipal del Estado de Chiapas, denominado *“de las atribuciones del Ayuntamiento”* el siguiente párrafo, *“Promover programas y acciones plurianuales con la participación ciudadana para combatir las tiras clandestinas de basura que conllevan a la contaminación del agua, el aire y el subsuelo”* con éste sencillo párrafo, mantendríamos vigente ésta colaboración ciudadana trienio tras trienio y que con ello el Centinela Cívico de Desechos se vincularía con otros programas sociales que mejoren el medio ambiente.

Complementando al artículo 36,



⁶ Ídem

proponemos incorporar en el artículo 56 de esta Ley Orgánica, como parte de la administración pública municipal centralizada la figura del “Centinela Mayor” quien será el encargado de coordinar y liderar a todos los ciudadanos registrados como “Centinelas Cívicos de Residuos” quienes serán los verdaderos protagonistas de esta iniciativa, pero que al pertenecer a diferentes niveles de escolaridad y estratos sociales, necesitarán ser capacitados por alguien que sí conozca la normatividad administrativa y que además respalde su acreditamiento.

El acreditamiento que haga el Centinela Cívico ante los demás ciudadanos tendrá dos finalidades, la primera, estará facultado para conminar al infractor o en su caso para realizar la denuncia cuando se tenga que aplicar los reglamentos municipales y segundo, para ser beneficiados con los estímulos fiscales que pretendemos se otorguen a cada ciudadano que contribuya a mantener un orden en el tema de la tira de basura.

En consecuencia, con la adición de la figura del Centinela Mayor, tendríamos que adicionar en el Título III de la Ley Orgánica Municipal del Estado de Chiapas, un capítulo con numeración VII ter, denominado “Del Centinela Mayor de Desechos” el cual deberá que explicar lo siguiente: “En cada municipio habrá ciudadanos designados como Centinelas Cívicos de Desechos, quienes serán liderados por un funcionario público del ayuntamiento denominado Centinela Mayor. Estos serán designados con base en el artículo 36 fracción (aquí fundamentaremos en base a la inclusión de la fracción que hemos incorporado en los párrafos arriba explicados). La cantidad

de Centinelas Cívicos de Desechos irá en proporción al crecimiento urbano del municipio”. El Centinela Cívico de Desechos colaborará con las autoridades municipales y estatales en cuidar los espacios públicos y denunciar a los vecinos que realicen tiras clandestinas de basura en los lugares no autorizados por el Ayuntamiento.

Por supuesto que el Centinela Mayor de Desechos tendrá que ser una persona que tenga una preparación profesional acorde con su labor y que además tenga experiencia en el tema, de otra forma su

labor no surtiría los resultados esperados. Es pertinente precisar que ya están reguladas las sanciones en el artículo 65 del Reglamento para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos en el Municipio de Tuxtla Gutiérrez que van desde la amonestación, la multa o la suspensión. Evidentemente no puede haber sanción si no hay infracción, pero una vez más las hipótesis que regulan las situaciones de quebrantamiento de las disposiciones administrativas en materia de desechos sólidos ya se encuentran regulados por el capítulo X, artículo 54



del Reglamento mencionado.

Por último proponemos a las autoridades competentes (legislatura local) que la labor de vigía del Centinela Cívico de Desechos sea reconocida por el Estado, y aunque no percibirá remuneración alguna para no causarle más erogaciones al Presupuesto de Egresos, sí sea estimulado fiscalmente con descuentos adicionales en el pago de impuestos municipales como el predial, panteones y también en servicios públicos ofrecidos por el municipio como la poda de árboles, el cambio de lámparas

de alumbrado público y en determinado momento el Estado podría sumarse a esta retribución haciendo descuentos en la emisión de documentos oficiales.

Esta propuesta refleja el amor que le tenemos al lugar donde hemos crecidos, a la necesidad de mejorar nuestro entorno y a la preocupación constante de no acabar con los recursos naturales que tan generosamente nos ha dado el planeta. Nuestra expectativa es que ésta propuesta sea implementada en Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, como ciudad piloto, y que su éxito sea replicado en otras ciudades. 📍

La **empresa familiar** como organización inteligente



MIGUEL A. CASILLAS

ASESOR Y CONSULTOR EN IMPUESTOS. ACADEMICO
DE LA FACULTAD LIBRE DE DERECHO

LA EMPRESA FAMILIAR

Empresa familiar no significa hablar de micro, pequeñas o medianas empresas. Tampoco significa hablar

de empresas privadas, rurales o artesanales. En efecto, muchos de estos negocios son empresas familiares, pero el ser o no considerado negocio familiar no tiene nada que ver con su tamaño, con si cotiza o no en bolsa, o con su giro o actividad empresarial.

En efecto, existen diversos grupos industriales públicos y privados, así como empresas de todos los sectores (como Grupo Carso, Grupo Alsea, GRUMA, Cemex) muestran evidencia de estar administrados, gestionados o controlados (principalmente desde el Consejo de Administración) por familias empresarias.

Como se aprecia, no sólo las micro, pequeñas y medianas empresas pueden considerarse familiares, también pueden serlo las grandes y muy grandes, públicas o privadas, de diferentes industrias (químicos, fármacos, textiles, banca, comercio detallista, mayorista, manufactura de piezas mecánicas, servicios, etc.). Es precisamente el

adjetivo “*familiar*” el que define por sí mismo al tipo de negocio y el que nos revela si una empresa debe o no considerarse como “*empresa familiar*”. A final de cuentas, empresa familiar quiere decir: empresa + familia.

Empresa familiar = empresa + familia

QUÉ LA HACEN “SER” EMPRESA FAMILIAR

El hecho de que una familia, esté involucrada en la gestión y/o manejo de la empresa le da al negocio, en un alto porcentaje, su carácter familiar (como núcleo social). Sin embargo, esto por sí sólo no es suficiente.

Para que una empresa y/o grupo pueda ser considerada “*empresa familiar*”, debe cumplir ciertos principios básicos:

- Que una familia, o incluso varias familias, posean (en el caso de ser empresa privada) por lo menos 51% de las acciones del negocio y/o

una cantidad suficientemente grande de capital en relación con los otros accionistas (en el caso de una empresa pública), de manera que tengan voz y voto al momento de definir el camino estratégico de la empresa (Toma de Decisiones).

- Que una o varias familias estén involucradas ya sea en la gestión, organización y/o administración estratégica del negocio (Gestión Gubernamental & Consejo de Administración).

- Que la familia empresaria tenga la vocación de continuidad, es decir, que desee transmitir el patrimonio que ha formado —el negocio familiar— a siguientes generaciones, exhibiendo de esta forma una intención de logro transgeneracional.

- Que existan miembros de la siguiente generación interesados en

continuar la empresa, rejuvenecerla y transmitirla a otras generaciones.

- Que la familia promueva la transmisión de conocimiento entre generaciones, y que cada generación aporte a la base de conocimiento existente su propia experiencia enmarcada dentro de los valores y tradiciones familiares, preservando de esta forma el capital humano e intelectual de los miembros de la familia.

- Que la familia actúe como guardián/vigilante de la riqueza generada por cada generación, definiendo riqueza en el sentido amplio de la palabra, es decir, incluyendo no sólo capital financiero, sino también activos intangibles de la empresa, de la familia (clientes, integridad, etc.) y los generados para la sociedad (por ejemplo, imagen, ética, responsabilidad

social, etc.).

Cuando una empresa cumple con los puntos anteriores, se puede decir que el negocio es una empresa familiar.

ORGANIZACIONES INTELIGENTES

Ahora bien, al hablar de la “*Organización Inteligente*”, habrá que situarse en la empresa que persigue inteligentemente su desarrollo y prosperidad: empresa que suele considerarse “*inteligente*”. Lo anterior, no significa que las empresas en riesgo o agonizantes puedan o deban calificarse como torpes, ni que las entidades prósperas estén libres de errores o fracasos; simplemente se aplica un adjetivo a las empresas mejor preparadas para los nuevos tiempos, siendo conscientes de la ambigüedad y





volatilidad que subyace.

En realidad, parecen existir empresas más interesadas en nutrir su imagen y gestionar su valor de mercado, que en la propia gestión autotética de su actividad, es decir, en la constante mejora de sus productos o servicios para satisfacer mejor a sus clientes, empleados e inclusive accionistas.

A continuación, se mencionan algunos indicadores universales de la inteligencia colectiva u organizacional. A partir de autores que han desarrollado sus teorías al respecto, y que válidamente se puede atribuir buena dosis de saludable y enfocada inteligencia a una empresa por los rasgos señalados:

INDICADORES DE INTELIGENCIA ORGANIZACIONAL

- Es consciente de sus fortalezas y debilidades.
- Resuelve sus problemas sin crear nuevos.

- Se prepara para el futuro compartido sin desatender el presente.
- Detecta oportunidades y las sabe aprovechar.
- Nutre continuamente sus conocimientos y los aplica.
- Innova de modo natural y exitoso.
- Obtiene los mejores resultados con el mínimo esfuerzo, *'fluyendo'*.
- Proviene, detecta y gestiona las desviaciones sobre planes.
- Percibe las realidades internas y externas.
- Se adapta a las nuevas situaciones.
- Ve más allá y se anticipa.
- Se dota de un espacio de ventaja sobre la competencia.
- Toma decisiones efectivas desde el nivel más bajo posible de la organización.
- Atiende a las expectativas de





clientes y su personal.

- Combina la inexcusable efectividad con el cultivo de emociones positivas.

- Evita la corrupción, la complacencia y la inercia.

- Disfruta servir a la sociedad.

- Funciona como un todo vivo, cuyas partes se adaptan para encajar debidamente.

Al observar la lista ofrecida de indicadores de inteligencia colectiva/organizacional; todo dependerá de lo que se entienda por inteligencia individual y colectiva, y además la misma no garantiza el éxito, aunque sin duda lo favorece.

En verdad, las empresas del siglo

XXI han de superarse a sí mismas (no sólo a sus competidores continuamente, y ya no cabe la dilbertización.

Asimismo, la perseguida prosperidad puede igualmente encontrar un grave obstáculo en la corrupción, codiciosa o no, y también en la ocasional estrechez de observación de los trabajadores y directivos, las decisiones improvisadas, el politiquero, o la neutralización de síntomas como solución rápida a los problemas visibles o subyacentes, tal como se menciona en el cuadro siguiente:

OBSTÁCULOS A LA PROSPERIDAD DE LA ORGANIZACIÓN

- Confusión de fines y medios.

- Subordinación del Ser al aparentar.
- Desequilibrios entre la gestión interna y externa.
- Primacía del corto plazo en la gestión.
- Retención sistemática de información.
- Desaprovechamiento de los recursos humanos.
- Imposición de intereses individuales sobre los colectivos.
- Luchas por el poder.
- Defensa de territorios o privilegios.
- Lucimiento individual.
- Culto al ego.
- Corrupción o negligencia.
- Falsas soluciones a los problemas.

¿Le resultan familiar alguno o varios, de los obstáculos listados arriba?

En síntesis, parecen recordarnos que la actuación de algunos ejecutivos o directivos podría atender a veces más a intereses particulares que a los colectivos, y que esto puede ser consentido o impedido por el primer ejecutivo, que viene a tener la llave para neutralizar este tipo de barreras al progreso y crecimiento de la organización y para cultivar la inteligencia colectiva.

