

SERIE VERDE TEMAS ECONÓMICOS



COMITÉ
Centro de Estudios de Derecho e
Investigaciones Parlamentarias




Estudio Sobre la


Evasión y la Elusión Fiscales en México


DRA. CECILIA LICONA VITE

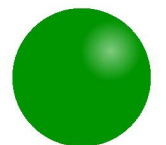
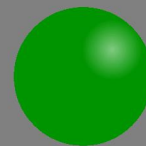
Octubre de 2011

SERIE VERDE
TEMAS ECONÓMICOS

 Av. Congreso de la Unión 66
Col. El Parque, C.P. 15960
México, D.F. Edificio I, nivel 2

 Tel. 5036-0000
exts. 58140 y 58141

 cedip@congreso.gob.mx
www.diputados.gob.mx/cedip





Estudio Sobre la

Evación y la
Elusión Fiscales

en **México**

**ESTUDIO SOBRE LA EVASIÓN Y
LA ELUSIÓN FISCALES EN MÉXICO
Octubre 2011**

ISSN 1870726-2

**Derechos Reservados
Marzo de 2007**

La reproducción parcial o total de esta publicación, sin la autorización previa de la Cámara de Diputados, dará lugar a las sanciones previstas por la ley.

El contenido de los trabajos de Investigación que se publican, así como las impresiones y gráficas utilizadas, son responsabilidad de los autores, lo cual no refleja necesariamente el criterio editorial.



PRESIDENTE DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS

Dip. Emilio Chuayffet Chemor

JUNTA DE COORDINACIÓN POLÍTICA

PRESIDENTE

Dip. Armando Ríos Piter

INTEGRANTES

Dip. Francisco Rojas Gutiérrez

Dip. Francisco Javier Ramírez Acuña

Dip. Juan José Guerra Abud

Dip. Pedro Vázquez González

Dip. Jorge Antonio Kahwagi Macari

Dip. Pedro Jiménez León

SECRETARIO GENERAL

Dr. Guillermo Javier Haro Bélchez

SECRETARIO DE SERVICIOS PARLAMENTARIOS

Lic. Emilio Suárez Licona

SECRETARIO DE SERVICIOS ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS

Ing. Ramón Zamanillo Pérez



**COMITÉ DEL CENTRO DE ESTUDIOS DE DERECHO E
INVESTIGACIONES PARLAMENTARIAS**

PRESIDENTE

Dip. Omar Fayad Meneses

SECRETARIOS

Dip. Ezequiel Rétiz Gutiérrez
Dip. Víctor Manuel Castro Cosío

INTEGRANTES

Dip. José Óscar Aguilar González
Dip. Fermín Gerardo Alvarado Arroyo
Dip. María del Rosario Brindis Álvarez
Dip. Gerardo Del Mazo Morales
Dip. Fernando Ferreyra Olivares
Dip. Sonia Mendoza Díaz
Dip. María Teresa Rosaura Ochoa Mejía
Dip. Arturo Santana Alfaro
Dip. Francisco Saracho Navarro
Dip. Pedro Vázquez González

**DIRECTOR GENERAL DEL CENTRO DE ESTUDIOS DE DERECHO E
INVESTIGACIONES PARLAMENTARIAS**

Lic. César Becker Cuéllar

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
I. NOTA PREVIA	4
II. CONCEPTO DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL	21
III. MEDICIÓN DE LA EVASIÓN	28
IV. CAUSAS DE LA EVASIÓN FISCAL	33
IV.1 Costo beneficio de quien evade	33
IV.2 Escasa conciencia o cultura tributaria	34
IV.3 Sistema tributario poco transparente y complejo. El caso de los tratamientos preferenciales	35
IV. 4 Comercio informal	37
IV. 5 Problemas de corrupción tributaria	39
IV. 6 Deficiente esquema de fiscalización y administración tributaria	40
V. MEDIOS PARA COMBATIR EL PROBLEMA DE LA EVASIÓN FISCAL	41
V.1 Costo beneficio de quien cumple con el pago de sus contribuciones	41
V.2 Promoción de la conciencia o cultura tributaria	41
V.3 Mayor equidad y transparencia del sistema tributario	43
V. 4 Simplificación de las normas tributarias y la administración tributaria	44
V. 5 Medidas contra la economía informal	45
V. 6 Combate a la corrupción tributaria	46
V. 7 Mejora de la fiscalización y administración tributaria	48
V. 8 Riesgo sancionatorio	50
V. 9 Relaciones tributarias internacionales que faciliten el intercambio de información entre los diferentes países	55
CONCLUSIONES	58
BIBLIOGRAFIA	59
LEGISLACIÓN	59
OTRAS FUENTES	60

