

# ILÍCITOS TRIBUTARIOS

## Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal

**Dr. Bruno Ariel Rezzoagli**

Director de la Universidad de Durango Campus Morelia

### 1 Planteamiento Previo

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los particulares deberán contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sin embargo, existen numerosas infracciones a las normas tributarias. Por lo tanto, el presente escrito aborda el ilícito tributario desde una panorámica general. Se trata de un estudio que analiza las infracciones a los deberes formales y materiales impuestos por la ley a los sujetos obligados del tributo.

Además, se procede al análisis doctrinal de la evasión fiscal y a su distinción con la defraudación y la elusión tributaria, lo cual nos permitirá visualizar los problemas principales en esta materia.

La metodología que se ha aplicado en este estudio es documental, analítica y deductiva; con la finalidad de generar nuevas aportaciones sobre los ilícitos tributarios.

### 2 Ilícitos Tributarios

No todos los sujetos obligados cumplen con las obligaciones exigidas por la legislación tributaria en tiempo y forma, dando ello lugar al nacimiento del “ilícito tributario”. Conducta que podrá ser retribuida con sanciones de carácter administrativo, penal

o civil, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario<sup>1</sup>.

Efectivamente, el incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre Hacienda y los contribuyentes constituye lo que se ha denominado “ilícito tributario”<sup>2</sup>, que es definido por Ríos Granados como la “vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”<sup>3</sup>.

Considerando tal planteamiento y con el ánimo de facilitar la comprensión de este tema, hemos de aclarar que cuando nos referimos a las obligaciones tributarias estamos haciendo alusión tanto a los deberes formales como materiales de los sujetos obligados.

En este sentido, entendemos por “deberes formales” aquellas obligaciones jurídicas<sup>4</sup> impuestas a

1 Ríos Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano”, en Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 114, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm> (fecha de consulta: 13 de noviembre de 2008).

2 Folco, Carlos María, “El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva”, en Calos María Folco, Sandro F. Abralde y Javier López Biscaiyart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, p. 43.

3 Ríos Granados, Gabriela, “El ilícito tributario”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador), *Manual de Derecho Tributario*, ed. Porrúa, México, 2005, p. 293. En este sentido, López Velarde define la infracción tributaria como “todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe”. Vid. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano (19ª edición)*, ed. Porrúa, México, 2007, p. 335.

4 Estas obligaciones recaen no sólo en cabeza de contribuyentes y responsables, sino que también comprenden a los terceros ajenos a la obligación tributaria, pero que, por determinadas circunstancias, posean información vinculada al hecho imponible. Vid. Folco, Carlos María, “Luces y Sombras de la legislación antievasión”, en Calos María Folco, Sandro F. Abralde y Javier

los contribuyentes, responsables e incluso terceros para que desarrollen un accionar propio que le permita a la Administración Tributaria acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos; por lo que las infracciones a dichos deberes suelen consistir en omisiones o actividades que denotan el peligro de una merma en la recaudación fiscal por falta de información del órgano recaudador. Mientras que cuando hablamos de “deberes materiales” estamos haciendo referencia al pago del impuesto en forma debida<sup>5</sup>.

Como podemos apreciar, el Derecho Tributario establece tanto a los sujetos de crédito fiscal como a terceros, servidores públicos, notarios, etc. una gran variedad de deberes u obligaciones de muy diverso carácter; siendo las principales aquellas cuyo contenido u objeto es la prestación fiscal<sup>6</sup>. Sin embargo, existen obligaciones accesorias cuya finalidad es asegurar el pago de los créditos fiscales, por ejemplo, presentar avisos, declaraciones, llevar ciertos libros o registros, etc. o bien se trata de deberes que se relacionan con las funciones de vigilancia asignadas a funcionarios, empleados públicos, notarios, etc<sup>7</sup>.