GESTIÓN DE LA “INFORMACIÓN”

Es relevante señalar, que la “*inteligencia organizacional*” tiene una firme y fuerte relación con el manejo y gestión de la “*información*”.

Una vez alcanzada la información -cualquiera que sea el soporte en que se nos proporciona- necesitamos de todos nuestros



recursos, de la mente consciente y del inconsciente, para interpretarla con efectividad: para separar los fondos de las formas; los hechos de los supuestos y opiniones; lo nuclear de lo periférico; lo informativo y asertivo de lo persuasivo; las inferencias aceptables de las cuestionables; lo aplicable de lo ilustrativo o prescindible. Una vez depurada la información, más que leerla y tenerla en cuenta tendríamos que exprimirla hasta la última gota, con buena dosis de pensamiento crítico, creativo e intuitivo.

Muchos de los empleados y directivos de nuestro tiempo hemos de gestionar y manejar la información como materia prima, tanto en el desempeño profesional del día a día como en el aprendizaje autodirigido

o independiente. En caso de ser audaces en el manejo de la mucha (por no decir demasiada) información disponible, nuestro aprendizaje se resentiría considerablemente, y se mermarían nuestros resultados.

La sociedad de la información nos obliga al pensamiento crítico, y éste se nutre, entre otras habilidades, de la sinergia entre perspicacia e intuición.


En pocas palabras...

Una empresa familiar no se define por su tamaño, por el sector económico en que se desarrolla o por el número de trabajadores con que cuenta.

Una empresa familiar se define precisamente por el factor familia, por el involucramiento de ésta en el negocio y por la visión de continuidad que su fundador —y/o generación al

mando— ha establecido y transmitido a las siguientes generaciones.

En las organizaciones, la destreza en el uso y aprovechamiento de la información interna y externa accesible parece más que necesaria, aunque no siempre la poseemos en el grado preciso. El concepto de excelencia empresarial inclusive el de “Organizaciones Inteligentes” ha evolucionado con las nuevas realidades, y ser excelentes en la traducción y gestión de la información a conocimiento, y en el flujo de éste en las empresas familiares.

Todo apunta ciertamente a la necesidad de mejorar sensiblemente en las empresas de manera colectiva e individual, la competencia/habilidad “informativa” y como resultado “conocimientos” aplicables. 



Pensamiento crítico como base estructural de la planeación fiscal

SUMARIO: 1. Introducción; 2. Elusión, fraude a la ley, abuso del derecho, economías de opción y evasión; 3. Planeación Fiscal; 4. Pensamiento crítico; 5. Metodología de la planeación fiscal mediante pensamiento crítico; 6. Conclusiones; 7. Bibliografía y fuentes alternas de información.

RESUMEN. Este artículo propone hacer planeación fiscal fundada en pensamiento crítico, valorando aspectos teóricos y las mejores prácticas empresariales para optimizar cargas al sujeto pasivo de la relación

tributaria. La evolución de esta técnica jurídica – así considerada – incluye en su itinerario histórico, el uso de esquemas o figuras elusivas, economías de opción, estructuras que constituyen francas simulaciones, y, consecuentemente, conductas evasivas; delictivas por naturaleza. La delgada línea entre cumplir con herramientas legales – estrategias reales, a casos concretos - y obtener beneficios mediante situaciones forzadas o simuladas, suele ser franqueada a veces imperceptiblemente. ¿Es válido planear mecanismos para satisfacer obligaciones tributarias? Si.

JAIME ALBERTO FLORES SANDOVAL



**DIRECTOR GENERAL Y SOCIO EN CADEM
CONSULTORES S.C. ACADEMICO DE LA FACULTAD
LIBRE DE DERECHO**

Empero, los tiempos actuales requieren esfuerzos creativos e individualizados a cada contribuyente. Atrás quedaron las fórmulas que como recetas gastronómicas se aplicaban al colectivo: El pensamiento crítico, habilidad intelectual que resuelve problemas o crea conocimiento pensando ordenada y estructuradamente, es una herramienta cognitiva al servicio de la planeación fiscal.

PALABRAS CLAVE. Planeación fiscal, Pensamiento crítico, Evasión, elusión, simulación, obligaciones tributarias, fiscalistas, sujeto pasivo de la relación tributaria, economías de opción, delitos fiscales, defraudación fiscal, fraude a la ley.

ABSTRACT. This article proposes fiscal planning based on critical thinking, valuing theoretical aspects and the best business practices to optimize the taxpayer's situation. The evolution of this legal technique - as it's considered - includes in its historical itinerary, the use

of schemes or elusive figures, economies of option, structures that constitute frank simulations, and, consequently, evasive figures; criminal by nature. The thin line between complying with legal tools - real strategies, in specific cases - and obtaining benefits through forced or simulated situations, is often imperceptibly crossed. Is it valid to plan mechanisms to satisfy tax obligations? Yes. However, current times require creative and individualized efforts to each taxpayer. Gone are the formulas that as gastronomic recipes were applied to the collective: Critical thinking, intellectual ability that solves problems or creates knowledge thinking orderedly and structured, is a cognitive tool at the service of tax planning..

KEYWORDS. Tax planning, critical thinking, evasion, elusion, simulation, tax obligations, fiscalists, taxpayer, option economies, tax crimes, tax fraud, fraud to the law.

1. INTRODUCCIÓN.

El término planeación fiscal ha vivido

diversas etapas en su evolución. Desde los tiempos en que surgió como tema de moda para evitar el pago de impuestos - condición inequívoca de progreso, evolución y prosperidad económica - hasta aquellos en que su sola mención fue satanizada y sometida a una persecución casi inquisitorial de las autoridades sobre empresas y estrategias tributarios. De esta última se vive un proceso revitalizado en los últimos años, lo cual es contrario a los objetivos económicos.

Al respecto, Octavio Alberto Orellana se pronuncia en los siguientes términos:

“Una política fiscal que centre su objetivo en el aspecto recaudatorio y olvide promover el desarrollo económico del país y, sobre todo la distribución de la riqueza, a la larga, constituye una política fiscal suicida del propio Estado.”¹ (Orellana Wiarco 2012)

Como ocurre con cualquier práctica empresarial, los modelos creados por expertos - fiscalistas - para disminuir, atenuar o diferir el pago de impuestos, se han reproducido al más puro estilo de



¹ Orellana, Octavio, El Delito de Defraudación Fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal. Tercera Edición, Porrúa, 2012 p.37.

un benchmarking fiscal – comparación referencial - si es que el término pudiera utilizarse en esta materia.

En uso de diversos argumentos – algunos válidos y otros no tanto – los contribuyentes, en particular los de economías emergentes, evitan el pago de impuestos, rehúyen el cumplimiento de obligaciones y buscan incansablemente medios para evitar ubicarse en los supuestos de ley.

En distintas épocas, utilizar figuras corporativas como las sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en nombre colectivo, sociedades civiles, sociedades civiles universales – en Yucatán -, sociedades de solidaridad

social y equivalentes, pretendió disfrazar relaciones laborales o remuneraciones a socios y accionistas, otorgando a los beneficiarios ingresos exentos, no objeto, o sujetos a una baja tasa impositiva, empleando la premisa de que lo que no está prohibido, está permitido.

La naturaleza elusora – o evasora – de quien no se siente correspondido por el pago de sus impuestos, lo impulsa a buscar herramientas y alternativas para evitar el pago de contribuciones.

A ello abonan los citados fiscalistas, personajes expertos – o no – del medio tributario, que con base en el estudio e interpretación de disposiciones y doctrinas, la reproducción fiel o infiel de estrategias creadas por otros, o



simple y sencillamente con sustento en el atrevimiento que propicia la falta de responsabilidad y conocimiento, proponen fórmulas que evitan, disminuyen o retrasan el pago de una contribución. A cualquier costa.

Los esquemas de planeación creados por algunos, son publicitados por distintos medios – artículos especializados, seminarios, programas de radio o televisión, redes sociales o cualquier equivalente – y a partir de ahí son emulados sin mayor consideración, asesoría o valoración crítica respecto de su procedencia o validez a casos concretos y específicos.

No es ilegal diseñar estrategias que mejoren la situación particular de un

contribuyente para con el fisco; tampoco lo es reproducir las figuras creadas por un tercero en beneficio propio. Sin embargo, es irresponsable utilizar esquemas que no se han adaptado a las características de quien lo pretende emplear, sin ser valorados previa y concienzudamente. Se usan en aras de un beneficio permeado de riesgos y contingencias, que puede tener más daños que bondades.

Un ejemplo de lo anterior, lo encontramos en las planeaciones en que a todos los trabajadores de una organización – sin reparar en su naturaleza - se les convierte prácticamente por decreto o decisión patronal en socios cooperativistas, sin modificar las características de subordinación que

implica la relación real.

En eventos de esta naturaleza, quien simula la incorporación a una figura inaplicable, participa de beneficios que solo en condiciones reales le corresponderían: acceso a fondos sociales con tratamiento fiscal de previsión social, omisión en el pago de INFONAVIT o entrega de anticipos no objeto de aportaciones de seguridad social.

Lo anterior solo sería aplicable cuando el sujeto pasivo y sus trabajadores modifiquen su relación de facto y se deje de considerar como tales a los antes trabajadores, con las implicaciones estructurales del caso.

Para que el esquema sea válido, tendría que modificarse la realidad, adaptar las condiciones a un nuevo entorno y justificar en una razón de negocio el cambio, so pena de incurrir en una simulación, equiparable al delito de defraudación fiscal.

La condición sine qua non para una planeación fiscal exitosa, es que esta se haya preparado ex profeso para el destinatario, o, que por lo menos, se haya tenido la precaución de hacer una adaptación a las características particulares del contribuyente.

Debe existir como antecedente, una valoración razonada, que surja del pensamiento crítico del estratega – que sume a la solución del problema conocimiento y experiencia en la materia – y no de una adopción a priori de conceptos que en la realidad pudieran ser inaplicables.

Cuando carece de lógica y sentido empresarial, la planeación fiscal suele equipararse a esquemas evasivos, precisamente por incongruencias que nacen de aplicar figuras ajenas a la realidad o características del contribuyente: la burda búsqueda a ultranza de beneficios fiscales.

Quien evita el pago de impuestos no es, per se, un

fiscalista. Hoy se da esta denominación, incluso, a quien participa en procesos delictivos para omitir obligaciones fiscales, como aquellos que participan en la emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o simuladas; la otrora venta de facturas.

Por ello la necesidad de un análisis que delimite y plantee las diferencias entre diversos conceptos que rodean al objeto central del presente estudio y que a continuación se analizan.

2. ELUSIÓN, FRAUDE A LA LEY, ECONOMÍAS DE OPCIÓN, ABUSO DEL DERECHO Y EVASIÓN.

Las figuras citadas al rubro de este numeral, tienen un común denominador en el mundo tributario: todas disminuyen, postergan o eliminan obligaciones derivadas de la relación con el fisco.

De igual manera, todas coinciden en que son reprobadas y algunas de ellas perseguidas por los diferentes órganos recaudadores de un Estado.

