

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA  
FACULTAD DE DERECHOS Y CIENCIAS DE ESTUDIOS DE  
POSGRADOS



EVASIÓN FISCAL EN MÉXICO

TESIS  
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO  
EN CIENCIAS DEL DERECHO

PRESENTA  
SERGIO MANUE BARRAZA DÍAZ

DR. JOSÉ MANUEL LUQUE ROJAS

CULIACÁN, ROSALES, SINALOA

INTRODUCCIÓN

- CAPÍTULO 1. GENERALIDADES DE LA EVASIÓN FISCAL..... 1
- I. ANTECEDENTES DE LA EVASIÓN FISCAL ..... 1
  - 1. Hechos históricos sobre evasión fiscal ..... 1
  - 2. Concepto de evasión fiscal..... 12
- II. ASPECTOS SOCIALES Y ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA EVASIÓN ..... 13
  - 1. Conciencia tributaria..... 13
  - 2. Responsabilidad Fiscal..... 15
  - 3. El tributo..... 20
- III. ASPECTOS JURIDICOS DE LA EVASIÓN DE IMPUESTOS ..... 23
  - 1. Disposiciones legales ..... 23
  - 2. La infracción tributaria ..... 29
  - 3. La actividad financiera..... 33
- IV. LA EVASIÓN FISCAL..... 37
  - 1. Situación actual en México ..... 37
  - 2. Causas y consecuencias de la evasión ..... 45
  
- CAPÍTULO 2. RAZONES DE LA EVASIÓN FISCAL..... 48
- I. IMPORTANCIA Y EL CONOCIMIENTO DE LA EVASIÓN FISCAL ..... 48
  - 1. Controles insuficientes de la administración tributaria, que permiten la evasión fiscal ..... 49
  - 2. La acción o inacción del Estado como motivo de evasión ..... 52
  - 3. La evasión legal o lícita..... 53
    - A. La elusión ..... 53
    - B. La evasión ilegal por desconocimiento involuntario ..... 55
    - C. La evasión ilegal voluntaria ..... 56
- II. LA PÓLITICA TRIBUTARIA Y LA EVASIÓN FISCAL ..... 57
  - 1. ¿Qué es la Política Fiscal?..... 57
  - 2. Política tributaria como causa de evasión ..... 59
  - 3. Sistema tributario Mexicano ..... 62

A. La crisis de la coordinación fiscal.....	63
4. Efecto de la desregulación financiera en la política fiscal.....	64
A. El marco impositivo de la economía nacional y su relación con la evasión fiscal .	65
III. POSICIÓN DEL MEXICANO FRENTE A LAS CONTRIBUCIONES Y PRINCIPIOS	66
1. El perfil del hombre y los impuestos .....	66
2. La desconfianza de los mexicanos.....	68
3. Cumplimiento voluntario del contribuyente.....	74
4. Los principios teóricos de la tributación de Adam Smith.....	76
A. Los principios en palabras de la Suprema Corte de Justicia .....	79
IV. PARAÍDOS FISCALES.....	79
1. Orígenes y causas de su aparición .....	79
2. El paraíso Fiscal y la evasión de Estado.....	81
3. Jurisdicciones de baja tributación. Definición .....	82
4. La zona de libre comercio o puertos francos.....	84
5. Notas descriptivas.....	85
6. La Doble Tributación.....	91
CAPÍTULO 3. MEDIDAS DE COMBATE A LA EVASIÓN FISCAL Y SU RELACIÓN CON LO SOCIO- ECONÓMICO .....	95
I. PROPUESTAS CONTRA EVASIÓN.....	95
1. Propuestas de Solución .....	95
A. Reducción de Costos de transacción y complejidad de la norma.....	97
B. Acceso de información y transparencia de las normas .....	101
C. Aumento a la probabilidad de ser detectado.....	102
D. Programa de incentivo a los delatores.....	106
E. Aumento de la probabilidad de ser sancionado .....	110
F. Publicidad de las sanciones y sentencias .....	111
2. Técnicas anti elusivas.....	112
3. Sugerencias para evitar tener problemas con el fisco .....	113
II. ACCIONES ADMINISTRATIVAS .....	116
1. Reforma Hacendaria.....	116
2. Efecto de la reforma hacendaria en la evasión fiscal.....	119
3. Estadísticas de Evasión Fiscal.....	124
III. SOLUCIONES PARA PROMOVER LA CONCIENCIA FISCAL .....	126

1. Proyecto de conciencia fiscal.....	126
IV. LA EVASIÓN FISCAL Y SU RELACIÓN CON LO SOCIO- ECONOMICO .....	129
1. Consideraciones generales.....	129
2. Análisis económico del Derecho y la evasión fiscal.....	131

CONCLUSIONES  
FUENTES CONSULTADAS

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad, muchos son los contribuyentes que pueden tener desconocimiento de la materia fiscal, sus principales obligaciones y derechos, en ocasiones, sin saberlo o sin conocer las consecuencias y responsabilidades en las que se pueden ver envueltos, pueden ubicarse en los supuestos de una infracción o en el peor de los casos, en la comisión de un delito de carácter fiscal. Desde tiempos remotos, el hombre en sociedad ha buscado la manera de pagar una cantidad menor a la debida por concepto de contribuciones, algunos contribuyentes la hacen apegados a las disposiciones legales, en la práctica se le conoce como planeación fiscal, otros, en cambio, lo realizan infringiendo las normas fiscales haciéndose acreedores a sanciones administrativas y en otros casos a sanciones de tipo penal.

Lo que nos preocupa a los contribuyentes en general, es conocer más sobre obligaciones fiscales que nos son aplicables, en qué casos se considera que se ha incumplido con las disposiciones fiscales, qué derechos tenemos, medios de defensa y otras interrogantes, todo esto con la finalidad de evitar sanciones pecuniarias o ubicarse en los supuestos del tipo penal respectivo.

Se debe reconocer que puede darse el caso de que algunos contribuyentes tienen pleno conocimiento de las consecuencias que ocasiona al incumplir con las disposiciones fiscales que le son aplicables y aun así, su conducta se inclina a buscar un ahorro más entendido, es decir, el contribuyente decide arriesgarse y conscientemente realiza acciones que fiscalmente pueden ser consideradas como infracciones o delitos.

Al respecto, cabe recordar que las autoridades fiscales tienen amplias facultades de comprobación con el fin de incrementar la recaudación tributaria y ejemplificar con sanciones económicas y en algunos casos son penas de privación

de la libertad a los contribuyentes que cometen alguno de los delitos fiscales contenidos en el Código Fiscal de la Federación, ya sea directa o indirectamente.

Se debe tomar en consideración que existe una máxima de derecho que expresa: el desconocimiento de las leyes no exime de su cumplimiento.

Adicionalmente. Es importante señalar la intensa publicidad que las autoridades hacendarias han hecho con el firme propósito de evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la evasión de contribuciones y promover su cumplimiento en forma correcta y oportuna.

Los contribuyentes en muchos de los casos, carecen de una cultura fiscal adecuada, esto ocasiona que con o sin intención, se ubiquen en alguno de los supuestos que la leyes fiscales funcionan pecuniariamente o en el peor de los casos, con penas privativas de la libertad.

Con base en todas las consideraciones anteriores, estimados convenientes aportar un material de consulta dirigido a los diversos interesados en la materia y con ello, evitar que se ubiquen en alguno de los supuestos sancionables por las leyes fiscales además de conocer sus derechos como contribuyentes.

Debemos tener presente que en incumplimiento de las obligaciones que sean aplicables a un determinado contribuyente, ocasiona que las autoridades fiscales lo requieran para hacer las aclaraciones pertinentes o bien, pueden ejercer sus amplias facultades de comprobación y realizar revisiones y con ello encontrar, en su caso, diversas anomalías o errores que traen como consecuencia multas o en el peor de los casos, puede considerar que si el contribuyente ha realizado conductas ilícitas que se sancionan penalmente.

Por lo anterior expuesto, consideramos conveniente que todos los contribuyentes y ciudadanos en general. Conozcamos más sobre la materia fiscal. Sobre las obligaciones fiscales que debemos cumplir y la forma correcta de hacerlo, para evitar así, sufrir o pagar las consecuencias en caso de incumplimiento.

El presente trabajo tiene como propósito orientar de manera general a los contribuyentes y a los diversos interesados en lo relativo a las numerosas

obligaciones fiscales que tenemos los contribuyentes para tratar de prevenir la evasión fiscal.

## CAPÍTULO 1. GENERALIDADES DE LA EVASIÓN FISCAL

### I. ANTECEDENTES DE LA EVASIÓN FISCAL

#### 1. Hechos históricos sobre evasión fiscal

Consideramos que la evasión fiscal constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno deteriora la estructura social y económica del país la cual es necesario ir hasta sus inicios para determinar cuáles son las dificultades por las que ha aumentado a través de los años.

Al respecto Tapia Tovar nos dice:

“(…) podemos decir que en cuanto a su origen y a sus efectos, la evasión fiscal es un fenómeno social y de moral pública de todos los tiempos, que se da en todos los países desarrollados y en vías de desarrollo en mayor o menor grado y se explica a través de diferentes manifestaciones de la población, de tipo psicosociológico, que van desde el simple rechazo, pasando por la alteración o el engaño doloso, el error involuntario, hasta la alta planeación financiera en otros casos, se da por simples razones de necesidad y supervivencia económica”.<sup>1</sup>

Observamos que dicho fenómeno daña toda época y no puede circunscribirse a determinadas áreas geográficas. Desde muy antiguo el contribuyente trató de evadir sus obligaciones fiscales con independencia de la propia evolución social en la que podemos decir que la evasión surge con el

---

<sup>1</sup> Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal, causas, efectos y soluciones*, México, Ed. Porrúa, 2000, Pág. 2

nacimiento del impuesto por lo que más adelante hablaremos como fue que comenzó.

Mencionamos que la evasión fiscal ha venido siendo castigada con severidad en algunos países, llevando a sus trasgresores a prisión. Algunos hechos históricos llaman la atención porque permitieron inculpar a quienes cometiendo actos graves contra la moral y los buenos principios, no se les llevó a la cárcel por sus crímenes sino por el incumplimiento en su deber de tributar, lo que indica a las claras, lo importante que es para las economías y para el Estado ejercer tal capacidad coercitiva disciplinando a quien evade para que no lo siga haciendo.

Considerando lo anterior hablaremos acerca de cómo comenzó el hombre a tributar, Sánchez Piña José de Jesús comenta lo siguiente:

“(…) Desde antes de la aparición de la civilización han existido los tributos. Allá en las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos para el faraón. En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar que era el trabajo personal, en el pueblo egipcio se tenía una organización que llegó al mundo moderno experiencias valiosas, por ejemplo manejaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales”.<sup>2</sup>

Por lo que mencionamos que desde los tiempos muy antiguos ya había civilizaciones que demostraban su control fiscal y a su vez las consecuencias que estos traían para algunas personas que no podían dar dichos tributos y su efecto pues era evadir los impuestos, que repercute sobre toda la sociedad desde que resiente la estructuración misma de un Estado, poniendo en riesgo la puesta en funcionamiento de cualquier plan tendiente a cumplir los objetivos fijadas por la política económica.

Un pueblo tan conocido mundialmente lo es el romano, que ha brindado notables aportaciones al Derecho Moderno, pues aún en nuestros días se

---

<sup>2</sup> Sánchez Piña, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, Novena Edición, México, Ed. Pac, 2008, Pág. 21

conservan efectos jurídicos que operaban en el Derecho Romano de antaño, Sánchez Piña nos dice que:

“Dentro del campo tributario, el pueblo romano, como experiencias a las nuevas civilizaciones, nos deja las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejo los destinos del Imperio estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales. Tito, como emperador del Imperio Romano, también decretó el cobro de impuestos por el uso de los urinarios públicos. Existía, pues, en el imperio romano desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de urinarios públicos”.<sup>3</sup>

Realmente nos percatamos que desde los tiempos muy antiguos existían tributos que realmente eran excesivos en cuanto a su forma y sobre todo denigrantes lo cual ocasiona la falta de querer pagar un impuesto. Una época como la Edad Media es rica en experiencia en la explotación del poderoso al débil, Sánchez Piña menciona:

“(…) El poderoso representaba el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y, sobre todo, para proteger su integridad física de los ataques vandálicos de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece las condiciones para sus siervos, los cuales están, ante todo, obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que sus siervos, los cuales están, ante todo, obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.”<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 22

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 23

En lo referente a la evasión fiscal esta cita nos pueda ayudar a reflexionar sobre cómo es que puede nacer la inconformidad de un contribuyente hacia su recaudador de impuestos y lo injusto que pueden ser al momento de ejercer dicha acción, Camargo Hernández<sup>5</sup> también comenta acerca sobre este tema en ese época, En la edad media los impuestos no se pagaban con dinero, sino en especie (con trabajo o con parte de la producción agraria). Como los servicios que ofrecían los gobiernos consistían en esencia en la defensa militar o en la realización de algunas obras de utilidad pública, como carreteras, el cobro de impuestos en especie bastaba para cumplir estos objetivos. Los gobernantes podían reclutar soldados y trabajadores, y exigir a los nobles que proporcionaran soldados y campesinos en función de su rango y sus bienes. De forma similar, se cobraba una parte de la producción agrícola a los terratenientes, con lo que se podía alimentar a trabajadores y tropas. En los Estados actuales, aunque los impuestos se cobran en términos monetarios, el método es el mismo en la práctica: el gobierno establece una base impositiva (en función de los ingresos o de las propiedades que tienen) y a partir de ahí se calcula el impuesto a pagar.

Camargo menciona que Las primeras líneas del tiempo en la historia de México<sup>6</sup> del aspecto impositivo se remontan en la cultura Olmeca (1200-600 A.C.), en la que las tribus eran dirigidas por un jefe, se constituían en gobiernos teocráticos, a los pueblos conquistados se les imponían elevados gravámenes, así como la adquisición de esclavos para el sacrificio en alabanza a los dioses.

Después, por su relevancia y desarrollo, se encuentran los mayas (300-1200 D.C.). Su base económica la constituyen con la agricultura, que era manejada por los nobles. Tenían estrecha relación con los guerreros, pues eran quienes defendían las líneas de comercio y la defensiva de los pueblos. El uso de la tierra era comunal, pero los productos codiciados pertenecían a la nobleza

---

<sup>5</sup> Camargo Hernández, David Francisco, *Evasión fiscal: un problema a resolver*, México, Ed.Dafra, 2005.

<sup>6</sup> La civilización Azteca. 6 junio, 2009.  
[www.monografias.com/trabajos/civazteca/civazteca.shtml](http://www.monografias.com/trabajos/civazteca/civazteca.shtml).

(cacao), el cual fue en algún momento utilizado como moneda de cambio; se acentuaba la esclavitud, encargada de edificar las grandes pirámides.

El último eslabón antiguo en la historia de los tributos lo constituyen las aztecas o mexicas (1400-1600 D.C.). Existían dos clases sociales: los plebeyos y los nobles, y debajo de ellos las clases de trabajo asalariado. Había un estrato social en el que se encontraban los comerciantes y los artesanos; desde entonces ya existía la unidad más pequeña de unión: la familia, que al unirse con otras familias formaban un calpulli. (“Un grupo de varias familias componía el calpulli, unidad social compleja que se encargaba de funciones muy diversas. Un consejo formado por los cabezas de familia elegía al jefe del calpulli, que debía pertenecer a un linaje determinado. Cada familia perteneciente a un calpulli recibía un usufructo, una parte de las tierras comunales, la cual volvía al calpulli si dejaba de cultivarse”). Manejaban ya una red compleja de comercio, la que incluía granos, pieles, trabajos de orfebrería; sin embargo, el ingreso más elevado del tributo lo representaban las conquistas de los pueblos. El nuevo rey de Azcapotzalco diseñó los primeros registros de pago de contribuciones; finalmente, esta cultura fue conquistada por los españoles en el año 1517.

Observamos que desde tiempos remotos de aquella época siempre se ha buscado la manera de que el pueblo aporte una dotación de economía o sus pertenencias lo cual es bueno ya que esa aportación se refleja en bienes y servicios el problema viene en el momento en que esas aportaciones deben ser más que lo que una persona puede generar y por lo consiguiente no poder realizarla y caer en la evasión fiscal.

Sánchez Piña también menciona:

“En el pueblo Azteca el cual con sus soberanos exigían aparte de los productos tan codiciados en ese tiempo los cigarros, animales tales como águilas, y bolas de caucho, cierto número de ancebos a los cuales por motivos religiosos se les sacrificaba arrancándoles el corazón . El pueblo azteca determinó la importancia de la recaudación

de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixquis quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en las manos respectivamente una vara y un abanico. El pueblo azteca, podríamos decir, marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas. Como dato histórico del pueblo azteca puede citarse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero y monedas con la llegada de los conquistadores españoles.”<sup>7</sup>

Como podemos observar las civilizaciones pasadas estaban muy bien desarrolladas en cuestión de un sistema fiscal los cuales se siguen siguiente para nuestras fechas como lo es el impuesto extraordinario lo cual nos parece que nuestros antepasados tenían más responsabilidad con el pago de los impuestos y posiblemente en esos tiempo la evasión fiscal no era tan grande como nuestros días.

En la época de la Conquista española<sup>8</sup> se dieron los primeros pasos para introducir las reformas regulatorias del comercio. Al ser esta una forma de gobierno monárquica se establecieron virreyes con la intención de administrar las riquezas del rey.

La Real Hacienda se encargaba de recaudar los tributos para la Nueva España por medio de cajas reales, elaborando cédulas reales en las cuales se plasmaba lo recabado en los puertos, en la ciudad, en las minas. Su objetivo era administrar los gastos del gobierno virreinal y enterar a los virreyes y al rey de España lo finamente recaudado. Existía una gran división de la población sujeta a gravamen: la gente común, los indígenas, particulares ajenos a la Corona.

---

<sup>7</sup> Sánchez Piña, José de Jesús, Op. Cit. Nota 2, p. 22.

<sup>8</sup> Archivos de España e Iberoamérica, 15 junio, 2009.

<http://censoarchivos.mcu.es/CensoGuia/fondoDetail.htm?id=559789>.

Primero, los ingresos más importantes lo representaban aquellas partidas que se utilizaban para el pago de los oficiales de guerra, gastos administrativos, defensa del reino, mantenimiento de las tropas etc. Para solventar todo lo anterior se establecieron los siguientes impuestos: tributos reales, servicio de lanzas (servicios que pagaban al rey los grandes y títulos), tres reales novenos, media anata secular, ensaye, quinto, diezmo, amonedación, vajilla, derechos sobre el oro y la plata, almojarifazgo, ancleje, buques, tintes y aguardientes, alcabalas, bienes confiscados, bienes mostrenco. Archivo histórico de hacienda.

Mencionamos que con base a esto sucesos ya se trataba de que la ciudadanía tuviera una conciencia tributaria y que constituyera un instrumento adecuado para formar individuos conscientes de su papel social y de la cuota de tributo adeudada a la sociedad, por otro lado, la conciencia tributaria no puede ser vista solamente por el lado de la recaudación de impuestos, sino por los aspectos de la fiscalización de programas de las instituciones fiscales y de la aplicación de los recursos públicos, como vemos desde esos tiempos se podría decir que los impuestos eran diferentes para el tipo de persona que eras y seguramente irrumpiendo el principio de proporcionalidad. Pero en nuestros tiempos creemos que sería bueno implementar de forma educacional la responsabilidad del individuo ante el grupo social y preparar a los ciudadanos para su desempeño activo en la sociedad política haciéndolo partícipe del cobro de los programas del gobierno, de la fiscalización de los gastos prioritarios en el presupuesto y de la recaudación de los impuestos estimados.

De esta forma se observa cómo es fundamentalmente que las administraciones tributarias, por su conducto o mediante convenios con otros organismos públicos y privados desarrollan permanentemente programas de divulgación y de educación tributaria, por supuesto esto fue evolucionando y para el 21 de febrero de 1924 Flores Zavala menciona que “se promulgó la ley para la

recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas.”<sup>9</sup>

Sin embargo como lo dijimos en un principio la evasión de tributos representa un fenómeno universal que ha estado presente en todo tiempo y lugar en todas las sociedades, en distintos grupos sociales y en diversos sectores de actividad la evasión fiscal es un fenómeno inseparable a los tributos y desde el cobro del primero de estos alguien tuvo que suponer la idea del por qué se debían pagar y concluir que era más importante el bienestar propio, que cooperar con la balanza de la sociedad en conjunto. De hecho el pago de impuestos tiene un rechazo general cimentado en la cultura del no pago y el egoísmo individual el cual es lo que queremos evitar y que el contribuyente entienda que un Estado somos todos y es necesario contribuir para tener mejor prosperidad con los bienes y servicios que el Estado debe proporcionar y que es una obligación para el ciudadano

Mario Alberto hace mención que “haciendo uso de tan simple pero sustancial concepto, podemos mencionar que hay fisco Federal en tanto la persona moral denominada Estado es titular de un patrimonio que debe ser acrecentado con las aportaciones que conocemos con el término genérico de contribuciones.”<sup>10</sup>

Mencionamos que hay que tener en cuenta que hay contribuciones federales como el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, pero también existen contribuciones estatales o municipales. Así que si una persona reside en el Distrito Federal tendrá que cubrir los impuestos federales y los que señale el código financiero para el Distrito Federal, claro refiriéndonos que sean de una manera proporcional, legal y equitativa ya que la contribución es una obligación tributaria y con ello no caer en la evasión fiscal. Haciendo mención de esto podemos citar una jurisprudencia que nos dice:

---

<sup>9</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Trayectoria del impuesto sobre la renta en México*, México, Facultad de Derecho UNAM, 1976, Pág. 627

<sup>10</sup> Torres López, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, Segunda edición, México Ed. Porrúa, 2001, Pág.35.

“Nace de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales. Dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliesse en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria.”<sup>11</sup>

Por lo que observamos un ciudadano no puede evadir sus impuestos ya que nos menciona que es una obligación tributaria sin embargo existen contribuciones realmente un poco confusas como es el caso que en nuestro país han existido impuestos en una variedad insospechada para las personas que inician en ese campo del derecho fiscal. Con el fin de dar una idea de la variedad de impuestos que se han vivido por el pueblo mexicano, Sánchez Piña<sup>12</sup> cita algunos que probablemente de acuerdo con su importancia.

Impuestos de avería. Consistía en el pago que hacían a prorroga los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del

---

<sup>11</sup> Primera Época. Pleno. Tesis I-J-68, pág. 249. Compendio 1937 a 1948. Resuelta el 13 de enero de 1941.

<sup>12</sup> Sánchez Piña, José de Jesús, Op. Cit. Nota 2, p. 25

puerto de Veracruz. Este impuesto llegó a manejarse hasta un 4% del valor de las mercancías.

Impuesto de almirantazgo. Este impuesto lo pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó alcanzar el 15%.

Impuesto de lotería. Tomando en cuenta que el hombre siempre ha jugado con la fortuna, en 1697 se establece el impuesto de la lotería, con una tasa del 14% sobre la venta total de dicha lotería.

Alcabala. Consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra. Impuesto de caldos. Siendo pagada este impuesto por la fabricación de vinos y aguardientes.

Impuesto del timbre. Pagado en México y conocido con este nombre por qué consistía en un pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

Impuesto sobre ingresos mercantiles. Impuesto que pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades y que llegó alcanzar la tasa de 4%. Este impuesto se puede decir desapareció recientemente al surgir el Impuesto al Valor Agregado.

Como vemos realmente México no se ha escapado de tener impuestos que a nuestro parecer no tienen mucha justificación de ser cobrados y es precisamente es este tipo de situaciones en las que seguramente la evasión fiscal se hace presente e incrementa dicho fenómeno.

Observando la cifras que presenta el SAT (Servicio de Administración Tributaria), históricamente, México ha presentado niveles bajos de recaudación tributaria en relación a otros países de similar desarrollo las principales causas a los que se le atribuyen estos resultados son la evasión y elusión fiscal.

La evasión fiscal mencionamos que conspira contra la economía y debilita la estructura tributaria, desde el acta Constitucional de 31 de enero de 1894, hasta la Constitución de 1917, se ha facultado al Estado para que pueda exigir de los ciudadanos el traslado de una parte de su riqueza, aportaciones que en su origen se conocieron como tributos y que actualmente se denominan contribuciones.

Desafortunadamente, en México el salto de la precariedad a la clase productiva, en la última década, se ha dado a través del acceso al comercio informal y no mediante el acceso a un empleo formal. Quedan atrás, entonces, limitadas, atrofiadas, inútiles, las grandes instituciones que trajeron al México moderno la estabilidad social que nos hizo destacar de entre los modelos latinoamericanos de crecimiento. El día de hoy el comercio informal ha crecido de forma estratosférica en el país ante la notable falta de empleos. Y si bien nuestra Constitución consagra el derecho de los ciudadanos de ejercer libremente su oficio o profesión como una garantía inalienable, pero no quiere decir que evadamos de forma directa las contribuciones para el desarrollo de nuestra nación. Carlos María Folco menciona que:

“La evasión tributaria lesiona la hacienda pública obstruyendo la actividad tributaria del Estado, instrumento de un orden social y económico más justo, que posibilita que un Estado democrático de Derecho atienda las necesidades de todos y no de unos pocos.”<sup>13</sup>

Como bien hemos visto la evasión fiscal ha dañado en todos los tiempos al sistema tributario en el punto en que tienen que aportar los bienes y servicios que los mexicanos necesitamos y que a causa de esto resulta mucho menos eficiente, también es de nuestra índole mencionar que la fiscalidad internacional juega un papel creciente en el campo económico actual ya que podría de alguna manera acrecentar dicho fenómeno, el denominado proceso de globalización se pone también de manifiesto en las relaciones económicas internacionales, cuya importancia es sin duda cada vez mayor

Mercé Costa nos dice que:

“(…) La movilidad de los factores de producción, en especial de bienes y servicios facilita que las partes intervinientes en las operaciones económicas estén situadas u operen desde países

---

<sup>13</sup> Folco, Carlos María, *Ilícitos Fiscales*, Argentina, Ed. Rubinzal-Culzoni, 2004, Pág.16.

distintos. Esta circunstancia obliga a que desde un punto de vista fiscal, se deba a tener en cuenta la normativa de los diferentes territorios afectados. No será suficiente, por tanto, considerar de manera aislada el sistema fiscal de un país, puesto que la aplicación del mismo deberá efectuarse en estos casos simultáneamente con otros sistemas fiscales, (...)”.<sup>14</sup>

Por lo que consideramos que creemos será necesario establecer algún principio o norma que regule el funcionamiento conjunto de los diferentes sistemas fiscales para no caer en error de no saber interpretar la norma y por ignorancia tropezar con la evasión fiscal.

## 2. Concepto de evasión fiscal.

Trataremos de dar un significado a la evasión fiscal para introducirnos y tener un mayor conocimiento de lo que es este fenómeno social pero primero mencionando los comentarios de algunos autores para dar un mejor entendimiento.

Al respecto Giuliani Fonrouge menciona:

“Evasión es la disminución de impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple de impuesto como la sustracción calificada o defraudación, pero excluye el concepto de elusión, o sea, la utilización de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria”.<sup>15</sup>

Por lo que decimos que la evasión es la disminución de impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple de impuesto como la sustracción calificada o defraudación, pero excluye el concepto

---

<sup>14</sup> Mercé Costa, *Teoría Básica de los Impuestos: un enfoque Económico*, Segunda Edición, España Editorial Aranzandi, 2005. Pág. 439

<sup>15</sup> Giuliani Fonrouge Carlos, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1987, Volumen II.

de elusión, o sea, la utilización de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria.

La evasión de impuestos o evasión fiscal, es un acto ilegal que consiste en ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos impuestos. Es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a evadir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir. Es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias a que luego se hará referencia. Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.

## II. ASPECTOS SOCIALES Y ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA EVASIÓN.

### 1. Conciencia tributaria.

Dar un concepto de conciencia tributaria es tarea difícil resulta siempre tratar de dar una definición acerca de algo que no puede ser descrito sobre la base de características percibidas por nuestros sentidos; pero eso no significa que no podamos darla. Sin ánimo de pecar de ser parciales o tal vez arbitrarios, pretendemos entregar en este momento una definición que procure identificar con mayor nitidez a la conciencia tributaria; entendiendo a ésta como la interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados.

Siendo el contribuyente un ser humano, debe pertenecer a una comunidad y disfrutar de los beneficios que ésta tiene. Por ello, cuando se paguen los tributos en el monto y tiempo respectivo, todo contribuyente necesariamente percibirá que se podrán solventar los servicios públicos, se mejorará asimismo su funcionamiento.

La conciencia tributaria es el resultado de una educación tributaria y se constituye en un instrumento adecuado para formar individuos conscientes de su papel social y de la cuota de tributo que adeuda a la sociedad, por otro lado, la educación tributaria no puede ser vista solamente por el lado de la recaudación de impuestos, sino por los aspectos de la fiscalización de programas del gobierno y de la aplicación de los recursos públicos.

Discernimiento de énfasis a la responsabilidad del individuo ante el grupo social y prepara los ciudadanos para su desempeño activo en la sociedad política haciéndolo participe del cobro de los programas del gobierno, de la fiscalización de los gastos prioritarios en el presupuesto y de la recaudación de los impuestos estimados.

Una falta de conciencia tributaria ocasiona el desvío de dinero que podría invertirse en recursos productivos necesarios para diversificar la economía y enfrentar problemas sociales urgentes. Además, la pérdida de ingresos por la corrupción y la evasión de impuestos representan una desviación de los recursos financieros del presupuesto nacional hacia el gasto privado. Y este último tiene efectos multiplicadores mucho más bajos que los gastos, por ejemplo, en fertilizantes agrícolas, educación, salud e infraestructura.

Las pérdidas causadas por la corrupción y la evasión tributaria son poderosos ejemplos de cómo las actividades criminales pueden tener potencialmente enormes efectos negativos sobre el desarrollo económico. El dinero obtenido ilícitamente no se gasta en inversiones productivas que puedan tener un efecto multiplicador en la economía y beneficiar a la gran mayoría de la población. Los responsables de las políticas gubernamentales y las instituciones no pueden permitirse el lujo de ignorar los problemas que se interponen en el camino del logro del progreso económico, porque significa que muchas personas seguirán siendo pobres.