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo central investigar y describir la problemática de la evasión y la elusión fiscales en México. Ello considerando que nuestro país en 1990 recaudó tan sólo un 11.4% del PIB; en el año 2000, un 11.0%; y en 2008, disminuyó a un 9.4%; y que tal bajo nivel de recaudación de los ingresos tributarios tiene como causas principales la evasión y la elusión.

Para ello, comenzamos por exponer generalidades acerca las contribuciones en México; su base constitucional y legal; así como el reconocimiento, en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, y en el Plan Estratégico 2007-2012 del Servicio de Administración Tributaria, de la necesidad de reducir la evasión fiscal para incrementar la recaudación de impuestos. Después, procedemos a definir lo que se entiende por evasión y elusión fiscal; en seguida, exponemos los métodos para medir la evasión fiscal; luego, enunciarnos las que, a nuestro juicio, son las principales causas de la evasión y la elusión fiscal; de ahí, pasamos a mostrar medidas que permitirían prevenir, combatir y reducir la evasión y la elusión fiscal. Finalmente, ofrecemos conclusiones con propuestas.

En esta investigación utilizamos, esencialmente, el método documental, a través de doctrina y legislación. El diseño de la misma es descriptivo, pero acompañada del análisis de la problemática planteada.

I. NOTA PREVIA

En nuestro país, las contribuciones que se recaudan son utilizadas para sufragar el gasto público, lo cual generalmente se ve reflejado en el mantenimiento y provisión de obras públicas (por ejemplo, carreteras, puentes, infraestructura de comunicaciones y transportes, etc.) o en servicios públicos (por ejemplo, educación, seguridad pública, salud, etc.). Todo ello para satisfacer necesidades colectivas¹.

Para cubrir ese gasto, año con año, la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) indica las cantidades estimadas que, para el ejercicio fiscal correspondiente, la Federación percibirá por concepto de contribuciones.

A la par, el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) anualmente señala el gasto neto total previsto, el cual corresponderá al total de los ingresos aprobados en la LIF para el ejercicio fiscal respectivo.

Así, por ejemplo, para el Ejercicio Fiscal de 2010, la LIF estableció que la Federación percibiría los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se detallan:²

¹Para Gregorio Rodríguez Mejía, es de lógica elemental decir que el Estado no puede tener vida sin los elementos económicos que integran la hacienda pública; como igualmente es lógico decir que sin tales elementos el Estado desaparecería; luego, si existen los obligados para aportar tales elementos, es imperativo que lo hagan, como imperativo es que el cumplimiento de este deber se ajuste a la ley y en ningún caso se incurra en omisión. La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga. Hablar de economía estatal equivale a hablar de las fuentes de operación del mismo. Vid., RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, *Evasión fiscal*. Consultable en la siguiente página: <http://www.buenastareas.com/en-sayos/Evasion-Fiscal/36753.html>.

²Vid., el artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010.