### 3 Naturaleza jurídica del ilícito tributario

Los ilícitos fiscales son manifestación del derecho que tiene el Estado de sancionar a aquellos sujetos que infringen las normas tributarias.

En lo que atañe a la naturaleza jurídica del ilícito tributario<sup>8</sup>, cabe mencionar que el mismo podrá ser tipificado como infracción o delito, ya que no existe distinción alguna desde un punto de vista cualitativo entre infracción administrativa y delito

fiscal; sino que la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado<sup>9</sup>, es decir, sus diferencias no son ontológicas<sup>10</sup>. No obstante, hay autores<sup>11</sup> que afirman que, en esta materia, los más graves comportamientos deben tipificarse siempre como delitos tributarios, dado que la infracción fiscal al lesionar los bienes que pueden reputarse fundamentales para la convivencia humana y la paz social, no resulta exagerado postular una protección de índole penal para los mismos<sup>12</sup>.

Incluso, otro sector de la doctrina atendiendo a los denominados tipos legales mixtos o ambivalentes<sup>13</sup>, considera que por su gravedad, el ilícito tributario puede ser calificado como “infracción y delito”<sup>14</sup>. Fenómeno que, para Ríos Granados “se observa en la legislación tributaria mexicana, en el que no aparece un ámbito perfectamente diferenciado entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales, por tanto, una misma conducta puede ser tipificada como infracción y delito, y ser sancionada por multa y con pena privativa de la libertad”<sup>15</sup>.

López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, p. 76.

5 Folco, Carlos María, *op. cit.*, p. 43.

6 Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, quinta edición, Ed. Porrúa, México, 2007, p. 213.

7 *Ibid.*

8 Sobre este tema, vid. Ríos Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano”, *op. cit.*

9 Pérez Royo, Fernando, “La reforma de la LGT, ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias”, en *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993, p. 65; Pérez Royo, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 263; Sainz de Bujanda, Fernando, *Sistema de derecho financiero*, tomo I, vol. 2, Ed. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1985, p. 612; Zornoza Pérez, Juan José, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992, p. 42.

10 En este sentido, el Tribunal Constitucional de España en su sentencia 18/81, del 8 de junio de 1981 sostiene que: “Ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado (...), hasta el punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales”.

11 González Macías, María Dolores, *Infracciones y sanciones fiscales*, Indetec, México, 1997, p. 40.

12 Garcés Moreano, Rodrigo, “Las infracciones tributarias y sus sanciones”, en *X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, Quito, 1981, p. 174.

13 Así se refiere Ríos Granados en su escrito “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano”, *op. cit.*

14 Vid. García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la infracción fiscal. Derecho fiscal-penal*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982, p. 35.

15 Ríos Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano”, *op. cit.*

## 4 Evasión Fiscal

Continuando con este orden de ideas, debemos señalar que cuando hablamos de “evasión”, nos referimos a un concepto genérico que contempla toda actividad tendiente a sustraer -total o parcialmente- en propio beneficio, un tributo legalmente debido a la Administración Tributaria.

En tal sentido, Carlos María Folco define la evasión fiscal como “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”<sup>16</sup>.

Como podemos apreciar, en este concepto se conjugan varios elementos, siendo los principales: la disminución o eliminación del monto del tributo por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen y la transgresión de una ley fiscal. También podríamos definir a la evasión como el incumplimiento – ya sea total o parcial- por parte de los contribuyentes, en la declaración (deber formal) y pago (deber material) de sus obligaciones tributarias<sup>17</sup>.

Más allá de los debates doctrinales en torno a dicho fenómeno, existen distintas modalidades de evasión: falta de inscripción en los registros fiscales, falta de presentación de las correspondientes declaraciones juradas, declaraciones tributarias inexactas, y falta de pago del impuesto declarado<sup>18</sup>. Es decir, la evasión se encuentra vinculada con tres obligaciones trascendentales: inscribirse en Hacienda, llevar contabilidad, y pagar los tributos.