Es así que es necesario tener una mejor educación sobre lo importante que puede ser la evasión fiscal y tratar de prevenirla y hacer conciencia colectiva sobre lo que puede provocar ya que es un fenómeno.

## 2. Responsabilidad Fiscal.

El principal objetivo en este tema es la determinación de la responsabilidad fiscal, con el fin de que el contribuyente tenga una buena responsabilidad y de que los órganos fiscales puedan recuperar los dineros sustraídos al erario y, en general, buscar el resarcimiento de los daños al patrimonio público. Ya que es la principal herramienta con que cuenta el Estado para determinar la responsabilidad fiscal es el proceso de responsabilidad fiscal, a través del cual se procura recuperar los dineros públicos perdidos como consecuencia de evasión fiscal, pero también nos referimos a la responsabilidad fiscal del Estado a lo que hacemos la siguiente mención.

“La Responsabilidad Fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado”.<sup>16</sup>

Decimos que existe el consenso de que el gobierno debe adoptar una actitud de responsabilidad fiscal, que para la mayoría significa un presupuesto balanceado. Si se mantiene como regla en periodos de expansión, existe la posibilidad de llevar a cabo una política fiscal contracíclico en tiempos de recesión.

En principio, México tiene una Ley de Responsabilidad Fiscal que obliga al gobierno federal a mantener un déficit igual a cero. En 2006 se aprobó la Ley

---

<sup>16</sup> Contraloría Departamental del valle de Cauca, 22 Marzo, 2007.  
<http://www.contraloriavalledelcauca.gov.co/publicaciones.php?id=31716>.

Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria con el fin de obligar al Ejecutivo Federal a presentar presupuestos equilibrados. Sin embargo, el problema fundamental es que la definición de balance fiscal que utiliza la Ley (y el gobierno) es incompleta y hasta engañosa, a tal grado que se puede tener un déficit relativamente elevado y aún estar dentro del margen de esta Ley.

Para que se entienda mejor, el balance fiscal es la diferencia entre los ingresos y gastos del sector público. Se le denomina déficit cuando los ingresos no logran cubrir la totalidad del gasto y, por lo tanto, se necesita financiamiento. Cuando los ingresos son mayores a los gastos se dice que existe un superávit fiscal.

Por otra parte Lomeli Cerezo menciona que “(...) en la situación en que una persona física o moral tenga problemas con la evasión fiscal, la causa más general de extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales es el cumplimiento de la sanción impuesta, o sea, el pago de la cantidad en dinero que ha sido determinado como multa, nos menciona que el pago de la multa por tener dicha sanción en carácter de crédito fiscal para los efectos de su cobro”.<sup>17</sup>

por lo que mencionamos que realmente no existe una buena responsabilidad tributaria ni por parte del contribuyente ni por parte de las instituciones fiscales, realmente es muy fácil evadir un impuesto y las leyes consideramos no son lo suficientemente rígidas para que por lo menos el contribuyente sea más responsable con sus pagos de impuestos, mencionamos que puesto que la carga de aportar los elementos que han de integrar la hacienda pública nos corresponde a todos los que estamos en la posibilidad de hacerlo, y puesto que todos somos beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, todos hemos de colaborar para integrarla; luego, quien sí recibe tales beneficios y no colabora, podríamos considerarlo como un enemigo social o decimos que tenga una infracción tributaria rígida.

---

<sup>17</sup> Lomeli Cerezo Margarita, *Derecho fiscal represivo*, México, Editorial Porrúa, 1979, pág. 248

Manuel Eduardo Silva Pizarro hace mención de esto:

“La infracción tributaria no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente los derechos de los gobernados, si un Estado no necesitare recursos fiscales para llenar su cometido, ninguna norma ética obligaría a pagar tributos. Pero si el Estado necesita esos fondos, para cumplir sus fines, con esa falta de pago se está omitiendo prestar una ayuda justificadamente requerida y se está incurriendo en una ilicitud contra vencial al obstruirse la función financiera estatal”.<sup>18</sup>

Puesto que el Estado siempre necesitara de los recursos del contribuyente para poder realizar su función insistimos en que la norma tiene que ser un poco más estricta para que el contribuyente pueda ser más responsable con sus contribuciones y no trate de evadir al fisco. Si existen responsables del pago de contribuciones, en caso de omisión, serán igualmente culpables de la evasión del impuesto y habrán de sufrir una sanción. Como señala Muñuz Merino Ana sobre la responsabilidad de pago de impuestos.

“No cabe duda de la consideración de la obligación del responsable como una obligación accesoria, en el sentido, claro está, de dependiente de la principal, o bien que se haría efectiva si el sujeto pasivo no hace frente a la obligación tributaria indudablemente la principal finalidad del responsable es la de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria la finalidad garantística, o si se quiere el fundamento no jurídico de la responsabilidad, presente de todos los supuestos llevará a que sean dos los patrimonios sujetos al pago de la deuda tributaria, el del sujeto pasivo como obligado, principal, y el del responsable en una posición de accesoriedad, tras el cumplimiento de los pertinentes requisitos legales”.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Silva Pizarro, Manuel Eduardo, *Reforma Procesal Penal y Derecho Procesal Penal Tributario*, Chile, Ed. Metropolitana, 2004, Pág. 81.

<sup>19</sup> Muñuz Merino Ana, *Privilegios del crédito tributario*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 1996, Pág.46

Decimos pues que la responsabilidad fiscal, es también exigido por la justicia de un tributo o sistema fiscal. Actuar de forma distinta mostrará pronto los fallos en que han incurrido las disposiciones tributarias y que habrá de corregir en lo sucesivo de forma que no sirvan de anhelado pretexto a la insinceridad fiscal del contribuyente. Los poderes públicos han de dar el primer paso, decidido y enérgico, en la ingrata labor de la lucha contra las irregularidades tributarias, aun suponiendo que fueran del todo inocentes y, de momento, resultara la parte más perjudicada. Tienen a su cargo el bien común, y les corresponde primordialmente restablecer el clima de colaboración.

De todas formas, la misión fiscal de los poderes públicos en materia tributaria, tanto a nivel legislativo como administrativo, no podrá ser nunca perfecta. Pero podemos tratar de hacer lo mejor que se pueda y todo lo que se disponga legalmente o lo que se ejecute administrativamente comportará efectos de forma remediable.

Mencionamos que no puede ser perfecta por las siguientes razones, en primer lugar, porque si la ordenación jurídica incluida la tributaria debe responder al grado de progreso de la comunidad política, en nuestros tiempos la vida social es tan variada, compleja y dinámica que cualquier ordenación jurídica, aun la elaborada con suma prudencia y previsora intención, resultará muchas veces inadecuada frente a las necesidades reales.

Y segundo, porque no serán las disposiciones jurídicas, sino principalmente los hombres que las apliquen, quienes darán el tono, según aquello de preferir un sistema jurídico positivo imperfecto llevado a la práctica por hombres honestos a un hipotético sistema jurídico perfecto pero manejado por hombres con pocos escrúpulos éticos. A ello se añade que trigo y cizaña siempre irán unidos en la praxis responsabilidad-fiscal por mucho que se haya llegado, en abstracto, a la enunciación de principios indicativos perfectos.

Con ello se pueden enunciar las conclusiones propias de la responsabilidad tributaria que afectan directamente a los poderes públicos. Para ellos la aportación,

con el fin de lograr una verdadera reforma tributaria, girará alrededor de que: las disposiciones fiscales recojan siempre los requisitos exigidos en moral para la justicia objetiva de un impuesto, y se restablezca la mutua confianza en las relaciones Estado-contribuyente con la adecuada información a nivel medio; humanismo y rapidez en la administración, y pocos y sencillos principios tributarios.

Por otra parte, la responsabilidad de las personas jurídicas por las infracciones relativas a los deberes tributarios de las que dichas entidades sean sujetas, representa una de las más importantes singularidades en el Derecho sancionador no estrictamente penal. Se trataría de una quiebra del principio de imputabilidad personal de la infracción al autor de la misma.

Es entonces la evasión fiscal es uno de los síntomas más evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad social de las generaciones actuales. No sólo es una dificultad de recaudación económica, sino también una muestra de la pérdida del sentido de obligación y pertenencia hacia la comunidad, es un desinterés por los asuntos colectivos.

Dentro de las causas por las cuales los contribuyentes evaden sus responsabilidades fiscales están, la falta de cultura tributaria, las altas tasas impositivas, la desconfianza a las autoridades encargadas de su administración, la insatisfacción ante los servicios públicos que recibe.

A lo que Ramos Samuel expresa que:

“Nuestra raza no carece de inteligencia ni de vitalidad; lo único que le falta es aprender, a menudo se exaltan falsos valores auténticos y en ocasiones se rechazan valores extranjeros que hacen falta en México, alegando una intención nacionalista. El ideal e nuestra cultura debe ser la realización de un nuevo humanismo, esencia primaria del hombre.

Con buenos valores la evasión fiscal podría disminuir en grandes cantidades”.<sup>20</sup>

Consideramos que se debe brindar más oportunidades de desarrollo para la población, es condición indispensable para alcanzar un crecimiento sostenible, que propicie una economía más sana y democrática. Sería positivo que el Gobierno que encabeza el Presidente Enrique Peña Nieto fortalezca la estrategia para elevar los valores y que abarque a todas las regiones del país a fin de poder alcanzar un desarrollo más equitativo y responsable para todos los mexicanos.

### 3. El tributo.

Consideramos que el tributo es la institución básica de la hacienda pública hasta el punto de que puede considerarse como instrumento jurídico del que se sirve de estado para obtener los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines, consistiendo primordialmente en hacer surgir a cargo de determinadas personas la obligación de pagar a un ente público una suma de dinero. Comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias que surgen entre la administración pública y los particulares tal como ocurre en los procesos de liquidación, recaudación y revisión de actos administrativos.

El conjunto de tributos existentes en un país en una época determinada es que ejerce presión fiscal, la cual está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre la riqueza. De la Llave de Larra Joaquín hace referencia que “los tributos en los Estados de la CEE (Comunidad Económica Europea) cumplen la función esencial de ser ingresos estatales para el sostenimiento de las cargas públicas, pero adicionalmente contribuyen también al mantenimiento de las cargas

---

<sup>20</sup> Ramos, Samuel, *Hipótesis, El perfil del hombre y la cultura en México*, México, UNAM, Dirección General de publicaciones, 1985, pp.90-95

propias del funcionamiento de las comunidades”.<sup>21</sup> Lo que necesariamente es una misma función en México.

Por lo que creemos que estamos de acuerdo ya que con el tributo hay funcionamiento en un Estado y también aportar que que es una obligación personal ya que el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones vinculan a las personas y sólo a ellas, es por ello que la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal en cuanto que es una aportación pecuniaria es indiscutible que se puede contribuir al estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podemos pensar que será de naturaleza pecuniaria por serlas que con mayor facilidades puede utilizar el estado dada la naturaleza monetaria dela economía moderna ya que antiguamente eran más comunes los tributos pagaderos en especie.

El autor Adolfo Arrijo Vizcaino<sup>22</sup> explica que los ingresos del Estado se clasifican en dos grandes rubros: ingresos tributarios e ingresos financieros, los primeros son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos o rendimientos en que el Estado recurra en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos para la integración del presupuesto nacional. Los ingresos a su vez se dividen en: impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorias, los ingresos financieros también se dividen en: Empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, amortización y conversión de la deuda pública, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, revaluaciones, productos y derechos, expropiaciones, decomiso, nacionalizaciones y privatizaciones. Vega Ramírez Willy Earl nos dice que “los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma. Los tributos accesorias son aquellos que obtiene el estado pero que no se pueden clasificar como impuestos,

---

<sup>21</sup> De la Llave de Larra Joaquín, *El Sistema Fiscal Europeo*, Madrid, Ed. Triviumi, 1986, Pág. 5

<sup>22</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Ed Themis, 1997, P. 82.

aportaciones de seguridad social. Derechos o contribuciones especiales”.<sup>23</sup> (Artículo 2, fracción I, del código Fiscal Federal).

Señalamos que la atención que el Derecho presta al tributo es consecuencia de la importancia que éste ha alcanzado en nuestra sociedad, que se comprende fácilmente si se piensa que todos nos vemos afectados por el pago de tributos. El hecho de que el establecimiento y la aplicación de tributo se rija por normas jurídicas, no quiere decir que las relaciones entre el ente que cobra el tributo y el ciudadano que lo satisface se rijan por las mismas normas que regulan la relación entre personas que están en plano de igualdad. Antes al contrario, al igual que ocurre en toda norma de Derecho Público, el interés tutelado la obtención de unos ingresos que van a permitir la satisfacción de los fines públicos exige la aplicación de unos procedimientos el de ejecución forzosa es el exponente más típico inaplicable en la regulación jurídica de relaciones entre particulares pero Queralt Juan Martín señala:

“(…) Ello no significa , en modo alguno, la negación del ligar que al Derecho le corresponde en la ordenación y aplicación del tributo sino que es una consecuencia asociada al hecho de que la administración pública actúa y se relaciona con los contribuyentes beneficiándose de un elenco de potestades exorbitantes, de las que carecen los particulares en sus relaciones jurídicas.

El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia la aplicación de la ley a un hecho indicativo económica, que no constituye la sanación de un ilícito. En cuanto instituto jurídico el tributo se manifiesta no sólo como una obligación de contenido económico, sino también como un conjunto de prestaciones diversas, deberes de información , llevanza de libros registros de ingresos y gastos, emisión y archivo de facturas, prestación de

---

<sup>23</sup> Vega Ramírez Willy Earl, *Análisis del Riesgo de la Desaparición del principio de relatividad de la sentencia en materia Tributaria*, México, Ed. Angel, 2004, pág. 29.

declaraciones cuya exigencia da lugar a distintos procedimientos administrativos”.<sup>24</sup>

Mencionamos que algunas características del tributo es que el tributo grava una determinada manifestación de capacidad económica. El tributo constituye hoy el más típico exponente de los ingresos de derecho público, el régimen de garantías del crédito tributario y los procedimientos para su cobranza constituyen la prueba más clara de su carácter publicístico y exorbitante. Consiste generalmente en un recurso de carácter monetario aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes, de naturaleza no dineraria.

### III. ASPECTOS JURIDICOS DE LA EVASIÓN DE IMPUESTOS

#### 1. Disposiciones legales.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, fracción IV, establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

En este numeral se consagran como principios constitucionales tributarios la proporcionalidad, la equidad, la legalidad y el destino al gasto público, los cuales rigen en toda contribución considerando que si se llevan a cabo la evasión fiscal podría desaparecer sin olvidar que las contribuciones son de carácter obligacional.

Debido a que los intereses de demora surgen en el ámbito de una relación obligacional como consecuencia del incumplimiento de una determinada obligación en el plano establecido al efecto, debemos precisar en primer lugar que entendamos por obligación, el código civil Federal en su artículo 2011 habla de

---

<sup>24</sup> Queralt Juan Martín, *Derecho Tributario*, Séptima Edición, España, Ed. Aranzai, 1998, pág. 28.

las obligaciones de dar y el 2027 del mismo código de las obligaciones de hacer y o hacer.

Pedro José Carrasco Parrilla hace la siguiente señalación:

La obligación en sentido jurídico supone, por tanto, la susceptibilidad de exigir por parte del acreedor su cumplimiento al deudor, También podemos hablar de obligación desde un sentido amplio, y así la podemos configurar como una relación jurídica integrada por una situación desde un punto de vista estricto considerando la obligación como el contenido de la deuda<sup>25</sup>.

Por lo que mencionamos que una obligación es aquello que una persona está forzada (obligada) a hacer. Puede tratarse de una imposición legal o de una exigencia moral. Por ejemplo pues *pagar los impuestos es una obligación de todos los ciudadanos*. Una obligación, por lo tanto, puede ser un vínculo que lleva a hacer o a abstenerse de hacer algo, fijado por la ley o por una normativa por el cual si no se hace podemos caer en un delito que acredite una sanción y para que quede un poco más claro mencionamos que conforme a esto Álvarez Echague nos habla de la sanción, dice que “dentro de la ley encontramos dos tipos básicos de sanciones: las civiles, como son intereses por pago fuera de términos de la obligación tributaria y las penales, como son, por ejemplo, las multas o la clausura”.<sup>26</sup>

La primera, es decir, las sanciones civiles, se caracterizan, como es sabido, por tender a resistir a la víctima al estado anterior al hecho ilícito; en tanto que las de tipo penal no tienen naturaleza resarcitoria, sino representativa, castigando la conducta antijurídica e intentando prevenir otras transgresiones al orden jurídico.

---

<sup>25</sup> Carrasco Parrilla, Pedro José, *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Madrid, Ed. Castilla-La Mancha, 2000. Pág. 23

<sup>26</sup> Álvarez Echague, Juan Manuel, *La clausura en materia tributaria*, Argentina, Ed. Vilella, 2002. Pag.38

De acuerdo con el artículo 92 del código fiscal para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela.

Iniciada la intervención del ministerio público federal, y antes de que el mismo formule conclusiones, si el procesado paga las contribuciones, cuya omisión se le imputa, juntamente con sus accesorios, como multas y recargos, o los garantiza debidamente, será sobreseído el proceso a petición de la Secretaría de Hacienda. De acuerdo con el mismo artículo, podrá obtener el inculpado la libertad provisional si presta caución que cubra el daño o el perjuicio que haya cuantificado el fisco, más las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos. Esta caución no sustituye la garantía del interés fiscal. La misma caución puede limitarse a petición del inculpado y a discreción de la autoridad judicial, si se ha cubierto o garantizado el interés fiscal.

Por lo que alude a los delitos de contrabando y de apoderamiento de mercancías en recinto fiscalizado, el mismo artículo indica que para proceder penalmente es necesario que la Secretaría de Hacienda declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio (se entiende que también daño).

Creemos que generalmente, el evasor fiscal lo es habitual, pues se trata de un sujeto pasivo también habitual.

Este tipo de sujetos tiene planeada su defraudación, y así organizan sus negocios o su empresa, de modo que, aunque la evasión no la realicen en el presente, su administración está de tal manera concebida que al final de su ejercicio resulta sencillo omitir el pago del impuesto.

Se trata de una conducta que encaja en el concepto de delito continuado.

Dice el artículo 99 del Código Fiscal de la Federación, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad. De acuerdo con el mismo artículo, la continuidad del delito se considera agravante.

Seguramente que preceden a esta evasión varias infracciones como las relacionadas con la contabilidad, y casi todas las que contempla el código fiscal en el capítulo I del título IV.

Estas infracciones las castigará el fisco con la multa respectiva, sin perjuicio de que se aplique por la autoridad judicial la pena que amerita el delito de defraudación representado por la evasión. (Artículo 70, CFF). Conviene aclarar que el artículo 75 del código fiscal establece en la fracción V que "cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa es mayor".

Por lo que decimos que de esta manera el contribuyente puede ser más responsable con sus actividades fiscales siempre y cuando la autoridad fiscal tenga en cuenta todos los sucesos que podrían aumentar la evasión, Emilio Margáin Manautou menciona lo siguiente:

“(...)Toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por conceptos de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor en nuestra legislación fiscal federal dichas facultades se encuentran recogidas en el artículo 42 del código fiscal de la Federación, las que se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento de los contribuyentes o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de estos en las obligaciones que les imponen”.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 1999. Pág. 1

Artículo 42-a. las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este código.

No se considerara que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Teniendo los órganos tributarios naturaleza administrativa parece lógico que la preferencia de estos a la hora de reaccionar frente a conductas de fraude recaudatorio los incline hacia mecanismos también administrativos. Sin embargo, el recurso de responsabilidad tributaria de la que hablábamos no es la única opción disponible. Conviven con ellos los procedimientos instalados por la administración pero en los que ésta, a diferencia de los administrativos expone de su auto tutela, es decir, de la capacidad de tutelar por sí mismo sus propios intereses, solamente actúa como parte demandante. Su naturaleza es, por ello, jurisdiccional. Y A los fines que nos ocupan Manuel Santolaya sostiene:

“(...) Las acciones judiciales al alcance de la administración tributaria son de los tipos: civiles y penales, a su vez, dentro de las acciones civiles cobran especial relevancia la acción rescisoria y la acción revocatoria. Prescindiendo de honduras jurídicas, las acciones civiles pretenden la dejación sin efecto de lo actuado (rescindiéndolo o revocándolo) es decir, que sea anulado la operación llevada a cabo, de este modo, desaparecida la operación fraudulenta del mundo jurídico, desaparecen también sus efectos (fraude). En cuanto a las acciones

penales, tienen por objeto desincentivar las conductas fraudulentas por la vía de su criminalización (...).<sup>28</sup>

La punición por la violación a la ley debe siempre hacerse efectiva en la persona o en el patrimonio del responsable de la infracción, por lo que es indispensable determinar quién es este sujeto.

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación (CFF) indica: "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos".

Frecuentemente, en la infracción consistente en la omisión del pago de una contribución intervienen, además de quien se beneficia directamente por la misma, otras personas quienes de acuerdo con la ley son también responsables de la comisión de este ilícito.

El artículo 26 del mismo código menciona diversos responsables solidarios, como los retenedores y recaudadores de impuestos, los liquidadores, los síndicos de juicios concursales, administradores de negociaciones, representantes de sujetos pasivos, socios de empresas, legatarios, donatarios y sociedades escindidas.

Si todos estos entes son responsables del pago de contribuciones, en caso de omisión, serán igualmente culpables de la evasión del impuesto y habrán de sufrir la pena relativa.

---

<sup>28</sup> Santolaya Blay, Manuel, *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Ed. Fiscal CISS. España, 2008. Pág. 25.

Mencionamos que a evasión tributaria desvía el dinero que podría invertirse en recursos productivos necesarios para diversificar la economía y enfrentar problemas sociales urgentes.

Además, la pérdida de ingresos por la corrupción y la evasión de impuestos representan una desviación (fuga) de los recursos financieros del presupuesto nacional hacia el gasto privado. Y este último tiene efectos multiplicadores mucho más bajos que los gastos, por ejemplo, en fertilizantes agrícolas, educación, salud e infraestructura.

Con ello se pueden enunciar las conclusiones propias de la ética tributaria que afectan directamente a los poderes públicos. Para ellos la aportación, con el fin de lograr una verdadera reforma tributaria, girará alrededor de que las disposiciones fiscales recojan siempre los requisitos exigidos en moral para la justicia objetiva de un impuesto, y se restablezca la mutua confianza en las relaciones Estado-contribuyente con la adecuada información a nivel medio; humanismo y rapidez en la administración, y pocos y sencillos principios tributarios.

La causa más general de extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales es el cumplimiento de la sanción impuesta, o sea, el pago de la cantidad en dinero que ha sido determinado como multa por lo que también mencionamos que es necesario que la sanción se lleve conforme al principio de legalidad:

Francisco Javier nos menciona:

“(…) Prácticamente unánime es el principio de legalidad penal el que ha de ser tomado como punto de partida para determinar la proyección que el principio de legalidad haya de tener en materia tributaria sancionadora. Este posicionamiento doctrinal previo encuentra su fundamentación inmediata en la solución que se ha dado al problema de la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, cuyo análisis ha sido planeado por la doctrina financiera como la primera de las cuestiones a resolver en el estudio de las instituciones del Derecho tributario

sancionador y de cuya resolución se hace depender por completo el enfoque con el que se aborda el estudio de las normas reguladoras de las mismas”.<sup>29</sup>

Si se tiene en cuenta el número de defraudadores fiscales, se verá que es insignificante la cifra de los mismos que se encuentran en prisión. La razón de lo dicho es que este delito generalmente lo cometen causantes de fuertes posibilidades económicas. Observamos que al fisco poco le interesa el que estén en prisión sus defraudadores, pues para el mismo lo más importante es lograr el cobro de sus créditos y tener soluciones para realizarlo.

## 2. La infracción tributaria.

Mencionamos que la infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria. Aparicio Pérez José hace la siguiente referencia:

“(…) representa una violación de las normas que regulan los tributos. En un sentido muy amplio, es infracción tributaria todo ilícito tributario, cualquier conducta ilícita respecto del ordenamiento jurídico tributario”.<sup>30</sup>

Lo cual en el momento de realizar la investigación se debe precisar si realmente hubo un hecho imponible o no ya que muchas veces la interpretación de la norma es difícil de entender.

Luis Manuel Alonso González nos menciona que:

“(…) Hay que desterrar, de una vez por todas, la idea de que la remisión al ordenamiento tributario suponga algo así como el reenvío a una especie de tablas de cálculo en el sentido de que los preceptos fiscales no sean otra cosa que un cauce formulario que es obligado seguir para hallar en el importe de la cuota

---

<sup>29</sup> Madrigal, Francisco Javier Alonso, *Legalidad de la infracción tributaria*, Madrid, Editorial Dykinson, 1999. Pág. 23.

<sup>30</sup> Aparicio Pérez, José, *Delitos e infracciones tributarias, Teoría y práctica*, Valladolid, Ed. Lex nova, 1991. pág. 23.

defraudada, muy al contrario, la remisión se hace una rama jurídica in totum, con sus principios propios y sus reglas internas, lo cual obliga al órgano juzgador a realizar una exégesis del supuesto de hecho desde el punto de vista tributario para concluir si hay hecho imponible, quién es responsable tributario, cuál es el importe impugnado, si es que lo hay, y como se cuantifica, y si se ha llegado a esa situación razonable, aunque acaso errada, de las normas tributarias o si ha habido claramente un dolo de intensidad suficiente que erradique toda posibilidad de disculpar la conducta realizada(...).<sup>31</sup>

Por tanto, al juez penal corresponde realizar la labor que cuando no se llega a delito fiscal realizan la administración especializada, la agencia tributaria y los jueces especializados, los que se encuentran adscritos a la jurisdicción contencioso-administrativa, y además una vez delimitado el problema desde la perspectiva del derecho penal, aplicando los preceptos y principios jurisprudenciales, como puede verse una labor nada sencilla cuya dificultad no puede admitirse que se atenúe con el habitual concurso como peritos de los funcionarios de la Agencia tributaria. Se dijo que el Tributo, es un vínculo jurídico, cuya fuente mediata es la ley, éste vínculo jurídico que se produce, es muy importante para entender el derecho tributario, sabemos que, el Derecho Tributario es el conjunto de normas que regulan la recaudación de los tributos y la manera como se utilizan, todo va alrededor de los tributos.

Si los Tributos tienen como fuente mediata la ley, podemos concluir de inmediato que la fuente del derecho tributario es la ley.

La única fuente que en esta cátedra reconocemos, en doctrina, en materia de derecho tributario, es la ley, porque sólo por ley se pueden crear, modificar o derogar los tributos. Se pueden declarar exenciones especiales, sólo por ley, por lo tanto, las otras fuentes, doctrinas, jurisprudencias, costumbre, no pueden ser fuentes creadoras de impuestos.

---

<sup>31</sup> González, Luis Manuel Alonso, *Fraude y delito fiscal en el I.VA*, Madrid, Ed Marcial Pons, 2008, Pág. 49.

El concepto de sanción es fundamental para la comprensión de la función que está llamada a cumplir esta institución en el ordenamiento jurídico y también para analizar su régimen jurídico para lo que Jaime Aneiros Pereira nos dice:

“(…) para ello debe tenerse en cuenta que sus raíces se encuentran en la Teoría General del Derecho y que su estudio más detenido se ha realizado en el ámbito del Derecho penal para, posteriormente, extenderse a otros sectores del ordenamiento la formulación de un concepto sustantivo de sanción es fundamental para conocer qué tipo de sanciones existen en nuestro ordenamiento y ello con independencia de la calificación que realice el legislador, puesto que bastaría que negarse el carácter de sanción para inaplicar los principios constitucionales que rigen la manera sancionadora”.<sup>32</sup>

Por lo que también es fundamental dar un concepto de Derecho Tributario, para conocer mejor las generalidades que conllevan la infracción tributaria, creemos que es el conjunto de normas que regulan el tributo, entendido como una fuente de recursos públicos destinados a financiar los gastos que cubrirán el costo de los servicios necesarios para satisfacer las necesidades públicas.

El tributo es la institución básica de la hacienda pública hasta el punto de que puede considerarse como instrumento jurídico del que se sirve de estado para obtener los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines, consistiendo primordialmente en hacer surgir a cargo de determinadas personas la obligación de pagar a un ente público una suma de dinero.

La presión fiscal es la suma de impuestos que afectan al contribuyente el establecimiento de un impuesto supone siempre para quien lo paga una disminución de su renta y por tanto un deterioro de su poder adquisitivo. Esto puede provocar variaciones en la conducta del sujeto que afectan a la distribución de la renta y de los factores. Por otro lado, algunos impuestos al incidir sobre el precio de los productos que gravan, es posible que los productores deseen pasar

---

<sup>32</sup> Aneiros Pereira, Jaime, *Las sanciones tributaria*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 2005, Pág. 21.

la cuenta del pago del impuesto a los consumidores, a través de una elevación en los precios.

En el moderno Estado de derecho los tributos son creados por ley. El Estado es una forma moderna de convivencia social. En la actualidad observamos que hay un sector importante de la doctrina que afirma que es necesario que, en aras de fortalecer el federalismo mexicano, es indispensable realizar toda una serie de reformas a la Ley tendientes a que cada uno de los niveles de gobierno (federal, estatal y municipal), tengan la posibilidad de captar las contribuciones que en el ámbito de su competencia le correspondan y no sólo eso, sino que, inclusive, tengan la facultad de administrarlas y aplicarlas para la satisfacción de las necesidades de la población que gobiernan.

Con ello, decimos, se ganaría y se tendría un gran avance no solamente en la parte relativa a las contribuciones sino que, también, fortalecería el sistema democrático del País, puesto que se evitaría que la federación continuara administrando esas contribuciones, administración que implica una tardanza importante en la llegada de los recursos económicos a los estados y los municipios, en perjuicio mismo, paradójicamente, de los contribuyentes, que son los que pagan los impuestos para satisfacer los servicios públicos que requieren y con esto no tendríamos que llegar a las infracciones tributarias ya que nuestros impuestos se verían más reflejados a nuestros servicios.

### 3. La actividad financiera.

Como se ha venido comentando, es evidente la necesidad que tiene el Estado para cumplir con el fin original de su creación, justificación e incluso legitimación, el bien común. De esta manera, el Estado para lograrlo debe desarrollar una serie de actividades y mantener funciones con el propósito de satisfacer las necesidades de la colectividad agrupada bajo su estructura jurídica. Ahora bien, para poder realizar dichas actividades y con ello lograr su fin, el Estado necesita recursos, de tipo material y personales. Su obtención se dará indudablemente con ésta actividad denominada Actividad Financiera del Estado.