Sin embargo, no participan del mismo carácter, fundamentos o procedimientos, aunque sí de la misma esencia.

No tienen las mismas consecuencias y las mismas autoridades tienen procedimientos de fiscalización o medidas de apremio diferentes para combatir o solo desincentivar su uso.

ELUSIÓN.

En el caso de la elusión, existen distintas descripciones del concepto. Hay quien la concibe como una forma de evasión legal, lo que técnicamente constituye un contrasentido.

La falta de un ordenamiento jurídico que la regule, permite una total apertura a criterios que por disímbolos terminan por ser antagónicos.

Eludir en materia fiscal, implica que se evite o minimice el impacto de las obligaciones fiscales, en apego a un marco legal, que en ocasiones tiene fisuras o lagunas, y, en otras, de forma explícita o implícita, permite el empleo de alternativas para el cumplimiento - desmarcarse de la situación jurídica o de hecho prevista por la ley y colocarse de una manera distinta frente a ella - evitando sus efectos.

lagunas en las disposiciones.

Al primer supuesto se le denomina economía de opción y al segundo fraude a la ley, al que suele confundirse con el abuso del derecho.

FRAUDE A LA LEY.

El fraude a la ley se concibe desde distintas perspectivas y al amparo de diversas interpretaciones. Sin particularizar en ninguna materia, se resume en las siguientes líneas:

“...se suele definir como la colocación artificial de la persona en una posición en la que logra efectos jurídicos más ventajosos que aquellos que tendría si se colocara en la posición que se supone normal de acuerdo al contexto jurídico. Asimismo, la dogmática suele sostener que el fraude a la ley es diferente del mero engaño o la simulación.”² (Blanco 2017)

En esta posición suele ubicarse aquella añeja estrategia, en la cual se incluía a socios, accionistas o trabajadores como socios industriales de figuras que por disposición expresa deberían recibir alimentos de la entidad a la que aportaban su trabajo.

Esta perspectiva de obligatoriedad, aderezada con la definición del concepto que ofrece el derecho común – civil – abriría la posibilidad de suministrar diversos recursos con el carácter de estrictamente indispensables y por tanto deducibles. Aunado a lo anterior, existía una exención en el entonces artículo 109 fracción XXII de la Ley del ISR, a los ingresos percibidos por alimentos “en los términos de ley”, sin mayor requisito. Así, los socios industriales que por



Distintas teorías pretenden identificar en estas conductas elusivas dos situaciones disímbolas:

a) la adopción de un régimen fiscal alternativo o economía de opción para colocarse en una mejor situación ante el Estado, lo cual es perfectamente permitido por la ley, que prácticamente lo sugiere, y;

b) aprovechar resquicios en la normatividad con base en argucias legales, interpretaciones a modo o aprovechando

²Blanco, Andrés, “Fraude a la ley y fraude a la ley fiscal: Juegos de estrategias”, Revista de Derecho Público, NÚM. 86 (2017) • PÁGS. 33-56 • DOI 10.5354/0718-5249.2017.XXXXX, Universidad de la República Oriental del Uruguay

derecho debían obtener de la persona jurídica el concepto referido, recibían dinero para cubrir sus necesidades alimentarias, calificando esos recursos como excluidos de cargas fiscales, al tiempo que su deudor disminuía esta prestación de la base tributaria.

Esto obligo a una modificación a la fracción de marras, en un claro reconocimiento de la laguna legal que existía y que muchos aprovecharon, en un claro ejemplo de elusión vía fraude a la ley.

El fraude a la ley es considerado por algunos como una derivación del abuso del derecho, sin embargo, existen características que diferencian a uno del

otro, como se expondrá más adelante.

*“El fraude a la ley, considerada para algunos una especie de abuso de derecho pero sin la intencionalidad del daño (como respuesta a que en el abuso del derecho sí existe esta especie); el cual se considera como el proceso jurídico de cumplimiento indirecto del derecho, una conducta que no infringe el texto normativo, se respeta la letra de la ley, pero se elude el objetivo imperativo de la disposición jurídica.”*³ (Zavala Aguilar 2010).

ABUSO DEL DERECHO.

Los efectos y procedencia del abuso del derecho tienen detractores que basan

su resistencia al combate de esta figura en dos aforismos latinos:

a) Nullus Videtur Dolo Facere, Qui Suo Iure Utitur que significa que quien usa su derecho no se considera que obra con dolo, y;

b) Qui iure suo utitur, neminem laedit, esto es, quien usa su derecho no daña a nadie.⁴

De hecho, hay quien considera que existe un abuso del derecho, al tiempo que establece que las máximas injusticias surgen de la aplicación literal del mismo. En apoyo de lo anterior el axioma *summum ius, summa injuria*; que postula que de la aplicación del derecho pueden surgir las máximas injusticias.



Sin embargo, el Código Civil Federal regula el abuso del derecho y lo consagra en el artículo 1912, que particularmente expresa:

Artículo 1912 Código Civil Federal. Cuando al ejercitar un derecho se cause daño a otro, hay obligación de indemnizarlo si se demuestra que el derecho solo se ejercitó a fin de causar el daño, sin utilidad para el titular del derecho.⁵

Al respecto, el Dr. Gustavo Zavala sostiene un criterio al que denomina intencional, para calificar que existe abuso del derecho, cuando se tiene el propósito de causar daño sin ningún

beneficio para quien ostenta el derecho. Este es el efecto normativo que refleja el citado artículo del dispositivo civil. Por ello, establece, cuando concurren los siguientes elementos, habrá abuso del derecho:

- a) El fin de causar un daño (dolo)
 - b) El resultado sea precisamente dañoso (concepto moral)
 - c) No resulte ninguna utilidad para el titular del derecho (concepto social).⁶
- (Zavala Aguilar 2010)

Coincido con el Dr. Zavala respecto de la improbable coincidencia de esta figura con el derecho fiscal, puesto que, los resultados esperados al momento

de aplicar una estrategia tributaria, no tienen como fin el causar un daño, sino obtener un beneficio, el resultado no necesariamente genera afectación y si al final del camino se logra lo esperado, existe una utilidad evidente para el titular de la estrategia. No es el ánimo de afectar el que estimula la creatividad en las áreas fiscales, sino el de maximizar utilidades, a costa de una disminución en el pago de contribuciones.

ECONOMÍA DE OPCIÓN.

A continuación, se exponen las características de una economía de opción o régimen fiscal alternativo, en

³ Zavala, Gustavo, *Heurística Fiscal. El arte de la estrategia fiscal*, 1ª Edición, Dofiscal Editores, 2010, p.103

⁴ Diccionario jurídico latín en Dr. Leyes.com, dirección en internet: <https://www.drleyes.com/diccionario-juridico-latín/qui-iure-suo-utitur-neminem-laedit>

⁵ Código Civil Federal, 2019

⁶ Zavala, Gustavo, *Opcit*, p.102

virtud del cual, un contribuyente puede decantarse por tributar de determinada manera, en sustitución de otra que le está permitida.

Aunque las economías de opción parecieran un tema doctrinal de moda, han existido como espacios teóricos llevados a la praxis desde hace muchas décadas, según describe Pont Clemente en la obra que dedica al tema:

*“En 1952, José LARRAZ propone acuñar el concepto economía de opción para referirse a aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario. Aunque dedica al tema unas pocas líneas, el concepto pasará a engrosar nuestro acervo jurídico como la expresión de la libertad de actuación de los contribuyentes para buscar lícitamente las vías negociales fiscalmente menos onerosas.”*⁷ (Pont Clemente 2006)



De acuerdo a esta perspectiva, quien hace uso de una economía de opción sería aquel que, ante distintas alternativas de tributación, elige la que mejor se adapta a sus necesidades y que además le genera un beneficio fiscal, teniendo como límite el fraude a la ley.

Una economía de opción implica elegir entre distintas posibilidades, mismas que la ley sugiere de manera explícita o implícita: inscribir a un pequeño comerciante, persona física, en el Registro Federal de Contribuyentes para que cumpla con sus obligaciones en la sección I o II del capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta – régimen de actividades empresariales o de incorporación fiscal (RIF) -, sería un claro ejemplo del término.

Existe una diferencia relevante entre una y otra alternativa: para el RIF, la reducción del 100% del impuesto en el primer año, y solo un aumento del 10% a partir de 0%, que sufrirá cada período anual hasta llegar al pago total, tras 10

⁷ PONT CLEMENTE, Joan, “Economía de opción”, 1ª edición, Marcial Pons, 2006, p.14



ejercicios. Cumpliendo ciertos requisitos, una y otra opción implican una diferencia abismal en el pago de impuestos y ambas son perfectamente legales.

El camino por el que transita un contribuyente para elegir un régimen u otro es total y absolutamente libre, y cumplir con las obligaciones inherentes lo coloca en una situación de excepción, si esto se realiza de forma atinada.

De hecho, distintos doctrinarios le restan importancia y tiempo de análisis a una condición que nace de la libertad que tiene todo ser humano por el hecho de serlo. Elegir entre dos o más opciones, todas de perfecta legalidad, probablemente no sea tema de una valoración mayor, aunque quizá, este sea el campo propicio para el trabajo del estratega fiscal.

“...la economía de opción es el término que ha venido a definir el espacio de libertad del contribuyente, por lo que, como esta libertad es obvia, o mejor dicho, es la simple capacidad de autodeterminación del ciudadano, sería

*perfectamente razonable la aceptación de su irrelevancia jurídica.”*⁸ (Pont Clemente 2006)

EVASIÓN FISCAL.

Finalmente, el derrotero en el que desembocan todos los excesos interpretativos, simulación de actos, anomalías contractuales y deficiencias legales, es colmado por la evasión fiscal. En ella, el contribuyente de forma manifiestamente ilegal, omite cumplir con sus obligaciones tributarias, se desentiende de ellas y se coloca en posición contraria a la propuesta por las disposiciones legales: delinque.

En este supuesto, quien esquiva la obligación tributaria lo hace al margen de la ley, su conducta implica el dolo en el impago, pero también para infringir la norma. A diferencia de algunas de las figuras que se han analizado, en la evasión se pretende evitar el pago, pero no se busca aprovechar deficiencias legales, simple y llanamente se deja de cumplir, incluso en uso de artilugios

fuera de lo permisible.

“Existe consenso en que la evasión fiscal se presenta cuando el contribuyente evita el impuesto sin evitar la sujeción al impuesto, es decir, no cumple con sus obligaciones impositivas no obstante que se encuentra obligado a hacerlo”. El incumplimiento puede ser por simple omisión o bien implica la comisión de actos que produzcan cierto resultado.