CONCEPTO		Millones de pesos
A	INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1,994,495.8
I.	Impuestos:	1,310,661.5
	1. Impuesto sobre la renta.	640,875.1
	2. Impuesto empresarial a tasa única.	53,195.1
	3. Impuesto al valor agregado.	485,554.9
	4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	50,057.6
	a. Gasolinas, diesel para combustión automotriz:	-12,214.9
	i) Artículo 2o.-A, fracción I.	-35,994.9
	ii) Artículo 2o.-A, fracción II.	23,780.0
	b. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	26,499.4
	i) Bebidas alcohólicas.	6,240.9
	ii) Cervezas y bebidas refrescantes.	20,258.5
	c. Tabacos labrados.	23,449.9
	d. Juegos con apuestas y sorteos.	2,538.8
	e. Redes públicas de telecomunicaciones.	9,736.4
	5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	21,067.9
	6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	4,027.1
	7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
	8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	2,424.6
	9. Impuestos al comercio exterior:	27,911.9
	a. A la importación.	27,911.9
	b. A la exportación.	0.0
	10. Impuesto a los depósitos en efectivo.	13,079.7
	11. Accesorios.	12,467.7
II.	Contribuciones de mejoras:	19.9
	Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	19.9



	III.	Derechos:	577,247.8
	1.	Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	3,318.3
	a.	Secretaría de Gobernación.	35.5
	b.	Secretaría de Relaciones Exteriores.	1,557.1
	c.	Secretaría de la Defensa Nacional.	0.0
	d.	Secretaría de Marina.	0.0
	e.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	245.5
	f.	Secretaría de la Función Pública.	3.1
	g.	Secretaría de Energía.	222.7
	h.	Secretaría de Economía.	47.1
	i.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	32.9
	j.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	731.7
	k.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	43.8
	l.	Secretaría de Educación Pública.	279.4
	m.	Secretaría de Salud.	9.8
	n.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.7
	ñ.	Secretaría de la Reforma Agraria.	68.5
	o.	Secretaría de Turismo.	0.5
	p.	Secretaría de Seguridad Pública.	30.0
	2.	Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público:	10,485.4
	a.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	0.6
	b.	Secretaría de la Función Pública.	0.0
	c.	Secretaría de Economía.	1,831.1
	d.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	2,834.1
	e.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	5,671.7

		f.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	27.9
		g.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	0.0
	3.	Derechos a los hidrocarburos:		569,464.1
		a.	Derecho ordinario sobre hidrocarburos.	475,045.3
		b.	Derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.	71,666.6
		c.	Derecho extraordinario sobre exportación de petróleo crudo.	0.0
		d.	Derecho para la investigación científica y tecnológica en materia de energía.	3,216.2
		e.	Derecho para la fiscalización petrolera.	26.6
		f.	Derecho único sobre hidrocarburos.	3,047.0
		g.	Derecho sobre extracción de hidrocarburos.	3,058.8
		h.	Derecho especial sobre hidrocarburos.	7,404.6
		i.	Derecho adicional sobre hidrocarburos.	0.0
IV	Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.			55.0
V.	Productos:			5,982.2
	1.	Por los servicios que no corresponden a funciones de derecho público.		16.3
	2.	Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:		5,963.9
		a.	Explotación de tierras y aguas.	0.0
		b.	Arendamiento de tierras, locales y construcciones.	2.3
		c.	Enajenación de bienes:	989.6
		i)	Muebles.	884.9
		ii)	Inmuebles.	104.9
		d.	Intereses de valores, créditos y bonos.	4,621.1
		e.	Utilidades:	450.7
		f)	De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
		ii)	De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.	0.0

		iii)	De Pronósticos para la Asistencia Pública.	449.6
		ivj)	Otros.	1.1
		f	Otros.	0.0
	VI	Aprovechamientos:		100,529.4
		1.	Multas.	1,149.7
		2.	Indemnizaciones.	785.1
		3.	Reintegros:	61.1
		a.	Sostenimiento de las Escuelas Artículo 123.	0.1
		b.	Servicio de Vigilancia Forestal.	0.1
		c.	Otros.	60.9
		4.	Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.	236.9
		5.	Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
		6.	Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
		5.	Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
		6.	Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.	0.0
		7.	Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.	0.0
		8.	Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0
		9.	Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.	0.0
		10.	5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	0.0
		11.	Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	1,412.9
		12.	Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.	637.7
		13.	Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.	0.0
		14.	Aportaciones de contratistas de obras públicas.	5.1
		15.	Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal.	1.0
		a.	Aportaciones que efectúan los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.	0.0
		b.	De las reservas nacionales forestales.	0.0