El Estado a través del poder ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, es lógico que la administración de un Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines resultando uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos esa actividad ha recibido el nombre de actividad financiera la cual cumple el estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos para conservar, destinar o intervenir las sumas ingresadas y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí mismo, o sea en que no atiende directamente a la Satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia y por supuesto tratar de mantenerse equilibrados y no caer en problemas económicos, Herrero Tejedor menciona<sup>33</sup> Sin entrar en el análisis de otras posibles repercusiones inmateriales en la economía, repercusiones que son comunes al más amplio fenómeno de la delincuencia económica interesa finalmente tener en cuenta la misión social que en la actualidad cumple el impuesto que no es tanto un simple modo de recaudar ingresos, cuanto uno de los elementos más importantes de redistribución de rentas. Pues bien, el fraude ataca frontalmente la justicia distributiva y el origen de fuertes desigualdades, puesto que no todos los contribuyentes están en pie de igualdad para defraudar las clases altas resultan favorecidas ante la evasión del impuesto y desplazan la carga fiscal hacia los contribuyentes que no defraudan.

Generalmente se hace una clasificación de las necesidades o fines que debe satisfacer el estado, las cuales se dividen en: Necesidades individuales que son aquellas que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el estado por ejemplo, las necesidades individuales de alimentación, vestido, el albergue etc. Necesidades colectivas: Son las que surgen cuando los individuos viven en sociedad haciendo que surjan determinadas necesidades que derivan precisamente de esa convivencia por ejemplo: la necesidad de cultura, de

---

<sup>33</sup> Herrero Tejedor, *En torno al delito fiscal: condicionamientos jurídicos previos para su implantación en problemas tributarios actuales*, Madrid, 1973, pág. 200.

asistencia social. Necesidades de carácter público: estas surgen en la comunidad política en cualquiera de las formas de estado que se conocen, se le adjudica al Estado la tarea de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de necesidades públicas, las más elementales de este tipo de necesidades son las de conservación del orden interior (policía), la de la defensa exterior (ejercito), y la de impartieron de justicia (tribunales). A final de cuentas el beneficio de la actividad financiera del Estado es palpable cuando gozamos de educación, seguridad, tribunales, servicios, etc.

Como un ejemplo ponemos a la Comunidad Económica Europea Joaquín de la Llave nos dice:

Los tributos en “(...) los Estados de la CEE cumplen la función esencial de ser ingresos estatales para el sostenimiento de las cargas públicas, pero adicionalmente contribuyen también al mantenimiento de las cargas propias del funcionamiento de las comunidades(...)”.<sup>34</sup>

Se dice que es una obligación personal de acuerdo con el principio fundamental, ya que el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones vinculan a las personas y solo a ellas es por ello que la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal en cuanto que es una aportación pecuniaria es indiscutible que se puede contribuir para con él Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podemos pensar que será de naturaleza pecuniaria por serlas que con mayor facilidades puede utilizar el estado dada la naturaleza monetaria dela economía moderna ya que antiguamente eran más comunes los tributos pagaderos en especie.

José Gaberí Llobregat menciona que “(...) la aplicación del principio de calificación unitaria supone identificar cuál de las conductas concurrentes es predominante o dicho de otro modo, cual es el comportamiento que prepondera en

---

<sup>34</sup> De la Llave de Larra, Joaquín, El Sistema Fiscal Europeo, Madrid, Ed. Triviumi, 1986. pág. 5

un análisis global de la conducta del sujeto infractor, de acuerdo con ese comportamiento preponderante, se califica la infracción como leve grave o muy grave”.<sup>35</sup>

Como vemos hay diferentes tipos de infracciones conforme de desarrolla la gravedad del ilícito el cual en el momento de contribuir siempre se está ante el problema de satisfacer esa necesidad sin que interfiera mucho en nuestra economía que en nuestro país sería muy similar, Vid de la Luna nos dice que “(...) en primer lugar, la puesta en tela de juicio de la figura del impuesto, con la consiguiente tendencia innata en el hombre, a impedir que su patrimonio se vea debilitado. Esta reacción encontraría su justificación en la vieja teoría de que las leyes fiscales forman parte de las leyes meramente penales que no obligan directamente en conciencia”.<sup>36</sup>

En segundo lugar, causas que podemos denominar económicas fundamentalmente, la existencia de una presión fiscal excesiva. En este sentido Garrigues Walker<sup>37</sup> ha llamado la atención sobre el doble círculo vicioso que crea el propio fraude fiscal: por una parte el contribuyente, en la creencia de que el Estado aumenta la presión teórica para tratar de compensar el fraude se niega a pagar los correspondientes impuestos y, por otra el Estado a su vez, incrementa los tipos impositivos para paliar el aumento del fraude.

Por último una vez serie de causas técnicas. Los sistemas fiscales son bastante complejos, y no reúnen las exigencias mínimas de claridad, sencillez y justicia imprescindibles para el logro de una política fiscal eficaz. Torres López menciona que “(...) a ello habría que añadir la inexistencia de un sistema de

---

<sup>35</sup> Gaberí Llobregat, José, *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 2005, Tomo II, Pág. 1232.

<sup>36</sup> Vid De la Luna, *La doctrina de las leyes meramente penales y la evasión fiscal*, Madrid, SEDF, 1961, pág. 310.

<sup>37</sup> Garrigues Walker, *La represión del fraude fiscal*, Madrid, Ed Asociación para el Progreso de la Dirección, 1967, Pág. 17

inspección riguroso y la ausencia de un cuadro de sanciones verdaderamente grave”.<sup>38</sup>

Ahora bien, hay que reconocer que la problemática es sumamente compleja y comporta numerosas dificultades no sólo de orden técnico, sino también sociales y políticas si la criminalización de la infracción tributaria posee indudablemente ventajas. No es menos cierto que puede acarrear ciertos riesgos por lo que, en principio como señala Fernández Albor<sup>39</sup>, no es fácil contestar de manera categórica.

Después de estas aportaciones decimos pues que la actividad financiera del Estado la definimos como la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines. La Actividad del estado cubre diversos aspectos tales como: el económico, político, jurídico y sociológico.

En el aspecto económico la actividad financiera tiene una dimensión económica por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole misma que son necesarios para el cumplimiento de aquellos fines. En el aspecto Político la actividad financiera no puede considerarse más que como, la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía. Así la actividad Financiera se dice que tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que este aparece investido, políticos son también estos mismos fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera. En el aspecto Jurídico la actividad financiera del estado se encuentra sometida al derecho positivo.

La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo, lo que implica la administración del dinero

---

<sup>38</sup> Torres López, *Nota sobre las causas de las infracciones tributarias en el IX semana de estudios de Derechos Financieros*, Madrid, 1961. Pág. 304

<sup>39</sup> Fernández Albor, *Estudios sobre criminalidad económica*, Barcelona, Ed Bosch, 1978. Pág. 90.

público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas y por qué la enorme masa de la riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de realizaciones cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas. En el aspecto Sociológico la actividad financiera resulta que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejercen una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del estado, y por los elementos sociales a los que afecta.

#### IV. LA EVASIÓN FISCAL.

##### 1. Situación actual en México.

. La evasión fiscal es un fenómeno que repercute sobre toda la sociedad desde que resiente la estructuración misma del Estado, poniendo en riesgo la puesta en funcionamiento de cualquier plan tendiente a cumplir los objetivos fijadas por la política económica. Es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.

La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias a que luego se hará referencia. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.

Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.

México tiene un nivel de evasión fiscal muy alto<sup>40</sup>. El año pasado dejó de recaudar 1,782.7 billones de pesos, es decir, un 136 por ciento de sus ingresos tributarios actuales. Esta evasión demuestra algo fundamental: los que más tienen, pagan menos.

Y para demostrarlo sólo hace falta ver la lista de las empresas más ricas de México que evaden sus impuestos, según la propia Comisión de Hacienda. Existen 100 grandes contribuyentes que fueron beneficiados por el gobierno con la devolución o la exención de impuestos, pero el Estado oculta la lista de estos honorables empresarios argumentando el secreto fiscal. Uno de los casos paradigmáticos de empresas beneficiadas por el Programa de Regularización de Adeudos Fiscales, “Ponte al Corriente”, fue Televisa. El Estado le “condonó” de acuerdo a esta la ley, nada menos que tres mil millones de pesos.

De hecho, esta legislación fue agregada al Artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013, que establece las condiciones y requisitos para una condonación de adeudos fiscales de 2007 hacia atrás para beneficiar a los evasores multimillonarios. Esa es la esencia de la Reforma Hacendaria que Enrique Peña Nieto pretende aprobar. El 48 por ciento de las empresas en México son evasores fiscales.

Las cifras de la Comisión de Hacienda son reveladoras: las 30 principales empresas obtuvieron en 2010 ingresos netos totales por dos billones 379 mil 501 millones de pesos, una utilidad bruta de 835 mil 364 millones, y sólo pagaron 99 mil 797 millones de pesos de impuestos. Es decir, estas empresas multimillonarias aportaron sólo el 10 por ciento de sus utilidades, muy por debajo de las tasas que pagan los ciudadanos comunes.

---

<sup>40</sup> Sanjuana Martínez, 9 Septiembre, 2013.  
<http://www.sinembargo.mx/opinion/09-09-2013/17266>.

Con base a estadísticas de INEGI<sup>41</sup>, en el país hay cerca de 15 millones que llevan a cabo actividades económicas sin estar registrados, por lo tanto, no pagan impuestos.

Hay que recordar que la evasión no sólo se da por la omisión del pago de una contribución, sino también cuando, para no hacer el pago total o parcial de la misma, se realizan deducciones no autorizadas o acreditamientos contra impuestos. También cabe mencionar La economía del Estado depende los ingresos que obtenga. Es una necesidad del estado allegarse de recursos para cubrir el gasto público.

Al momento en que sea crea la relación entre el fisco y el contribuyente se generan una serie de obligaciones a cumplirse por ambas partes. Al inscribirse en el Registro Público de Contribuyentes, el contribuyente adquiere la obligación de determinar impuestos, enterarlos y pagarlos, entre otras obligaciones que el fisco establece. Por su parte el fisco tiene derecho a realizar actividades de comprobación tendientes a verificar que el contribuyente cumpla de forma íntegra y oportuna con todas sus obligaciones, de lo contrario, tiene la facultad de determinar créditos fiscales o sanciones que pueden ser administrativas o penales.

Por consiguiente, existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligada. Al incumplir de manera intencional con el pago de las contribuciones que le corresponden como contribuyente y ciudadano, estará cometiendo un delito. Este incumplimiento causa un deterioro económico en las Finanzas Públicas y el contribuyente obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la cual incurre en el delito de defraudación fiscal, Evasión Fiscal, que no es otra cosa que evadir el pago de impuestos, lo cual constituye el delito de defraudación a la Hacienda Pública y consiste en la ocultación de ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones o subvenciones injustificadas, etc. Con la

---

<sup>41</sup> OEM, El Sol de Puebla. Sábado 16 de octubre de 1999.

finalidad de evitar el pago de contribuciones que por ley le corresponda pagar a un causante.

No es ningún secreto que absolutamente nadie experimenta una sensación de felicidad al momento de pagar sus impuestos. En el caso particular de nuestro país, la mayoría de los ciudadanos tiene cierto recelo al pago de impuestos, y esto se debe no sólo a la falta de cultura tributaria, sino también en gran medida a las experiencias que el pueblo ha tenido con algunas autoridades encargadas de su recaudación y administración, así como con algunos servidores públicos que se han visto beneficiados con grandes cantidades de recursos provenientes de actividades ilícitas realizadas durante el ejercicio de su función. Si a lo anterior agregamos que el contribuyente no recibe a cambio buenos servicios, la de por sí débil voluntad del causante, se convierte en resistencia.

La dimensión social de los impuestos, sustentada en la aportación solidaria en beneficio del conjunto social, es un elemento casi imperceptible por los ciudadanos, que aunado al desequilibrio entre los impuestos y la satisfacción de las necesidades públicas, forma parte de una determinada cultura en la que la práctica de la evasión y la elusión fiscal se conciben como mecanismos “legitimados” para no cumplir con las obligaciones fiscales.

Es entonces la evasión fiscal uno de los síntomas más evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad social de las generaciones actuales. No sólo es una dificultad de recaudación económica, sino también una muestra de la pérdida del sentido de obligación y pertenencia hacia la comunidad, es un desinterés por los asuntos colectivos.

El Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública<sup>42</sup> (CESOP) de la Cámara de Diputados alertó que en nuestro país la evasión fiscal es superior al 40 por ciento y se encuentra en los primeros lugares de la región después de Guatemala y Ecuador que superan el 60 por ciento. En el documento Impuestos e

---

<sup>42</sup> Noticiero Fiscal.

<http://www.noticierofiscal.com/index.php/categorias/fraude-fiscal/434-mexico-en-primeros-lugares-de-evasion-fiscal-en-al.html>.

igualdad en América Latina, explicó que uno de los problemas en la región, es precisamente, la evasión fiscal, la que erosiona los efectos distributivos de los sistemas y contribuye a la desigualdad. Puntualizó que la tasa de evasión fiscal en México tiene niveles de alrededor de 45 por ciento. La poca capacidad de las autoridades hacendarias en la aplicación de la ley, la falta de cultura de pago de impuestos y, sobre todo, la economía informal, son las principales causas de la evasión.

Indicó que Ecuador y Guatemala tienen tasas de evasión de hasta 65 por ciento, por lo que son los casos más graves, seguidos por México y El Salvador con niveles de alrededor de 45 por ciento.

Realmente se ha tratado de reducir este problema. En el proyecto de reforma para 1999, se pretendía multar a quienes adquirieran mercancías y no solicitaran comprobantes de compras que realizaran; para ello se pensaba contratar estudiantes quienes realizarían esta vigilancia. En su comparecencia ante la comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, para discutir el paquete fiscal para 1999, el subsecretario de ingresos.<sup>43</sup>

Pero como hemos visto no se ha visto mucho progreso y solo observamos la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal.

Otro efecto es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de evasión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente. vemos que existe una relación negativa entre el grado de evasión y el tamaño de la empresa. Un aumento en la dimensión de la compañía medido por sus ingresos, disminuye porcentualmente los impuestos omitidos, lo que se explica porque la

---

<sup>43</sup> OEM, El Sol de Puebla, viernes 28 de enero del año 2000.

hace más visible y la probabilidad de ser auditada aumenta. Por lo tanto existe una relación inversa entre la probabilidad de auditoría y la tasa de evasión. El número de auditorías determina la posibilidad para que un evasor sea detectado. La probabilidad de ser auditado disminuye la evasión, siendo las primeras auditorías más efectivas que las siguientes y dependiendo de la clase de industria o servicios de que se trate, así mismo será el grado de la evasión.

La evasión a su vez motiva al irrespeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado. La evasión hace que la carga impositiva se distribuya entre quienes cumplen las obligaciones tributarias, traduciéndose en ventaja para los evasores quienes son los que finalmente se benefician.

Y como ya lo hemos mencionado provoca la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria, al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que ésta además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa. Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden.

Un objetivo primordial del sistema es proporcionar los recursos necesarios para contribuir al financiamiento del gasto público, este objetivo es conocido como el de suficiencia del sistema tributario, la evasión fiscal resulta de una conducta ilegal, mediante la cual el sujeto pasivo dejade cumplir la norma y tributaria. La conducta ilegal se traduce en una acción o en una omisión que consciente o no, resulta en la supresión de recursos financieros al Estado.

La lucha contra evasión fiscal tributaria requiere que la función de fiscalización debe crear entre los contribuyentes una alta percepción de riesgo es débil, habrá un fuerte incentivo de incumplimiento y cada vez más contribuyentes se verán sentados a evadir los impuestos. La experiencia ha demostrado que una administración tributaria dotada de profesionales que llevan a cabo su trabajo de

manera eficiente y efectiva tiene mayores probabilidades de minimizar la evasión tributaria, por lo tanto, es importante establecer la honestidad e integridad de todas las personas que laboran en la administración tributaria antes de que sean empleados. Ello puede lograrse mediante una verificación de los antecedentes de las personas que solicitan trabajo, con los antecedentes de las personas que solicitan trabajo, con anterioridad al empleo, la cual deber servir para una investigación de seguridad. Todos los solicitantes deben ser advertidos que la información proporcionada se dará para tal fin y por lo tanto es importante que proporcionen información completa y precisa. Cualquier descubrimiento de información falsa o engañosa llevará a la eliminación de cualquier oferta de empleo o si el empleo ya ha iniciado traerá como resultado la acción disciplinaria que puede incluir hasta el despido.

Si entre el ilícito tributario y el ilícito penal no existen diferencias sustanciales, siendo la naturaleza de las sanciones del único criterio valido para discernir ambos ilícitos, hay que pensar que la conversión de las infracciones tribunales de delitos es un problema de política criminal,

En última instancia compete legítimamente al legislador en base a distintas consideraciones, la resolución de esta cuestión y en esa tarea el legislar es enteramente libre para elevar a delito una mera infracción administrativa u optar por la solución contaría.

Ahora bien, hay que reconocer que la problemática es sumamente compleja, y comporta numerosas dificultades no sólo de orden técnico, sino también sociales y políticas, si la criminalización de la infracción tributaria posee indudables ventajas no es menos cierto que puede acarrear ciertos riesgos, por lo que un principio no es fácil contestar de manera categórica.

A nuestro juicio, un planteamiento correcto del tema exige tratar con carácter previo, siquiera sea brevemente la importancia y los efectos perjudiciales que el fraude fiscal conlleva en la sociedad actual.

Para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias precisas es aplicar como infracciones aquellas conductas que se contraponen a ese cumplimiento, pues conllevan la violación directa a la legislación tributaria, en ese caso, las infracciones tributarias construirán figuras jurídicas independientes, adquirirán denominaciones particulares ante lo cual estaremos hablando de infracciones de inexactitud. Infracción por no enviar información infracción por no facturar.

Queda entonces al criterio del legislador implementar medidas de reacción y represión con la evasión fiscal representadas en presunciones y acciones de derechos o clausulas generales anti evasivas sea sobre la base de la defraudación de ley al abuso del derecho o simulación.

La presencia de México en el G8<sup>44</sup> demuestra que nuestro país se proyecta al mundo con prospectiva de mayor atención al aspecto social y económico, lo que está generando una importante expectativa en el mundo, que debemos aprovechar para que cristalice en un mayor intercambio comercial, más inversiones productivas en generación de empleos bien remunerados y nos permita una verdadera competitividad sostenida y sustentable y sobre todo no caer en la evasión fiscal.

## 2. Causas y consecuencias de la evasión.

Para el siguiente tema nos hacemos la siguiente pregunta ¿Cuáles son las causas de la evasión fiscal? , la cual consideramos que las siguientes causas son de las más primordiales en nuestro país.

Carencia de una conciencia tributaria.

Sistema tributario poco transparente.

Bajo riesgo de ser detectado.

De estas causas solo se explican a continuación las que se consideran más evidentes en la realidad.

---

<sup>44</sup> CNNEXPANSIÓN, México se une al g8 contra evasión, 18 junio, 2013.<http://www.cnnexpansion.com/economia/2013/06/18/pena-nieto-mexico-g8-fiscal-comercio-cnn>.

Cuando se habla de carencia de conciencia tributaria o de falta de cultura tributaria se habla de la falta de hábito de pagar impuestos y de la ausencia del sentimiento de responsabilidad de cooperar con el Estado y con la sociedad, Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el estado preste los servicios esenciales como salud, educación seguridad justicia etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia. Para la sociedad no es suficiente que estos servicios sean prestados, la sociedad exige que sean prestados con eficiencia.

Podría considerarse que los verdaderos pilares de la cultura tributaria son el sentimiento de pertenecía a una sociedad (en la medida de que todos deben colaborar para avanzar y mejorar conjuntamente, es decir solidaridad) y, la satisfacción completa y eficiente de las necesidades sociales por parte del Estado a cambio del pago de impuestos. Es lógico que si las personas no ven que el Estado satisface sus necesidades y no saben que se hace con su dinero por el que tanto han trabajado o, ven en las noticias que los políticos se lo roban, no quieren pagar.

Por otro lado una fiscalización y recaudación eficientes son completamente indispensables, el hecho de conocimiento del elevado grado de evasión deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máximo si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la administración Fiscal.

La conducta fiscal del contribuyente cumplidor se ve deteriorada si la gente conoce que la evasión fiscal es elevada y que en la mayoría de los casos es impune. El pensamiento popular es, al fin y al cabo por qué voy a pagar yo si otros

no pagan y el Estado no hace nada al respecto, además, quien se va a dar cuenta de que no pague. Se puede concluir que el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente sólo se consigue respetando principios básicos: simplicidad, transparencia y, sobre todo eficiencia.

Mencionamos que el ciudadano está de acuerdo con y dispuesto a contribuir, pero su voluntad se ve matizada por su creencia de que el Estado es un mal administrador, Otros factores que se enuncian como desincentivo a la contribución es la falta de transparencia institucional y la creencia de que existe injusticia en la contribución en el cobro: los ricos pagan poco y los pobres pagan mucho.

La otra cara de la moneda de una política de bienestar de relaciona con el compromiso contributivo de los ciudadanos, en el estudio se advierte una clara voluntad contributiva. Sin embargo, la calidad de esa voluntad se divide cuando se relaciona con el uso potencial de los recursos.

Y el bajo riesgo de ser detectado que implica que lo queremos relacionar en forma directa con la falta de control efectivo de la administración, si existiera un control permanente en todas las etapas del proceso hasta la recaudación del tributo, este riesgo se vería incrementado en un gran nivel. El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá aparejada una carga más pesada, la que no solo podría ser de carácter pecuniario, sino también de tipo penal.

## CAPÍTULO 2. RAZONES DE LA EVASIÓN FISCAL

### I. IMPORTANCIA Y EL CONOCIMIENTO DE LA EVASIÓN FISCAL

Resulta un hecho notorio que el mayor o menor grado de evasión en los países y rechazo en el pago de los impuestos podríamos decir que depende en el siguiente orden de importancia: de su cultura fiscal, de la conciencia del contribuyente de declarar correctamente, de la política tributaria como presión directa a la capacidad de pago de sus impuestos y sus tasas, de la cantidad y calidad de los servicios públicos de orden colectivo e individual que recibe el ciudadano, del sistema jurídico tributario o seguridad jurídica que haga percibir en el contribuyente que se tomó en cuenta su capacidad contributiva del esquema de control administrativo que facilite el cumplimiento espontáneo y oportuno en el pago de las contribuciones y por último, de las medidas represivas del Estado, a través de sanciones y casos penales.

José Tapia Tovar menciona:

“(…) que una parte importante de la evasión, es en especial la de la economía no registrada, la que genera empleos, que transita mercancía (alguna de dudosa procedencia) y que produce ingresos; su importancia, en sentido negativo para el país, radica en que constituye una economía que no se contabiliza en el producto nacional bruto, por tanto es una economía ficticia en la que el PBI y el PNN, no son reales, lo que como país nos limita como sujetos de créditos muy condicionados en su garantía, nos pone en una posición de desconfianza respecto de inversionistas extranjeros, propicia un efecto multiplicador de mal ejemplo y de la cultura del no pago, alienta la

economía informal y restringe los recursos del Estado impidiendo la redistribución del ingreso por medio de servicios públicos a los sectores más necesitados”.<sup>45</sup>

Por lo que decimos que realmente tenemos un verdadero problema ya que tratar de solucionarlo nos también a otros problemas a resolver como en este caso la economía no registrada en nuestro país existen esas causas de evasión, pero hay una en especial y más arraigada en nuestro pueblo, ésta es la idiosincrasia, que por razones antropológicas y genealógicas han heredado en la gran mayoría de nuestra gente una forma atávica de pensar del pueblo a través de generaciones con la creencia aún persistente de que se roban los impuestos, en la aseveración de que, para que pago si se lo van a robar, situación que se confirma de otra manera por algunos hechos que aunque ajenos a los impuestos constituyen ejemplos de corrupción en todos los niveles de gobierno y sin importar la jerarquía de los funcionarios, desde los más altos puestos públicos, sobre todo en los últimos años que han salido a la luz pública, hechos que demuestran cómo se aprovechan los puestos públicos para hacer negocios personales en un abuso de influyentismo y prepotencia, siendo ésta una de las razones más importantes para el rechazo en el pago de los impuestos.

Existe en nuestro país, una insuficiente y mínima cultura fiscal que no ha podido incluirse con la suficiencia requerida en los programas de educación, a pesar de algunos intentos aislados.

1. Controles insuficientes de la administración tributaria, que permiten la evasión fiscal

Pensamos que persiste la falta de controles de la autoridad en su aparato recaudatorio y fiscalizador, que en el universo de contribuyentes se pierde tal labor y hace incidir su actuación, como una carga a los contribuyentes registrados y de ellos, decimos que quedan excluidos los grandes consorcios industriales y empresariales, los que quedan fuera de la actividad fiscalizadora y recaudatoria normal todos sin excepción están dictaminados e inclusive tienen una fiscalización y recaudación especial, como se ha observado a través de los años en nuestros

---

<sup>45</sup>Tapia Tovar, José, Op. Cit. Nota 1, p. 4

país. Dirigiéndose en consecuencia a la actividad de vigilancia y control, en la gran masa de contribuyentes registrados, en aquellos medianos o de mediana capacidad administrativa.

Respecto de estos contribuyentes que si se encuentran registrados y siempre han estado controlados. Observamos que existen manifestaciones de molestia generalizada, por la carga administrativa en el cumplimiento de sus obligaciones, las dificultades o trabas que imponen las autoridades encargadas de la recaudación; la escasa atención en sus promociones y medios de defensa jurídicos, situaciones que expresan a través de las cámaras industriales y de comercio organizadas, quienes exigen una reforma fiscal integral, que amplíe la base de contribuyentes sujetos a control; reforma por la cual estamos de acuerdo en que debe ser gradual y progresiva con objetivos precisos de equidad, que busque la actividad comercial con otros países, que genere empleos, redistribuya la carga tributaria, desaliente la evasión (con la idea de que todos pagan) y, promueva el desarrollo, con una legislación que tenga una redacción clara y sencilla que además garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes; reforma integral que debe ser seguida de un aparato fiscalizador y recaudador ágil y eficiente, que de las menores molestias a los contribuyentes y facilite el cumplimiento de sus obligaciones, situación en la que no se quedan solo los contribuyentes registrados.

De lo señalado esto es de la estructura del sistema fiscal mexicano la concentración de la potestad tributaria de la federación, que manifestó en determinados momentos, presión de diferentes tipos a los Estados y desconfianza en su capacidad administrativa; la restricción de las deducciones del Impuesto Sobre la Renta, la imposición de un impuesto al activo, como complemento del anterior resultado de la falta de utilidades y como el impuesto más joven de México, que en época de crisis y al no permitir en su cálculo la deducción de las deudas contraídas con el sistema financiero y a pesar de las bondades de los últimos años, de no gravar hasta cierto monto de actividades, condujeron hacia la planeación tecnificada en las empresas, hicieron el panorama fiscal en México difícil, presentando a la fecha. Todo un mosaico de problemas que dan forma a la

puntillosa restricción de a instalación de nuevas empresas a la reinversión de las utilidades de las ya instaladas. Lo que hace falta a corto plazo y este en un clamor público, es tomar definiciones respecto a una política tributaria justa y acciones administrativas que tiendan a cerrar el ciclo de evasión.

A su vez a largo plazo y para cerrar el ciclo de evasión se requiere primariamente, una verdadera conciencia e identidad del mexicano frente a la obligación Constitucional de cumplir sus deberes fiscales como ya lo hemos mencionado; la educación oficial prácticamente no se ha ocupado de incluir en sus programas formales. La inducción y el conocimiento de la importancia en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, así como los derechos del contribuyente y las obligaciones del Estado en la prestación de los servicios públicos, como la derivación de ese cumplimiento; diversos matices aislados que son propaganda que pretende inducir a presentar las declaraciones para olvidarse todo el año de este aspecto, se debe destacar en la enseñanza del civismo una nueva conciencia nacional de cultura y respeto a las industrias nacionales que fortalezca el sentido de la identidad del mexicano que dentro de los valores, incluya las obligaciones que tenemos como ciudadanos, entre ellas las de declarar y pagar correcta y puntualmente nuestros impuestos; sustentando conductas positivas; para quienes trabajan, el respeto a un trabajo serio y eficiente que nos permita tener calidad y competir; así como para quienes estudian, dedicarse en el estudio, a una conducta que nos permita una mejor preparación, para lograr mejores trabajos, mejores empleos; situaciones que sumadas, unan a la sociedad, teniendo como objetivo el progreso y el bien común.

En igual forma se requiere que en todos los frentes, Estado y sociedad organizada, hagamos un esfuerzo especial para despertar el sentido de la solidaridad y hacer bien la importancia para el desarrollo de la nación del pago de los impuestos, como una obligación cívica y natural.

Tapia Tovar, José nos dice que "(...) este es un llamado más alerta, a los tantos que ya se han hecho en forma dispersa, sin embargo dada las vertientes

económicas que indican una reducción en los recursos públicos debe impactarse a la sociedad.”<sup>46</sup>

Como vemos tiene un efecto secundario el cual daña principalmente a la misma sociedad ya que los ingresos del Estado se ven reflejados en nosotros mismos pero también hacemos mención que para que un contribuyente pague sus impuestos el Estado debe de tener las suficientes medidas controles necesarios para encontrar con eficiencia a todos aquellos que evaden o tratan de evadir impuestos.

### 3. La acción o inacción del Estado como motivo de evasión.

Decimos que el individuo se revela como un participante secreto de los ritos del Capital y que los gobernantes abiertamente adoran pero no con acciones adecuadas para corregirlo Incluso sin tener una capacidad económica franca, por lo que la evasión fiscal se vuelve una manera fácil de no pagar impuestos.