Una de las diferencias entre la planeación fiscal y la evasión es que el sujeto que evade no aprovecha las lagunas de la ley, como si sucede en la planeación fiscal, sino que el evasor fiscal incumple las disposiciones normativas tributarias, ubicándose fuera del marco de la ley.”⁹ (González - Salas Campos 1995)

Quien incurre en una práctica evasiva en el terreno fiscal, encuadra en el tipo penal de la defraudación fiscal, al que alude el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que en ese sentido, establece lo siguiente:

Artículo 108. Código Fiscal de la Federación. Comete el delito de

⁸ PONT CLEMENTE, Joan, Opcit. Pp 15-16

⁹ González – Salas, Raúl, Los Delitos Fiscales, 1ª Edición, Perezniето Editores, 1995, p.23

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

En los últimos años, interpretando lo señalado en este artículo, hay quien considera que los delitos de defraudación fiscal y el que nace de realizar operaciones con recursos de procedencia ilícita – lavado de dinero – transitan en vías paralelas, sin embargo, - no ahondaré en el tema - es un hecho que los procesos de lavado de dinero con mejores dividendos, tienen como colofón inmaculadas estrategias fiscales, nacidas de la creatividad y conocimiento de mentes maestras que decidieron ubicarse en el lado oscuro de la ley: pagando impuestos se perfecciona el proceso de lavado de dinero, por lo que se puede imputar un delito, pero no ambos. Hay situaciones en la vida que son inexorables.

Todo lo anterior, nos confirma la necesidad de recurrir a mecanismos legales para cumplir con las obligaciones fiscales, en aras de hacerlo con los preceptos del derecho postulados por Ulpiano: vivir honestamente, no dañar a nadie y dar a cada quien lo que le corresponde, según la locución latina *Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*.

3. PLANEACIÓN FISCAL.

Se considera la existencia de una fase de previsión como antecedente a la planeación en el proceso

administrativo, ello en la tradición de la ciencia administrativa, en la que se reconocen los blasones de Agustín Reyes Ponce como pionero en México de las teorías vinculadas al tema. Por ello, para explicarla, nos remitimos a su planteamiento que a la fecha sigue considerándose referencia:

*“La planeación consiste en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo, y la determinación de tiempos y números necesarios para su realización.”*¹⁰ (Reyes

Ponce 2007)

Como se observa, la planeación es un evento presente con repercusiones futuras, puesto que si lo que se pretendiera corregir fuera el pasado, se estaría en presencia de eventos que corresponden a la última fase del proceso administrativo: la de control.

Aun y cuando parecería una tautología retórica, debe recalcarse esta situación: la planeación fiscal debe tener como objetivo temporal el futuro y no el pasado.

Lo anterior porque en ocasiones, quien recurre a un experto en la materia, le



solicita asesoría en materia de planeación fiscal... para ejercicios pasados.

En términos generales, planear implica establecer un curso de acción para alcanzar un objetivo particular. En virtud de esta idea, podrán optimizarse los recursos que intervienen en el proceso.

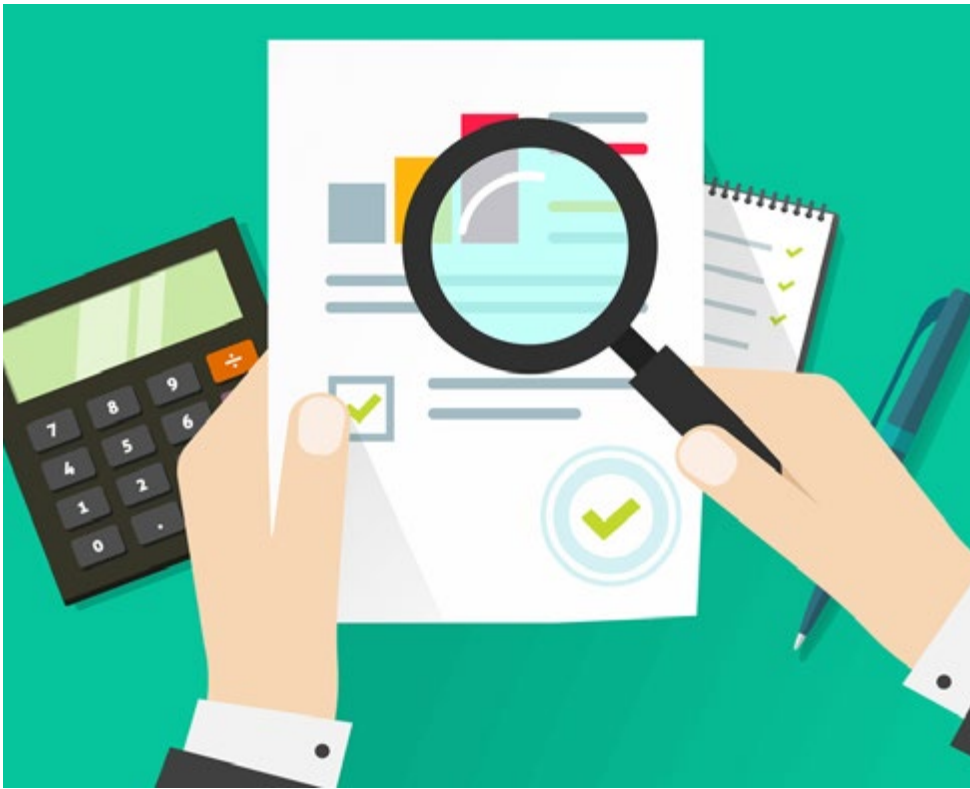
Mediante la planeación se fija el futuro deseado, se indican los recursos que habrán de emplearse y los procedimientos adecuados para llegar a él.

En el ámbito fiscal, el objetivo es muy claro: optimizar las cargas fiscales en estricto apego de la ley, lo cual puede

consistir en eliminar o por lo menos realizar un pago menor de impuestos, diferir el cumplimiento y, en muchos de los casos, abatir las distintas obligaciones formales que hoy día han dejado de ser un tema menor en las relaciones con el fisco mexicano.

No debe soslayarse que generar beneficios fiscales por medios legales, puede propiciar crecimiento e inversión – incluso creación de empleos –, por lo que no pueden colocarse a un mismo nivel el impago que surge de la evasión y el que tiene fundamento en la creatividad

¹⁰ Reyes, Agustín, *Administración Moderna*, 10ª Edición, Editorial Limusa, 2007, p.244



y capacidad técnica del asesor, aunado a la claridad de ideas del empresario para discernir entre lo legal, lo moralmente correcto y lo abiertamente delictivo.

A pesar de que muchos encuentran en el Estado un adversario – así ha sido históricamente –, la planeación fiscal que no lesiona como objetivo, puede ser el inicio de una prosperidad compartida, en la que los sujetos de la relación tributaria propicien un cumplimiento sano y mejores parámetros de convivencia.

Deben quedar atrás los tiempos en que una estrategia era confundida por las autoridades con un acto ilegal o por lo menos inmoral y la práctica común de los contribuyentes era buscar espacios legales contrarios a la voluntad del legislador, para aprovecharlos por lo menos de forma temporal, como vemos en la siguiente reflexión de la década de los noventa del siglo pasado:

“Se podría decir que la planeación fiscal es auténticamente una lucha entre

*Hacienda y el Contribuyente, en la cual la primera tratará de allegarse la mayor cantidad posible de recursos, en tanto que el Contribuyente luchará por pagar lo menos posible, pero siempre dentro del marco legal. Esto, a lo que se le denomina lucha, está caracterizado por determinadas reglas que deben respetar ambas partes, muchas de las cuales se derivan del principio de “está permitido realizar todas las conductas que no estén expresamente prohibidas”, reglas a las que se les conoce como planeación fiscal.”*¹¹ (González - Salas Campos 1995)

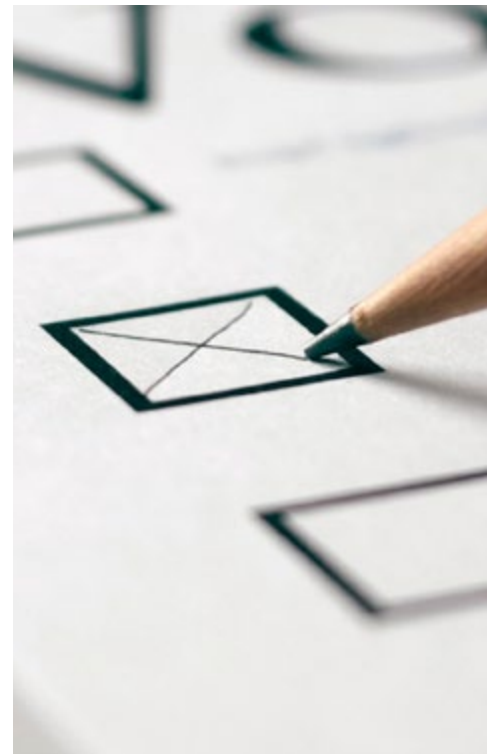
La búsqueda de beneficios a través de opciones legales u omisiones legislativas contrarias a la esencia o espíritu de la ley, ha sido la tarea del estratega a través de los años, evitar que esto suceda mediante actos simulados o inexistentes, es función de una autoridad que cada vez tiene a su alcance mejores herramientas

de fiscalización.

No es casual que los criterios con que se conducen los principales tácticos en materia tributaria – abogados y contadores – deben regirse por la prudencia que rige al jurisconsulto o el juicio profesional – conservador, experimentado y metódico – que permea el actuar del heredero de la técnica de Pacioli.

Por ello, la planeación debe estar investida de certezas y no de riesgos, la incertidumbre a la que invitan las aventuras interpretativas y temerarias en materia fiscal, es contraria a la esencia de estas profesiones.

Esto no implica que desde esta tribuna, quien escribe pretenda imponer límites a la creatividad e imaginación del experto fiscal. Las únicas barreras que reconozco son el conocimiento, la moral con los alcances que cada quien tenga al respecto y, en todo caso, la responsabilidad que impone un patrimonio ajeno.



¹¹ González – Salas, Raúl, Opcit pp.21-22

Así las cosas, la planeación fiscal para quien hace esta investigación, se define como la técnica jurídica de la que se vale el experto fiscal, para establecer las mejores alternativas de tributación para el sujeto pasivo de la relación tributaria, con base en la aplicación de los beneficios que de forma implícita o explícita postulan las leyes, reglas, reglamentos, tratados o cualquier disposición conexas, con el objeto de optimizar las cargas tributarias, sin contravenir ningún tipo de norma.

Adherir a esta definición cuestiones de carácter ético o moral, incrementaría

las páginas de este ensayo más de lo permitido, pero siempre menos de lo necesario.

4. PENSAMIENTO CRÍTICO.

Aunque el tema central de este ensayo es la planeación fiscal, su análisis particular y sus principales aristas, la orientación del tema es la generación de modelos integrales y adaptados a cada contribuyente, con la finalidad de aprovechar los beneficios fiscales contenidos en la normatividad vigente, sin incurrir en los riesgos que se suscitan

que cualquiera se convierta en heraldo de información que en muchos casos se enriquece y en otras se desvirtúa por interpretaciones con voluntad pero sin técnica ni vocación para adquirirla.

Los centros de capacitación en materia fiscal abundan y se desarrollan nuevos con una velocidad y a niveles inimaginables, producto de la escisión de los pioneros, reproducción en serie de los de segunda y tercera generación; la declaración de independencia y posterior incorporación al mundo empresarial de expositores, vendedores y empleados administrativos que encuentran en este ramo una oportunidad de negocio.

Todos al unísono generan información, proponen esquemas de planeación y adaptan a sus posibilidades técnicas y culturales, ideas que no en todos los casos conocen a plenitud, pues no las crearon y no tienen la capacidad de análisis y selección que se requiere para su puesta en marcha.