16 Folco, Carlos María, “El fenómeno de la evasión fiscal”, en Calos María Folco, Sandro F. Abralde y Javier López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, p. 17.

17 Camargo Hernández, David, *Evasión fiscal: un problema a resolver*, 2005. Edición electrónica a texto completo en [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/) (consultado 24 de septiembre de 2008).

18 Folco, Carlos María, “El fenómeno de la evasión fiscal”, op. cit., p. 21.

## 5 Defraudación Fiscal

Una vez conceptualizada la “evasión fiscal”, estamos en condiciones de distinguirla de la defraudación fiscal<sup>19</sup>, ya que ésta constituye una especie dentro del género de la evasión, y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia de dolo<sup>20</sup> (intencionalidad).

En tal sentido, la defraudación fiscal es una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en omitir -total o parcialmente- ingresar a la Administración Fiscal sumas adeudadas por los sujetos o particulares en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas<sup>21</sup>.

Así, los elementos constitutivos de defraudación fiscal son: a) engaño o aprovechamiento de errores; b) omisión de pagar un tributo de manera total o parcial; c) consecución de un beneficio indebido; d) nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido<sup>22</sup>.

Por lo tanto, siempre que exista defraudación fiscal habrá evasión, mientras que cuando exista evasión no necesariamente habrá defraudación fiscal, dado que muchas veces pueden evadirse impuestos por culpa o mera negligencia, esto es, sin intencionalidad alguna<sup>23</sup>.

19 Cabe aclarar que por fraude se entiende «toda acción contraria a la ley realizada con intención de lucro mediante engaño». Vid. Rezzoagli, Bruno, “Prácticas creativas, elusión y corrupción contable”, en *Defensa Fiscal*, Revista mexicana de estrategias fiscales, núm. 100, mayo de 2007.

20 Vid. Folco, Carlos María, “La defraudación fiscal y equiparables en la legislación y jurisprudencia de México”, en Calos María Folco, Sandro F. Abralde y Javier López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, pp. 239 a 285.

21 Folco, Carlos María, “La defraudación fiscal y equiparables en la legislación y jurisprudencia de México”, en Calos María Folco, Sandro F. Abralde y Javier López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, pp. 239 a 285; Ríos Granados, Gabriela, “Delitos Tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador), *Manual de Derecho Tributario*, ed. Porrúa, México, 2005, pp. 311a 337.

22 Ríos Granados, Gabriela, “Delitos Tributarios”, op. cit., p. 322.

23 Folco, Carlos María, “El fenómeno de la evasión fiscal”, op. cit., p. 17.

## 6 La elusión en materia tributaria

Partiendo de ello, conviene ahora distinguir entre evasión y elusión fiscal. La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejada una serie de consecuencias jurídicas<sup>24</sup>, mientras que cuando nos referimos a elusión no hay, en principio, ilícito tributario.

Efectivamente, la evasión fiscal implica la transgresión de la legislación tributaria vigente, mientras que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa.

Encontramos, pues, dos conceptos jurídicos vinculados con el binomio evasión-elusión: arbitrariedad y discrecionalidad.

La arbitrariedad supone una conducta contraria a la ley y al Derecho, por ejemplo, ausencia de razones objetivas que justifiquen una operación o registro contable (la falta de una nota a los Estados Financieros explicando el cambio de criterio para justificar un registro contable sería un ejemplo de arbitrariedad en esta materia)<sup>25</sup>. En cambio, la discrecionalidad implica la posibilidad de optar entre varias opciones, todas ellas lícitas, es decir, admitidas por el ordenamiento jurídico<sup>26</sup>.

Sin embargo, a pesar de esta primera aproximación terminológica, cabe mencionar que la doctrina se encuentra dividida en lo que respecta al concepto de elusión fiscal<sup>27</sup>.