Por lo que se refiere a la acción del Estado, Tapia Tovar nos dice que “(...) el grado de evasión depende de su política tributaria, de su acción o inacción en auténticas campañas de convencimiento, de unas adecuadas relaciones con las organizaciones de contribuyentes y de mayor o menor eficiencia de su aparato recaudatorio, fiscalizador y represivo.”<sup>47</sup>

Mencionamos que estamos de acuerdo en parte con lo que dice Tapia pero también debemos ser realistas que en nuestro país muchas personas realmente no son del gusto de pagar impuestos, podríamos decir que en un sistema fiscal como el nuestro de autodeterminación en que el contribuyente casi depende de él para decidir lo que debe declarar y enterar, combinado con un aparato fiscalizador insuficiente que solo incide en algunos de ellos y se pierde en un costo beneficio irreal que liquida cantidades impagables para la raquítica economía de la mayoría de los contribuyentes, que se constituyen en carteras de créditos

---

<sup>46</sup> Ibídem, pág. 9.

<sup>47</sup> Ibídem, p. 3.

completamente incobrables que nunca van a ser hechos efectivos y los cuales no tienen garantía ni respaldo que los haga efectivos.

### 3. La evasión legal o lícita

Giorgetti, Armando menciona que “consiste en sustraerse al pago de los impuestos no realizando actividades gravadas, o prefiriendo los actos de gravamen inferior, su licitud resulta como consecuencia de que no se viola ningún precepto legal, es decir, hay una actitud jurídicamente inobjetable”.<sup>48</sup>

Se desprende de la definición antes referida que la evasión legal no es otra cosa que la conducta por la cual el contribuyente anula o se abstiene de la actividad sobre la que recae el impuesto, es difícil establecer de manera exacta a frontera que separa la evasión legal de la ilegal.

La capacidad que el contribuyente tenga para, sin infringir la ley, quedar al margen del tributo, dependerá del grado de conocimiento que éste tenga del ordenamiento impositivo, o tal vez del nivel de asesoría que pueda proporcionarse, ya que el modo de operar en este rubro consiste en la no realización de las actividades gravadas o en la elección de aquellas menos gravosas.

Para esto, es menester conocer con exactitud los defectos de redacción, vacíos legales formas de tributación comparativamente menos gravosas y en general las brechas que el legislador, a sabiendas o por descuido, ha dejado y que pueden ser aprovechadas por los agentes productivos.

#### A. La elusión

La elusión siempre lleva aparejada una conducta negativa, ya que consiste en evitar que se produzca el hecho imponible, el contribuyente se sustrae de la obligación tributaria, se abstiene, y esa abstención lógicamente no importa infracción al deber contributivo, es por eso que podríamos decir que la elusión tiene naturaleza más bien extrajurídica.

---

<sup>48</sup> Giorgetti, Armando, *La evasión tributaria*, Buenos Aires, Ed. Depalma , 1967 Págs. 4 y 5.

Basta que el legislador establezca un tributo o modifique su reglamentación para que los contribuyentes de inmediato analicen la conveniencia de consumir, contratar, o en definitiva realizar el acto que configura el hecho gravado.

Boix Reig hace la siguiente mención:

“La elusión reitera la necesidad de la concurrencia de las características propias del engaño. Como se desprende de la propia significación literal del término típico (Diccionario de la Real Academia: huir la dificultad; esquivar o salir de ella con algún artificio o hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa por medio de algún artificio). En consecuencia, si la propia conducta del contribuyente pone manifiesto la ausencia de artificio alguno de carácter elusivo, será atípica. En este sentido la caracterización de la conducta resuelve dos cuestiones: será atípica la conducta de quien no paga, por la causa que fuere, tras haber reconocido y liquidado correctamente su deuda tributaria y también lo serán las conductas constitutivas del llamado fraude a la ley tributaria, el objeto de la elusión debe estar constituido por los tributos, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o los ingresos a cuenta de retribuciones en especie”.<sup>49</sup>

A lo que mencionamos que eludir se entiende el hecho emisivo que implique incumplimiento de las disposiciones fiscales, cuando se tenga la obligación de cumplirlas, ya sea en forma total o parcial, con dolo o sin él: un ejemplo es la omisión en el pago de una contribución cuando se tiene esta obligación. Sánchez Vega dice “La elusión la entendemos como una conducta dolosa encaminada a evadir una contribución teniendo la obligación de cubrirla, aprovechándose de vacíos o lagunas jurídicas, o bien, la inapropiada

---

<sup>49</sup> Boix Reig, Javier, *Los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 2000, Pág. 54.

interpretación de las leyes fiscales para la realización de acciones ilícitas que se propone realizar el contribuyente”.<sup>50</sup>

Por lo que concluimos que la elusión fiscal puede ser practicada por cualquier persona, que cuente con un asesoramiento legal y tributario adecuado. Pero son las multinacionales y entidades financieras las que por lo general más se benefician de ella, al disponer de la estructura internacional y los recursos necesarios para poner en marcha auténticas estrategias de ingeniería fiscal.

Como decimos, la elusión fiscal no es un delito, pero es fácil comprender que no es vista con agrado por las autoridades tributarias. Al fin y al cabo por culpa de ella éstas pueden llegar a perder una parte importante de su recaudación. Por ello no es de extrañar que traten de combatirla con todos los medios a su alcance.

#### B. La evasión ilegal por desconocimiento involuntario

El incumplimiento de las obligaciones tributarias por desconocimiento de la norma impositiva por parte del contribuyente, o errores en el cálculo de o adecuado, contables o de los servicios fiscalizadores o recaudadores, se resuelve a través del cobro el impuesto debido a la aplicación de las sanciones respectivas, que van desde multas pecuniarias hasta el cierre temporal de negocios o clausuras.

Esta forma de evasión involuntaria es la más común y entre las infracciones más frecuentes encontramos:

El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, el atraso en el pago de los impuestos, la presentación de declaraciones incompletas, la no emisión de documentos, como facturas, boletas y guías de despacho.

Hasta el año de 1992, el servicio de impuestos internos introdujo cambios respecto del mecanismo de reclamo ante las denuncias por infracciones,

---

<sup>50</sup> Sánchez Vega, Alejandro, *La defraudación fiscal u sus equiparables como delitos graves*, México, Ed. Sista, 1991, Pág. 39.

fundamentalmente en el sentido de la unificación de criterios para la aplicación de sanciones en base al tipo de infracción reincidencia y gravedad de la falta.

En el año de 1993 se puso en marcha un plan piloto de tribunal tributario que libera al Director Regional de su función de juez tributario y la transfiere a los abogados jefes de los Departamentos Jurídicos Regionales. Con lo anterior se trata de procurar mayor independencia para resolver las reclamaciones, reducir los plazos y perfeccionar la calidad jurídica de las sentencias.

#### C. La evasión ilegal voluntaria

Consiste en una burla maliciosa o intencionada de la ley, con el propósito de liberarse de todo o intencionada de la ley, con el propósito de liberarse en todo o parte de la carga tributaria a la que legalmente se está obligada. En esta forma de evasión el contribuyente concibe un conjunto de maniobras de carácter doloso para lograr con ello la aminoración de los impuestos que debe pagar.

Marcela paz viveros nos indica que “el elemento subjetivo que identifica esta figura es la intencionalidad dolosa del agente encaminada a dejar de pagar el tributo que le corresponde según su propio patrimonio, o a fraudes tributarios, que son un simple hurto al patrimonio fiscal a través de la obtención de reembolsos de impuestos que corresponden, mediante maniobras ilícitas.”<sup>51</sup>

Es aquí donde nos referimos que el Estado también tiene parte en que este fenómeno se siga desarrollando y por lo consiguiente no baje estadísticamente y sigamos siendo considerados un país de baja tributación.

## II. LA PÓLITICA TRIBUTARIA Y LA EVASIÓN FISCAL.

---

<sup>51</sup> Paz viveros, Marcela, *Delito tributario*, Santiago chile, Ed. congreso, año 2001, pág. 162.

Damos inicio a este apartado, con un aforismo de Pope, modificado por Macculloch y citado por Stamp mencionado por Giorgetti, Armando “quienes esperan ver un impuesto sin defectos, esperan lo que no es, no fue ni será.”<sup>52</sup>

Por lo que descubrimos que en todos los tiempos nunca se verá la perfección de algo y sobre todo de los impuestos ya que estos en su mayoría son de especie monetaria y cuando eso sucede vienen consigo situaciones inestables ya que cada persona tiene diferentes ingresos y al momento de realizar el pago de impuestos pues nos topamos con ellos porque muchas veces por falta de estos mismos ingresos caemos en la evasión fiscal.

### 1. ¿Qué es la Política Fiscal?

Mencionamos que la política fiscal configura el presupuesto del Estado, y sus componentes son el gasto público y los impuestos, como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica, amortiguando las variaciones de los ciclos económicos, y contribuyendo a mantener una economía creciente, de pleno empleo y sin inflación alta.

Maurice Lauré nos dice que “consiste en determinar una vez acordado el principio de recaudación por ingreso fiscal las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos”.<sup>53</sup>

Sin embargo tratadistas norteamericanos e ingleses asignan también a esta disciplina lo que corresponde a política presupuestaria al expresar: los cambios de los impuestos y los gastos que persiguen objetivos de corto plazo como la ocupación plena y la estabilidad de precios, reciben la denominación de política fiscal, la teoría de la política fiscal se deriva del esquema general del análisis del ingreso nacional. La política fiscal es el término usado para describir los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de los gastos de gobierno con el propósito de modificar la demanda agregada con el fin de mantener la ocupación

---

<sup>52</sup> Giorgetti, Armando., op. Cit., nota 48, Pág. 10.

<sup>53</sup> Lauré Maurice, *Tratado de política Fiscal*, Madrid, Ed. prensa Española, S.A., 1960, pág.13.

plena y los precios estables, en otras palabras, con el propósito de estabilización, comprende el uso deliberado de impuestos, gastos gubernamentales y operaciones de la deuda pública para influir sobre la actividad económica, en la forma deseada, el ámbito de la política fiscal es el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, al endeudamiento interno y externo del Estado, y las operaciones y la situación financiera de las entidades y de los organismos autónomos.

Por consiguiente, no debemos hablar de política fiscal cuando un gasto se va a financiar con recursos provenientes del crédito o por anticipos de tesorería, sino solamente cuando se va a cubrir con recursos fiscales, principalmente provenientes del impuesto.

Pero no se hace política fiscal sólo cuando debe establecerse un impuesto que produzca ingresos tendientes a satisfacer el gasto general del Estado, pues ello sería restringir extraordinariamente el concepto de política fiscal.

Emilio Margáin Manautou comenta que “el Estado contemporáneo debe establecer, para su sostenimiento, todo un sistema fiscal, no sólo para que le produzca recursos para satisfacer su presupuesto, sino también para lograr, a través de medidas fiscales, la orientación económica que más convenga al país, aun cuando ello le signifique sacrificios recaudatorios”.<sup>54</sup>

Mencionamos que estamos de acuerdo con el autor ya que la política fiscal se sustenta en la noción general del principio de equidad, la distribución de las cargas fiscales debe ser justa, es decir, la capacidad de pago que tengan las personas, esto significa que los impuestos deben ser acordes a la posibilidad de los contribuyentes para pagarlos, así tendríamos sistemas fiscales muy convincentes. Teresa López Gonzales nos dice:

“(…) otro principio muy importante es el de generalidad, que establece que no debe haber distingos o privilegios; la ley debe aplicarse por igual a todos los contribuyentes radicados en una unidad

---

<sup>54</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1998. Pág. 4.

territorial determinada. Existen varias dimensiones de la equidad tributaria. La primera es la equidad horizontal, la cual indica que cuando las personas se encuentran en las mismas condiciones. Reciben trato fiscal diferente”.<sup>55</sup>

Con base en lo anterior. Puede decirse que de acuerdo al principio de equidad los impuestos se clasifican con el criterio de proporcionalidad esto es, en relación cuantitativa entre el impuesto y la base siempre la misma.

## 2. Política tributaria como causa de evasión.

A la obligación del pago de los tributos considerados injustos o demasiado onerosos puede atribuirse una desfavorable reacción contra el excesivo peso de la imposición, sin embargo debemos insistir que los sistemas de distribución de la carga fiscal( política fiscal), su productividad en el gasto público y la distribución son imagen que denota la confianza del contribuyente en la justicia y equidad de los impuestos a su cargo; de igual forma le dará confianza en las autoridades y en sistema hacendario. Sobre este particular Giorgetti nos dice “el fenómeno tributario obvio de decirlo, no se sustrae a los peligros de una instrumentación defectuosa, ni a los de una adecuada distribución de la carga impositiva, y también, de la justa y oportuna tutela de los derechos del sujeto pasivo del impuesto.”<sup>56</sup>

Por lo que decimos que la evasión fiscal en México se debe en muchas causas a la manera de cómo se lleva a cabo la política tributaria ya que en muchas ocasiones se ha visto de una manera excesiva en el cobro de sus impuestos y claro ésta que en el momento en que esta sea eficiente los índices bajaran espectacularmente, es indudable que sobre carga fiscal puede facilitar o inducir a ciertas selecciones económicas que pueden traducirse en actos de evasión legítima, pero es difícil determinar hasta qué punto habrá actuado el efecto

---

<sup>55</sup> López Gonzales, Teresa, *Política fiscal y financiera*, México, instituto de investigaciones económicas, 2005, pág. 342.

<sup>56</sup> Giorgetti, Armando., op. Cit., nota 48, pág. 8

económico del tributo y en qué medida habrán influido otros factores de diversa naturaleza.

Giorgetti menciona que “ al respecto es de notar que en la incidencia de las cargas fiscales en las distintas actividades económicas y especialmente en la actividad empresarial, sólo deben incluirse los gravámenes tributarios estrictamente inherentes a ese determinado proceso productivo o a aquella determinada riqueza”.<sup>57</sup>

Sobre el particular y ejemplificando sobre los casos reales en México, de impuestos totalmente ajenos a la fuente gravable, nos viene a la mente el caso del impuesto para combatir la mosca pinta, impuesto que se incluyó en el precio de la gasolina de los Estados de Puebla y Oaxaca; o bien para 1999, el incremento de última hora en el impuesto sobre producción y servicios a la cerveza y bebidas alcohólicas para cubrir el incremento en participaciones a los Estados; situaciones éstas, fuera de toda lógica que para nada tienen que ver con la situación económica que regulan y que constituyen verdaderos desaciertos de política tributaria.

Nuestra consideración en el sentido de dónde debe dirigirse a nuestro juicio la política tributaria; si la realidad ya analizada nos muestra que hay impuestos retenidos en su fuente que no dan margen a la evasión; el problema podemos fijarlo en los impuestos indirectos, que nos muestran que hay un problema de gran magnitud y de diferentes aspectos en la tasa cero, en todas las actividades indirectas que participan en la exportación y a quienes también beneficia; en la tarifa diferencial de la zona fronteriza en la exención a los servicios profesionales de los médicos, deben revisarse estos conceptos, sobre todo cuando la panorámica europea tiende a gravar toda la actividad económica, salvo las exportaciones, con diferentes tasas según el sector al que van dirigidas y el impacto que tienen sobre el particular; el aplicar los impuestos de acuerdo al principio de uniformidad y de equidad propagado por Adam Smith , hará sentir

---

<sup>57</sup> Ibídem pág. 127

ciudadano una conciencia de justicia en el pago de los tributos y los pagará en forma convencida y consciente, reduciendo la evasión.

Desde este momento se sugiere en esta tesis, considerar y analizar muy detalladamente, la posibilidad de gravar ciertos alimentos y medicinas que no sean productos básicos o de cuadros básicos y de primera necesidad, con tasas mínimas y en forma gradual; igualmente reducir la tasa general al 3<sup>o</sup>% y quitar la tasa diferencial fronteriza: así como realizar un estudio para fijar una tasa diferencial más alta a los artículos suntuarios y en el control y pago del comercio o economía informal( aun siendo mínimo), y controlar el origen de la mercancía vendida.

También es nuestra opinión, la evasión en el impuesto al valor agregado en el sector formal. Se ha ido reduciendo son las medidas legislativas de los dos últimos dos años, artículos primer y tercero de la ley, con la retención inmediata del impuesto a su entero, convirtiéndolo prácticamente de indirecto a directo.

Sin embargo la evasión en este sector formal, se ha dado de manera impune en la importación temporal de vehículos extranjeros, los que no retornan al extranjero vendiéndose en el país como unidades usadas; José Tapia Tovar señala que “en diciembre de 1999, se intentó que quienes importara tales vehículos, garantizaran la importación temporal. En la importación de bienes intangibles, a través del uso o adquisición de sistemas, de programas computarizados, adquiridos por internet. Y por último, el acreditamiento del IVA, en proporción al valor de los actos o actividades gravadas.”<sup>58</sup>

Mencionamos que la política tributaria igual que la política jurídica en México, debe señalar en primer término los resultados que se quieren lograr, para después diseñar las normas que pueden impulsar la conducta de los contribuyentes para lograr tales resultados. Siempre que planteemos la necesidad de una modificación normativa, debemos considerar el resultado que buscamos y

---

<sup>58</sup> Tapia Tovar, José., op.cit., nota 1, pág. 35

si esa modificación es la idónea para motivar la conducta deseada. No podemos válidamente afirmar que una determinada política tributaria sea injusta, sin decir por qué lo consideramos así, ya que se trata de juicios de valor que se tienen un referente. Por ejemplo se puede afirmar que aumentar los impuestos directos y reducir los indirectos aumenta la progresividad del sistema fiscal. En ese caso el referente es el paradigma comúnmente aceptado hasta mediados del siglo, el cual ha sido ampliamente refutado, medularmente, por no haber tomado en cuenta el afecto que tiene sobre la distribución del ingreso, una adecuada política de gasto.

Aguirre Parburgn, Rúben menciona que si se aumenta el impuesto en un 20%, el incremento en la recaudación será inferior a dicho 20%, ya que la evasión aumentará; por el contrario si se baja el impuesto en el mismo porcentaje, la recaudación disminuirá en una proporción inferior a ese 20%, pues en algo mejorará el cumplimiento. Una reducción de impuestos significa pérdida en la recaudación, aun cuando aumente el cumplimiento voluntario.<sup>59</sup>

Como se pudo observar en el comportamiento de la recaudación al reducir y aumentar la tasa del IVA, José tapia señala que “la recaudación ni disminuyó ni se incrementó para 1997, en parámetros incontrolables llegando hasta un 37% según información del subsecretario de ingresos.”<sup>60</sup>

Por lo que hacemos un llamado a las autoridades fiscales para volver a reestablecer una idea con mayor soluciones ya que no han dado mucha efectividad hacia el pueblo.

### 3. Sistema tributario Mexicano

La constitución mexicana, bajo el sistema federal que adopta, reconoce la existencia de tres entes con facultades impositivas: la federación, los estados y los municipios. El hecho de que puedan existir tres impuestos idénticos gravando el

---

<sup>59</sup> Aguirre Parburgn, Rúben, *Notas para la presentación de Política Tributaria*, Revista NO 14, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

<sup>60</sup> Tapia Tovar, José., op.cit., nota 1, pág. 38

mismo objeto, pertenecientes a tres entes, o bien tres sistemas impositivos, indudablemente que ello afecta a la marcha económica del país.

Si lo anterior agregamos que el fisco local puede actuar en forma independiente del fisco federal, complicando ello las obligaciones a cargo de los contribuyentes; que el Distrito Federal, sede del gobierno federal, también posee impuestos locales; que hay estados productores, que son los ricos, que exportan parte de su producción hacia los estados consumidores, que son los pobres, absorbiendo buena porción de la economía de estas entidades sin pagar impuestos en las mismas, tenemos que concluir que todo esto viene a influir en la vida económica de los habitantes del país.

#### A. La crisis de la coordinación fiscal

Creemos que en cierto sentido se pretende, a través del miedo, evitar pensar en la disminución de las tasas de las contribuciones, especialmente tratándose del impuesto al valor agregado, de las consecuencias que se producirían de intentarse o aprobarse tal intención, pues, se nos ha dicho, el Fisco Federal resentiría la baja de miles de millones de pesos, lo cual además, afectaría las participaciones del Distrito Federal, Estados y Municipios.

Emilio Margáin Manautou<sup>61</sup> menciona que ante la queja de los Estados y municipios de que cada vez las participaciones que perciben conforme a la ley de coordinación fiscal cada vez son menores frente a las necesidades sociales que ellos tienen que afrontar, se les ha autorizado a crear el llamado impuesto de hospedaje; los derechos por la expedición de los permisos de anuncios a percibir, el importe del impuesto sobre automóviles nuevos que se recaude en cada entidad; a beneficiarse con los impuestos de tenencia y adquisición de inmuebles, y permitir que el fisco estatal efectúe visitas domiciliarias o de gabinete en los impuestos sobre la renta, valor agregado y tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de simplificación tributaria, el especial sobre la producción y servicios,

---

<sup>61</sup> Margáin Manautou, Emilio.,op. Cit., nota 54, pág. 250

beneficiándose con las diferencias que determinen y lleguen a recaudar, así como con parte de las multas que impongan y paguen los contribuyentes. Sin embargo, los Estados y municipios reclaman que su participación en la recaudación tributaria federal sea de un 23% y aun otorgándoseles no será suficiente, pues no olvidemos que esta ha disminuido y su valor adquisitivo también ha disminuido.

Pero tal parece que la recaudación tributaria sólo puede crecer a medias que el país se vaya recuperando económicamente, lo cual se estima en principio correcto pero que va a ser lenta y con consecuencias previsibles nada agradables.

#### 4. Efecto de la desregulación financiera en la política fiscal

Observamos que durante el largo periodo de regulación financiera en México, que se inicia en 1925 con la fundación del banco de México<sup>62</sup>, y que continúa con el establecimiento de la banca de desarrollo, mismo que concluye en 1975 con las primeras modificaciones al sistema bancario, las empresas y el sector público no requirieron de grandes volúmenes de endeudamiento externo para financiar las importaciones en que se sustentaba el proceso de industrialización del país, quizá porque en sus dos primeras etapas (sustitución de bienes de consumo y de bienes intermedios) se requirió de menos recursos. A esto se agrega el efecto de las políticas estatales tendientes a generar ahorro interno. Tales como el gasto público en inversión, los cajones selectivos de crédito y la creación y fortalecimiento de la banca de desarrollo. En el mismo sentido actuó el mecanismo del encaje legal para controlar la liquidez de la banca comercial y financiar la inversión del sector público. Todos estos mecanismos conformaron una estructura estable de fondo de la inversión.

Por supuesto que factores externos como la estabilidad del sistema monetario internacional, bajo la regulación del sistema Bretton Woods, fueron básicos en la estabilidad y disponibilidad de los flujos de capitales y préstamos externos, en particular, las favorables condiciones de contratación, como tasas de

---

<sup>62</sup> Banco de México.

<http://www.banxico.org.mx/acerca-del-banco-de-mexico/semblanza-historica.html>.

interés bajas y periodos de vencimiento de largo plazo, permitieron financiar el déficit en la balanza comercial, que generó el alto crecimiento de las importaciones.

Teresa López Gonzales<sup>63</sup> nos dice que a pesar de esta estabilidad el modelo sustitutivo de importaciones no logró institucionalizar las relaciones entre el sistema financiero y el sector productivo, que fortalecieran la intermediación financiera. En efecto, el hecho de que el gasto público se financiara mediante el encaje legal fue gestado dos problemas. Por un lado, en la medida que el Estado asumió la función de financiamiento de la inversión de proyectos prioritarios de largo plazo (cargando con riesgos que ello implicaba), evitó que los bancos asumieran directamente la función de intermediación con todos sus riesgos. Este mecanismo colocó a la banca privada en una situación muy cómoda; altos rendimientos y nulo riesgo. Por el otro, ante la imposibilidad política de aplicar una reforma tributaria, el estado sacrificó su función de recaudación tributaria, lo que fue erosionando gradualmente sus ingresos y por tanto las finanzas públicas. Si bien estos problemas no se manifestaron durante el largo periodo de crecimiento gracias a las condiciones de estabilidad que mostraron los mercados financieros internacionales y a la certidumbre que la libre convertibilidad de la moneda inyectó a la economía mexicana; para 1982 estas variables se convirtieron en la fuente generadora de la inestabilidad del sistema financiero nacional.

A. El marco impositivo de la economía nacional y su relación con la evasión fiscal.

Existe una plena relación de causalidad entre dos hechos, que condiciona toda manifestación extrínseca de la actividad económica, por una parte, la acción impositiva de política tributaria, la acción fiscalizadora y recaudatoria y el impacto al sujeto pasivo obligado a su resistencia al pago o a su habilidad para no pagar.

Hemos de referirnos a determinar cuál ha sido y cuál en el entorno económico en México, su influencia en la evasión, sus causas y las propuestas

---

<sup>63</sup> López Gonzales, Teresa., op. Cit., nota 55, pág. 34

que maneja el medio oficial para combatirla, este es el punto de partida que se manejará en nuestra investigación, como influencia directa en el problema de la evasión.

El renglón más importante para nuestro tema, la evasión se ha vuelto frágil debido a una serie de factores: el primero es la omisión en el pago de los impuestos de los contribuyentes registrados.

José Tapia Tovar dice que “no hay evasión en otros impuestos indirectos que están gravados en su fuente, tales como el IEPS, ISAN, tenencia por el uso de vehículos, ISAI, etc. En impuesto sobre la renta si hay evasión y ésta no es medible y generalmente se evade a través de la omisión de ingresos o de falsear deducciones o simplemente no llenar requisitos de deducción.”<sup>64</sup>

Consideramos que el resultando que en este impuesto los que genuinamente lo pagan son los asalariados, quienes sufren la retención en su fuente. En esto consiste a grandes rasgos la debilidad estructural en este rubro de ingreso público.

### III. POSICIÓN DEL MEXICANO FRENTE A LAS CONTRIBUCIONES Y PRINCIPIOS

#### 1. El perfil del hombre y los impuestos.

Nos hacemos la siguiente interrogante, qué relación guarda ese sentimiento de seguridad en el hombre respecto de su sentimiento para cumplir sus obligaciones, entre ellas la de pagar sus impuestos. En ese deseo de procurarse mucho más de lo que exigen sus necesidades; el hombre dentro de su medio y sus posibilidades, avanza económicamente, hasta que la relación del medio comercial, artesanal o industrial le obligan a registrarse, dar recibos o facturas y pagar.

En este momento encuentran un freno en ese avance económico que pintaba promisorio, además de otras dificultades de permisos y otros requisitos

---

<sup>64</sup> Tapia Tovar, José., op. cit., nota 1, Pág. 11

de tipo administrativo; por otra parte la competencia se vuelve más difícil enfrentándose a la posibilidad de un fracaso, al no haber medido con exactitud sus fuerzas, al desarrollar ese instinto de poder que en un inicio se facilitó. Es en ese momento donde decide evadir (empieza a pagar, empieza a pensar como evadir), bien omitiendo ingresos o inflando sus deducciones, en principio en pequeñas proporciones que le permiten competir y le dan más ganancia personal. Si la situación se tornó sumamente difícil, desaparece fiscalmente y se vuelve a instalar en otro lugar, sin importarle la legislación (que desde luego no conoce) que tipificaría esta conducta como un delito; esto depende desde luego del grado de avance que haya logrado, desenvolvimiento en una zona, el logro de un crédito mercantil, clientes, proveedores, etc. Esta es una realidad en el medio económico del que empieza y que influye en el comportamiento tributario, que da lugar a los contribuyentes no localizados, algunos de los cuales siguen facturando a pesar de haber desaparecido, propiciando un mercado negro de facturas.

Ramos, Samuel menciona:

“(…) Existen impulsos de una voluntad de mejoramiento pero a estos se mezclan otros de carácter inconsciente que desvirtúan y anulan la calidad de los primeros. A menudo se exaltan falsos valores auténticos y en ocasiones se rechazan valores extranjeros que hacen falta en México, alegando una sana intención nacionalista. El ideal de nuestra cultura deber ser la realización de un nuevo humanismo, esencia primaria del hombre”.<sup>65</sup>

En este sentido agregamos que la regla general, es que siempre estamos llenos de buenos propósitos, particularmente aquellos que medimos sobre todo cuando termina un año; sin embargo esos propósitos se enfrentan a otros tiempos más difíciles y en esa realidad, esos buenos propósitos se ven disminuidos.

---

<sup>65</sup> Ramos, Samuel, *Hipótesis, El perfil del hombre y la cultura en México*, México, UNAM, Dirección de publicaciones, 1985, págs. 90-95.

La realidad es que si tenemos voluntad, vitalidad e insistencia; quizás se batalla más, pero en estos tiempos ese es el camino más adecuado del hombre y de la sociedad. Vemos que México se ha alimentado durante toda su existencia de cultura europea y ha sentido tal interés y aprecio por su valor, que al hacerse independiente en el siglo XIX, la minoría más ilustrada en su empeño de hacerse culta a la europea, se aproxima al descasamiento. La cultura extranjera ha tenido para muchos mexicanos el sentido de una fuga espiritual de su propia tierra.

Los fracasos de la cultura en nuestro país no han dependido de una deficiencia de ella misma, sino de un vacío en el sistema con que se ha aplicado. Tal sistema vicioso es la imitación que se ha practicado universalmente en México por más de un siglo.

## 2. La desconfianza de los mexicanos.

La idea de abordar este tema, es de llegar a tener una idea más o menos clara de cuál es la posición del mexicano, frente a las contribuciones, en qué grado influyen sus raíces históricas, familiares, culturales, cuál ha sido la modelación de su carácter; cuáles son sus metas o sus deseos; qué nos explica su conciencia acerca de sospechas y temores y cuáles son sus razones para ocultarse, omitir y resistirse al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; cuál es su sentimiento ataviado de desconfianza, hacia las instituciones, en especial hacia la organización tributaria hacia la que se siente atado y presionado como contribuyente cautivo; o bien estar en la posibilidad de ser detectado y obligado a registrarse y ser fiscalizado.

Cómo influyen al margen de lo tributario esos sentimientos de desconfianza hacia la organización política de la que generalmente no participa o bien lo hace al margen y no en forma directa, es decir con desconfianza en una actitud universal hacia todo lo que constituya una organización que él considere que es del Estado.

Antes de abordar el tema correspondiente al presente capítulo es conveniente señalar algunas causas que considero el contribuyente mexicano evade el pago de los impuestos:

a) Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente. Por nuestra parte consideramos que debe haber una relación equilibrada entre objetivos y conducta deseada del contribuyente, que permita evaluar resultados y determinar si el comportamiento fue el deseado y señalado en la norma impositiva.

b) Régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la multiplicidad de tributos o lo elevado de las tasas.