En ese maremágnum informativo, el contribuyente, acompañado de un estrategia real, deberá discernir si sus condiciones y necesidades se satisfacen con los planteamientos que le son ofrecidos.

Ahí es donde tiene aplicación plena el pensamiento crítico, como herramienta ideal para crear una metodología orientada a identificar estrategias empresariales en el ámbito fiscal.

*“El Pensamiento Crítico recupera la cualidad básica de la mente humana de cuestionarse sobre la realidad y los problemas que ella plantea, indagar acerca de las vías de solución, proponer vías de actuación y generar una estructura mental adecuada para proponer efectivamente un conocimiento que aclare el problema al que se enfrenta. Mediante el empleo de la lógica y la argumentación, el Pensamiento Crítico proporciona una serie de herramientas mentales para que el sujeto cognoscente enfrente adecuadamente los problemas cotidianos.”*¹²

Esta parte del ensayo no es una crítica a las fuentes informativas que hoy están al alcance de todos, tampoco a la



cuando las figuras no son debidamente incorporadas a las características del usuario.

Para ello, se plantearán las bondades del pensamiento crítico, disciplina que incorpora a las habilidades mentales del ser humano, una estructura lógica y ordenada para que el razonamiento tenga un enfoque adecuado, que le permita procesar información en mejores términos.

Si bien es cierto que en la actualidad la información a la que puede acceder cualquiera fluye de manera vertiginosa, también lo es que no todos los datos

tienen un valor práctico y en ocasiones ni siquiera pueden asimilarse por que exceden nuestra capacidad de procesamiento. Eso sin enfatizar que pocas veces existe una certeza absoluta respecto de la veracidad de las fuentes que se encuentran en la red e incluso en medios tradicionales.

En el mundo fiscal, todos los días somos receptores de información que nace de revistas, periódicos, libros y ensayos que de manera física o digital engrosan nuestras fuentes y nos hacen de más recursos.

Las redes sociales han promovido

¹² López Bello, Héctor, El Pensamiento Crítico como base epistemológica para la enseñanza de la argumentación Jurídica



información que por sí misma no es más que un recurso que puede o no reconocerse como válido.

Se trata de una moción de orden para que se hagan valoraciones más profundas, centradas en el multicitado pensamiento crítico.

La sabiduría popular dice y lo hace con tino: “*lo barato sale caro*” y esa máxima puede aplicarse perfectamente a las estrategias fiscales que se obtienen y aplican sin ningún filtro o valoración razonada de fuentes de cuestionable origen, emitidas por especialistas de ocasión o nacidos por generación espontánea.

Los costos monetarios y emocionales de quien confunde ahorro con evasión pueden repercutir de manera definitiva en el patrimonio de un individuo, en su proyecto de vida. La capacitación es el camino. La de calidad es el mejor camino.

“...mucho de nuestro pensar, por sí solo, es arbitrario, distorsionado, parcializado, desinformado o prejuiciado. Sin embargo, nuestra calidad de vida y de lo que producimos, hacemos o construimos depende, precisamente, de la calidad de nuestro pensamiento. El

*pensamiento de mala calidad cuesta tanto en dinero como en calidad de vida. La excelencia en el pensamiento, sin embargo, debe ejercitarse de forma sistemática.”*¹³ (Paul y Elder 2003)

Si queremos explotar las mejores características del ser humano, diferenciado del resto de las especies por la capacidad de raciocinio y selección, debemos reconocer y adaptar las bondades del pensamiento crítico a nuestro *modus vivendi*.

Si esto lo trasladamos al mundo de la planeación fiscal, nuestros procesos creativos se verán enriquecidos de forma impactante y trascendental.

“*El pensamiento crítico es ese modo de pensar – sobre cualquier tema, contenido o problema – en el cual el pensante mejora la calidad de su pensamiento al apoderarse de las estructuras inherentes del acto de pensar y al someterlas a estándares intelectuales.*”¹⁴ (Paul y Elder 2003)

Si mejoramos la calidad de nuestro pensamiento, si las estructuras legales con que relacionamos la vida del contribuyente son más abundantes, mejor comprendidas y las sometemos a un escrutinio más agudo, tendremos mejores dividendos y abatiremos

los riesgos inherentes a los procesos de planeación fiscal.

5. METODOLOGÍA DE LA PLANEACIÓN FISCAL MEDIANTE PENSAMIENTO CRÍTICO.

No hay una fórmula o procedimiento definido o general para la planeación fiscal. Cada persona establece y ejecuta una metodología, que normalmente sigue el mismo orden y tiene fases similares o equivalentes al que otros utilizan.

No es casual, puesto que tiene la lógica de un proceso de toma de decisiones y de ahí se adapta a las necesidades de cada contribuyente.

Lo que no puede ocurrir, es que se dé por sentada la fase del proceso que permite conocer al contribuyente, analizar sus características financieras, su régimen y situación fiscal, las relaciones con su personal y el estatus de sus socios y accionistas. Planear sin hacer un diagnóstico sería el equivalente a un dictamen médico sin conocer al enfermo.

Los conceptos susceptibles de planeación fiscal, normalmente remiten a tres áreas o aspectos:

- a) La organización o ente económico
- b) Las remuneraciones al personal
- c) Las remuneraciones y aspectos patrimoniales de socios y accionistas.

La metodología sugerida en este artículo, supone distintas fases, a saber:

- a) Análisis diagnóstico o valoración previa
- b) Planteamiento de resultados
- c) Definición de objetivos
- d) Definición de estrategias o planes alternos de acción
- e) Elección de alternativas óptimas
- f) Implementación de las alternativas
- g) Valuaciones preventivas y correctivas (mantenimiento y mejora)

Cada fase puede integrarse por subdivisiones, que mediante valoraciones nacidas del pensamiento crítico, permiten estructurar la metodología con mayores posibilidades de éxito.

6. CONCLUSIONES.

La planeación fiscal es una técnica

¹² López Bello, Héctor, El Pensamiento Crítico como base epistemológica para la enseñanza de la argumentación Jurídica

¹³ Paul, Richard y Elder, Linda, La mini guía para el pensamiento crítico. Conceptos y herramientas, Fundación para el pensamiento crítico, 2003, p.4

¹⁴ Paul, Richard y Elder, Linda, Opcit, p.4

jurídica orientada a estructurar estrategias que coloquen al contribuyente en una mejor posición para enfrentar sus obligaciones con el fisco federal, estatal o local.

Históricamente ha sido entendida en distintas vertientes y bajo distintas perspectivas, muchas de ellas sobrevalorando sus alcances y calificando injustamente su existencia.

En buena medida, esto ocurre por la confusión de términos que la ubican como figura elusiva o evasora, por la falta de unidad en criterios técnicos que definan a estos conceptos y también por el abuso que múltiples entes han realizado por deficiencias legales o recurriendo a estructuras fraudulentas para evitar el pago de impuestos.

En este artículo, se propone el uso del pensamiento crítico como medio para crear mejores estructuras para enfrentar el cumplimiento de obligaciones fiscales, lo cual puede lograrse utilizando las habilidades del pensamiento, empleadas para dar solución a diversas aporías del mundo jurídico.

La globalización en distintos terrenos, incluidos el de la información, nos acercan cada vez con mayor prontitud a ideas y conceptos que pretendemos

adaptar sin mayor valoración. Tratándose de temas impositivos, esto puede tener consecuencias funestas.

Se recomienda, como eje central de este estudio, no recurrir a falsos especialistas, desarrollar estructuras ex profeso para cada contribuyente, o por lo menos, hacer adaptaciones a las necesidades de cada tipo de estructura económica, evitando riesgos y contingencias propias de la improvisación.

A este respecto, se propone hacer uso de las bondades del pensamiento crítico, previo conocimiento de esta disciplina, que implica desarrollar una habilidad mental del ser humano, que fundamentalmente se orienta a una estructura lógica y ordenada del raciocinio, como vía para arribar a mejores destinos.

La extensión del ensayo no permite la amplitud que requieren múltiples temas aquí expuestos, pero las ideas aquí expresadas pueden precisarse recurriendo a los soportes bibliográficos y de fuentes alternas aquí citadas y de otros más, que, de igual forma, deben ser sometidos a valoraciones más profundas por parte del lector.

7. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN.

1. Blanco, Andrés. «Fraude a la ley y fraude a la ley fiscal: Juegos de estrategias.» Revista de Derecho Público, 2017: 33-56.
2. Código Civil Federal 2019
3. Código Fiscal de la Federación 2019
4. González - Salas Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Ciudad de México: Pereznieto Editores, 1995.
5. Ley del Impuesto sobre la Renta 2009
6. Ley del Impuesto sobre la Renta 2019
7. Orellana Wiarco, Octavio Alberto. El delito de defraudación fiscal. Ciudad de México: Porrúa p.37, 2012.
8. Paul, Richar, y Linda Elder. La mini guía para el pensamiento crítico. Conceptos y herramientas. Dillon Beach: Fundación para el pensamiento crítico, 2003.
9. Pont Clemente, Joan-Francesc. La Economía de Opción. Barcelona: Marcial Pons, 2006.
10. Reyes Ponce, Agustín. Administración Moderna. CDMX: Limusa, 2007.
11. Zavala Aguilar, Gustavo. Heurística FIsical. El arte de la estrategia fiscal. CDMX: Dofiscal Editores, 2010. 



Teoría del delito y delitos fiscales

DAVID ROBLES DE ANDA



SOCIO DEL DESPACHO DE ANDA ABOGADO
ABOGADOS. ACADEMICO DE LA FACULTAD LIBRE
DE DERECHO

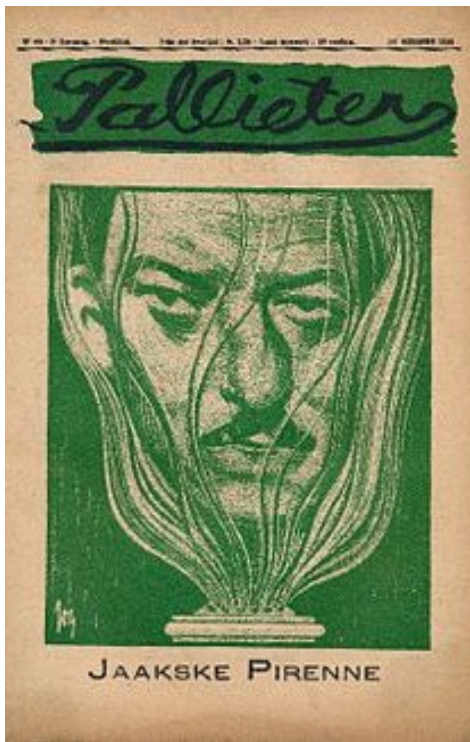
El presente artículo constituye un análisis de la teoría del delito en relación con los delitos fiscales, y sirve para comprender los elementos que lo conforman pero desde la teoría del delito, para ello, se realiza la comprensión de los tributos desde sus orígenes primitivos, pero como presupuesto integrante de lo que serán los delitos fiscales, es puntual decir que la agricultura es un elemento integrante de la economía, esta época a que nos referimos es un periodo anterior a la dinastía en el antiguo Egipto, en lo que a este periodo ocurre aun hablamos de una época en la cual los habitantes subsisten en esencia de la agricultura y de la ganadería, incidiendo dicho sistema en la forma económica y política del Egipto de

aquellas épocas, los autores B.G. Triger, B.J. Kemp, D.O' Connor, y A.B.Loyd, citados en la obra de Jacques Pirene al respecto comentan que se ha dicho que en esos momentos el oro se convirtió en un producto importante para el desarrollo del sudoeste de Asia, probablemente en el periodo Guerzense.¹