		16.	Cuotas Compensatorias.	301.1	
		17.	Hospitales Militares.	0.0	
		18.	Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.	0.0	
		19.	Recuperaciones de capital:	18.7	
		a.	Fondos entregados en fideicomiso, a favor de Entidades Federativas y empresas públicas.	14.7	
		b.	Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.	4.0	
		c.	Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0	
		d.	Desincorporaciones.	0.0	
		e.	Otros.	0.0	
		20.	Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.	0.0	
		21.	Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.	0.0	
		22.	No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.	0.0	
		23.	Otros:	95,820.1	
		a.	Remanente de operación del Banco de México.	0.0	
		b.	Utilidades por Reconstrucción de Deuda.	0.0	
		c.	Rendimiento mínimo garantizado.	0.0	
		d.	Otros.	95,820.1	
	B	INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS			802,466.3
	I.	Ingresos de organismos y empresas:			647,075.9
		1	Ingresos propios de organismos y empresas:	647,075.9	
		a.	Petróleos Mexicanos.	359,892.3	
		b.	Comisión Federal de Electricidad.	237,831.1	
		c.	Instituto Mexicano del Seguro Social.	15,083.6	
		d.	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.	34,268.9	
		2	Otros ingresos de empresas de participación estatal.	0.0	
	II.	Aportaciones de seguridad social:			155,390.4
		1	Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0	
		2	Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	155,390.4	

		3	Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.	0.0
		4	Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
		5	Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
C	INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS			379,369.9
	I.	Endeudamiento neto del Gobierno Federal:		360,903.7
		1	Interno.	360,903.7
		2	Externo.	0.0
	II.	Otros financiamientos:		26,000.0
		1	Diferimiento de pagos.	26,000.0
		2	Otros.	0.0
	III.	Déficit de organismos y empresas de control directo.		-7,533.8
TOTAL				3,176,332.0

Por su parte, el PEF para el Ejercicio Fiscal 2010, previó que el gasto neto total importaría la cantidad de \$3,176,332,000,000.00, correspondiente al total de los ingresos aprobados en la LIF para ese ejercicio fiscal.³

A lo anterior, es de recordar que la obligación de las personas de contribuir al gasto público, se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que literalmente dispone:

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 complemento, la propia Ley Suprema, por lo que hace a la Federación, es precisa en indicar que:

- El Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el PEF;⁴

³ Vid., el artículo 2 del Decreto de PEF para el ejercicio fiscal 2010.

⁴ Vid., la fracción IV del artículo 73 de la CPEUM.

- El Congreso de la Unión tiene atribuciones para establecer contribuciones:⁵ sobre el comercio exterior; sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 Constitucional; sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; y, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Asimismo, para establecer contribuciones especiales sobre: energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal, y producción y consumo de cerveza;⁶

- Los proyectos de ley que versen sobre contribuciones o impuestos deben discutirse primero en la Cámara de Diputados; y⁷

- La Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de aprobar anualmente el PEF, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.⁸

En la legislación secundaria, el Código Fiscal de la Federación (CFF) divide las contribuciones en: impuestos; aportaciones de seguridad social; contribuciones de mejoras; y derechos. Asimismo, establece las siguientes definiciones:⁹

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

⁵Vid., la fracción XXIX del artículo 73 de la CPEUM.

⁶Las entidades federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

⁷Vid., el artículo 72, fracción H, de la CPEUM.

⁸Vid., el artículo 74, fracción IV, Constitucional, el cual también faculta a la Cámara de Diputados para autorizar en el PEF las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes PEF. Para ello, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de LIF y el Proyecto de PEF a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el PEF a más tardar el día 15 del mes de noviembre. Pero, cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83 Constitucional, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de LIF y el Proyecto de PEF a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

Conforme al citado artículo 74, fracción IV:

- No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República; y

- Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de LIF y del Proyecto de PEF, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

⁹Vid., el artículo 2 del CFF.