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

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

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

f) Falta de una conciencia tributaria en el medio social, que considere reprobable y moralmente condenable la burla de los intereses fiscales. Es incuestionable que éste es el principal problema que aqueja a nuestro país, que impacta la recaudación, acrecienta la economía informal y la evasión y que no ha sido atacado de raíz.

Giorgetti<sup>66</sup> se adentra un poco más al tema psicológico, al referirse a una mezcla de culpas y de temores de que está penetrando un buen número de contribuyentes; por otra parte reprocha las reprobables actitudes cargadas de prevención fiscal que a veces asume la administración financiera en su trato con los sujetos pasivos del impuesto, poseyendo ellos una sensibilidad y un sentido distinto del deber, como diversas y dispares entre las situaciones contributivas de cada uno.

Posicionándonos en México la situación señalada por Giorgetti sucede en forma general a través de presiones en la fiscalización y en la cobranza y la insistencia y corroboración en las autoridades administrativas, en sostener las resoluciones combatidas a través de los medios de defensa, que tratan a toda costa de sostener las defectuosas actualizaciones de las autoridades; haciendo nulatorios dichos medios de defensa, llegando a generar desconfianza, la posibilidad de acudir a los recursos administrativos, sabiendo de antemano la empatía existente de una autoridad a otra de la misma jerarquía y sabiendo de antemano el sentido de las resoluciones; afortunadamente las otras instancias de defensa, que salen de la esfera de influencia de la autoridad administrativa, funcionan y convencen al contribuyente.

Sampaio Doria, señala que:

“La evasión es hermana gemela del tributo y cuya erradicación total, no importa el grado de refinamiento cultural y jurídico de un pueblo, su fervor patriótico y la elucidación cívica reposa en la desaparición de su causa determinante el tributo. La persistencia de ese mal (la evasión), brota de causas profundas, algunas circunstanciales. En los tiempos modernos. El desconocimiento del complejo legal tributario y las dificultades financieras fruto de la insuficiencia en el prever y proveer los costos tributarios de las empresas, así como la elevada presión fiscal, se responsabilizan,

---

<sup>66</sup> Giorgetti, Armando., op. Cit., nota 48, Pág. 39

todavía en los artificios dolosos, por largos segmentos de la evasión fiscal.”<sup>67</sup>

Por lo que mencionamos que el principio utilitario de aumento de lucros y disminución de costos acogidos en las economías donde se admite la aprobación, es componente indisoluble del fenómeno de la evasión fiscal en sus vértices financiera, jurídica y psicológica. Delante de un hecho inevitable como es la tributación el individuo se resiste, emotiva racionalmente se acepta o se rechaza la conducta emotiva, nacida del desconocimiento que produce miedo, resta madurez, ocasiona una obstinación de encarar la realidad.

José Tapia Tovar nos dice:

“(…) que la actitud racional implica una predisposición simpática en una disponibilidad mental, de concebir el hecho y analizarle las causas y efectos. La conciencia fiscal es por lo tanto lo que la aplicación de ese concepto de la conducta humana racional, consistente en alargar el círculo de individuos capaces de asimilar racionalmente las causas y los efectos del fenómeno tributario de comprender por qué y en qué medida cuantitativamente cada persona se incluya inexorablemente, en el proceso de discernir lo ineludible del mismo.”<sup>68</sup>

Esta idea nos parece muy positiva y factible de aplicarla a la realidad mexicana de ir aumentando en círculos el convencimiento de estar involucrados en un proceso e ejercer una actividad gravable, que da lugar al pago de impuestos y por ende representa recursos para el Estado a fin de que pueda cumplir su función pública.

Ahora bien, la pregunta es ¿cómo empezar a involucrar esos círculos de contribuyentes?, la solución puede ser para la autoridad tributaria el trabajar en coordinación con las cámaras y organismos de contribuyentes, en un verdadero

---

<sup>67</sup> Sanpaio Doria, Antonio Roberto, Revista de investigación fiscal no. 65, SHCP PAG 36-43

<sup>68</sup> Tapia Tovar, José., op. cit., nota 1, Pág. 93.

acercamiento y capacitación de temas propios de giro; en forma específica de un mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, de plantear los problemas que enfrentan los contribuyentes para cumplirlas y el propósito de la autoridad fiscal en resolverlos.

Resulta interesante conocer las raíces de la forma de ser del mexicano, sus reacciones frente a la vida, el medio que le rodea y su posición familiar, en su círculo de amigos y frente a la sociedad, sus obligaciones frente a la misma y su forma de pensar respecto de sus obligaciones.

En el laberinto de mi soledad, Octavio Paz<sup>69</sup>, hace una serie de reflexiones de su vida en los Estados Unidos, comparando la confianza de su gente, su aparente alegría. Su conformidad con el mundo que lo rodea, haciendo una comparación con los mexicanos, señalando los rasgos más notables de nuestro carácter; entre ellos: la contemplación del horror, la complacencia y la familiaridad en su trato. Los Cristos ensangretados en las iglesias pueblerinas, las noticias macabras de los diarios, los velorios, la costumbre de celebrar el 2 de noviembre en las tumbas de sus difuntos. El gusto por su autodestrucción no se deriva sólo de tendencias masoquistas, sino de cierta religiosidad, lo que a nuestro juicio nos revela una verdad que no reconocemos el disfrutar sufriendo, prolongándolo hasta cierto punto, lo que coincide con nuestras creencias religiosas de pedir ayuda y mostrar resignación disfrutando en ese sufrimiento.

Agrega Octavio Paz Que ellos, refiriéndose a los norteamericanos, son crédulos, nosotros creyentes; ellos aman los cuentos de hadas y las historias policíacas (de ficción), nosotros los mitos y leyendas. Los mexicanos mienten por fantasía, por desesperación o para superar su vida sórdida. Los mexicanos son desconfiados, ellos abiertos. Nosotros somos tristes y sarcásticos. Disfrutamos de

---

<sup>69</sup> Paz, Octavio, *El laberinto de mi soledad*, México, Fondo de cultura Económica, 1950, págs. 22-23.

nuestras llagas, como ellos de sus inventos. Los norteamericanos quieren comprender, nosotros contemplar.

En su capítulo II del libro que se analiza, Paz nos dice que viejo o adolescente, criollo o mestizo, general, obrero o licenciado, el mexicano se le aparece como un ser que se encierra y se preserva; máscara el rostro y máscara la sonrisa, espinoso y cortés a un tiempo atento y educado. Todo le sirve para defenderse: el silencio y la palabra, la cortesía y el desprecio, la ironía y la resignación. Tan celoso de su intimidad como de la ajena, ni siquiera se atreve a rozar con los ojos al vecino. Aún en la disputa, prefiere la expresión velada a la injuria. Su lenguaje está lleno de reticencias, de figuras y de puntos suspensivos. En su silencio hay repliegues, matices, nubarrones, amenazas. El mexicano está lejos del mundo y de los demás. Lejos también se sí mismo.

El hermetismo es un recurso de nuestro recelo y desconfianza (en toda la escaña y sin importar el nivel educativo, incluso al inicio, en el despegue de nuestra educación inclusive en el inicio de la profesión, la regla de no hablar ni preguntar por temor a quedar mal o aparecer como ignorante). Esa reacción se justifica si se piensa en nuestra ubicación en el desarrollo familiar lo que ha sido nuestra tradición, nuestra historia u en el carácter de la sociedad que hemos creado. Ante la simpatía y la dulzura nuestra respuesta es la reserva, pues no sabemos si esos sentimientos son verdaderos o simulados (como un recelo natural, derivado de nuestro desarrollo y la confianza que recibimos en el seno familiar y el despegue económico personal y la participación mayor o menor en la economía familiar; esa es la mayor o menor confianza, que se extrovierte al medio externo; empieza ser figura en la familia y el introvertido empieza a tener confianza en sí mismo y a desarrollar su verdadera personalidad).

Cada vez que el mexicano se confía a un amigo o a un conocido, cada vez que se abre abdica y teme que el desprecio de su confidente siga su entrega, por eso la confianza es peligrosa para el que la hace, como para el que la escucha. En este sentido de confiar en los demás, por nuestra parte observamos un comportamiento distinto en los habitantes de las diferentes regiones de la

Republica: el capitalino es receloso, agresivo y desconfiado, su círculo de amigos es cerrado; fuera de su hábitat hasta medroso y desconfiado; fuera de la capital, es ostentoso y suficiente, se enseñoorea por encima de los demás.

### 3. Cumplimiento voluntario del contribuyente

En un trabajo de Eliot Danzing<sup>70</sup>, que publica la Revista trimestre Fiscal del INDETEC, de junio de 1992, tomada de la XV Asamblea General del CIAT( congreso Interamericano de Administradores Tributarios), que trataba el tema del cumplimiento voluntario del contribuyente: ¿mito o realidad?, hace algunas consideraciones sobre los factores que tienen influencia en el comportamiento humano, trasladados al campo de la actividad tributaria, en este sentido señala que es una realidad que la mayoría de los contribuyentes pagan sus impuesto voluntariamente( opinión que no coincide con la de los contribuyentes de los países latinos); así como se puede decir que millones de hombre se han enrolado voluntariamente en el servicio militar. Quizás no desearon dar parte de sus vida a sus gobiernos, o ceder una parte de sus ingreso; pero dan estos pasos a causa de ciertos factores que amoldan sus percepciones y eventualmente su comportamiento.

Si se desea modificar el comportamiento de otro, se debe tener una idea clara y específica de la actividad que se desea lograr o eliminar ( en este caso nos preguntamos si la política tributaria ha tenido conciencia, la idea, o un plan definido para reducir la evasión y motivar el cumplimiento voluntario del contribuyente; consideramos que sí sólo que precisamente en el contribuyente registrado, cerrando puertas en la omisión de ingresos declarados y en la deducción de gastos en restaurantes, limitando las facilidades en el régimen de consolidación de resultados en empresas controladoras, situación que según los afectados, les impide reinvertir; la inversión directa o indirecta en jurisdicciones de baja imposición fiscal, sin embargo qué sucede con los contribuyentes no registrados,

---

<sup>70</sup> Danzin, Elliot, *Cumplimiento voluntario del contribuyente*, Revista trimestre fiscal. Año 13. No 39, Guadalajara, México, 1992, p 317-344.

con aquellos que constituyen la economía informal; al afecto en el sentido de que el panorama fiscal en México es difícil y presenta todo un mosaico de problemas y de que o que hace falta a corto plazo, es tomar definiciones respecto a una política tributaria justa y acciones administrativas que tiendan a cerrar el ciclo de evasión.

Para los mexicanos su deber y obligación de contribución se impone especialmente como retribución y resarcimiento de la protección, seguridad y bienestar proporcionados por el Estado mexicano para sus más valiosos bienes como la vida factores cada uno de los cuales posee la importancia y el mérito para exigir por sí sólo la gratitud de las aportaciones financieras.

Pascual García Alba Iduñate añade:

“(…) es necesario incrementar la responsabilidad del contribuyente, en relación con sus obligaciones tributarias, es necesariamente un proceso lento. Este cambio de actitud es necesaria para reducir la evasión fiscal, si no se quiere caer en un sistema de fiscalización demasiado costoso. Esto implica que las mejores formas de redistribuir el ingreso, en la presente etapa de desarrollo del sistema del sistema fiscal mexicano, debe apoyarse, en gran medida, en políticas diferentes de la política fiscal. El gobierno debe de poner atención especial en adoptar medidas para aumentar el ingreso de los pobres antes de impuestos, así como para promover la oferta a precios bajos de los bienes que pesan mucho en el consumo de la población con bajos ingresos. Un análisis completo de estas políticas esta fuera de los alcances del presente estudio. Aquí solo mencionaremos que el gobierno debería abandonar sus actuales políticas de promover industrias que usan, relativamente, poca mano de obra, de mantener ciertos cargos sobre la masa salarial que encarecen artificialmente la mano de obra, de usar subsidios al consumo que al ser poco selectivos benefician tanto a los ricos como a los pobres.”<sup>71</sup>

Afortunadamente nuestra constitución se ha preocupado por garantizar la tranquilidad del ciudadano en materia fiscal. El artículo 31 en su fracción IV se

---

<sup>71</sup> García Alba, Iduñate Pascual, *La evasión fiscal en México*, México, universidad autónoma metropolitana, 1982, pág. 192

refiere que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes en este mismo artículo en su fracción I especifica que las contribuciones deben ser canalizadas a la satisfacción de necesidades colectivas; José de Jesús Sánchez Piña dice que” los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público tanto de la Federación del Estado como del Municipio.”<sup>72</sup>

#### 4 Los principios teóricos de la tributación de Adam Smith

En su libro las riquezas de las naciones, Adam Smith<sup>73</sup> dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que por su acierto continúan comentándose a inspirando a las legislaciones modernas.

1. Principio de justicia. Escribe Adam Smith que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos. Este principio de justicia paso a la Constitución de 1917, que proclaman este tipo de principio de justicia cuando exigen que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes (Art 31, IV). El principio de justicia nos dice Sergio Francisco de la Garza se desenvuelve en dos subprincipios: el de la generalidad y el de la uniformidad.

El principio de generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentran comprendidas dentro de la hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas.

El principio de uniformidad proclama la igualdad de todos frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con

---

<sup>72</sup> Sánchez Piña, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, novena edición, editorial PA, 2009, Pág. 97

<sup>73</sup> Smith, Adam, *La riqueza de las Naciones*, Madrid, Aguilar, 1956, pág. 684.

su capacidad contributiva de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor.

2. Principio de certidumbre. Adam Smith escribió que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y aptentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado pequeñísimo de incertidumbre.

Einaudi agrega que “el significado de este segundo principio es que el pago del impuesto es ya bastante enero para el contribuyente como para que los daños deban aumentarse todavía más por la mala manera de recaudarlo”.<sup>74</sup>

A lo que decimos de este principio que las leyes tributarias deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas e imprecisas, los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten, debe precisarse de si se trata de un impuesto federal, local o municipal, la administración debe de ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

3. Principio de comodidad. Adam Smith lo formula en la siguiente forma: todo impuesto deber recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en

---

<sup>74</sup> Einaudi, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, México, Aguilar, 1948, pág. 684.

que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término al consumidor y, por lo general, en una forma que es muy inconvenientes es por su propia falta.

4. Principio de la Economía los impuestos dice A. Smith, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes:

Primera: el cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

Segunda: puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores. Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar el pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitirían hacerlo con mayor holgura.

Tercera: los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de lo mismo, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a comodidad de inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

Cuarta: al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias.<sup>75</sup>

Todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible, por encima de lo que entra al Tesoro; al mismo tiempo, el producto de los impuestos, una vez salido de las manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en el Tesoro Público.

A. Los principios en palabras de la Suprema Corte de Justicia

---

<sup>75</sup> Smith, Adam., op. Cit., nota 73, págs. 685-686.

La Suprema Corte de la Justicia de la Nación ha anunciado los principios que deben regir los impuestos de la siguiente manera:<sup>76</sup>

- a) Todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan más pronta y eficazmente sus deberes.
- b) El impuesto debe ser justo, es decir, equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la nación para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación.
- c) Debe ser cómodo para que el causante tenga facilidad de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio.
- d) Debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación el importe del mismo impuesto, o sea aumentando éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación.

#### IV. PARAÍDOS FISCALES

##### 1. Orígenes y causas de su aparición.

Primero comenzaremos con dar una idea de que son los paraísos fiscales por lo que mencionamos que son aquellos países o regiones que, entre otras ventajas, permiten el establecimiento de personas o empresas cuyos ingresos y patrimonios no están sujetos a imposición o la misma es muy reducida en relación con la aplicada por los países de residencia de dichos sujetos.

En concordancia con lo señalado, Tulio Rosembuj apunta que “el paraíso fiscal es un micro- Estado o dependencia territorial de otro Estado que se ofrece a sí mismo por su nula o inexistente tributaria: la localización y ocultación conveniente de renta o riqueza imponible extraña, permitiendo escapar del impuesto que es debido en los países de fiscalidad elevada.”<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> SJF, V Época, Tomo LXXXIX, P. 1546, La interpretación Constitucional, Págs 3-5.

<sup>77</sup> Rosembuj, Tulio, *Competencia fiscal lesiva*, revista criterios tributarios no 127/128, buenos aires, marzo de 1999, pág. 40

Por lo que adherimos que es un país que exime del pago de impuestos a los inversores extranjeros que mantienen cuentas bancarias o constituyen sociedades en su territorio. Típicamente conviven dos sistemas fiscales diferentes.

Norberto Pablo<sup>78</sup> nos dice que durante el transcurso del siglo XX, y especialmente a partir de la segunda mitad de éste, se ha producido una proliferación de Estados que han recurrido a un virtual *laissez faire* en materia tributaria. A fin de asegurar su bienestar económico y subsistencia política mediante la atracción de capitales externos. Esto se ha originado debido al proceso de descolonización a la renta en los países industrializados.

Hacemos mención que estos procesos han intervenido en razones diversas. Mientras que algunos territorios partieron de la adopción de un sistema fiscal basado en criterio de fuente, que examine de tributación las rentas obtenidas en el exterior, lo cual generó a posteriori una legislación favorable sobre operaciones off shore, oro países optaron por constituir zonas de nula o baja tributación con el fin de atraer capitales de los países colindantes o simplemente recibir recursos por la domiciliación de compañías y la prestación de servicios complementarios.

Concretamente, la secretaria Ejecutiva del CIAT( Centro Interamericano de Administradores Tributarios),<sup>79</sup> ha establecido, en un trabajo presentado en 1980, las siguientes causas de la aparición de los paraísos fiscales:

a) Presión impositiva elevada: en un comienzo, los contribuyentes de los países industrializados se dirigieron hacia los paraísos tributarios por razones ajenas a la tributación. Se puede mencionar el caso de las compañías navieras norteamericanas, que se instalaban en Liberia y Panamá para poder competir en el mercado y aprovechar los costos bajos de mano de obra. Sin embargo, el paulatino incremento de las tasas marginales de imposición sobre la renta y la carga sobre el

---

<sup>78</sup> Campagnale Norberto Pablo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Buenos Aires, Editorial la ley , 2000, pág. 261

<sup>79</sup> Centro Interamericano de Administradores Tributarios, *Problemática general de los paraísos tributarios*, 2013, Pág. 9.

patrimonio motivó que los contribuyentes individuales y las empresas transfirieran bienes y beneficios a Estados de baja fiscalidad.

b) Inestabilidad política: las crisis de gobierno que dominaron el escenario de los países en vías de desarrollo durante las décadas de los 60, 70 y 80 creaba incertidumbre sobre el futuro en empresarios e inversores, lo que provocó una auténtica fuga de capitales hacia entidades financieras del exterior. De esta manera, su buscaba obtener protección para los bienes y seguridad jurídica para el mantenimiento de los derechos.

c) Características del sistema jurídico y económico: debido a distintas motivaciones políticas, en muchos países se establecieron obstáculos al movimiento de capitales y se implementaron fuertes controles de cambio para impedir la salida, esto aparejado que las empresas multinacionales se capital extranjera buscaran la instalación de intermediarias en Estados que no contaran con regulaciones en dicha materia.

## 2. El paraíso Fiscal y la evasión de Estado

La conceptualización de una jurisdicción fiscal como paraíso fiscal trae aparejada el análisis del fenómeno de la evasión de Estado. Ésta consistente en la construcción, por parte del mismo Estado, de un sistema legal que coadyuva al ocultamiento de rentas y riquezas generadas en el extranjero, respecto de las jurisdicciones tributarias a las cuales pertenecen. Dicho ocultamiento puede ser realizado a través de la remisión de los beneficios o bienes hacia el territorio del paraíso fiscal o mediante la constitución de estructuras jurídicas que ejerzan la titularidad de los mismos.

Como señala el Doctor Tulio Rosembuj, “el encubrimiento institucional de la renta ajena se produce a través de dos elementos. Por un lado, la inexistencia, total o parcial, de un sistema tributario regular (no tributo) y, por otro, la

disimulación de la renta no residente mediante el secreto bancario y mercantil con fines de opacidad fiscal (no información).”<sup>80</sup>

Conviene aclarar que si bien es necesaria la existencia del paraíso fiscal para la configuración de la evasión de Estado, también se requiere la vinculación del mismo con jurisdicciones de alta fiscalidad, que tornen accesibles a los residentes del otro Estado las ventajas fiscales ofrecidas por el tax haven. Aún más, se observa en muchos casos las jurisdicciones de altos impuestos patrocinan, a través de sus especiales lazos políticos o económicos, la competencia fiscal nociva desarrollada por estos mini- Estados ( por ejemplo Gran Bretaña respecto de las islas del canal de la Mancha, Gibraltar, Bermudas; Holanda respecto de las Abtillas Holandesas; etc.

### 3. Jurisdicciones de baja tributación. Definición

Rosembuj, tulio<sup>81</sup> nos dice que constituyen regímenes legales específicos, enquistados dentro del ordenamiento jurídico de un Estado con tributación general elevada, que son aplicables a ciertas actividades o sujetos y a través de los cuales se los exonera de imposición, sea total o parcialmente, se trata de auténticos objetos dentro del sistema económico local, que excluye a sus beneficiarios de entablar relaciones de mercado con el interior, y al mismo tiempo, impide a los residentes que se aprovechen de sus ventajas.

Gomez, Teresa y Malvestiti, Daniel muestra que “de esta manera, mediante la adopción por parte del contribuyente de determinadas estructuras jurídicas, se logra minimizar la carga impositiva total del sujeto y se someta al menos una parte de sus riquezas a una tasa efectiva inferior.”<sup>82</sup>

Como se expresó precedentemente, no se caracterizan por tener en general tasas excesivamente bajas, sino que atraen la inversión extranjera al no gravar

---

<sup>80</sup> Rosembuj, Tulio., op. Cit., nota 77. pág. 41

<sup>81</sup> Ibídem pág. 38.

<sup>82</sup> Gómez, Teresa, Paraísos fiscales. Su origen, su justificación, ¿su próximo exterminio? Periódico Económico Tributario No 46, 29 septiembre de 1993, pág. 2

determinadas actividades o tipos societarios. O mediante la concesión de determinadas exenciones (por ejemplo: respeto de impuestos inmobiliarios, a las herencias o a las donaciones, a la reorganización de empresas, etc).

También ocurre en ciertos casos de que un país con alta imposición puede convertirse en un paraíso fiscal cuando la combinación de la legislación interna con normas de un tratado para evitar la doble imposición da lugar a la creación de un régimen fiscal favorable para cierto tipo de transacciones que no fueron previstas por el legislador.

Refiriéndose a las diferencias existentes entre el paraíso fiscal y la jurisdicción de baja tributación Joaquín de Arespacochaga<sup>83</sup> expresa que aunque la línea fronteriza entre ambos es difícil de delimitar, se distingue fundamentalmente en la consistencia de sus sistemas jurídico-fiscales como en la tributación efectiva final a la que un contribuyente es sometido en uno y otro caso.

Por su parte Rosembuj<sup>84</sup> afirma que al objeto de la oferta de inmunidad al no residente o a sus operaciones, se organiza una serie de espacios, legales o administrativos, que aunque en sí mismos lícitos, aspiran al resultado último de la nula o insignificante tributación.

#### 4. La zona de libre comercio o puertos francos.

También llamadas zonas de libre comercio o exportación, son áreas especialmente delimitadas que quedan fuera del entorno aduanero de un Estado, las cuales presentan facilidades para importación y exportación de productos, sumado a reducciones o exenciones impositivas. Constituyen habitualmente bases para la instalación de industrias de exportación, lugares de transbordo y centros de distribución de mercaderías. También muchas veces cuentan con

---

<sup>83</sup> Arespacochaga, Joaquín. *Planificación Fiscal Internacional*, 2 Edición, Madrid, Editorial Marcial Pons, 1990, pág. 474

<sup>84</sup> Rosembuj, Tulio., op. Cit., nota 77, pág. 38.

negocio de venta de artículos libres de impuestos, ideales para el arribo de turistas en aquellos sitios que constituyen escalas de cruceros de placer.

Por lo general, se considera que constituyen espacios ubicados fuera del territorio aduanero nacional, por lo que la entrada de mercaderías a la zona franca desde el exterior no configura importación. Así mismo, la remisión de productos desde el territorio aduanero común, a la zona franca, se conceptúa como exportación con los beneficios impositivos que ello implica. De esta forma, no se produce interrelación económica entre el área de libre comercio y el resto del territorio, excepto a través del mecanismo de importación y exportación.

Caroline Doggard afirma:

“(...) uno de los primeros países en explorar la idea de los puertos francos fue Bahamas, a partir de una idea de financista Wallace Groves, el cual persuadió al gobierno de convertir una gran extensión de terreno de la isla Gran Bahama en una empresa privada llamada Autoridad Portuaria de Gran Bahama, esta compañía construyó un puerto, atrajo industrias y proveyó facilidades aquellas empresas comerciales que se instalaran, las que recibieron en contraprestación una garantía de exención de aranceles aduaneros e impuestos específicos por noventa y nueve años y una no sujeción a gravámenes a la riqueza, sobre las ganancias de capital, beneficios de sociedades, ni a los impuestos inmobiliarios. Además, fabricantes y hoteleros fueron habilitados a importar equipamiento libre de impuestos para la construcción de fábricas y hoteles.<sup>85</sup>

Un caso similar se presentó en Irlanda, donde se creó en la ciudad de Shannon el primer aeropuerto libre de impuestos del mundo, en busca de atraer a industriales y distribuidores que dependieran del transporte aéreo para la movilización de sus productos. Entre los incentivos ofrecidos se podían encontrar

---

<sup>85</sup> Doggard, Caroline, *The tax havens and their uses*, London, Editorial the Economist intelligence unit limited, 1997, pág. 74

la exención en el impuesto a las ganancias por los beneficios derivados de las exportaciones, exención parcial de impuestos inmobiliarios locales, autorización para computar la amortización acelerada del activo fijo, libertad para repatriar ganancias por incrementos patrimoniales y beneficios empresariales en cualquier momento sin retención en la fuente, y concesión de subsidios de hasta el cincuenta por ciento del costo por inversión en plantas industriales y capacitación de trabajadores.

Por otra parte, la exención incluía tanto aquellas tareas relacionadas con las operaciones (como ser carga, descarga y almacenaje), como otras incluidas imaginariamente dentro del concepto de industrias de exportación, tales como prestación de servicios para proyectos de ingeniería realizadas en el exterior, reparación de barcos, plantación de champiñones, etc.

#### 5. Notas descriptivas

El acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 23 de enero de 1990.

El Decreto promulgado del convenio entre Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para el intercambio de información tributaria, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 20 de junio de 2007.

Los Convenios para evitar la doble tributación con los diversos Países en los que México ha participado, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, en las siguientes fechas:

Decreto de promulgación del convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el viernes 17 de julio de 1992, el cual fue abrogado por el convenio publicado en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 20 de junio de 2007.

Decretos de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el jueves 3 de febrero de 1994. México.

Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta. Publicado en el Diarios Oficial de la Federación el miércoles 10 de febrero de 1993. México.

Decreto promulgado del convenio entre México y Francia para evitar la Doble Imposición y prevenirle VASIÓN Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el martes 16 de marzo de 1993. México.

Decreto de promulgación del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y sobre el patrimonio. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 16 de marzo de 1994. Este Decreto fue sustituido por el que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el jueves 11 de diciembre de 2008. México.

Decretos de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos Sobre la Renta. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el lunes 24 de octubre de 1994. México.

Decreto de promulgación del Convenio entre Estados Unidos Mexicanos y I Reino de España para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio y prevenir rl Fraude y la Evasión Fiscal. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el sábado 31 de diciembre de 1994. México.

Decreto de promulgación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los países Bajos para Evitar la Doble Imposición Sobre la Renta. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el sábado 31 de diciembre de 1994. México.

Decreto de promulgación del convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Ganancias de Capital. Publicado en el Diario Oficial de Federación el miércoles 15 de marzo de 1995. México.

Decreto de promulgación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Corea para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta. Publicado en el Diarios Oficial de la Federación el jueves 16 de marzo de 1995. México.

Decreto de promulgación del convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Italiana para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y prevenir la Evasión Fiscal. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 29 de marzo de 1995. México.

Decretos de promulgación del convenio de Ecuador para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 4 de abril del 2001. México.

Decreto promulgado del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Sudáfrica para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta. Publicado el Diario Oficial de la Federación el 22 de julio de 2010. Etc.

En relación con la exposición de motivos de la ley del Impuestos Sobre la Renta, la iniciativa de ley que establece y Modifica Diversas leyes Fiscales para 1998 señala lo siguiente:

Se precisa la definición de inversiones indirectas, así como la inclusión de procedimientos de acreditamiento de impuestos pagados en jurisdicciones de baja imposición fiscal y los pagados por los contribuyentes mexicanos por concepto de dividendos, otorgando de esta manera una carga fiscal más adecuada para este tipo de inversiones.

Se considera necesario precisar los casos en los que existe inversión directa en jurisdicciones de baja imposición fiscal, a efecto de evitar confusiones, además de señalar cómo se identificarán los países que cuenten con un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas.

Hernert Bettinger Barrios dice:

“(…) que a efecto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para el contribuyente en materia de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se releva a los contribuyentes de la obligación de presentar los anexos de la declaración informativa de las inversiones en dichas jurisdicciones, cuando el saldo de las mismas inversiones sea cero. Con el fin de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes que estén obligados a presentar declaraciones informativas por las inversiones que realizan en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se precisa que la información de las mismas tendrá únicamente efectos fiscales”.<sup>86</sup>

Al respecto y de lo anterior la comisión de hacienda y crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, emitió el Dictamen a la Iniciativa

---

<sup>86</sup> Barrios Hernert, Bettinger , *Paraísos Fiscales*, México, editorial ISEF, 1997, págs. 140-148

de ley que modifica diversas disposiciones fiscales que fue en el año de 1998, en los siguientes términos:

En materia de este impuesto, los grupos parlamentarios indican que en el año anterior se estableció en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. El régimen fiscal aplicable a las inversiones efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. En tal sentido. Esta comisión coincide en efectuar precisiones a dicho régimen señalando en el artículo 50. De la ley, en qué casos exactamente se considera que se realiza una inversión m en una jurisdicción de baja imposición fiscal, como son incluir la tenencia de acciones, cuantas bancarias o de inversión en dichas jurisdicciones. Asimismo, esta comisión considera adecuado establecer los casos en los que no existe inversión directa, a efecto de evitar confusiones, además de precisar los países que cuenten con un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas.