De lo que se trata de entender de este análisis previo sin profundizar en estudio histórico de la tributación lo es que como origen de los ingresos del estado, y de los delitos fiscales siempre van de la mano de ingresos provenientes del estado, que en esos momentos no podía considerarse como un estado de derecho, pues recordemos, que el estado de derecho viene con las nuevas reglas establecidas en las postrimerías de la edad media,



¹ PIRENNE Jacques, Historia del Antiguo Egipto, primera edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Impulso, 1943. P 95



al respecto y retomando las épocas dinásticas del antiguo Jaques Pirenne menciona que también es necesario admitir que el censo de la población fue introducido por los reyes Buto. En efecto se sabe que bajo la Segunda Dinastía se procedió al Censo de todos los habitantes de los nomos del Oeste, del Norte y del Este, es decir de los nomos del Delta.²

Previo al análisis de un recorrido histórico que se antoja largo por la importancia del tema, pero que se debe abreviar para entrar en materia y respecto de lo señalado por Cesar Bonesano, Marques de Beccaria, para ver que en 1735 ya concebía la existencia de los abusos del fisco cuando señala: “El Juez se hace enemigo del reo, de un hombre encadenado, presa de la suciedad, de los tormentos y de la expectativa más espantosa: no busca la verdad del hecho, busca solo el delito del encarcelado”.³

Es por ello, que en el transcurso

del tiempo, se dan los cambios de paradigmas económicos y que por ende vienen a cambiar en su totalidad los principios rectores de la economía el gasto público y la recaudación forman parte del discurso de las estados modernos, pero que revestidos de un contenido de principios rectores de la recaudación justificaran esa necesidad pero siempre protegiendo al gobernado de los abusos de los gobiernos, es cuando se generan y crean en las constituciones principios de tributación como lo son la equidad, proporcionalidad y legalidad, establecidas en nuestra constitución.

Al respecto Hugo carrasco Iriarte señala; “Principio de generalidad... la ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal”.⁴

Al igual que todos los principios que rigen el sistema de justicia fiscal, como lo son los principios de justicia impositiva consistente en las cargas públicas, estas según el principio de seguridad jurídica deben contener un alto grado de certeza de los deberes y obligaciones a que se contrae la norma, de manera conjunta con uno de los más importantes principios que en esencia es el principio de legalidad, el cual señala que establece que ninguna autoridad puede emitir un acto o disposición en materia impositiva fuera de la ley, De esta manera y para continuar con la idea anterior encontramos de igual manera una serie de principios como el de capacidad contributiva que significa que ninguna persona puede ni debe contribuir más allá de sus capacidades, lo que significa que una norma que implicara lo contrario sería señalada como una norma que afectara la capacidad contributiva del contribuyente, todos estos principios al mismo tiempo encuentran su sustento



² IDEM. P71

³ BECCARIA, Marques de Beccaria, Tratado de los Delitos y de las Penas, México, Porrúa, 2015.p.78

⁴ CARRASCO, Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I, México, Iure Editores, 2015, p13

básico en el texto constitucional que a la letra señala; Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De esa forma y como se habrá advertido, sin hacer una remembranza más amplia del derecho tributario nos enfrentamos a dos supuestos verdaderamente importantes que son la teoría de la tributación, que nos señalara la existencia de un hecho imponible que significa la hipótesis normativa establecida en ley, y que permite hablar del hecho generador o del acto que le da vida a la causación del tributo o contribución, es decir el poner el movimiento esa hipótesis normativa.

Al respecto Hugo Carrasco señala

al hablar del hecho imponible; *“Los elementos jurídicos fundamentales que deben contemplarse en una ley fiscal son el objeto, los sujetos, la base, la tasa, la tarifa, la época de pago y en su caso, las excepciones”*, y al hablar de hecho imponible señala Hecho Imponible *“Es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria”*.⁵

Parte de este artículo es establecer dos teorías importantes la teoría de tributación y al mismo tiempo la teoría del delito establecida a los tipos penales que existen en nuestra legislación enfocándonos por regla más generalizada a los más comunes en la práctica fiscal como la defraudación fiscal, ahora bien, parte de haber dejado sentada la base con antelación constituye analizar un cumulo de ideas que implican concatenar las dos teorías significativas,

ya que mientras por un lado la hipótesis establecida en una norma de carácter impositiva la constituyen o conforman elementos de naturaleza objetiva, subjetiva, descripciones del sujeto activo, pasivo, identificación del sujeto pasivo, objeto, base, tasa o tarifa para así cumplir con el elemento de seguridad jurídica y de legalidad establecida en los principios rectores de las contribuciones, en este acto convergen al mismo tiempo elementos del tipo penal que tuvieron como presupuesto típico para que se diera el supuesto establecido en una norma de contenido fiscal, donde efectivamente se conformaron o no dichos puestos, es decir de donde se habrá tenido que configurar previamente la estructura del presupuesto factico técnico de la omisión o acción que pueda configurar al delito en sí.

Es por lo anterior que hablar de una conformación de teorías del delito y de los delitos fiscales, necesariamente constituyen la conformación de dos temas en esencia delineados por dos principios de legalidad que lo son al establecer una contribución, y al establecer una norma exactamente aplicada al caso que nos ocupa en el delito de que se trate, es por ello, y como se estará insistiendo a lo largo de este trabajo cada estadio de normas fiscales y penales colisionan en ocasiones en principios en ocasiones divergentes en su conformación y otras iguales, ejemplo de esto, sucede cuando analizas que los hechos imponibles o descripciones de una contribución contempla una elemento subjetivo que atiende al sujeto que lo lleva a cabo, mientras que en esencia el elemento subjetivo del tipo penal o elemento dolo, pues se trata de la intención de producir un resultado típico, teniendo el conocimiento de los alcances de la norma que se está transgrediendo y la voluntad de hacerlo, y solo que estuviéramos analizando un tipo penal con un elemento subjetivo específico podríamos hablar del elemento subjetivo dentro del tipo penal fiscal.

Como se hizo mención en los



⁵ Ídem p.153, 154.



primeros párrafos los delitos cometidos en contra del erario público son tan antiguas como las civilizaciones más antiguas lo son, pues ya se estableció que las contribuciones han servido para satisfacer necesidades públicas, implicando estas los gastos que genera una ciudad estado o población, y aunque esta figura de la polis es antigua, lo cierto es que esta no puede verse como un estado de derecho, si esta no reviste la legitimación con que se conduce una democracia legitimada en sus poderes públicos, por ello se puede decir que las primeras civilización también ejercían el terror o control fiscal por medio de las sanciones exageradas en contra del pueblo, las mutilaciones y la pena de muerte eran hechos reales a quienes contravenían una norma de naturaleza fiscal, URBINA NANDAYAPA señala;

*“Así, en las culturas de la antigüedad tales como las que florecieron en el antiguo Egipto los años 569 a 525 a.C., y en la antigua Grecia en 365 a.C., se impone como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometieron conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia”.*⁶

Lo anterior constituye el antecedente de lo que en esencia es la primera existencia de las sanciones de naturaleza penal fiscal y aunque como hemos venido señalando no se encontraban las sanciones establecidas en una ley, no transitaban por un proceso que garantizara la legalidad con que deben contar las normas impositivas en las que se ve afectada la libertad y la vida, también es cierto que eran normas que significaban una forma de control sobre la población con la idea

de que no evadieran la recaudación, ya en un estado de derecho, y cuando empiezan a existir los análisis de la teoría del delito nos encontramos con estadios que en aplicabilidad del delito fiscal se adecuan a la naturaleza de cada tipo de que se trate, pero desde una perspectiva de la dogmática penal.

Por cuestión de método, me permito transitar por los estadios o teoría más importantes de las teorías del delito establecidas, para lo cual y como es evidente sería necesario establecer compendios completos, sin poder terminar, por lo que un esbozo que permite entrar al estudio de ellas constituye piedra angular para tener acceso al análisis de un delito fiscal, en el estudio de sus elementos indispensables.

Dentro de las primeras concepciones encontramos a la concepción causal

⁶ Urbina Nandaya Arturo de Jesús, Los Delitos Fiscales en México, México, Editorial Pac, 2015.p. 97

clásica causal naturalista o tradicional de Liszt- Beling, señalado como naturalismo o positivismo científico fue con la idea de reproducir en el sistema del derecho Punitivo los elementos naturales del delito, biológico o científico caracterizada según Jescheck, y está caracterizada por no dar o requerir de elementos que impliquen conocimientos extrajurídicos de especie filosófico, económico, sociológico o psicológico, traduciéndose en una lógica formal y abstracta, y se resumía en sus elementos conformantes en una conducta hecho o acción lato sensu, la tipicidad y la antijuridicidad, en la parte subjetiva la culpabilidad con su respectivo presupuesto de imputabilidad siendo en sus fases de dolo y de culpa,

la acción en sentido amplio consistía en el mero causar guiado por la voluntad, ósea voluntad de movimiento corporal mero acontecer de los delitos de resultado material, y la tipicidad sin que se analizaran valores, y por eso Beling lo define con un mero suceso de la vida real carente de valoración, pero con un indicio simple de la antijuridicidad, y es aquí cuando se da la valoración formal de la causación del resultado con la ley, siendo un elemento ajeno y extraño al entrar al estudio de la valoración del si había una contravención a la norma establecida, y es que no obstante se contravenía al positivismo científico esto no se estableció perturbador al señalar que puede existir en otros ordenamientos



jurídicos otros ordenamientos que no se opongan a la prohibición o a las exigencias impuestas por el ordenamiento jurídico, y la culpabilidad era y constituía el elemento subjetivo del delito, empero analizando el hecho realizado en la psique del agente, cuando el imputable lo cometió de manera dolosa o culposa, los elementos subjetivos formarían parte de la culpabilidad, de esta manera se señala que lo interno constituye en la imputabilidad como un presupuesto de la culpabilidad, y el dolo y la culpa son formas de ella.⁷

Es importante señalar de acuerdo a lo anteriormente expuesto que uno de los precursores de esta teoría y quienes realmente le dan vida a la teoría moderna

del delito es Franz Von Litz, al respecto Jiménez Martínez señala: “En el año 1881 Franz Von Litz proporciona la primera estructura sistemática del delito al clasificar las acciones en antijurídicas, luego en culpables y finalmente, amenazados con una pena”.⁸