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

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

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

El CFF define a los aprovechamientos como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.¹⁰

Ahora bien, en cuanto a las contribuciones, éstas encuentran su fuente formal en las siguientes leyes, a saber:

- Código Fiscal de la Federación;
- Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR);
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU);
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (LIDE);
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA);
- Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (LISAN);
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS);
- Ley Federal de Derechos (LFD);
- Ley Aduanera (LA);
- Ley de Comercio Exterior (LCE);
- Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT);
- Ley de Coordinación Fiscal (LCF);
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA);

¹⁰Igualmente, dispone que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de propio CFF, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza. También manda que los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables. Además, indica que son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado. Vid., el artículo 3 del CFF.

- Ley Federal del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH); y
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (LOTFJFA).

Eso adicionado por otros ordenamientos vigentes, como los convenios internacionales celebrados por México, en materia fiscal;¹¹ los reglamentos en la materia fiscal; la Resolución Miscelánea Fiscal del año correspondiente; los principales cambios de la Resolución Miscelánea Fiscal del año correspondiente, con relación con la del año anterior; las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior; los Criterios Generales de Política Económica; las Facilidades Administrativas en Materia de Simplificación Tributaria; la Especificación Técnica para la validación de contribuyentes personas morales y personas físicas exentas del IDE e IVA; y otras disposiciones fiscales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

La normatividad fiscal representa las reglas y criterios con los que los agentes económicos deben contribuir con sus impuestos. De esa manera, se define al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de cada impuesto contenido en la LIF de cada ejercicio fiscal, así como de las demás cuestiones relacionadas, como son: periodicidad de pago, método y forma de pago y obligaciones administrativas (como la contabilidad o la obtención del certificado de la firma electrónica avanzada).¹²

¹¹Respecto de la jerarquía normativa de los convenios internacionales, es de señalar que nuestra Constitución en su artículo 133 manda:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación -máxima intérprete de la Constitución- ha señalado la preeminencia de los tratados internacionales sobre las leyes generales, federales o locales. Ello en las tesis cuyo rubro dice:

• TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Novena Época, Pleno, Tesis: P. LXXVII/99, Materia Constitucional, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Noviembre de 1999, p. 46.

• TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. Novena Época, Pleno, Tesis: P. IX/2007, Materia Constitucional, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Abril de 2007, p. 6.

¹²La correcta aplicación del marco legal a las condiciones económicas genera una recaudación potencial de ingresos tributarios; es decir, el monto de impuestos que deberían ser pagados si todos los contribuyentes cumplieran cabalmente con sus obligaciones.

De modo general, la recaudación de impuestos es el resultado de la interacción de al menos tres factores: la economía, la normatividad fiscal vigente y la administración tributaria. El crecimiento económico genera mayores ventas y utilidades de las empresas, aumenta el número de trabajadores empleados y sus salarios, e incrementa el consumo y la inversión, entre otros efectos, lo que conduce a una expansión de la base gravable, lo que a su vez tiende a generar una mayor recaudación. Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Estudio realizado por el Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), Noviembre 24, 2009, p. 1.

En esa normatividad, el carácter de autoridad fiscal corresponde al Servicio de Administración Tributaria (SAT), órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), cuyas atribuciones y facultades ejecutivas se encuentran señaladas en la LSAT,¹³ la cual asigna a ese órgano diversas responsabilidades, a saber:¹⁴

- Aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público;
- Fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras;
- Facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones; y
- Generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.¹⁵

De acuerdo con su misión institucional, el SAT efectúa una serie de acciones para promover el correcto cumplimiento de la normatividad fiscal, que van desde labores de servicio al contribuyente, como el registro en el padrón de contribuyentes, asistencia en el llenado de los formularios de impuestos, hasta actos de fiscalización, cobranza y defensa del interés fiscal. Ello conlleva, presumible y conceptualmente, a una reducción en los niveles de evasión.¹⁶

En la medida en que el SAT cumple mejor su misión, la recaudación de impuestos federales se aproxima a la recaudación potencial. Con eso, el Estado mexicano contará con los recursos necesarios para el gasto público en las diferentes áreas indispensables para el desarrollo.¹⁷ A ello, no pasa inadvertido que la evolución de los ingresos tributarios administrados por el SAT tuvieron una media del 8.75% del PIB durante el periodo 2000 a 2008.