Por otro lado se considera igualmente necesario, dados los supuestos existentes en la práctica mercantil, que se precise la diferencia entre inversión directa y la indirecta en dichas jurisdicciones, a efecto de evitar prácticas elusivas del impuesto.

La Dictaminadora coincide en que una de las formas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en materia de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, es relevándolos de la obligación de presentar los anexos de la declaración informativa de las inversiones en dichas jurisdicciones, cuando el saldo de las mismas sea cero con motivo de su transferencia a territorio nacional.

También está de acuerdo en efectuar precisiones para la acumulación del ingreso proveniente e inversiones efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, ya sea de manera directa o indirecta, tanto para personas físicas como morales. En relación con la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto que modifica Diversas Leyes Fiscales y otros ordenamientos Federales que fue en el

año de 1999, se señaló lo siguiente en materia de inversiones en jurisdicciones de baja imposición:

A efecto de continuar con los esfuerzos para limitar las prácticas que llevan a trasladar ingresos acumulables en México, a otras jurisdicciones, buscando diferir o evitar el pago del impuesto sobre la renta, se proponen algunas adecuaciones al régimen aplicable a las jurisdicciones de baja imposición fiscal:

Eliminar la distinción entre inversiones directas e indirectas realizadas en dichas jurisdicciones, toda vez que el tratamiento fiscal es esencialmente el mismo para ambas.

Crear una cuenta de utilidades provenientes de dichas jurisdicciones, con el objeto de identificar de manera precisa los ingresos provenientes de éstas, tener un mayor control sobre los mismos y eliminar la doble tributación.

Regular ciertos casos de excepción en la aplicación de las disposiciones del régimen a inversiones efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, basadas en criterios como el de la obtención de ingresos derivados de actividades empresariales y de control efectivo

Con el objeto de que un mayor número de contribuyentes presente la declaración informativa sobre sus inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se propone establecer que cuando se haya presentado dicha declaración, se podrá calcular el impuesto correspondiente a tales inversiones sobre la base neta, así como amortizar las pérdidas y calcular los intereses obtenidos de esas jurisdicciones, sobre una base real.

## 6. La Doble Tributación

Los modelos de doble tributación son acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de los continuos esfuerzos

internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez, un mismo ingreso. Por lo que Manuel E. Tron menciona:

“(...) la doble tributación o doble imposición internacional existe cuando una persona, física o moral, le den impuestos dos o más gravámenes por otros tantos Estados con motivos de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional, se presenta la doble imposición internacional cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente, (...)”.<sup>87</sup>

Por lo que mencionamos que estos trabajos se iniciaron por Sociedades de las Naciones, proseguidos por la Organización de cooperación Económica Europea hoy llamada Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en foros regionales, así como en la Organización de las Naciones Unidas y se han formulado una serie de modelos o de proyectos de modelos de convenios fiscales bilaterales.

Herbert Bettinger Barrios<sup>88</sup> menciona que en 1921, la sociedad de las Naciones, por conducto de su Comité Financiero, en respuesta la necesidad planteada en la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920, para que adoptaran medidas encaminadas a eliminar la doble tributación, confió a un grupo de cuatro expertos (Estados Unidos de América, Italia, Países bajos y Reino Unido), la tarea de preparar un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación Internacional. Los modelos de doble tributación conforme a la experiencia lograda, producto de su aplicación, se han adecuado a los sistemas impositivos e los países que lo utiliza para formular sus acuerdos tributarios bilaterales, siendo la base para éstos, el convenio delas Naciones Unidas

---

<sup>87</sup> E. Tron, Manuel, *Régimen fiscal de los extranjeros en México*, Tercera Edición, México, Ed. Themis, ,1993. Pág. 6.

<sup>88</sup> Bettinger Barrios, Herbert, *Doble tributación*, 14 edición, México, Editorial ISEF, 2007, Págs. 127-

publicado en 1980 y el de la OCDE de 1977, mismo que ha sido revisado constantemente y su última actualización fue hecha el 15 de julio de 2005.

En la mayoría de los estados, las normas tributarias se aplican tanto tomando en cuenta la condición de residente del contribuyente como el origen de los ingresos. En consecuencia los ingresos obtenidos por un residente de un Estado pueden ser gravados por el Estado en donde se originan estos ingresos y a su vez, a falta de disposición expresa en los convenios internacionales (que más adelante hablaremos de ellos), para evitar la doble tributación, por el Estado en el cual reside el sujeto pasivo. Si las tasas del impuesto sobre la renta son bajas, como lo fueron en los primeros años de este siglo, la ineficacia y la falta de equidad causadas por la doble tributación eran modestas y por lo tanto tolerables. Sin embargo, cuando las tasas de impuestos alcanzan los niveles que prevalecen en la actualidad. Las cargas fiscales producto de la doble tributación pueden ser onerosas e interferir de manera importante en el desarrollo de la inversión y del comercio internacional. La necesidad de atenuar el efecto que produce la doble tributación es claro para lograr la equidad y proporcionalidad en el ámbito de globalización impositiva, así como para alcanzar una política fiscal sana que aliente a la inversión.

La doble tributación internacional puede surgir a partir de diversas causas. Las siguientes tres efectos de doble tributación se derivan de conflictos en cuanto a la jurisdicción fiscal de los Estados donde se generan los ingresos:

Conflicto de origen: dos o más Estados tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente, debido a que argumentan que el origen corresponde a su jurisdicción.

Conflicto de residencia: dos o más Estados afirman que tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente porque el sujeto pasivo es residente de ellos. El contribuyente que es residente de dos Estados con frecuencia se le denomina, contribuyente con doble residencia.

Conflicto de residencia y origen, un Estado que tiene el derecho de gravar los ingresos de un contribuyente originados en el extranjero porque el sujeto pasivo es residente de este Estado y el otro Estado, afirma que tiene el mismo derecho de gravar los ingresos, ya que Estos se originaron dentro de su jurisdicción.

De estos tres efectos de doble tributación internacional. El que tiene más probabilidades de ocurrir si no existen medidas para atenuar la doble tributación, es el que se provoca por conflictos de residencia y origen. Para un contribuyente resulta muy difícil evitar los conflictos de residencia y origen por el efecto de la globalización tributaria. En cierta medida. Los sujetos pasivos pueden reducir su vulnerabilidad ante el evento de la doble tributación por medio de una cuidadosa planeación tributaria. En su mayoría, los intentos de la comunidad fiscal internacional para resolver la doble tributación internacional se han enfocado en la eliminación de los conflictos de residencia y origen.

Además de las clases de conflictos mencionados, la doble tributación internacional puede ocurrir debido a diferentes en la forma en que los Estados definen los ingresos, la oportunidad de obtener éstos y las reglas de contabilidad fiscal que adoptan. Cabe señalar que la doble tributación internacional también puede ocurrir debido a las disputas entre Estados, en cuanto a cómo establecer un precio adecuado en condiciones de igualdad por transferencias de bienes, créditos y servicios entre partes relacionadas. Otras reglas adoptadas para reducir la evasión fiscal también pueden provocar una doble tributación.

Los convenios para evitar la doble tributación por lo general producen la desgravación de estos tres efectos de doble tributación internacional, así como de algunos otros de carácter especial que surjan producto de una política fiscal adoptada de manera errónea por los Estados contratantes.

Los contribuyentes que son personas físicas por lo regular obtienen a través de los convenios tributarios, procedimientos para atenuar la doble tributación internacional que resulta por conflictos de residencia. Muchos de estos conflictos de residencia que involucran a dos o más entidades jurídicas, también se

resuelven con la celebración de convenios tributarios. El modelo de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) ofrece una serie de reglas de desempate para resolver los casos en los que una persona física es residente de ambos Estados. En el caso de la doble residencia de una persona jurídica ésta se resuelve de acuerdo con el modelo de la OCNE al considerar a la persona como residente del Estado donde se encuentra el sitio de administración principal. Esta regla de desempate es por lo general modificada por Estados determina su residencia. El procedimiento de acuerdo mutuo, es el que se utiliza para resolver algunos casos de doble tributación.

### CAPÍTULO 3. MEDIDAS DE COMBATE A LA EVASIÓN FISCAL Y SU RELACIÓN CON LO SOCIO- ECONÓMICO

#### I. PROPUESTAS CONTRA EVASIÓN

##### 1. Propuestas de Solución

Creemos que para que haya un verdadero combate contra la evasión fiscal debemos implementar algunas medidas eficientes que contrarresten dicho fenómeno, Calvo Ortega menciona que “cuando el responsable tributario ha cometido un ilícito, se exige una sanción,(...)”,<sup>89</sup> lo cual consideramos no ha sido

---

<sup>89</sup> Calvo Ortega, R, *La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos*, España, H.P.E, 1970, Pág.38.

suficiente para frenar dicho fenómeno y es necesario implementar algunos métodos alternativos para dar solución como la disminución de costos de transacción involucrados en el pago de impuesto, el aumento efectivo de la percepción en la gente acerca de la probabilidad de ser detectado al evadir sus impuestos y también el aumento de la probabilidad o la percepción de probabilidad de ser efectivamente sancionados por parte de las autoridades competentes una vez detectada la infracción y sobre todo concientizar a la ciudadanía.

Diego González Ortiz dice que “la obligación del responsable tributario nace por voluntad del legislador, la ley desea que toda persona que se encuentre en una determinada relación con un concreto presupuesto de hecho, pague la deuda tributaria a requerimiento de la administración,(...)”,<sup>90</sup> por lo que pensamos que la implementación de nuevas reformas sería una buena propuesta, ya que realmente la evasión si nos está perjudicando en muchos ámbitos sobre todo en el erario público y no se está previniendo de la forma que debería ser ya que la corrupción ha afectado el sistema fiscal y algunos contribuyentes ya no ven como un ilícito no pagar una contribución ya que esto se está generando de manera cotidiana y sin problemas, pero para los juristas toda evasión tributaria siempre es ilícita, Bochiardo señala que “una categoría jurídica no puede ser y no ser legal al mismo tiempo”,<sup>91</sup> ni hablar de fraude fraudulento y fraude no fraudulento, lo que a nuestro juicio suena como una redundancia y realmente estamos de acuerdo en que estamos frente a una categoría jurídica que no es legal. Es por ello que una reforma sería ideal que en general tienen mayor capacidad de ser implementadas efectivamente e incidir de una manera importante en la vida de los individuos, pero con ciertas características, es decir, que no pretendan cambiar el sistema de manera radical sino que fomenten los cambios de manera pausada y basado en una serie de cambios menores.

En este sentido, se deben interpretar las propuestas que en el presente capítulo formularemos en materia de combate en la evasión fiscal, dado que no es nuestra

---

<sup>90</sup> González Ortiz, Diego, *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, Ed. Dykinson, 2002, Pág. 87.

<sup>91</sup> Bochiardo, José C., *Técnicas Jurídicas antielusivas*, Revista de facultad la doctrina, Córdoba, Argentina, vol. 2, no. 1 1994, Pág., 41.

intención encontrar una sola formula ni reforma que pretenda mejorar de golpe la recaudación en México. Apostar por lo contrario nos parece una tarea poco seria y hasta sin sentido. El nivel de información que se requeriría para pretender cambiar todo el esquema de fiscalización y monitoreo al cumplimiento de las obligaciones fiscales sería enorme y los costos asociados con su objeción y manejo harían prohibido cualquier intento de abordar el tema de referencia desde ese ángulo.

Más aún, tampoco consideramos que las propuestas contenidas en la presente obra constituyan por si solas acciones suficientes para erradicar el problema de la evasión fiscal, sino tan sólo una aportación más para enfrentar el problema. En palabras del jurista Argentino podemos señalar lo siguiente:

(...) Más de una vez hemos señalado que no debe ni puede juzgarse por sus efectos sino por causas más profundas. En sus proyecciones socio-económicas, políticas y jurídicas resolver el problema según un solo punto de vista, sin la confrontación necesaria con otros ámbitos que le son correlativos puede significar un trastoqué sustancial, (...).<sup>92</sup>

Es decir que lo que queremos tratar de implementar son acciones que ayuden a disminuir este fenómeno fiscal viéndolo desde diferentes puntos de vista para plasmarlo de una manera más general y encontrar las diferentes causas que engrandecen el problema. En este marco de ideas, más adelante expondremos algunas de los que creemos son las principales acciones que deberían llevarse a cabo a fin de convertir la no cooperación de la evasión fiscal en uno cooperativo. En otras palabras, las líneas de actualización que el Estado podría llevar acabo a fin de incentivar adecuadamente a los contribuyentes a pagar en tiempo y forma las cargas tributarias que la ley les impone.

A. Reducción de costos de transacción y complejidad de la norma.

Consisten básicamente en todos aquellos gastos en los que tienen que incurrir quienes se encuentran frente a cualquier tipo de negociación. En este

---

<sup>92</sup> Tarantino R., Jacinto, *El Delito Tributario*, Buenos Aires, Ed. de zavalia visctor, 1976, p. 153.

sentido, hemos sostenido que este tipo de costos bien pueden plantearse como costos previos a la negociación, costos de la negociación propiamente dichos, el tiempo y recursos invertidos en llegar a un acuerdo con la contraparte, y finalmente los costos de monitoreo y fiscalización relacionados con el cumplimiento de los acuerdos pactados.

En países como México que es lo que nos compete en esta investigación es común observar que coexistan complejos sistemas de recaudación junto con ineficientes órganos de gobierno. La existencia de lo primero no hace sino agravar el problema que genera lo segundo. Esto es, resulta hasta contraproducente que la ley sea compleja y de difícil interpretación, Vidal Marín nos dice (...)”que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo”<sup>93</sup>(...), ósea que sea un órgano no complejo y eficiente siendo que los órganos encargados de velar por su cumplimiento generalmente carecen de los medios técnicos y humanos para aplicar adecuadamente cada caso que se le somete a su consideración.

La complejidad de la norma está íntimamente ligada con la complejidad y diversidad de los fines que a través del esquema impositivo creemos que el gobierno pretende lograr. Así, se puede mencionar que existe una constante contraposición entre la sofisticación del sistema y la certeza jurídica que dicho sistema le puede generar al particular. La falta de certeza jurídica se traduce de inmediato en altos costos de transacción.

Es de señalarse que al pretender establecer regímenes de excepción aparejados con tasas preferenciales y diferenciadas, no sólo no logra el objetivo deseado sino que en muchos sentidos fomenta la evasión y elusión fiscal por parte de los contribuyentes. Existe un amplio debate acerca de si la existencia de tasas diferenciadas y amplios regímenes de exención abren puertas legales para quienes usan dichos resquicios de la ley para efectuar planeaciones fiscales.

Por lo general, quienes pueden realizar este tipo de planeaciones resultan ser quienes tienen la capacidad económica y administrativa de asesorarse

---

<sup>93</sup> Vidal Marín Tomás, *Un estudio Constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 2003, Pág.21.

debidamente por profesionales, lo que a la postre resulta en una medida regresiva pues permite que las clases acomodadas por profesionales, lo que a la postre resulta en una medida regresiva pues permite que las clases acomodadas eviten al pago del impuesto mientras que el resto de la población resulta perjudicada en tal medida. Creemos conviene apostar hacia esquemas impositivos que eliminen en la medida de lo posible dichos regímenes de excepción y planteen tasas generales tanto al consumo como al ingreso. Aunado a lo anterior, se sostiene también que los mecanismos de imposición indirecta como lo el Impuesto al Valor Agregado generan una simplificación administrativa importante y reducen el marco de operación bajo el cual usualmente operan los evasores fiscales.

A este respecto sirva citar lo expuesto por Nicolas Stern, quien al respecto señala textualmente lo siguiente:

The question of direct taxation versus indirect ones does, however, remain interesting, because we can still concern ourselves with the adequacy of uniform commodity taxation. If commodity taxation is at a uniform rate, then the same effects can be achieved by a proportional tax on incomes; thus the indirect taxes could, in principle, be replaced by direct taxes. Uniformity is a substantive issue quite apart from the balance between direct and indirect taxes, because it greatly simplifies administration.<sup>94</sup>

De acuerdo con lo anterior, sostenemos que una manera directa de reducir considerablemente los costos de transacción consistiría en eliminar en la medida de lo posible los regímenes especiales y las exenciones indiscriminadas, para ello resultaría imprescindible hacer una revisión y un acotamiento claro acerca del cómo debe ser aplicado el principio de fines extrafiscales en materia impositiva. También recomendamos mudar progresivamente la recaudación hacia los impuestos indirectos por oposición a los directos. Con ello, se cumpliría el doble efecto de dificultar en gran medida los actos de elusión fiscal y crear mayores

---

<sup>94</sup> Stern, Nicolas, *The Theory of Taxation for Developing Countries*, New York, Oxford University Press, 1987, p 27.

incentivos para que los evasores fiscales opten racionalmente por pagar sus impuestos en tiempo y forma.

Los fines extrafiscales<sup>95</sup> del esquema impositivo cuya aplicación se ha ido incrementando, a la luz de los más criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no hace sino empeñar el de por sí confuso mundo de la justicia tributaria. Parecería que el Estado pretende lograr, muchos objetivos cuya naturaleza es extrafiscal a través del sistema impositivo mismo. La aparición de estos fines extrafiscales va necesariamente aparejada de leyes más complejas y en muchos casos discriminatorios y hasta inconstitucionales.

Nadie duda hoy en día que los tributos tienen asignados distintas finalidades; sin embargo, la doctrina, en su totalidad, sólo considera que son una finalidad fiscal que se resume en la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31 fracción IV de la constitución federal) la que tradicionalmente se les ha atribuido y la que tal vez justifica su establecimiento y una finalidad de ordenamiento extrafiscal.

Resulta pacífico afirmar que los tributos dentro del marco constitucional pueden optar por dirigirse directamente al cumplimiento de los fines constitucionales. Perdiendo de esa manera el carácter meramente instrumental que les tenía asignada la Hacienda Pública tradicional como dice Borrero Moro, “esta circunstancia configura la utilización extrafiscal de los tributos como una exigencia constitucional.”<sup>96</sup>

Consideramos que si bien en su origen, las finalidades extrafiscales parecen tener un claro interés de dirección económica la cual aún sigue siendo la de mayor importancia y que sigue siendo confusa para muchos de los contribuyentes y es por esto que citamos una tesis para que quede más claro los fines extrafiscales.

Contribuciones, fines extrafiscales<sup>97</sup>.- además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la federación, estados y municipios tienen

---

<sup>95</sup> <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/1011/1011904.pdf>

<sup>96</sup> Borrero Moro, *La Tributación Ambiental en España*. Ed. Tecnos, 1999, pág. 45

<sup>97</sup> Semanario judicial de la federación, Octava Época, Pleno, VIII, Junio de 1991, Página 52, Tesis: P./J. 18/91

las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Podríamos decir que los fines extra-fiscales Son los que se establecen con finalidad diferente, al presupuesto, muchas veces con carácter social o económico. Es decir al recaudar, se toman en cuenta determinados sectores de la economía afectando su funcionamiento.

#### B. Acceso de información y transparencia de las normas.

Aunado a las medidas hasta aquí descritas, consideramos que un replanteamiento de la redacción de las leyes debería ser llevado a cabo. Los contribuyentes promedio deberían ser capaces de leer y entender la ley sin tener que recurrir en todo momento a especialistas encargados de entrañar el sentido de la ley. En la medida en que esto no siempre sea posible, resulta imprescindible que la propia autoridad hacendaria ponga a disposición de los gobernados sistemas inteligentes de asistencia tanto personal como de manera electrónica a través de los cuales, de manera gratuita y expedita, el contribuyente pueda entender el alcance y contenido de las obligaciones tributarias que le competen.

Al respecto Ana María Delgado hace referencia:

“La información y asistencia a los obligados tributarios puede prestarse a través de distintas vías, que han ido evolucionando al compás de la aparición de nuevas tecnologías y su incorporación en la relación entre la administración tributaria y el contribuyente es de medios más tradicionales, como son e oral o el soporte papel, hasta fórmulas más modernas, como son los medios de comunicación para las campañas divulgativas, el teléfono, el soporte informático, internet o los teléfonos móviles,(...)”.<sup>98</sup>

---

<sup>98</sup> Delgado García, Ana María, *El Deber de Información y Asistencia a los Obligados Tributarios*, Valencia, Ed. Tiran lo Blanch, 2004, Pág.192

Reconocemos que se han dado ya algunos pasos en esta dirección. Sin embargo, nos parece que en términos generales el contribuyente recibe muy poca asistencia en este sentido y vive todavía en un casi total desconocimiento de sus obligaciones tributarias. La inversión en este tipo de acercamiento informativo bien podría pagarse en la reducción de los litigios que la ignorancia de la ley acarrea y que resultan también muy onerosos tanto para particulares como para la autoridad misma.

En suma, la policía fiscal encaminada a combatir la evasión fiscal observamos que debe buscar los mecanismos necesarios para reducir los costos de transacción que los contribuyentes enfrentan al momento de enterar sus impuestos. La era digital que estamos viviendo presenta una oportunidad única para poner a disposición de los individuos toda la información que les resulta necesaria, así como para eficientar los mecanismos por los cuales el contribuyente puede preparar y presentar su declaración, así como realizar todos los trámites inherentes para estar al día en sus obligaciones.

Creemos que tener acceso a la información pública establece una serie de principios éticos generales y también de obligaciones concretas para los miembros del Gobierno, los altos cargos de la Administración General del Estado y de las entidades del sector público estatal y para los mismo contribuyentes, Es decir que obliga a los políticos a informar en qué gastan el dinero público y permite a los ciudadanos conocer más sobre los impuestos.

Pretendemos que se incremente la transparencia en la actividad de la Administración y reforzar la responsabilidad de los gobernantes dando el derecho de acceso a la información pública en México a todas las personas.

### C. Aumento de la probabilidad de ser detectado

En este rubro resulta importante mencionar que la acción del Estado debe estar encaminada tanto a aumentar la probabilidad de detección así como aumentar la percepción que sobre dicha probabilidad tenga la sociedad en su conjunto. Ambos objetivos se antojan como igual de importantes y deben ser tomados en cuenta al asumir acciones de combate a la evasión fiscal.

En el campo de la fiscalización y monitoreo de cumplimiento de las obligaciones fiscales se observa un problema de información asimétrica comúnmente conocido como el problema del agente-principal.<sup>99</sup> Bajo este paradigma, existe un principal, las autoridades hacendarias de mayor jerarquía que encomienda a un agente, los auditores y las autoridades de menor jerarquía involucradas, la realización de tareas específicas a las visitas e inspecciones al cual el principal no tiene un contacto cotidiano.

En este sentido se pronuncia Nicolas Stern, al afirmar lo que a continuación se transcribe:

One of most important constraints limiting the choice of taxes is the administrative capacity of the tax authorities. Tax theory emphasizes the importance of information must be collected, the tax liability calculated and payment enforced. Two of the most difficult problems are to collect and process the information efficiently and to audit, assess, and enforce the taxes in such a way that compliance is increased and evasion reduced,(...).<sup>100</sup>

A lo que decimos que en el caso de la fiscalización por parte de la autoridad hacendaria, se observa que en general el principal no cuenta con mayor información sobre visita además de la que le presentan ante su conocimiento los fiscalizadores mismos. Esto acarrea situaciones en las cuales las decisiones tomadas dentro de las visitas de inspección y que en última instancia formaran parte del expediente impugnado por parte del contribuyente, no siempre revisten la formalidad y legalidad que exige la ley a lo que Sánchez Morón nos dice que “los problemas de corrupción que aquejan a nuestra sociedad agudizan el problema”.<sup>101</sup>

Pues estamos de acuerdo que este esquema de información incompleta le otorga un poder importante al auditor para falsear información y presentar reportes incompletos y con vicios de forma importantes.

---

<sup>99</sup> La gran enciclopedia de Economía.

<http://www.economia48.com/spa/d/agencia-teoria-de-la/agencia-teoria-de-la.htm>

<sup>100</sup> Stern, Nicolas, Op cit., nota 94, p. 200.

<sup>101</sup> Sánchez Morón, Miguel, La Corrupción y los Problemas del Control de las Administraciones Públicas, España, alianza editorial, 1997.

Uno de los principales problemas que merma la probabilidad de ser sancionado por parte de las autoridades una vez detectado un acto de evasión consistente en la deficiente elaboración que comúnmente es llevada a cabo por parte de las autoridades encargadas de practicar la inspección y que lamentablemente adolece en muchas acciones de vicios importantes de forma que afectan a la postre su legalidad, lo que le permite a los contribuyentes evadir la acción de la ley a través del litigio.

En materia de problemas de información asimétrica, la solución general consiste en establecer mecanismos que le permitan al principal monitorear y acceder de primera mano a la información que de otro modo le pertenece en exclusiva al agente, a fin de lograr lo anterior, se debe buscar la manera menos onerosa de hacerlo, ya que por lo general el problema de información asimétrica se encuentra en situaciones en las cuales obtener la información pertinente es una tarea ya de por sí difícil y costosa.

Tratándose del problema de evasión fiscal, una solución plausible tendría que poner a la disposición del principal la información de primera mano obtenida del contribuyente, así como los pasos que dentro de la visita se estén llevando a cabo. De esta manera, el principal se encontraría en aptitud de encontrar los puntos débiles sobre los cuales la visita podría mejorar y sobre todo podría monitorear debidamente la actuación de sus subordinados. Pues bien, Proponemos que sea creada una bitácora virtual de todos y cada uno de los acontecimientos desarrollados durante la visita. La idea general consiste en obligar al agente, la autoridad que materialmente está llevando a cabo la revisión, a redactar un reporte basado en un cuestionario previamente desarrollado para cada tipo de revisión, de manera cotidiana( quizás semanalmente) y que dicho reporte estuviera disponible vía electrónica tanto para sus superiores como para el contribuyente auditado.

De esta manera, asumiendo que el cuestionario de referencia estuviese bien diseñado, sería relativamente fácil cerciorarse de cualquier anomalía o falta de formalidad en la revisión misma. Estos cuestionarios serían revisados aleatoriamente por la autoridad superior o por algún órgano creado al efecto, de manera tal que los agentes se verían muy disminuidos en su capacidad de pasar

información incompleta a sus superiores y de cometer por tanto actos de corrupción, por su parte los contribuyentes podrían tener un fácil acceso al estado de su expediente, lo que nuevamente implicaría una reducción en los costos de transacción correspondiente.

Aquellos funcionarios que desempeñan pobremente sus funciones de fiscalización serían fácilmente detectados a través de las auditorías aleatorias previamente descritas. Con ello, no solo se aminora el problema de información asimétrica antes descrito sino que además se promueve el trabajo eficiente por parte de los agentes encargados de la revisión y sustanciación de las visitas promoviendo también la certeza jurídica del caso y con ello prevenir evasiones fiscales.

Mejan considera:

“A través del tiempo el legislador y las propias autoridades han oscilado entre hacer una regulación muy prolija o hacer poca regulación e incrementar las facultades de inspección y vigilancia, en otras épocas la tendencia ha sido de incrementar ambas. El mismo fenómeno es observable en distintos países y épocas, al parecer el Estado siempre se ve compelido a intervenir más o menos importantemente en la regulación del sistema financiero, México no ha sido excepción, la intervención del Estado ha llegado a expropiar y a declarar función pública alguna de las actividades de los Intermediarios Financieros”.<sup>102</sup>

Por lo que consideramos que realmente no se hace mucho uso de la inspección y la vigilancia y es un gran error que ha estado desarrollando el Estado y que al llevarlo a cabo se lograra un gran paso que se dará al momento de regular porque permiten detectar comportamientos delictivos vinculados con el ámbito fiscal y detener un poco el mal manejo de cuestiones fiscales.

D. Programas de incentivos a los delatores.

Resulta claro que las autoridades administrativas en muchas ocasiones no pueden darse abasto con el número tan grande de sujetos y situaciones por

---

<sup>102</sup> C. Mejan, Luis Manuel, *Sistema Financiero Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2008, Pág. 58.

fiscalizar. No solo resulta difícil lograr un adecuado monitoreo de todos los contribuyentes sino que además resulta muy oneroso el obtener la información adecuada para llevar a buen término cada inspección, pero si logramos tener un buen sistema tributario efectivo la recompensa sería más satisfactoria a lo que José Antonio de la Peña Mena nos dice que “la materia tributaria representa una eficaz herramienta para el fomento de las tareas de investigación e innovación tecnológica. Un sistema tributario convenientemente diseñado, puede ser un medio eficaz para su fomento”<sup>103</sup> por lo que decimos que dependería de en verdad tener en cuenta que lo mejor sería implementar un sistema fiscal que proporcione una mayor eficacia ya que uno de los problemas que resultan más evidentes al hablar de la probabilidad de ser detectados consiste básicamente en que los únicos que saben a ciencia cierta quién comete actos de defraudación son los protagonistas mismos. Este problema resulta francamente inconveniente cuando menos para la autoridad fiscal. Ante tal situación, resultaría interesante encontrar un mecanismo que acercara la información relevante o cuando menos apuntara a la autoridad en dirección de potenciales actos de evasión.

Consideramos que una manera de lograr lo anterior en otorgar incentivos directos y monetarios a quienes denuncie la comisión del delito de defraudación fiscal. Como en el caso de otro tipo de delitos para los cuales este tipo de esquema ha sido aplicado con buenos resultados, fomentar la denuncia ciudadana anónima podrá resultar cuando menos en un detractor a nivel anímico para la comisión de este tipo de delitos. El individuo que considere la posibilidad de llevar a cabo el delito de defraudación fiscal sabría que cualquier integrante de su compañía con acceso a la información concerniente a los actos doloso que habrá de cometer podría denunciarlo a fin de obtener anónimamente un lucro de ello.

Nuevamente, lo que se busca con este tipo de política es aumentar en la percepción del contribuyente la posibilidad de que sus ilícitos sean detectados por la autoridad y con ello incentivar las conductas de pago de impuestos entre ellos. También se podría con ello disminuir considerablemente los gastos que incurre el

---

<sup>103</sup> De la Peña Mena, José Antonio, *Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, Pág. 65.

gobierno al intentar obtener información relacionada con potenciales defraudaciones fiscales y tener programas de difusión que muy ligado con la idea que antecede, consideramos que a fin de crear un efecto de aumento en la probabilidad de ser detectado entre la percepción del universo de contribuyentes, consideramos como imprescindible que el Gobierno haga públicas las sentencias emitidas en materia de evasión fiscal, utilizando los medios para magnificar su efecto desincentivador de la conducta ilegal de referencia.