Con una concepción neoclásica valorativa o causal valorativa establecido sobre la base del neokantismo se desarrolla sobre una base esencial de los fines del derecho penal es decir se establece una valoración teleológica dentro de los límites del estrechos del positivismo, conocido como el sistema Mezger- Mayer, varios de los estudiosos de esa época incluyendo a Liszt influyeron en el sistema que en esencia analiza la

acción como un comportamiento humano como realización de la voluntad de un ser humano según Mayer, y pretendió abarcar tanto los positivos como los negativos y ser un concepto unitario de acción, entonces es un comportamiento del ser humano, pero conservo la causalidad y ahora voluntad, y los seguidores no le dieron relevancia a la acción, y les dieron mas a la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad ya que aquí se dan los juicios de valor, se le da valor a la tipicidad, al analizar aspectos normativos del tipo, al igual que antijuridicidad, se exigió un daño social, y es con estos cambios que se da el delito que constituye un injusto que lesiona o pone en peligro bienes protegidos por el ordenamiento, los elementos subjetivos como las intenciones solo eran analizadas en el sistema clásico, habida cuenta de que era un juicio valor objetivo, y para el neocausalismo es ahora de naturaleza formal-material-subjetiva, y la culpabilidad descarta la psique de entre de la culpa ya que no se podía establecer esta concepción en la psique del individuo al igual que no se podía el dolo, y nace la teoría normativa de la culpabilidad con la cual se buscó y trato encontrar otra característica el dolo y la culpa como alternabilidad del delito, encontrándola en la reprochabilidad, y con esto el juicio de reproche se encuentra en la intención del autor, en donde se analizó no solo la inimputabilidad, sino también si el autor pudo actuar personalmente en la forma debida, por lo que de un concepto psicológico se pasa ahora a uno normativo, y de los elementos subjetivos los pasa al tipo de injusto y se forma un concepto normativo complejo o mixto de culpabilidad.⁹

Es con Welzel quien estructura la nueva teoría del delito

⁷ LÓPEZ Betancourt, Eduardo, Teoría del Delito y de la Ley Penal, México, Porrúa, 2015, p 71 a 73

⁸ JIMENEZ Martínez, Javier, Teoría del Delito, México, Porrúa, 2015, p 73 a la 74

denominada finalista considerando el psicologismo, y su crítica al relativismo valorativo, el acatamiento de los ciudadanos a la norma es piedra de toque en esta postura sobre los bienes jurídicos, como sujetos reprochables, como actuar ético social, superación del neutralismo, en la comprensión de la antijuridicidad, y por su comprensión en las decisiones voluntarias, habla del ontologismo pero edificado sobre el objetivismo lógico, y sostiene que las normas del derecho

no pueden ordenar procesos causales sino dirigidos finalmente, señalar que el Derecho Penal se basara en la estructura final de la acción, ya no es causal sino final es decir el dolo, pasa a ser de formal a material, y pasando el dolo y la culpa al tipo y lo extrae de la culpabilidad es decir lo inserta en la antijuridicidad subjetiva o teoría subjetiva del injusto, la antijuridicidad ahora se verá provista de subjetividad, es por eso que se dice que el finalismo es el estudio subjetivo del

injusto voluntad realizada.¹⁰

Para efectos del presente trabajo ocurre, y tomando en cuenta lo establecido en el desarrollo de la teoría del delito, se consideraran aspectos positivos del delito (conducta, típica, antijurídica, imputabilidad, culpabilidad, condicionalidad objetiva y punibilidad) y aspectos negativos (ausencia de conducta, ausencia del tipo, causas de justificación, inimputabilidad, inculpabilidad, falta de condiciones



objetivas y excusas absolutorias, de esa misma manera, y desde esa perspectiva se tomaran en cuenta elementos subjetivos, objetivos y normativos pero desde su enfoque del actual artículo 19 de nuestra Carta Magna, todos estos y por cuestiones de método enfocados al delito de DEFRAUDACION FISCAL para ejemplificar uno de los delitos fiscales de mayor relevancia en nuestro sistema económico jurídico.

Para entrar al estudio de una figura

delictivo fiscal, y entrar al estudio del delito en materia especial, por necesidad de método primariamente me debo remitir a los elementos conformantes del delito como lo son la conducta, la cual constituye una manifestación o exteriorización de un movimiento que trae consigo el transformar el mundo factico, recordemos que la conducta es analizada de igual manera a la luz de las teorías finalista, causalistas y sociologistas de la acción, así como

de la misma teoría sintomática, Liszt y Tesar, cuando señalan que esta figura sintomática se puede decir contradice el derecho positivo, al negar como elemento del delito la acción, es por ello, que le siguen distintas teorías que robustecen y dan vida a la actual figura en sus aspectos delictivos, como lo son la acción dependiente de la imputabilidad, de la antijuridicidad o del tipo negándoles a estas, la independencia a la acción, es por ello, que la acción siendo la

⁹ Op.cit LÓPEZ Betancourt p. 73,74,75,76

¹⁰ Op.cit 77,78,79 y 80

exteriorización de la voluntad, con un fin productor de un resultado, modificando el resultado o simplemente poniéndolo en peligro de que llegue a producirse, conformada por tres elementos que son el movimiento, el resultado y la relación de causalidad, conlleva a pensar en lo que señalaba Maggiori la consecuencia de la acción, siendo el efecto voluntario del mundo exterior, o más bien la modificación de ese mundo exterior, es importante señalar que un efecto modificatorio del mundo exterior, en tratándose del delito de defraudación se conformaría del elemento conocer el actuar pero desde una perspectiva subjetiva pues recordemos que al asentarse el dolo al tipo y no a la culpabilidad exige una concatenación lógica de presupuestos que hagan demostrar la exigencia del elemento subjetivo inmerso en la norma típica, para efecto del presente trabajo se analizara el delito de DEFRAUDACION FISCAL el cual se pretende analizar al ámbito de la teoría del delito, analizando el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que señala lo siguiente:

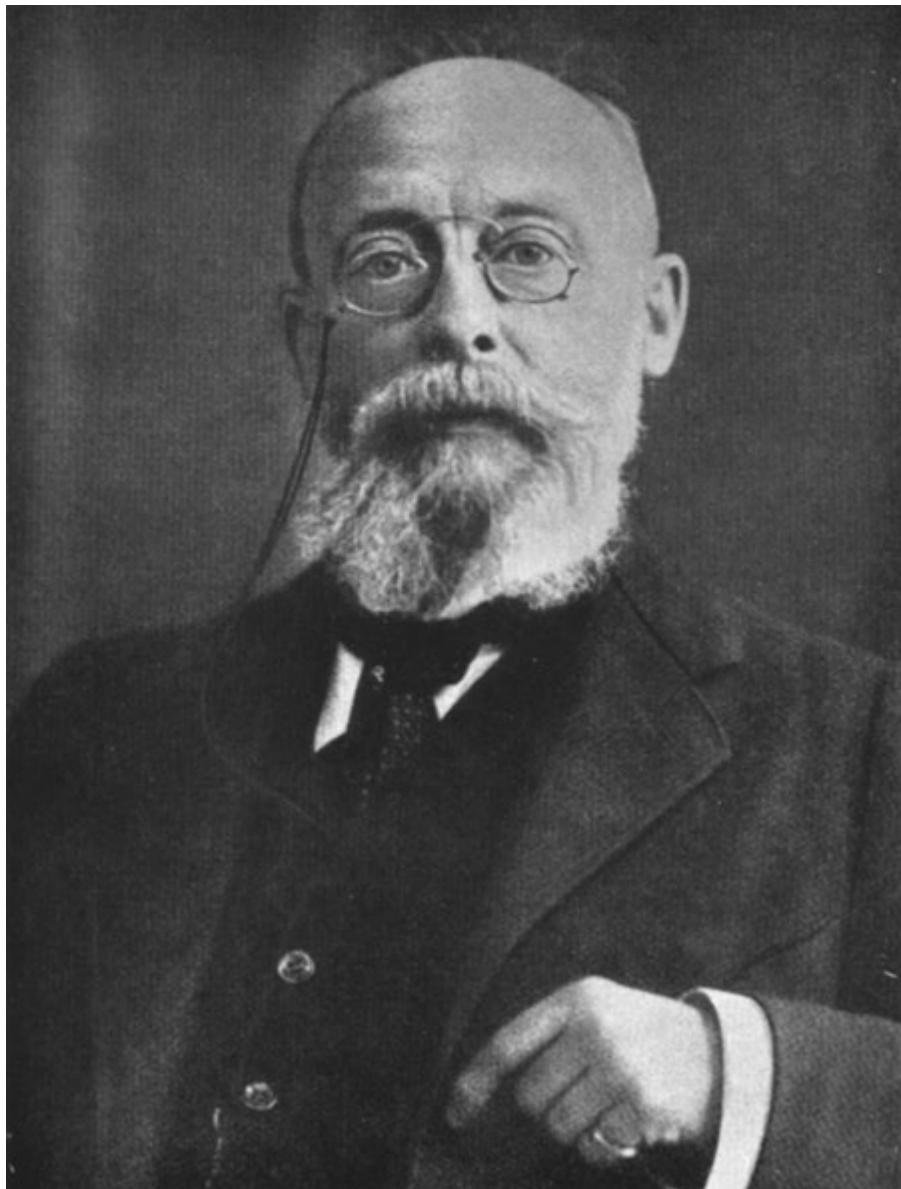
Artículo 108.-
Comete el delito de defraudación

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los

pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal



cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

En tratándose del tipo citado con antelación, primeramente, ocurre que como elemento de la voluntad tenemos a la acción pero esta debe estar investida del conocimiento que en dicha

acción concurre el conocimiento de la antijuridicidad pleno de que dicha norma está siendo transgredida, y entonces, nos enfrentamos a la posibilidad de efectivamente que pueda estar transgrediéndola no tenga ni la intención del engaño, ni el conocimiento de la norma por transgredir.

Para una mejor comprensión de lo anterior nos encontramos ante lo establecido en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

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

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el

origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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



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

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

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

Y en idea de lo anterior nos enfrentamos a la fracción V del artículo citado con antelación, en donde esa responsabilidad a que se refiere la fracción significa esa voluntad de un actuar en la conciencia de un actuar transgrediendo una norma de carácter fiscal, sin embargo y por la

materia de que se trata existe en la norma por así decirlo como presupuesto de esta, un conocimiento de la materia y de la obligación contraída, para con el sujeto activo, de la obligación tributaria que en esencia lo es el estado, quien establece las reglas de causación.

Ahora bien; este elemento del delito en cuanto a la defraudación implica tres elementos conformantes que lo son; 1.- un acto positivo o negativo, 2.- un resultado, 3.- y una relación de causalidad entre el acto y el resultado. Así mismo; si pensamos que en dicha norma penal fiscal como lo es en especial el delito de defraudación en el párrafo a que hacemos mención y que reza:

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, luego entonces entendemos que se debe

colegir en su calidad de contribuyente lleva a cabo una acción por omisión, al omitir la presentación de diversas declaraciones, para lo cual el sujeto activo del delito primigeniamente debe contar con cierta calidad que en esencia se analizara en el apartado correspondiente, analizando que se trata de una comisión por omisión, pues la ley ha establecido la obligatoriedad de actuar, la cual como hemos dicho, si aplica el desconocimiento de ciertos actos al no tener en cuenta una norma tan técnica como es la tributaria.