Esos ingresos tributarios –según un estudio del ITAM– alcanzaron un máximo en 2008 de 9.78% del PIB, y un mínimo en 2004 de 8.16%.¹⁸

¹³Vid., el artículo 1 de la LSAT.

¹⁴Vid., el artículo 2 de la LSAT.

¹⁵El SAT tiene entre sus funciones la de implantar programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

¹⁶Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Op. Cit., p. 2.

¹⁷Ibíd.

¹⁸El Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) son, en ese orden, los principales componentes de la recaudación. Los ingresos derivados del ISR (incluyendo el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo) a partir de 2008 alcanzaron un máximo de 5.18% del PIB en 2008. Por su parte, el IVA alcanzó un máximo de 3.78% del PIB en 2008. El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) administrado por el SAT (excluye, el IEPS petrolero) se ha mantenido relativamente estable alrededor del 0.36% del PIB. Los impuestos a la importación, después de haber alcanzado un máximo de 0.54% en 2000, en 2008 representaron sólo 0.3% del PIB, su mínimo histórico. El rubro de otros ingresos es poco significativo y en promedio representó el 0.12% de los ingresos totales. Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión, p. 4.

Ello evidencia un muy bajo nivel de ingresos tributarios de México que si se compara con otros países latinoamericanos y del Caribe, muestra todavía más esa problemática.

Un estudio llevado a cabo por la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) denominado: “La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”, presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL, en Brasilia, el 31 de mayo de 2010,¹⁹ dejó ver nítidamente el bajo nivel de ingresos tributarios de México, al situarlo en último lugar de entre treinta y cuatro países de América Latina y el Caribe, en porcentajes relacionados con el PIB, en los años 1990, 2000 y 2008:²⁰

Eso se percibe, a detalle, en los cuadros VII.1 y VII.2 del referido estudio de la CEPAL, que a continuación reproducimos, enfatizando el caso de nuestro país y de los países (Haití y Guatemala) que le anteceden en la tan baja recaudación:

Cuadro VII.1
AMÉRICA LATINA: INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL,
INCLUIDAS LAS CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL
(En porcentajes del producto interno bruto 1990 2000 2008)

	1990	2000	2008
Argentina a	16,0	21,5	30,6
Bolivia (Estado Plurinacional de) a	9,3	17,9	21,7
Brasil a	26,4	30,4	35,5
Chile a	15,5	18,9	20,9
Colombia a b	9,5	14,9	18,4
Costa Rica a	18,9	18,9	23,1
Cuba	...	27,5	25,2
Ecuador	10,1	11,6	16,5
El Salvador	10,5	12,4	14,6
Guatemala	7,6	10,9	11,6
Haití	7,3	7,9	9,6
Honduras	12,9	14,3	15,9
México	11,4	11,0	9,4
Nicaragua	9,0	17,5	21,7
Panamá	14,7	16,0	16,5
Paraguay	9,9	12,0	13,7
Perú	11,7	14,1	17,4
Rep. Dominicana	7,1	11,3	15,0
Uruguay	21,2	22,5	23,3
Venezuela (República Bolivariana de)	18,7	13,6	14,2
Promedio de América Latina (no incluye a Cuba)	12,9	15,7	18,4
Promedio de América Latina	12,9	16,3	18,7

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.

a. Corresponde al gobierno general.

b. La cifra de 2008 corresponde a 2007.

Cuadro VII.2
EL CARIBE: INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL, SIN INCLUIR
CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL a
(En porcentajes del producto interno bruto)

	1990	2000	2008
Antigua y Barbuda	18,4	15,8	21,3
Bahamas b	15,7	15,5	15,5
Barbados b c	28,2	31,1	34,1
Belice b	...	23,9	21,2
Dominica b	22,9	24,9	28,9
Granada	22,3	22,7	23,7
Guyana	27,6	29,1	32,0
Jamaica	20,7	22,6	26,5
Saint Kitts y Nevis	19,9	21,2	27,0
San Vicente y las Granadinas	24,0	24,0	28,1
Santa Lucía	26,0	22,5	27,1
Suriname b	...	34,1	22,8
Trinidad y Tabago (sic) b	22,4	25,3	33,8
Promedio del Caribe	22,6	24,0	26,3

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.

a. Años fiscales. Las cifras no incluyen contribuciones a la seguridad social.

b. Las cifras de 1990 en el caso de las Bahamas y Barbados corresponden a 1995, de Dominica a 1993 y de Trinidad y Tobago (sic) a 1999. Los valores de 2000 de Belice y Suriname corresponden a 2001.

c. Sector público no financiero.