Mediante un adecuado mecanismo de difusión de las sentencias y de los logros que el Gobierno vaya consiguiendo en materia de combate a la evasión fiscal, se podría generar un efecto multiplicador en la reducción de la incidencia del delito, pues los contribuyentes percibirían como más latentes la posibilidad de ser detectados y por ende incurrirían en menor grado en la comisión del delito.

Peña Mena menciona:

Pocos estados del mundo contemporáneo son tan malos recaudadores como el mexicano. Si bien en términos de las tasas impositivas que pretende imponer, el sistema fiscal de México es comparable al de países de nivel similar de desarrollo, existe una notable diferencia con respecto a cuánto se recauda, a pesar de innumerables esfuerzos de reforma tributaria en los últimos años, el gobierno no ha sido capaz de incrementar de forma sostenida los ingresos públicos. Esto se ha compensado parcialmente con una enorme dependencia de los ingresos petroleros.<sup>104</sup>

Por lo que decimos que implementar esta propuesta podría sin ninguna duda bajar el índice de evasión y esta misma propuesta, no sólo los resultados concretos deberían hacer del conocimiento público sino también las acciones de Gobierno concretas implementadas para tal efecto. De ser jurídicamente viable. Incluso se podría publicar una lista de todos aquéllos individuos que han sido declarados culpables de la comisión del delito. Resulta claro que si bien la pena corporal resulta presumiblemente fácil de evitar, según lo planteado al hacer el análisis del Código Fiscal Federal, la posibilidad de ser boletinado públicamente

---

<sup>104</sup> *Ibidem*, p.57.

como un evasor fiscal consistiría en una sanción adicional que el contribuyente tomaría en cuenta al decidir qué estrategia seguir en el juego de la evasión fiscal.

El efecto desincentivador de esta propuesta en materia de difusión, no solo afectaría el comportamiento de los evasores sino que incluso afectaría de igual modo el comportamiento de quienes practican la elusión fiscal. En el caso de los contribuyentes que dictaminen sus resultados, podría incluso plantearse la posibilidad de hacer público el nombre de la firma que sirvió como asesor en la comisión de la defraudación fiscal.

Este mecanismo de amenaza sobre la reputación de los individuos podría tener un peso mucho mayor en quienes dependen de su buen nombre para ejercer el comercio y conseguir contrataciones importantes, por lo que presumiblemente tendría un impacto muy enfocado en individuos involucrados en operaciones de mayor volumen, lo que permite suponer una eficacia acentuada por parte de la política.

En suma, el hacer públicas las acciones de gobierno en materia de combate a la evasión fiscal así como los logros en términos de reducción del ilícito y de personas específicas declaradas culpables, generará un incremento importante de la percepción acerca de la eficacia de las autoridades fiscales en materia, aportando nuevos elementos que inducirán a los individuos a declarar y pagar sus impuestos oportunamente.

El cruce de información observamos que es una herramienta poderosa por lo que respecta a la detección de actos de evasión fiscal. Si bien los individuos pueden falsear o no presentar información ante la autoridad recaudadora, en la gran mayoría de los casos, sus recursos y operaciones en algún momento deben pasar a través del sistema financiero. Ello implica que la información sobre los ingresos y actividades de los contribuyentes con que cuenta el sistema financiero es en muchos sentidos más confiable y fidedigna que la información que les es aportada por los propios individuos.

Al permitir que exista un flujo más amplio de información entre el sistema financiero y las autoridades hacendarias, tal y como lo sería la obligación de reportar actividades que superen ciertos límites por parte de los bancos ante la

autoridad fiscalizadora. Conllevaría en claro aumento en la probabilidad de detectar actos de evasión. Además, consideramos que el efecto sería doble, en la medida en que no solo le facilitaría la detección a la autoridad sino que generaría en los contribuyentes la noción de que toda operación realizada través del sistema financiero de haría del conocimiento de la autoridad.

El individuo racional que considere que las operaciones de cierto monto realizadas a través del sistema financiero serían irremediamente reportadas ante la autoridad, vería enormemente incrementados los costos de operación asociados con su actividad delictiva, al tener que hacer uso de medios alternativos al sistema financiero a fin de llevar a cabo su actividad comercial cotidiana. Esto es, el no poder hacer uso de las facilidades del sistema financiero para llevar a cabo su actividad o la pena de ser descubierto por la autoridad fiscalizadora en la evasión, consistiría por si solo en un incentivo claro a reportar y entregar debidamente sus impuestos, pues los costos asociados con evitar hacer uso en lo personal del sistema financiero reducirían considerablemente el beneficio esperado de delinquir.

#### E. Aumento de la probabilidad de ser sancionado.

El último rubro que mencionamos al hablar de las que creemos son grandes áreas donde el gobierno debería actuar, a fin de reducir el nivel de evasión fiscal observado en nuestro país, tiene que ver con la probabilidad de ser sancionado por la autoridad una vez descubierta una omisión o cuando menos con la percepción que sobre dicha probabilidad tengan los contribuyentes.

Es claro que en un contexto como el mexicano, en ausencia de las leyes y criterios, y con una deficiente actuación de las autoridades administrativas encargadas de llevar a cabo las inspecciones, los contribuyentes saben bien que no basta con que un caso de evasión sea detectado sino que además de ello consideran tener una oportunidad de litigar con éxito ante las autoridades jurisdiccionales competentes la presunta comisión del delito.

Así, se vuelve sumamente relevante la eficiencia con la que los jueces y magistrados emiten sentencias en relación con los presuntos delitos de evasión fiscal que son sometidos a su consideración , a continuación presentaremos

algunos lineamientos que podrían servir para aumentar la probabilidad de que un delito de evasión detectado sea efectivamente sancionado según lo disponen las normas aplicables.

Abolir principios formalistas del derecho fiscal, La interpretación y aplicación de las normas fiscales se considera usualmente como de estricto derecho. Así lo establece el artículo 5 del Código Fiscal Federal, del mismo que la letra señala.

Art 5. – Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base o tarifa.

Tal y como se desprende de la lectura del artículo transcrito, a fin de poner imponer sanciones, las autoridades jurisdiccionales competentes se encuentran obligadas a realizar interpretaciones estrictas de la ley y en ningún momento pueden ir mas allá de lo expresamente establecido por la norma.

Ahora bien, la norma fiscal en general dicta mucho de ser sencilla de interpretar tanto por parte de contribuyentes como incluso por parte de la autoridad misma, el exigir un estricto apego a la legalidad y al sentido literal de la norma no conduce en lo absoluto a facilitar la tarea de los órganos juzgadores. Muy por el contrario, el rigor formalista de la ley fiscal no hace sino abrir puertas a los contribuyentes que encuentran en estos principios rectores un enorme espectro para ocultar o disfrazar actos de evasión y hasta de elusión fiscal.

Para combatir un problema tan urgente como la evasión fiscal requerimos de leyes flexibles y de jueces de emitir sentencias novedosas y justas. La adopción de un esquema como el aquí discutido permitiría a los jueces una mayor libertad e incrementaría de inmediato tanto la probabilidad de ser sancionado dada la detección de un acto de evasión como su apreciación por parte del universo de contribuyentes. El solo hecho de saber que la autoridad fiscal estaría facultada para revisar la esencia de la operación específica, más allá del revestimiento legal que se haya dado, incentivaría a los contribuyentes en todo caso a buscar maneras más refinadas de practicar la elusión fiscal y desincentivaría definitivamente a los actos de evasión.

## F. Publicidad de las sanciones y sentencias.

Al igual que lo mencionamos al hablar de la probabilidad de ser detectado, es de suma importancia que se le dé mucha difusión a las sentencias emitidas en los casos de evasión fiscal en los cuales se ha declarado algún culpable y éste ha sido sentenciado. Con ello se lograría el doble efecto deseado. Tanto en la percepción, como en la probabilidad misma de que un acto de evasión sea efectivamente sancionado.

En general, cualquier otro acto de publicidad y difusión encaminado a hacerle notar a los contribuyentes que la posibilidad de ser detectado y sancionado es real y creciente logrará los objetivos deseados como incentivo para el pago oportuno de los impuestos. Así, toda política implementada debería ser ampliamente documentada y difundida entre la sociedad.

La reducción en los costos de transacción antes descrita en el sentido de fomentar una clara definición y delimitación de los derechos y obligaciones involucrados en el marco regulatorio del cálculo y entero de los tributos, aparejado de una mayor capacidad de los jueces para evaluar sin formalismos excesivos la justicia de caso, generará una mayor y mejor emisión de sentencias, lo que funcionará como un incentivo directo a los contribuyentes potencialmente evasores hacia el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

## 2. Técnicas antielusivas.

Las técnicas antielusivas aunque creemos que se sirven de distintos medios, tienen en común el hecho que únicamente se exteriorizan a través de la norma jurídica tributaria y forman parte de la estructura de la hipótesis de incidencia, aun cuando puedan encontrarse esparcidas en diversas leyes. Las técnicas anti elusivas deben de respetan el principio de legalidad, otorgando, en consecuencia, mayor seguridad fiscal.

En todas las ramas del derecho, al momento de aplicar la norma al caso concreto es necesario recurrir a técnicas tales como la interpretación de la ley, la integración analógica y las presunciones legales. Existe opinión prácticamente latinoamericana, en el sentido que deben utilizarse en el derecho tributario todos

los métodos o criterios de interpretación conocidos por la ciencia jurídica, tal método ocurre en cualquier otra rama del derecho.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, establece una aplicación estricta de las normas, tratándose de cargas a los particulares, inclusive y de infracciones y sanciones; situación que creemos que presenta dos ángulos, uno de certeza y seguridad jurídica para el contribuyente y el otro de no poder interpretar en forma diferente la norma dando lugar a la elusión.

Resulta importante considerar la efectividad o no en la aplicación de una técnica que se pretende que sea antielusiva, consideramos que sería favorable primero que se identifiquen los casos en los cuales la finalidad de la técnica se cumpla, identificando la conducta y estableciendo los mecanismos que permitan demostrar que la aplicación de la técnica antielusiva tiene resultados positivos.

De acuerdo a lo que se ha investigado el perfil del mexicano es hermético, y con mucha desconfianza, del me vale y me la juego, por lo que el sistema de autodeterminación de los impuestos, de la base gravable y de los ingresos a declarar, el incremento en deducciones, planear gastos esta en serios problemas. Está comprobado que el mexicano se atiene a su suerte de no ser fiscalizado, llevándolo a planear la elusión.

### **3. Sugerencias para evitar tener problemas con el fisco.**

- 1.- Investiga lo necesario, antes de registrarte ante el SAT, (Servicio de Administración Tributaria), para que lo hagas adecuadamente y solo tengas las obligaciones propias de tú actividad.
- 2.- Lleva un control de toda tu documentación personal y del negocio lo que incluye llevar tu contabilidad.
- 3.- En caso necesario capacítate, para que no te dejes engañar.
- 4.- Busca orientación y apoyo profesional.
- 5.- Marca en tu agenda las fechas del cumplimiento de tus obligaciones para evitar gastos innecesarios.
- 6.- Investiga las consecuencias legales de dar datos falsos, equivocados o de registrar a otra persona (esposa, mamá, hijos, etc.) como responsable, y también de lo que sucede si cometes errores al darte de alta.

Buscar los servicios de alguien que te diga cómo evitar pagar impuestos, puede llevarte inclusive a perder tu libertad, lo ideal es que aprendas la manera adecuada de administrar tú negocio eficientemente y pagues lo justo, que quizá pueda ser el mínimo, pero sin caer en la ilegalidad.

Este comentario está fundamentado en todos los cambios y mecanismos que la autoridad está estableciendo para poder detectar los casos en que las empresas y persona físicas, están realizando actos en contra de lo establecido en la Ley.

Así que, la recomendación es que hay que tener mucha precaución y hacer lo necesario para tomar las medidas preventivas correspondientes, ya que las medidas correctivas generalmente son más costosas. Como punto final, debemos prepararnos para los cambios fiscales que traen consigo la reforma hacendaria.

El objetivo es brindar una orientación hacia los conocimientos básicos que es necesario tener referente al tema de los impuestos, y a buscar el entendimiento de considerarlos como una obligación, una responsabilidad y en su caso de la consecuencia de no pagarlos, pagarlos parcialmente o de manera indebida, ya sea que trabajemos como asalariados o bien tengamos un negocio propio.

Inicialmente diremos que los impuestos, son la contribución que los ciudadanos del país debemos hacer al gobierno, para contribuir al gasto público. Esto es una disposición constitucional que encontramos en el artículo 31 fracciones IV de nuestra Constitución que ya lo hemos mencionado antes, razón por lo cual, el pago de los impuestos es una responsabilidad ciudadana y una obligación constitucional con posibles consecuencias legales, tal como lo establece el Código Fiscal de la Federación.

Claro está que sin duda alguna el mayor disgusto del pago de los impuestos, es porque no vemos la aplicación adecuada de estos en obras que generen una mejor calidad de vida a los ciudadanos, a través de los servicios que presta el gobierno, y en su caso, también el incumplimiento del pago de impuestos a todos aquellos sectores de la economía que por una u otra razón, las autoridades no han logrado hacerlos cumplir con esta obligatoriedad.

Consideramos que una gran cantidad de la población desconoce el manejo de los trámites obligatorios con el fisco, y en consecuencia el debido cumplimiento del pago de los impuestos. Siento la responsabilidad profesional de hacer conocer las posibles consecuencias de esta falta de conocimiento, ignorando las complicaciones legales y económicas que esto nos puede generar. Este problema es motivado inicialmente por la falta de cultura financiera (que generalmente no se imparte en las instituciones educativas), y por el desconocimiento de nuestras leyes, lo que origina un impacto en nuestra economía, por las multas, recargos y todos los demás conceptos que se puedan acumular, adicionales al importe original de los impuestos, que puede llegar a tener serias consecuencias.

Es importante mencionar que el desconocimiento de nuestras leyes, no nos libera del cumplimiento de éstas, por lo que una vez más, recomendamos asesorarse de personas capacitadas y de preferencia, especialistas en el tema fiscal y financiero.

Tu cumplimiento oportuno en el pago de las obligaciones tributarias logrará que seas considerado como un contribuyente al que no se le debe fastidiar innecesariamente; esto no significa que no te vayan a revisar, eventualmente, en cumplimiento de la función verificadora. Pero aún en esta circunstancia, podrás demostrar que tienes todas tus cuentas en orden y debidamente documentadas. Recuerda que toda documentación que tenga relación con la determinación de cualquier tributo, debes guardarla en forma identificada y adecuada, con las debidas seguridades.

Y también los problemas fiscales se generan por múltiples razones como pueden ser los errores al calcular los impuestos, el no pagar alguno por desconocimiento, el omitir o cometer errores en el cumplimiento de alguna obligación, por negligencia, ignorancia e, incluso, hasta por actos de fraude de parte de los empleados, no se producen porque el fisco sea tu enemigo, si cumples oportuna y adecuadamente con tus obligaciones, siempre será tu aliado.

## II. ACCIONES ADMINISTRATIVAS

### 1. Reforma hacendaria.

El 8 de septiembre del 2013, el titular del Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión para su análisis y aprobación el paquete económico para el 2014.

La finalidad de la reforma hacendaria<sup>105</sup>, según el Ejecutivo, es social, ya que incidiría en un sistema impositivo justo, simple y transparente, consistente en:

- Crear un sistema de seguridad Universal (Pensión para todos y seguro de empleo).

- Simplificar el sistema impositivo (rediseño de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, eliminación del Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuestos a los Depósitos en Efectivo, desaparición del régimen de consolidación, abolición de más del 50% de los regímenes preferenciales, nuevo régimen fiscal para PEMEX, y combate a la informalidad creando un régimen de incorporación).

- Poner límite al gasto público.

- Acelerar el crecimiento económico y la creación de empleos, el paquete económico comprendía la reforma y expedición de las siguientes leyes y ordenamientos:

- Federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria.

- Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal del 2014.

- Impuesto al Valor Agrega, Especial sobre producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

- Aduanera.

- Federal de Derechos.

- Impuesto Sobre la Renta.

- Ingresos sobre Hidrocarburos, y Federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria, General de Deuda Pública y de Petróleos Mexicanos.

- Artículos 4, 73 y 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de seguridad social universal.

- Ley de la Pensión Universal y del Seguro de Desempleo.

- Coordinación Fiscal.

---

<sup>105</sup> Idc asesor jurídico y fiscal, Reforma Fiscal, Revista idc, no. 315, Pág. 2, 15 de Septiembre 2013.

-General de Contabilidad Gubernamental.

-General de Salud.

Por lo que González menciona que “el poder tributario consiste en la facultad que tiene un ente público para imponer las contribuciones necesarias a fin de realizar sus funciones. Esta facultad, solo la tienen el Estado Federal y las Entidades Federativas”<sup>106</sup>, a lo que nos parece correcto siempre y cuando también se observen las posibles limitaciones y trabajen en ello para prevenir problemas en el futuro en materia fiscal y sobre todo con la evasión de impuestos como anteriormente se mencionó con la nueva reforma hacendaria.

Adicionalmente, se vienen arrastrando problemas importantes relacionados con la creciente informalidad, seis de cada diez trabajadores mexicanos<sup>107</sup> son informales, lo que ha originado una baja calidad de empleo que a su vez repercute en una mala calidad de ingresos a lo que se ve reflejado en el bolsillo de los ciudadanos y su vez a causa de esto buscan evadir impuestos.

El combate a la informalidad se convirtió en el principal eje de esta reforma. Sin embargo observamos que de las diversas modalidades que presenta este fenómeno, solamente se atacó la que resulta menos costosa, es decir a los contribuyentes cautivos que incumplen con las disposiciones fiscales.

En el caso de los informales no cautivos, el Estado reconoce no tener el brazo suficiente robusto para combatirlos y que para obtener los resultados deseados requeriría de una enorme cantidad de recursos, por ello, bajo el ofrecimiento a este sector de beneficios como la seguridad universal, pretende convencerlos de su incorporación al sector formal.

Como se aprecia la reforma fiscal aprobada no parece lograr su cometido, ya que vuelve a recargarse en la extracción petrolera, hace poco por combatir la informalidad y el impacto del recurso de la seguridad universal se verá a largo plazo.

Por otra parte consideramos que las constantes reformas a las leyes fiscales pueden ocasionar inseguridad jurídica a los contribuyentes, ya que pueden llegar

---

<sup>106</sup> González, Los Impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional, Madrid, REDF, 1983 Pág.513.

<sup>107</sup> Ídem.

a confundirse o a encontrarse desactualizados en esas materias y es por ello que se deben de interpretar de una forma sencilla hacia la población ya que como lo mencionaremos más adelante, consideramos que si es necesaria una reforma fiscal.

La corrupción es uno de los males que aquejan a la sociedad en su conjunto, algunos empleados y funcionarios de las autoridades fiscales continúan inmersos en este problema, el cual ocasiona molestias a los contribuyentes y en otras situaciones representan oportunidades para aquellos contribuyentes que no se ubican dentro de los contribuyentes cumplidos y la fomentan.

Sánchez<sup>108</sup> menciona que en los últimos años se han demostrado que entre mayores sean las tasas de los contribuyentes se desmotiva el consumo, tal es el caso del impuesto al valor agregado, que al aumentar la tasa impositiva del 10 al 15%, el consumo ha disminuido, por tanto consideramos que si se pretende reactivar la economía y no afectar con toda la carga fiscal a los contribuyentes cumplidos, sería conveniente disminuir en la medida de lo posible las tasas impositivas.

La reforma hacendaria<sup>109</sup> generará una recaudación de impuestos de 1.4% del Producto Interno Bruto (PIB) en su primer año en vigor, para representar 3% del tamaño de la economía en el 2018. Y por último finalmente la reforma fue aprobada sin mayores ajustes a con desagrado de varios sectores afectados. En el Diario Oficial de la Federación del 20 de noviembre de 2013.

## 2. Efecto de la reforma hacendaria en la evasión fiscal.

La reforma significa una mejora, volver a formar una composición que no funciona con su perfil actual, así que ante un aparato tributario y fiscal insuficiente para las necesidades del país la renovación del sistema se convierte en una necesidad imperante, tal es el caso de México.

---

<sup>108</sup> Sánchez Vega Alejandro, *La obligación Civil y fiscal*, México, editorial Sista, 2005.

<sup>109</sup> El Economista, Septiembre 9, 2013.

<http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2013/09/09/reforma-fiscal-captaria-14-pib>

La reforma frenara la evasión fiscal<sup>110</sup>, la iniciativa de reforma hacendaria propuesta por el Presidente de la República Mexicana frenaría prácticas delictivas y permitiría una mayor transparencia en materia de comprobantes fiscales aseguró Eugenio Franzoni Gómez, director de la consultoría Chevez Ruiz Zamarripa, en Querétaro. Detalló que a partir de ciertos parámetros que ya tiene identificados el Servicio de Administración Tributaria en la ejecución de la iniciativa, el contribuyente deberá demostrar que las operaciones que se respaldan a través de comprobantes fiscales fueron reales, de no ser así, la autoridad dejará sin efecto de deducción a dichos comprobantes.

El uso indiscriminado de comprobantes fiscales que no amparan operaciones reales es algo que está contribuyendo a que no se obtengan los niveles de recaudación que se estiman por parte de gobierno, sostuvo.

Consideramos que con la inclusión de una cláusula antievasivas al Código Fiscal de la Federación, la reforma podría frenar todas aquellas planeaciones fiscales realizadas por algunos contribuyentes, cuya única finalidad ha sido evadir el pago de impuestos.

De acuerdo a los *Criterios de política económica 2014*<sup>111</sup>, uno de los ejes de la reforma hacendaria es aumentar la captación tributaria con el objetivo de instaurar un sistema de seguridad social universal. No hay novedad en ello. Todos los gobiernos de todos los países justifican el alza de impuesto con la promesa de incrementar el gasto social. En la exposición de motivos se establece lo que sabemos hace tiempo, México es uno de los países que menos recauda. Mientras que el promedio de ingresos tributarios en el conjunto de América Latina asciende a 18.4% del Producto Interno Bruto y el de los países de la OCDE (*Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*) a 26.3%, el de nuestro país alcanza tan sólo 9.5%. Para remediar esta situación se propone aumentar el Impuesto Sobre la Renta a 32% y disminuir las exenciones, deducciones y

---

<sup>110</sup> El Economista, Octubre 6, 2013.

[http://eleconomista.com.mx/estados/2013/10/06/reforma-frenara-evasion-fiscal?cx\\_relacionadas=Nota03](http://eleconomista.com.mx/estados/2013/10/06/reforma-frenara-evasion-fiscal?cx_relacionadas=Nota03)

<sup>111</sup> **Amparo Casar, María**, Profesora-investigadora del CIDE. Es editoralista del periódico *Excélsior*, 2013.

<http://www.nexos.com.mx/?p=15579>

tratamientos preferenciales que merman el potencial recaudatorio. Se propone también incentivar la formalización para ampliar la base de contribuyentes y reducir el costo y carga administrativa que supone el pago de impuestos.

México clasifica entre los países de menor recaudación, menos del 10%, y entre los de más alta evasión.

En materia del ISR<sup>112</sup> personal, se propone aumentar la tasa máxima del (ISR) para personas físicas aplicable a contribuyentes con altos ingresos. Así, los ingresos anuales de hasta 500 mil pesos continuarán estando gravados a una tasa máxima de 30% y para ingresos mayores a ese nivel se introduce un nuevo escalón con una tasa máxima de 32%. Adicionalmente, se propone establecer un gravamen a los ingresos de las personas físicas por enajenación de acciones en bolsa y un impuesto adicional a los dividendos que distribuyan personas morales. En ambos casos, el impuesto será cédular y tendrá una tasa de 10%. Con ello, se incluyen en la base del impuesto ingresos que se concentran exclusivamente en los sectores más favorecidos de la población y se cierra el espacio para prácticas de evasión y elusión fiscales observadas en el pasado.

A lo que mencionamos que de esta forma, la reforma hacendaria debe considerar una profunda renovación ética en todas aquellas personas en el ejercicio del servicio público. Se debe transitar a una situación donde la evasión y la elusión fiscal sean sancionadas, no sólo penalmente, sino también social y moralmente. Donde el contribuyente sienta un compromiso con el pago de sus impuestos, y donde en el última instancia, exista la total certeza de una penalización efectiva a todos aquellos que incurran en prácticas de corrupción y evasión fiscales. La reforma hacendaria en su aspecto institucional, administrativo y fiscal, debe caminar a la par de la renovación ética y profesional del ejercicio de la administración pública.

Sin embargo algunos creen que no es del todo beneficiosa como es el caso de la arquidiócesis de México<sup>113</sup> que dice que la reforma hacendaria está lejos de los

---

<sup>112</sup>Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión.

[http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos\\_ley/2014/iniciativa\\_lif\\_2014.pdf](http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_ley/2014/iniciativa_lif_2014.pdf), Pág. 4

<sup>113</sup> La jornada, Domingo 17 de Agosto 2014.

beneficios prometidos, pues a pesar de que promovió bajo un espíritu social, los contribuyentes afrontan retos y vericuetos imposibles de resolver con elementales principios de sencillez, en su editorial del semanario *desde la fe* indicó que la eficacia de estímulos fiscales fomenta la evasión fiscal.

Las disposiciones hacendarias recientemente aprobadas cobran la deslegitimización de los mexicanos. Mientras la población debe resistir los efectos de las modificaciones hacendarias, resulta evidente el dispendio público y la corrupción de funcionarios inmorales, sostuvo.

Como hemos visto hay inconformidades a lo que implica la reforma hacendaria, pero espera que conforme pase el tiempo la reforma se verá reflejada y esperamos que sea precisamente en el tema de la evasión, como otro ejemplo de inconformidad es el caso de Coparmex<sup>114</sup> (Confederación Patronal de la República Mexicana), su presidente Valerio Suárez Suarez informo que haría la petición al presidente de la Republica Enrique Peña Nieto para analizar y dar marcha atrás a la Reforma ya que están preocupados porque modifiquen esta reforma, que estamos a tiempo que se vale decir que no era lo mejor para el País y rectificar.

La reforma Hacendaria ha sido inadecuada, no es tanto el aumento en los impuestos, sino más bien, los cambios en la forma en que las empresas, los profesionistas tenemos que hacer nuestras declaraciones en los procesos administrativos y de sistemas que tenemos que utilizar, implica una gran cantidad de esfuerzo, para poder lograrlo dijo.

Por lo que decimos que nos preocupa ya que si es necesaria una reforma hacendaria pero la actual reforma realmente es tema de debate por la creación de nuevos impuestos sobre todo porque subir impuestos y crear nuevos implica más gasto al contribuyente y de esta manera buscara la manera de evadir el impuesto, nos preocupa la reforma que ha traído severas afectaciones como la homologación

---

<http://www.jornada.unam.mx/ultimas/2014/08/17/disposiciones-hacendarias-aprobadas-fomentan-la-evasion-arquidiocesis-6191.html>

<sup>114</sup> Cecilia Barrón, Periódico Noroeste, Pág. 8A Septiembre 21, 2014.

del impuesto en la frontera del 11 al 16% pues ha dañado la expansión y el progreso de la economía en esta región del país.

Aristóteles Núñez Sánchez<sup>115</sup>, jefe del SAT, destacó que la reforma otorga derechos a los contribuyentes, pero también da mayores facultades al órgano recaudador para atacar a evasores. Reveló que los datos más recientes, que derivan de instituciones de prestigio pero que se enfocan en el periodo 2000-2008, apuntan a que la brecha de la evasión fiscal en México es de 2.6 puntos porcentuales del Producto Interno Bruto (PIB). Con las nuevas herramientas de fiscalización que le otorga la recién aprobada reforma hacendaria, principalmente en el Código Fiscal de la Federación (CFF), el Servicio de Administración Tributaria (SAT) advierte que va por la cero tolerancia a la evasión y por aquellos que no quieren contribuir con México.

Con estas facultades que se le dan al Servicio de Administración Tributaria las nuevas facultades que se otorgan al SAT son las que van en camino correcto, que nos permita combatir la evasión fiscal, que todos aquellos que no quieren pagar sus impuestos sean sujetos a una sanción y que a partir de este año 2014 revelar y hacer públicos los nombres de quienes no pagan impuestos.

El titular del SAT destacó que el secreto fiscal subsiste y se mantiene intacto para los contribuyentes, pero no para quienes no quiere cumplir, cero tolerancia a la evasión fiscal en nuestro país, que se distribuya la carga tributaria, que todos paguen lo que deben pagar, ese principio de generalidad debe ser aplicado y en este sentido todos debemos asumir una responsabilidad ciudadana de contribuir en beneficio de los que menos tienen. Núñez comentó que hay una investigación abierta en contra de un gran número de empresas que se dedican a la emisión de facturas falsas. Además, menciono que a partir de este año el SAT podrá intercambiar información con el extranjero. A efecto de conocer si aquellas cuentas de mexicanos en el exterior están pagando los impuestos correspondientes o si no se lleva a cabo lavado de dinero.

---

<sup>115</sup> El economista, Nov 14 2013.

<http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2013/11/14/habra-cero-tolerancia-evasion-fiscal-sat>.

Por lo que consideramos que es una buena técnica para tratar de resolver el fenómeno de evasión fiscal para que nos permita asegurarnos de que aquellos contribuyentes que hoy no quieren contribuir con México, que no quieran pagar sus impuestos, que están obteniendo un beneficio indebido, que están generando un desequilibrio en la carga tributaria para los que sí cumplen y que además son un factor de distorsión en el mercado y de la economía tengan algún castigo y realmente que entiendan el problema que acarrearán evadiendo impuestos.