Efectivamente, para un importante grupo de doctrinarios, citando a Dino Jarach como principal referente, la elusión tributaria es una figura consistente

24 Vid. De la Garza, Sergio, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1981, p. 380; Jarach, Dino, "El hecho imponible", en *Revista de Jurisprudencia*, Buenos Aires, 1943.

25 Rezzoagli, Bruno, op. cit.

26 Vid. Rivero Ortega, Ricardo, *Administraciones Públicas y Derecho Privado*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.

27 Marrama, Silvia E., "Principio de realidad económica y economía de opción", en *Jornadas de Derecho Natural. III nacionales y I Iberoamericanas*, Universidad Católica Argentina, realizadas en la ciudad de Paraná durante los días 29, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre de 2005.

en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos<sup>28</sup>, es decir, bajo el amparo de efugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario<sup>29</sup>.

Sobre este tema la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos ha declarado que cualquier persona puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más bajo o reducido posible; no está obligada a elegir la fórmula que más convenga a la Administración Tributaria, ni aún existe el deber patriótico de incrementar sus propios impuestos, ya que ese actuar no importa violación de la ley, sino evitar el hecho imponible y por consecuencia el nacimiento de la pretensión tributaria<sup>30</sup>.

La "economía de opción" se sitúa dentro del ámbito de la planeación fiscal, e implica elegir el camino menos gravoso para pagar los impuestos, ubicándose fuera de los límites de la imposición<sup>31</sup>. Ningún contribuyente tiene el deber de elegir la opción más gravosa para sus intereses, teniendo además el derecho a la libre elección de las formas jurídicas para sus actos en la medida que resulte más beneficiosa desde el punto de vista tributario<sup>32</sup>.

28 Díaz, Vicente, *Criminalización de las infracciones tributarias*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 175; Folco, Carlos María, *El delito de evasión fiscal*, ed. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 1997, p. 350; Jarach, Dino, *El hecho imponible*, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 119; Jarach, Dino, "La infracción fiscal en el derecho argentino", *Revista Derecho Fiscal T. XVII*, p. 353.

29 A manera de ejemplo, algunas posibles prácticas elusivas en materia tributaria podrían ser: a) Conferirle a una determinada situación jurídica el estatus de otra diferente, valiéndose de cierta terminología o conceptualización defectuosa con la intención de aplicarle una ley fiscal menos agresiva.; b) Basarse en una exención impositiva que no había sido contemplada, debido a una deficiente técnica legislativa, para el caso particular en consideración; c) Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está prevista por la legislación vigente para eximirlos impositivamente, al resultar dudosa su inclusión dentro del hecho imponible.

30 Vid. Soler, Osvaldo; Frölich, Juan Ricardo; y Andrade, Jorge A., *Régimen Penal Tributario*, ed. La Ley, Buenos Aires, 1990, p. 161.

31 Marrama, Silvia E., "Principio de realidad económica y economía de opción", en *Jornadas de Derecho Natural. III nacionales y I Iberoamericanas*, Universidad Católica Argentina, realizadas en la ciudad de Paraná durante los días 29, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre de 2005.

32 Tacchi, Carlos M., "Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia", *Doctrina Bol. DGI*, Núm. 483.

En este sentido, Flores Zavala distingue entre evasión legal (elusión) y evasión ilegal o simplemente evasión<sup>33</sup>.

Sin embargo otro sector doctrinal, encabezado por Villegas y García Vizcaíno, considera a la elusión fiscal como una conducta antijurídica que consiste en eludir la obligación exigida por la legislación tributaria mediante el empleo de formas jurídicas<sup>34</sup> inapropiadas para los fines que económicamente persiguen las partes; guardando el término “economía de opción” para la utilización no abusiva de formas jurídicas; ya que los seguidores de esta corriente consideran que la economía de opción implica justamente optar por el régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que la normativa propone de manera estructural mientras que la elusión tributaria se contrapone a las reglas implícitas del ordenamiento<sup>35</sup>.