La tipicidad como segundo elemento por análisis de la norma en que estamos tratando, es decir del delito de defraudación fiscal, y en especial de los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, se trataría de que lo establecido en dicha norma se adecuara perfectamente a la conducta, pero principalmente se debe establecer que los elementos del tipo en cualquier tipo penal deben contener lo siguiente:



a).- Un presupuesto de la conducta o del hecho, b).- un sujeto activo, c).- un sujeto pasivo d) un objeto jurídico, e).- un objeto material, f).- una modalidad de la conducta, ya sea espacial, temporal, g).- elementos normativos, h) elementos subjetivos del injusto.

Si estamos nuevamente hablando entonces del delito de defraudación fiscal, por ende nos referiremos a elementos o presupuesto de la conducta como el hacer o llevar a cabo una omisión total o parcial de declarar, obligación principalmente de forma, es decir haber omitido sus obligaciones a que esta contraído en razón de la calidad de contribuyente que tenga, y conforme se ubiquen sus actividades se integraría dentro del elemento objetivo del tipo penal, como un presupuesto del sujeto activo es tener una calidad de contribuyente ya sea persona física o moral pero que deba enterar el impuesto de manera mensual o anual como son las obligaciones establecidas en la Ley del

Impuesto Sobre la Renta, tal como está establecido en el artículo 1º de la citada ley, es decir la calidad específica del sujeto implica que sea un residente en México principalmente respecto de todos sus ingresos, un elemento normativo que remite a las obligaciones fiscales significa de las establecidas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación es decir impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, y dentro de este elemento normativo y como lo señala AMBROSIO MICHEL podemos encontrar que; se debe tratar de una contribución, se debe dar la omisión, de un pago al que se está obligado en razón de una calidad de contribuyente, se debe dar un beneficio indebido, un perjuicio al fisco federal, un engaño, y un aprovechamiento del error.¹¹ Estos elementos necesarios y hasta presupuestos del tipo se deben adecuar perfectamente para lo que en su momento se denominara juicio de



¹¹ MICHEL, Ambrosio, Derecho Penal Fiscal, México, Porrúa, p. 643,644,645.

¹² Ídem p. 655

tipicidad.

Por otro lado y dentro de los elementos del tipo penal analizado que lo es el delito de defraudación fiscal establecido en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos con el elemento subjetivo del injusto, que en este caso significa el conocer los elementos del tipo y querer la realización pero entendiendo que son elementos diferentes al dolo, en el caso del delito en estudio se puede colegir que no lo exige el tipo penal pero que sin embargo la subjetividad del injusto la constituye el engaño mismo, no obstante este es un elemento de actuar de naturaleza objetiva para muchos autores.

Los sujetos que participan en la norma sancionadora la constituyen quien comete el delito que en esencia lo es el sujeto activo de este, el pasivo representado por el estado, sobre un bien jurídico tutelado que como se dijo es el erario público, y por palabras de AMBROSIO MICHEL en este delito el bien jurídico tutelado es *“la recaudación, el patrimonio de la hacienda pública y el buen funcionamiento del sistema tributario”*.¹²

En nuestras palabras diríamos además de la recaudación el sistema jurídico tributario que en esencia lo es la recaudación y la forma en que se lleva a cabo, también lo es siguiendo el principio de equilibrio en la tributación es el gasto público, en esencia este delito afecta no la recaudación sino el bien jurídico es la posibilidad de cobro y de gasto público, entonces por ello su naturaleza es social.

Las formas de comisión al igual que otro delito la constituyen una forma de comisión por autoría directa, por complicidad o por inducción.

Así mismo; y en tratándose de los siguientes elementos conformantes se analizaran en su conjunto como lo es la antijuridicidad significara como la conducta con el orden jurídico el cual tiene además del orden normativo, los preceptos normativos, los preceptos permisivos, para el delito de defraudación, es un requisito de poco análisis profundo en razón de que se trata de una antijuridicidad formal y material,

la primera de ellas en razón del principio *nullum crimen sine lege*, es decir conocer debidamente la norma, cualquiera que sea su naturaleza, en el caso de la norma fiscal, sería que el sujeto activo del delito, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria conociera la norma, la comprendiera, y tuviera el conocimiento para enterar y calcular *motu proprio*.

En cuanto al otro de los elementos consistente en la culpabilidad podemos deducir que se requiere de tener una calidad de contribuyente frente a la norma establecida en el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no ser inimputable, es decir la capacidad de

entender y querer, y ahí viene la parte más importante dentro de los elementos subjetivos del conocer la norma, que es tener un cierto desarrollo intelectual medio para ser objeto de esta norma, y tener una capacidad de conocimiento técnico sobre esta, y querer llevar a cabo la conducta es decir conociendo las obligaciones establecidas en el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y demás relativos en las obligaciones fiscales, omitir y decidir no llevar a cabo esa conducta. Es por eso que esa culpabilidad y como lo señala Eduardo Lopez Betancourt se compone de lo siguiente; 1.- La exigibilidad de



una conducta conforme a la ley, 2.- la imputabilidad, y 3.- la posibilidad concreta de reconocer el carácter ilícito.¹³

Lo anterior colige a pensar en lo señalado se debe conocer el hecho típico pero teniendo como presupuesto del delito conocer la obligación de tributación y la forma de hacerlo.

Por último como elemento del delito tenemos a la pena, elemento conformante que señala la sanción atribuible al activo de la conducta típica, la sanción o pena, la cual es de acuerdo las condiciones de realización en el delito de defraudación,

basta por analizar el contenido de los agravantes de la penal del delito de defraudación fiscal.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo

¹³ Op.cit LÓPEZ Betancourt p.186

anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

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 \$1,734,280.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,7

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.

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.

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 período 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, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Se puede decir que los presupuestos

procesales y las condiciones objetivas de punibilidad establecen actos diferentes, y susceptibles de analizarse, sin embargo, durante el procedimiento penal existen y juegan un papel muy importante para fijar la pena, digamos que dentro del desahogo de pruebas, de los medios de prueba ofrecidos y de lo actuado en juicio se puede colegir la sanción impuesta.

Por último; en este trabajo nos remitimos a las reformas del 2008 para hacer patente que no obstante el análisis de la teoría del delito a los delitos fiscales en especial al delito de defraudación fiscal, me permito concluir que todos los elementos que integran un aspecto penal fiscal al final convergerán en el hecho

mismo factico por ser analizados desde otra visión, como lo es el reformado artículo 19 de nuestra Carta Magna que señala: Artículo 19. Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de vinculación a proceso en el que se expresará: el delito que se impute al acusado; el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que establezcan que se ha cometido un hecho que la ley señale como delito y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.

Esto conlleva a determinar que la

¹⁴ JIMENEZ Martínez op cit p.541

trayectoria de este precepto fue y será analizada desde la perspectiva de los elementos subjetivos objetivos, normativos y de contenido cultural, y ahora si nos remontamos al llamado cuerpo del delito se señalaba por la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció por cuerpo del delito el conjunto de elementos objetivos o externos integrados por el tipo penal, y ya de la constitución de un hecho con todos sus elementos constitutivos. Y con las reformas de 1993 al 1994 cambia a elementos del tipo con los siguientes elementos a) elementos objetivos externos, b) elementos normativos c).- elementos subjetivos, establecer por ello en las actuales reformas el hecho que la ley señale como delito como integradoras del tipo, y que para autores como Jiménez Martínez constituyen; a).- Elementos objetivos externos, b).- Elementos normativos, c).- Elementos subjetivos.¹⁴

Analizar los elementos conformantes de un delito fiscal implica conocer en todos sus aspectos desde una perspectiva desde la teoría del delito, y en la integración de los elementos del delito como lo es la conducta, típica, antijurídica culpable y punible, pero pudiendo analizarla desde cualquier teoría que se adecue al hecho como lo es causalismo, neocausalismo, finalismo o funcionalismo, y así mismo al analizar los presupuestos del tipo, elementos subjetivos, objetivos y normativos, en ellos analizar la forma de intervención y los sujetos que la ley prevé, así mismo, reconocer como elementos conformantes el grado de autoría de los sujetos que intervienen, es por ello, que hablar de los elementos del tipo y elementos del delito en especial del delito de defraudación

son dos temas por analizar de manera paralela que en el segundo caso implican un análisis más complejo por tratarse de un delito que exige de la antijuridicidad el conocer y el entender la norma aplicable, y por lo que respecta al sujeto activo del delito, el cual actúa como pasivo de la relación jurídico tributaria, pues implica una calidad que solo a nivel normativo se puede analizar en el llamado juicio de tipicidad, la calidad de contribuyente, y la forma de tributar es un requisito sin el cual la norma penal no podría ser aplicada, es por ello que en un verdadero estudio complejo de teorías del derecho penal fiscal convergen dos ramas que amparadas por el principio de legalidad regulan por un lado de manera taxativa a los sujetos de la relación jurídico tributaria, y por el otro sancionan en esa misma tipicidad y exacta aplicación de la ley penal a quienes transgreden esa norma, entendiendo que la norma penal siempre tendrá como presupuesto procesal la existencia de una obligación tributaria debidamente establecida en ley en donde se determine el sujeto, el objeto, la base, la tasa, la tarifa y la época de pago, y por parte del tipo penal en donde se establezca un sujeto activo del delito, un pasivo, un objeto en que recae la conducta, un bien jurídico tutelado, un elemento objetivo, un elemento subjetivo (cuando aplique) y uno normativo, estos elementos comulgaran a lo largo

de los procedimientos que por esencia constituyen uno de los procedimientos más técnicos que encontramos dentro de la gama de los tipos especiales.

FUENTES DOCUMENTALES

- 1.- PIRENNE Jacques, Historia del Antiguo Egipto, primera edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Impulso, 1943. P 95
IDEM. P71
- 2.- BECCARIA, Marques de Beccaria, Tratado de los Delitos y de las Penas, México, Porrúa, 2015.p.78
- 3.- CARRASCO, Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I, México, Iure Editores, 2015, p13
- 4.- Urbina Nandaya Arturo de Jesús, Los Delitos Fiscales en México, México, Editorial Pac, 2015.p. 97
- 5.- LÓPEZ Betancourt, Eduardo, Teoría del Delito y de la Ley Penal, México, Porrúa, 2015.p 71 a 73
- 6.- JIMENEZ Martinez, Javier, Teoría del Delito, México, Porrúa, 2015.p 73 a la 74
- 7.-MICHEL,Ambrosio, Derecho Penal Fiscal, México, Porrúa, p. 643,644,645.

LEYES Y CODIGOS

- 1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- 2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 



— SOMOS EXPERTOS — EN DERECHO Y NEGOCIOS

LICENCIATURAS - MAESTRÍAS - DOCTORADOS

12 DE AGOSTO

30 DE AGOSTO

30 DE AGOSTO



LICENCIATURA EN
NEGOCIOS

PSU-143/2018



DOCTORADO EN
DERECHO FISCAL

PSU-146/2018



MAESTRÍA EN
**DERECHO PROCESAL ORAL MERCANTIL,
CIVIL Y FAMILIAR (JUICIOS ORALES)**

PSU-145/2018



MAESTRÍA EN
EQUIDAD DE GÉNERO

PSU-198/2011



MAESTRÍA EN
GOBIERNO Y POLÍTICAS PÚBLICAS

PSU-143/2018



DOCTORADO EN
GOBIERNO Y POLÍTICAS PÚBLICAS

PSU-144/2018