### 3. Estadísticas de evasión fiscal.

La evasión fiscal siempre ha existido pero hacemos un comparación de lo que fue en otro año al actual de cómo ha cambiado las cifras en este sentido Rodolfo Zepeda nos dice:

Para el año de 1998 el funcionario de Hacienda afirmó que en México la evasión del IVA es del 37 % de la recaudación potencial y en el caso del ISR es de 44%. Informo que en Chile la evasión del IVA es de 23.5, en Perú es del 65 por ciento, en España del 26%. Tomás Ruíz explicó que el Ejecutivo está proponiendo al legislativo ampliar las facultades para que la autoridad pueda proceder a la inscripción de las personas que operan en el sector informal fuera del padrón de contribuyentes; se plantea combatir la informalidad y la evasión fiscal y facultar a las autoridades para que realicen el embargo precautorio de mercancías cuando no se esté dando de alta ante el fisco y no se acredite la legal propiedad o posesión de la misma. Insistió en que los consumidores, por ley, están obligados a exigir el comprobante fiscal, porque ahora se propone que quien no lo haga se le sancione con multas de entre 50 y 300 pesos. Preciso que se han clausurado ocho

mil establecimientos comerciales por no entregar comprobantes fiscales y multaron a 70 mil más.<sup>116</sup>

Por lo que podemos decir que dados los datos la evasión de impuestos es un problema en nuestra sociedad. Y hasta ahora hemos pretendido resolver dicho problema sin resultados lo suficientemente agradables tanto para el Estado como para los ciudadanos, los intereses preferenciales del Estado y del contribuyente suelen estar contrapuestos, el Estado está interesado en cobrar la mayor cantidad de impuestos posible y utilizarlos con la mayor discreción mientras que el ciudadano prefiere pagar lo menos posible y obtener los mayores beneficios.

El expresidente de la Liga de Economistas de Aguascalientes Ricardo Rodríguez Vargas<sup>117</sup> menciona que la mayor parte de la evasión se debe a una débil fiscalización, al tamaño de la economía informal a la amplia cobertura del régimen de tasa cero, a las múltiples exenciones y al régimen especial para la zona fronteriza.

El argumento es que la proliferación de los regímenes facilita que los contribuyentes asignen en forma ficticia sus actividades a los rubros que reciben un tratamiento preferencial, precisó. Indicó que de acuerdo a cifras del IV trimestre de 2012, en México hay aproximadamente 13 millones y medio de personas dedicadas a la informalidad, lo que representa el 28 por ciento de la población ocupada y ha tenido un crecimiento importante en la última década.

Estimó que el Estado debe promover la equidad mediante un gasto social más eficiente, por lo cual es indispensable contar con cierto nivel de carga tributaria, sin embargo, para lograr que el gasto tenga los efectos distributivos deseados, es fundamental aumentar los niveles de cumplimiento en el pago de los impuestos, en particular de aquéllos que gravan los ingresos de forma progresiva como en el caso

---

<sup>116</sup> Rodolfo Zepeda, Periódico uno más uno. Número 7, 571. Año XXII. Jueves 19 de noviembre de 1998.

<sup>117</sup> La Jornada, Noviembre 3, 2013.

<http://www.lja.mx/2013/03/evasion-fiscal-en-mexico-de-hasta-el-80/>

del ISR, de modo de poder contar con más recursos para financiar el gasto público social.

Maria Amparo hace la siguiente referencia:

“En los estudios más recientes sobre evasión fiscal, entendida como el ocultamiento total o parcial de los conceptos económicos gravados por el concepto de IVA e ISR de personas morales y personas físicas con retenciones por salarios, ingresos por arrendamiento y actividades empresariales y servicios profesionales, la tasa de evasión como porcentaje de la recaudación potencial asciende a 27%. Esto equivale a 3% del PIB, o sea, más del doble de lo que piensa recaudar la reforma fiscal recién anunciada para 2014. Si a ello agregamos la evasión fiscal mediante el uso de efectivo tendríamos que añadir otro 1.3% del PIB con cifras de 2010. Todo esto sin considerar otro fenómeno también muy extendido que es el de la elusión fiscal, esto es, el uso de los resquicios de la ley para evitar o retrasar el pago de impuestos. Aunque la elusión no es estrictamente un delito porque consiste en encontrar situaciones jurídicas no previstas o sujetas a interpretación, sí es una forma de evitar o reducir el pago de impuestos”.

118

Pero queda en el aire la pregunta de por qué el gobierno tradicionalmente ha mostrado tan poco interés por combatir la evasión y sus causas, y en cambio ha centrado sus esfuerzos en aumentar la capacidad recaudatoria por otras vías. Por lo pronto, esta investigación llama la atención sobre las causas que influyen en la disposición del mexicano a pagar o a evadir impuestos en la esperanza de que se adopten políticas públicas que ayuden a elevar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

---

<sup>118</sup> Amparo Casar maría, noviembre 1 2013  
<http://www.nexos.com.mx/?p=15579>.

### III. SOLUCIONES PARA PROMOVER LA CONCIENCIA FISCAL.

#### 1. Proyecto de conciencia fiscal.

Señalamos que Sampaio Dorio<sup>119</sup> quien hizo una llamada a la difusión de la conciencia fiscal, él alude esa gracia que se obtendrá en la campaña incesante y vigorosa de clarificación del fenómeno tributario en todas sus facetas de la educación , que la conciencia fiscal debe despertarse con explicaciones de los rendimientos en la causa, el funcionamiento y destino de la entrada tributaria, complementándolo con carácter de especialización profesional en las escuelas técnicas y en aquellas de ciclo superior, donde las entregas a plazos cívicos adquieren el conocimiento pero elemental de las obligaciones tributarias.

A lo que consideramos que estamos ante una buena idea ya que desde muy jóvenes se les tiene que inculcar tener una buena conciencia tributaria, creemos que el problema radica o es habitual considerar la fiscalidad como un hecho que afecta solamente a los adultos y más en concreto a los adultos que llevan a cabo algún tipo de actividad económica y estuvieran obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales sin embargo consideramos que los jóvenes empiezan a tomar decisiones económicas como consumidores de bienes y servicios y es por ello que se debe implementar la conciencia tributaria en todas las facetas de la educación.

Para efectos de justificar la necesidad de la concientización, basta con citar a Jean Claude Martínez<sup>120</sup> que se refiere a causas principales de la evasión que serían el remitir a la sinceridad del contribuyente para conocer la materia gravable, incitar al fraude y esperar su revelación por un control cuyos límites conoce el contribuyente, es generar una seguridad para el defraudador, esa es la psicología del contribuyente que hay que cambiar, con convencimiento y con cultura.

Es por ello que nos hemos percatado que el principal problema que enfrenta la sociedad y que afecta enormemente los recursos del erario público es la falta

---

<sup>119</sup> Sampaio dorio, Antonio Roberto, Revista de investigación fiscal no 65. SHCP. Pág. 114.

<sup>120</sup> Martínez jean, Claude, *El fraude fiscal*, México, Fondo de cultura económica, 1989, pág. 81

de conciencia en cuanto a la importancia de cumplir con las obligaciones de todos los mexicanos de contribuir al gasto público, y en necesario desarrollar un proyecto dirigido a los contribuyentes potenciales, quienes por estar en proceso de información adquieran fácilmente valores y actitudes positivas hacia el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La sociedad en su conjunto debe aprender los roles que tienen en la sociedad, como individuos, trabajadores y consumidores, a través de discusiones y actividades en la que descubren conceptos económicos básicos que impactan en sus vidas, hoy y en el futuro.

Francisco Gonzáles Pineda<sup>121</sup> para explicar la psicología de México como pueblo, destaca que su principal característica es la heterogeneidad de sus situaciones, intereses y ambiciones, de ahí derivan todos nuestros males, el problema de las múltiples identidades es nuestra identidad y tiene su antecedente en el mestizaje, pues éstos al no pertenecer a un grupo dominante, ni ser ya como el grupo dominado se manifestaron con varias características psicológicas propias.

Es por ello que decimos que dada la falta de identidad del mexicano en el pago de los impuestos y en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales es ir al origen de las nuevas generaciones, de sembrar en el terreno educativo e incluir en los programas oficiales y especiales ideas básicas de las principales obligaciones fiscales para crear conciencia en los educandos, de la importancia de los recursos del Estado y proponer en las cámaras organizadas, un sistema único, coordinado con la Secretaría de Hacienda, permanente, en forma conjunta de publicidad masiva, en todos los medios de difusión que incluya conferencias conjuntas para crear identidad y conciencia en el pago de los impuestos y no limitarse a propaganda en los períodos de presentación de declaraciones.

Hacemos una referencia a las ideas de Giorgetti<sup>122</sup> contra la ignorancia, el desconocimiento y la imprevisión, lo resumimos en la incultura o la manipulación a usar la disculpa del desconocimiento, debe reiniciarse una campaña masiva del conocimiento de las disposiciones fiscales elementales para cumplir las

---

<sup>121</sup> González Pineda, Francisco, *El mexicano, su dinámica psicosocial*, México, Ed. Pax Asociacion Psicoanalítica Mexicana, 1971.

<sup>122</sup> Giorgetti, Armando, Op cit., nota 48, P 109.

obligaciones principales, declarar, presentar avisos, solicitud de devoluciones, compensaciones, autorizaciones etc.

Por lo que mencionamos en nuestro análisis que somos un pueblo con incultura fiscal múltiples y con poderosas demandas instintivas, un pueblo cuya constitución le da posibilidad de libertad y que cada quien la usa en forma tan personal o arbitraria. El interés narcisista de cada persona, de cada grupo, hace que predomine, generalmente, la actuación para sí, en beneficio propio, la libertad que cada quien conviene específicamente y no la que convendría a la unidad nacional, lo que tiene que producir constantes conflictos que hacen imposible el uso de una libertad para todos igual. A esto decimos que se debe que al mexicano le guste recibir pero no dar, así el mexicano se caracteriza por su apatía en la producción, solo si recibe lo necesario para él y es por eso que declaramos que la mejor forma de poder solucionar este problema es con educación desde muy temprana edad.

#### IV. LA EVASIÓN FISCAL Y SU RELACIÓN CON LO SOCIO-ECONOMICO.

##### 1. Consideraciones generales.

Algunos contribuyentes, con el objeto de obtener liquidez, se exponen a incumplir sus obligaciones fiscales. El Estado como respuesta y a fin de evitar el aumento de las cargas fiscales, la inequidad y el desequilibrio de las finanzas públicas, mediante diversos programas concebidos contra la evasión fiscal busca recuperar los ingresos perdidos.

La estructura y la naturaleza de las diferentes medidas tomadas contra la evasión, responden a las prolíficas formas y manifestaciones de ocultamiento de los acontecimientos y hechos imponible a los que recurren los contribuyentes, omisión de ingresos, declaración de costos, deducciones y descuentos inexistentes, subvaloración de activos, mimetización ilegal de ingresos etc. Para dificultar la tarea de las autoridades y normar en extremo difícil la tipificación y recaudo de la obligación tributaria.

Sucesivamente reformas tributarias, se han impuesto como meta, con éxito variable, reducir la notoria erosión de la base imponible y la consiguiente disminución del recaudo efectivo en relación con el recaudo potencial, generada por la evasión. Tal vez constituye la lucha contra la evasión, un área de la legislación tributaria, de carácter permanente, siempre enriquecida con las experiencias ganadas, pero sujeta a incorporar en un acervo de diagnóstico e instrumentos de acción novedosos, métodos para descubrir y enervar las nuevas manifestaciones de incumplimiento de la obligación fiscal.

En resumen, dada la tipología de la realidad que pretende ser abarcada, la legislación tributaria tendrá necesariamente rasgos experimentales y empíricos, en cuanto que sus normas lejos de traducir exigencias teóricas se orientan a la búsqueda de resultados concretos.

Dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus formas, con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo ya que le signifique la menor responsabilidad fiscal.

La libertad para la utilización de las formas jurídicas sin embargo tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico.

Así mismo el abuso de las formas jurídicas, patente en la actualización de definiciones y categorías jurídicas con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, les sustrae su legitimidad y obliga al Estado a desestimar sus efectos.

La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente, los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica

Si bien la aplicación de la legislatura tributaria de conformidad con el criterio de interpretación esbozado aparte de la aplicación de otros principios

fundamentales de la fiscalidad pone en manos de la administración un arma poderosa para luchar contra los flagelos de la evasión y la elusión fiscales, se ha considerado procedente introducir, por parte del legislador, medidas especiales para enfrentarlos.

El contenido y alcance de las normas, procedimientos administrativos y prácticas judiciales, intuidas contra la evasión y elusión fiscales, sólo se entienden cabalmente tomando en consideración el contexto económico y social muy particular que pretenden gobernar y del cual han surgido. Además es notoria en el país la diferencia en la cara tributaria para contribuyentes con igual capacidad económica, originada en la mayor facilidad que exhiben ciertos grupos de contribuyentes para evadir o eludir el impuesto, en relación con otros como los que perciben sueldos y salarios, profesionales independientes, trabajadores por cuenta propia, agricultores y ganaderos, a lo que se adiciona el mayor poder político que detentan ciertos actores de la economía para obtener en su favor tratos preferenciales. A todo este quebrantamiento de la equidad tributaria cabe agregar la limitada capacidad administrativa de la administración de impuestos y la indiscriminada apertura al mundo exterior, no acompañada de medidas efectivas para combatir la evasión y la elusión fiscal en el ámbito internacional.

## 2. Análisis económico del Derecho y la evasión fiscal

Los impuestos que se recaudan de los contribuyentes son utilizados para sufragar el gasto público, este gasto público generalmente se ve reflejado en el mantenimiento y provisión de servicios públicos tales como educación, seguridad, servicio social, salud, etc. Todos y cada uno de estos servicios revisten las características de ser bienes públicos, lo cual consideramos que los impuestos deben de ser bien estudiados al momento de su aplicación porque de ahí emana la economía del Erario público y que será usada para nuestras propias necesidades.

A lo que Emilio Margain Manautou hace la siguiente referencia:

“En el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación, si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del

mismo, cuál será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedará grabada, si se dará origen a la emigración de la fuente afectada, si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar, si se dará origen a una fuere evasión ilegal, etc".<sup>123</sup>

Precisamente es por esto que decimos que deben estudiarse minuciosamente los efectos del impuesto que se pretenda implantar, con el objeto de lograr la finalidad que se busca con su creación. Uno de los problemas recurrentes cuando se habla de la provisión de bienes públicos consiste en que el mercado, por sí solo, no puede producirlos ni generarlos a los niveles deseables. La razón de lo anterior la encontramos en la naturaleza misma de estos servicios, que puede ser resumida bajo las características de no rivalidad ni exclusión en su consumo. Ello significa que en la presentación de un bien público muy difícilmente se puede excluir a una persona de su consumo y además que el consumo por parte de un individuo no afecta ni merma el disfrute que otro individuo puede tener del mismo en el mismo momento.

Bajo estas circunstancias, el contribuyente no encuentra los incentivos adecuados para aportar su carga fiscal al Erario, sabiendo que de cualquier manera el servicio público que se preste con base a las aportaciones del resto del universo de contribuyentes le resultara igualmente aplicable en su persona. Esto es, aun y cuando no entere su tributo, el contribuyente sabe que no se le puede excluir del disfrute de los servicios públicos que sufran los impuestos y en vías de consecuencia tiene desincentivo claro para pagar sus impuestos en tiempo y forma. Es por ello que creemos que la intervención del gobierno en el monitoreo y fiscalización del pago de impuestos es imprescindible.

En el caso de la evasión fiscal no es una excepción los costos de transacción en el caso de la evasión fiscal están íntimamente ligados con el nivel de complejidad de la obligación tributaria, mayor será el desincentivo para enterar el

---

<sup>123</sup> Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 2003, Pág. 85

tributo y mayor será el costo de fiscalizar a los particulares, dejando por ende un mayor espectro para la evasión no detectable.

La eficiencia y complejidad del mecanismo de monitoreo de la evasión fiscal está también íntimamente relacionada con las sanciones aplicables que al efecto establece el marco regulatorio. La penalidad o sanción que la legislación fiscal establece para la evasión fiscal puede ir desde sanción económica hasta la pena corporal( para el caso de la defraudación fiscal), en todo caso, lo que conviene mencionar sobre este punto es que las penas tanto económicas como corporales funcionan como un detractor en la comisión de la evasión fiscal por parte de los contribuyentes . Sin embargo, el aumento de las penas por sí solo no conduciría de manera directa a la reducción en el nivel de la evasión observado.

Otro elemento importante que consideramos es la toma de decisión por parte del individuo, corresponde a la percepción que éste tenga sobre el nivel de impunidad y la capacidad del Estado para detectar omisiones del pago de impuestos de una manera efectiva. Como es de suponerse, la correlación que une a esta percepción con el acto del pago de impuestos es negativa. Así, en la medida en que la gente percibe al órgano fiscalizador como órgano lento e ineficaz, sus incentivos a cumplir puntualmente con sus obligaciones tributarias se verán reducidos.

Por último, se señala lo importante que resulta el que la gente perciba como elevada la probabilidad de que las instancias administrativas y jurisdiccionales hagan acatar la legislación fiscal y los mecanismos de fiscalización y de sanción, desde el momento de la puesta en marcha de la auditoria hasta la potencial ejecución de la sentencia emitida en el caso.

Entre menos corrupta, más eficaz y más eficiente sea considerada la aplicación de las justicia tributaria los evasores potenciales tendrán un incentivo menor a desviarse del deber impuesto por la norma.

Es evidente que los anteriores conceptos no representan por mucho la totalidad de los factores que un individuo toma en cuenta al momento de definir su estrategia acerca de cumplir o no con sus obligaciones tributarias aunque si nos parecen los más relevantes.

## CONCLUSIÓN.

La evasión se presenta por inconformismo y desconfianza de los contribuyentes, cuando hay desacuerdos entre los principios de justicia fiscal y aplicación de las normas reglamentadas para tal efecto. La práctica de dicho

fenómeno constituye severa sangría en las finanzas públicas, pues si no se cumple con las obligaciones de aportar la contribución de los impuestos, quedan sobrecargados una parte de la sociedad que si cumple con sus contribuciones y no se tiene el dinero suficiente para satisfacer las necesidades de la sociedad en cuanto a su estructura y mejores servicios de necesidades básicas.

Falta de cultura fiscal, muchas personas no tienen la cultura de pago de contribuciones a que estamos obligados los mexicanos, los residentes en México y los extranjeros, incumpliendo así lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional que dispone:

Artículo 31 son obligaciones de los mexicanos:

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

La economía de los paraísos fiscales continúa siendo un misterio para muchos en el mundo. Es importante que todos sepamos que este tipo de economía puede ser adoptada solamente por naciones con una posición geográfica central respecto al continente o a la región y con un sistema bancario y de telecomunicaciones muy eficiente. Además, allí debe predominar el secreto bancario, protegido por fuertes leyes. Todo esto atrae a los grandes grupos y los grandes inversores que aprovechan diversos esquemas.

La existencia de paraísos fiscales es un problema grave que sin duda es un asunto que de resolverse se solucionaría a largo plazo, ya que por un lado, los países considerados de baja o nula tributación (o sea los paraísos fiscales) no muestran ningún interés en cambiar su legislación, porque se verían muy afectados política, económica y socialmente.

La Política tributaria es de gran importancia para el desarrollo económico de cualquier nación, esta debe ser adaptada a las realidades de cada nación,

cuidadosamente estudiada y ser aplicada con la más estricta disciplina, a fin de lograr los objetivos de crecimiento económico y desarrollo que persigue la Teoría Económica y sobre todo tratar de solucionar el problema de la evasión fiscal.

La reforma hacendaria está lejos de los beneficios prometidos, pues a pesar de que promovió bajo un espíritu social, los contribuyentes afrontan retos imposibles de resolver ya que no resuelve el problema de la evasión fiscal y que deja muchas pautas para seguirse efectuando dicho fenómeno.

#### FUENTES CONSULTADAS

ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, *La clausura en materia tributaria*, Argentina, Ed. Villela, 2002.

ANEIROS PEREIRA, Jaime, *Las sanciones tributaria*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 2005.

- APARICIO PÉREZ, José, *Delitos e infracciones tributarias, Teoría y práctica*, Valladolid, Ed. Lex nova, 1991.
- ARESPACOCCHAGA, Joaquín. *Planificación Fiscal Internacional*, 2 Edición, Madrid, Editorial Marcial Pons, 1990.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Ed Themis, 1997.
- BARRIOS HERNERT, Bettinger, *Paraísos Fiscales*, México, editorial ISEF, 1997.
- BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Doble tributación*, 14 edición, México, Editorial ISEF, 2007.
- BOIX REIG, Javier, *Los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 2000.
- BORRERO MORO, *La Tributación Ambiental en España*. Ed. Tecnos, 1999.
- C. MEJAN, Luis Manuel, *Sistema Financiero Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2008.
- CALVO ORTEGA, R, *La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos*, España, H.P.E, 1970.
- CAMARGO HERNÁNDEZ, David Francisco, *Evasión fiscal: un problema a resolver*, México, Ed.Dafra, 2005.
- CAMPAGNALE, Norberto Pablo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Buenos Aires, Editorial la ley, 2000.
- CARRASCO PARRILLA, Pedro José, *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Madrid, Ed. Castilla-La Mancha, 2000.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS, *Problemática general de los paraísos tributarios*, 2013.
- DE LA LLAVE DE LARRA, Joaquín, *El Sistema Fiscal Europeo*, Madrid, Ed. Triviumi, 1986.
- DE LA PEÑA MENA, José Antonio, *Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- DELGADO GARCÍA, Ana María, *El Deber de Información y Asistencia a los Obligados Tributarios*, Valencia, Ed. Tiran lo Blanch, 2004.
- DOGGARD, Caroline, *The tax havens and their uses*, London, Editorial the Economist intelligence unit limited, 1997.
- E. TRON, MANUEL, *Régimen fiscal de los extranjeros en México*, Tercera Edición, México, Ed. Themis ,1993.

- EINAUDI, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, México, Aguilar, 1948.
- FERNÁNDEZ ALBOR, *Estudios sobre criminalidad económica*, Barcelona, Ed Bosch, 1978.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Trayectoria del impuesto sobre la renta en México*, México, Facultad de Derecho UNAM, 1976.
- FOLCO, Carlos María, *Ilícitos Fiscales*, Argentina, Ed. Rubinzal-Culzoni, 2004.
- GABERÍ LLOBREGAT, José, *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 2005, Tomo II.
- GARCÍA ALBA, Iduñate Pascual, *La evasión fiscal en México*, México, universidad autónoma metropolitana, 1982.
- GARRIGUES, Walker, *La represión del fraude fiscal*, Madrid, Ed Asociación para el Progreso de la Dirección 1967.
- GIORGETTI, Armando, *La evasión tributaria*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1967.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1987, Volumen II.
- GONZÁLEZ ORTIZ, Diego, *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, Ed. Dykinson, 2002.
- GONZÁLEZ PINEDA, Francisco, *El mexicano, su dinámica psicosocial*, México, Ed. Pax Asociación Psicoanalítica Mexicana, 1971.
- GONZÁLEZ, *Los Impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional*, Madrid, REDF, 1983.
- GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso, *Fraude y delito fiscal en el I.VA*, Madrid, Ed Marcial Pons, 2008.
- HERRERO TEJEDOR, *En torno al delito fiscal: condicionamientos jurídicos previos para su implantación en problemas tributarios actuales*, Madrid, 1973.
- LAURÉ, Maurice, *Tratado de política Fiscal*, Madrid, Ed. prensa Española, S.A., 1960.
- LOMELI CERREZO, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, México, Editorial Porrúa, 1979.
- LÓPEZ GONZALES, Teresa, *Política fiscal y financiera*, México, instituto de investigaciones económicas, 2005.

- MADRIGAL, Francisco Javier Alonso, *Legalidad de la infracción tributaria*, Madrid, Editorial Dykinson, 1999.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de política fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1998.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, México, Ed. Porrúa, 1999.
- MARTÍNEZ JEAN, Claude, *El fraude fiscal*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1989.
- MERCÉ COSTA, Teoría Básica de los Impuestos: un enfoque Económico, Segunda Edición, España, Editorial Aranzandi, 2005.
- MUÑUZ MERINO, Ana, *Privilegios del crédito tributario*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 1996.
- PAZ VIVEROS, Marcela, *Delito tributario*, Santiago Chile, Ed. congreso, año 2001.
- PAZ, Octavio, *El laberinto de mi soledad*, México, Fondo de cultura Económica.1950.
- QUERALT, Juan Martín, *Derecho Tributario*, Séptima Edición, España, Ed. Aranzai, 1998.
- RAMOS, Samuel, *Hipótesis, El perfil del hombre y la cultura en México*, México, UNAM, Dirección General de publicaciones, 1985.
- SÁNCHEZ MORÓN, Miguel, *La Corrupción y los Problemas del Control de las Administraciones Públicas*, España, alianza editorial, 1997.
- SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, Novena Edición, México, Ed. Pac, 2008.
- SÁNCHEZ VEGA, Alejandro, *La obligación Civil y fiscal*, México, editorial Sista, 2005.
- SÁNCHEZ VEGA, Alejandro, *La defraudación fiscal u sus equiparables como delitos graves*, México, Ed. Sista, 1991.
- SANTOLAYA BLAY, Manuel, *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Ed. Fiscal CISS. España, 2008.
- SILVA PIZARRO, Manuel Eduardo, *Reforma Procesal Penal y Derecho Procesal Penal Tributario*, Chile, Ed. Metropolitana, 2004.
- SMITH, Adam, *La riqueza de las Naciones*, Madrid, Aguilar, 1956.

STERN, Nicolas, *The Theory of Taxation for Developing Countries*, New York, Oxford university press, 1987.

TAPIA TOVAR, José, *La evasión fiscal, causas, efectos y soluciones*, México, Ed. Porrúa, 2000.

TARANTINO R., Jacinto, *El Delito Tributario*, Buenos Aires, Ed. de zavalia visctor, 1976.

TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, Segunda edición, México Ed. Porrúa, 2001.

TORRES LÓPEZ, *Nota sobre las causas de las infracciones tributarias en el IX semana de estudios de Derechos Financieros*, Madrid, 1961.

VEGA RAMÍREZ, Willy Earl, *Análisis del Riesgo de la Desaparición del principio de relatividad de la sentencia en materia Tributaria*, México, Ed. Angel, 2004.

VID DE LA LUNA, *La doctrina de las leyes meramente penales y la evasión fiscal*, Madrid, SEDF, 1961.

VIDAL MARÍN, Tomás, *Un estudio Constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan*, valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 2003.

## HEMEROGRAFÍA

AGUIRRE PARBURGN, Rúben, *Notas para la presentación de Política Tributaria*, Revista NO 14, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

BOCHIARDO, José C., *Técnicas Jurídicas antielusivas*, Revista de facultad la doctrina, Córdoba, Argentina, vol. 2, no. 1 1994.

BARRÓN, C,ecilia Periódico Noroeste, Pág. 8A Septiembre 21, 2014.

DANZIN, Elliot, *Cumplimiento voluntario del contribuyente*, Revista trimestre fiscal. Año 13. No 39, Guadalajara, México, 1992.

GÓMEZ, Teresa, *Paraísos fiscales. Su origen, su justificación, ¿su próximo exterminio?* Periódico Económico Tributario No 46, 29 septiembre de 1993.

IDC asesor jurídico y fiscal, *Reforma Fiscal*, Revista idc, no. 315, Pág. 2, 15 de Septiembre 2013.

OEM, *El Sol de Puebla*, viernes 28 de enero del año 2000..

OEM, *El Sol de Puebla*. Sábado 16 de octubre de 1999.

ZEPEDA, Rodolfo, Periódico uno más uno. Número 7, 571. Año XXII. Jueves 19 de noviembre de 1998.

ROSEMBUJ, Tulio, *Competencia fiscal lesiva*, revista criterios tributarios no 127/128, buenos aires, marzo de 1999.

SAMPAIO DORIO, Antonio Roberto, Revista de investigación fiscal no 65. SHCP.

#### JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS

Primera Época. Pleno. Tesis I-J-68, pág. 249. Compendio 1937 a 1948. Resuelta el 13 de enero de 1941.

Semanario judicial de la federación, Octava Época, Pleno, VIII, Junio de 1991, Página 52, Tesis: P./J. 18/91.

SJF, V Época, Tomo LXXXIX, P. 1546, La interpretación Constitucional.

#### PAGINAS CONSULTADAS EN INTERNET

<http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/1011/1011904.pdf>.

El Economista, Septiembre 9, 2013

<http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2013/09/09/reforma-fiscal-captaria-14-pib>.

El Economista, Octubre 6, 2013

[http://eleconomista.com.mx/estados/2013/10/06/reforma-frenara-evasion-fiscal?cx\\_relacionadas=Nota03](http://eleconomista.com.mx/estados/2013/10/06/reforma-frenara-evasion-fiscal?cx_relacionadas=Nota03).

La civilización Azteca. 6 junio, 2009

[www.monografias.com/trabajos/civazteca/civazteca.shtml](http://www.monografias.com/trabajos/civazteca/civazteca.shtml).

Sanjuana Martínez, 9 Septiembre, 2013

<http://www.sinembargo.mx/opinion/09-09-2013/17266>.

Archivos de España e Iberoamérica, 15 junio, 2009

La gran enciclopedia de Economía

<http://www.economia48.com/spa/d/agencia-teoria-de-la/agencia-teoria-de-la.htm>.

<http://censoarchivos.mcu.es/CensoGuia/fondoDetail.htm?id=559789>.

Contraloría Departamental del valle de Cauca, 22 Marzo, 2007

<http://www.contraloriavalledelcauca.gov.co/publicaciones.php?id=31716>.

Noticiero Fiscal

<http://www.noticierofiscal.com/index.php/categorias/fraude-fiscal/434-mexico-en-primeros-lugares-de-evasion-fiscal-en-al.html>.

CNNEXPANSIÓN, México se une al g8 contra evasión, 18 junio, 2013.  
<http://www.cnnexpansion.com/economia/2013/06/18/pena-nieto-mexico-g8-fiscal-comercio-cnn>.

Banco de México

<http://www.banxico.org.mx/acerca-del-banco-de-mexico/semblanza-historica.html>.

**Amparo Casar, María**, Profesora-investigadora del CIDE. Es editorialista del periódico *Excélsior*, 2013

<http://www.nexos.com.mx/?p=15579>.

Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión

[http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos\\_ley/2014/iniciativa\\_lif\\_2014.pdf](http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_ley/2014/iniciativa_lif_2014.pdf),  
Pág. 4.

La jornada, Domingo 17 de Agosto 2014

<http://www.jornada.unam.mx/ultimas/2014/08/17/disposiciones-hacendarias-aprobadas-fomentan-la-evasion-arquidiocesis-6191.html>.

El economista, Nov 14 2013

<http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2013/11/14/habra-cero-tolerancia-evasion-fiscal-sat>.

La Jornada, Noviembre 3, 2013

<http://www.lja.mx/2013/03/evasion-fiscal-en-mexico-de-hasta-el-80/>

Amparo Casar maría, noviembre 1 2013

<http://www.nexos.com.mx/?p=15579>.