El abuso de formas “propugna la adecuación de las formas jurídicas y consiguientemente de la ley aplicable, a la realidad de las relaciones subyacentes, en el caso económicas, con prescindencia de las formas elegidas por las partes”<sup>36</sup>. Además, el abuso de formas en el ámbito tributario tiene su origen en el principio de realidad económica<sup>37</sup>, pero no se confunde con él.

33 Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1961, p. 268.

34 Villegas, Hector, *Régimen penal tributario Argentino*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 107; García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I, p. 187, ed. Depalma, Buenos Aires, 1996.

35 Gutman, Marcos G., “La economía de opción como acto ilícito”, en *Interpretación económica de las normas tributarias*, Depalma, Buenos Aires, 2004.

36 Martínez de Sucre, Virgilio J. L. - Corti, Arístides Horacio M., Mellor Goodwin: una sentencia ejemplar. ED, pp. 51 a 341.

37 Este criterio de substance over the form (sustancia sobre la forma), “principio de realidad económica” en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, es una teoría válida ante simulación, abuso de formas o fraude, pero se la pretende utilizar en muchos casos como si fuera un comodín de turno, adaptable a toda figura desconocida o no reglada con anterioridad. En efecto este criterio que se pretende aplicar para fundamentar la existencia del hecho imponible tiene límite: las formas o estructuras jurídicas empleadas no deben ser “...las que el derecho privado ofrezca o autorice” (Marrama, Silvia E., “Principio de realidad económica y economía de opción”, en *Jornadas de Derecho Natural. III nacionales y I Iberoamericanas*, Universidad Católica Argentina, realizadas en la ciudad de Paraná durante los días 29, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre de 2005).

## 7 Conclusión

Tal como hemos hecho referencia en el desarrollo de este artículo, no existe unanimidad en la doctrina en cuanto a la naturaleza jurídica de la elusión tributaria.

Finalmente, para nosotros, si bien en la elusión fiscal existe un supuesto cumplimiento de la normativa, debemos señalar que la distinción entre evasión y elusión es fundamentalmente conceptual, ya que ciertas situaciones jurídicas son ambiguas, concretamente debido a que el aprovechamiento de eflujos legales o vacíos normativos no se hace comúnmente de manera totalmente ingenua o mejor dicho sin intención, e incluso porque muchas actuaciones o prácticas destinadas a reducir impuestos pueden ser calificadas delictivas o no dependiendo de un aspecto eminentemente técnico como es la existencia de un tipo penal tributario que castigue como un hecho punible dicho comportamiento<sup>38</sup>.

En este sentido sostenemos que, desde el punto de vista tributario la elusión nace cuando el sujeto evita una norma tributaria o realiza alguna acción para que el resultado sea una obligación menor pero siempre amparado en alguna otra norma de cobertura, por lo que si bien puede darse la elusión “por economía de opción o ahorro fiscal”, creemos que también puede incurrirse en elusión “por fraude de ley” cuando se elude la norma aplicable adoptando otra norma o criterio que persigue una finalidad distinta, es decir, se busca un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario o contrario a él<sup>39</sup>, o además por “abuso de las formas jurídicas”.

38 Villegas, Héctor B., *Derecho Penal Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2002

39 Se produce al evitar la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo del tributo en el hecho generador, mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal (Rodríguez Mejía, Gregorio, “Evasión fiscal”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 100, México, enero-abril 2001).



Por lo tanto, más allá de las confrontaciones doctrinales sobre esta temática, debemos afirmar que la persecución de la elusión tributaria es extremadamente difícil, dado que en los supuestos de fraude de ley se requeriría interpretación de las normas en cada caso en concreto, y en los casos de abusos de las formas podría aplicarse la técnica judicial del “levantamiento del velo de la persona jurídica” para indagar la realidad que hay en su interior, con la finalidad de evitar fraudes y la utilización de la personalidad para alcanzar resultados antijurídicos en detrimento de intereses públicos o privados<sup>40</sup>. Se trata de acontecimientos o prácticas recubiertas de legalidad, por lo que la principal manera de perseguir estas actuaciones es: a través de los reglamentos de carácter administrativo emitidos por los órganos recaudadores con el ánimo de incluir o excluir deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera llenar los vacíos legales, o directamente mediante modificaciones legales, siendo el propio legislador el que toma a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones al dictar nuevas leyes.

## Referencias Bibliográficas

- Camargo Hernández, David, *Evasión fiscal: un problema a resolver*, 2005. Edición electrónica a texto completo en: [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/)
- De la Garza, Sergio, *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1981.
- Díaz, Vicente, *Criminalización de las infracciones tributarias*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999.
- Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1961.
- Folco, Carlos María, *El delito de evasión fiscal*, Ed. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 1997.
- Folco, Carlos María, “El fenómeno de la evasión fiscal”, en Calos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- Folco, Carlos María, “El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva”, en Calos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- Folco, Carlos María, “La defraudación fiscal y equiparables en la legislación y jurisprudencia de México”, en Calos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, pp. 239 a 285.
- Folco, Carlos María, “Luces y Sombras de la legislación antievasión”, en Calos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I, p. 187, ed. Depalma, Buenos Aires, 1996.
- González Macías, María Dolores, *Infracciones y sanciones fiscales*, Ed. Indetec, México, 1997.
- Jarach, Dino, *El hecho imponible*, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971.

40 Chapelet, Sonia Ivone, “Levantamiento del velo de la persona jurídica”, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2002, versión disponible electrónicamente en: [www.iefpa.org.ar/criterios\\_digital/monografias/chapelet.pdf](http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf) (fecha de consulta: 6 de octubre de 2008)

- Jarach, Dino, "El hecho imponible", en Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires, 1943.
- Jarach, Dino, "La infracción fiscal en el derecho argentino", Revista Derecho Fiscal, T. XVII.
- Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, quinta edición, Ed. Porrúa, México, 2007.
- Margáin Manautou, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano (19ª edición), ed. Porrúa, México, 2007.
- Marrama, Silvia E., "Principio de realidad económica y economía de opción", en Jornadas de Derecho Natural. III nacionales y I Ibero-americanas, Universidad Católica Argentina, realizadas en la ciudad de Paraná durante los días 29, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre de 2005.
- Pérez Royo, Fernando, "La reforma de la LGT, ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias", en Crónica Tributaria, núm. 65, 1993.
- Pérez Royo, Fernando, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- Rezzoagli, Bruno, "Prácticas creativas, elusión y corrupción contable", en Defensa Fiscal, Revista mexicana de estrategias fiscales, núm. 100, mayo de 2007.
- Rodríguez Mejía, Gregorio, "Evasión fiscal", en Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 100, México, enero-abril 2001.
- Ríos Granados, Gabriela, "Delitos Tributarios", en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador), Manual de Derecho Tributario, Ed. Porrúa, México, 2005, pp. 311a 337.
- Ríos Granados, Gabriela, "El ilícito tributario", en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador), Manual de Derecho Tributario, Ed. Porrúa, México, 2005.
- Ríos Granados, Gabriela, "Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano", en Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 114, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm> (fecha de consulta: 13 de noviembre de 2008).
- Rivero Ortega, Ricardo, Administraciones Públicas y Derecho Privado, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- Sainz de Bujanda, Fernando, Sistema de derecho financiero, tomo I, vol. 2, Ed. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1985.
- Soler, Osvaldo; Frölich, Juan Ricardo; y Andrade, Jorge A., Régimen Penal Tributario, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1990, p. 161.
- Tacchi, Carlos M., "Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia", Doctrina Bol. DGI, Núm. 483.
- Villegas, Héctor B., Derecho Penal Tributario, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2002.
- Villegas, Héctor, Régimen penal tributario Argentino, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.
- Zornoza Pérez, Juan José, El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador, Ed. Civitas, Madrid, 1992, p. 42.