¹⁹Vid., “La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”. Estudio presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL. Coordinado por Alicia Bárcena, Secretaria Ejecutiva de la CEPAL, con la colaboración de Antonio Prado, Secretario Ejecutivo Adjunto, y Martín Hopenhayn, Director de la División de Desarrollo Social, Brasilia, 31 de mayo de 2010, p. 248.

²⁰Para la CEPAL, los sistemas fiscales de América Latina y el Caribe se caracterizan actualmente por tres aspectos:

- Baja presión tributaria;
- Tributación regresiva; y
- Orientación deficiente del gasto público.

La CEPAL considera que si bien se han registrado ciertos avances frente a esas limitaciones, aún persiste una estructura tributaria altamente concentrada en los impuestos al consumo, elevados niveles de evasión y elusión, una escasa recaudación de impuestos directos como los que recaen sobre la renta —sobre todo de aquellos que provienen de las personas físicas— en comparación con los países desarrollados y una relevancia poco significativa o nula de los gravámenes de tipo patrimonial. De esta forma, lejos de funcionar como un mecanismo que favorece la distribución más equitativa del ingreso, los sistemas tributario y de gasto público de la región están presionando hacia una mayor desigualdad. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, Op. Cit., pp. 250 – 251.

De las cifras publicadas por la CEPAL, es palpable el bajo porcentaje de recaudación México²¹

Ello porque de un grupo de veinte países de América Latina y de catorce del Caribe, en el año de 2008, México se sitúa en último lugar²²

En contraste, en los citados cuadros, puede apreciarse que los países latinoamericanos con mayores ingresos tributarios son Brasil con 35.5%, y Argentina con 30.6% del PIB. En ambos casos, la recaudación ha aumentado en el transcurso de casi dos décadas.

Por lo que hace al nivel de recaudación de nuestro país, es de mencionar que ya se observaba desde décadas anteriores. Por ejemplo, en el año de 1980, los ingresos tributarios (sin incluir en Impuesto Especial de Productos y Servicios, IEPES, de gasolinas) fueron del orden del 9.63% del PIB; en 1990, alcanzaron la cifra de 11.4%; después, en 1998, descendieron al 9.19%; luego, en el año 2000 fueron del 11.0%; y en 2008 se redujeron a un 9.4% del PIB.²³

Al segundo trimestre de 2009, los ingresos tributarios derivados del Impuesto sobre la Renta (incluyendo IETU e IDE a partir de 2008), del IVA y del IEPS representaron el 9.87% del PIB.²⁴

²¹En opinión de la CEPAL, una forma de evaluar si el nivel de recaudación y la estructura tributaria son “adecuados” es comparando la relación entre impuestos y PIB en un amplio número de países. La situación de América Latina y el Caribe respecto de otras regiones del mundo es muy reveladora. En 2007, la carga tributaria de la OCDE representó casi dos veces la de América Latina como porcentaje del PIB. Por otra parte, en diferentes estudios sobre la materia, se muestra que el nivel potencial de recaudación de los países de la región es considerablemente más alto que el efectivo. De acuerdo con un trabajo reciente de Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá (2010), sólo en Argentina, Brasil, el Estado Plurinacional de Bolivia y Nicaragua existe una presión tributaria elevada en relación con el PIB per cápita, mientras que en el Uruguay y Costa Rica la carga tributaria parece compatible con su grado de desarrollo. En los demás países de la región se registra una presión tributaria claramente inferior a la que deberían tener de acuerdo con sus niveles de desarrollo. Esto quiere decir que hay margen para aumentar los ingresos públicos y, con ello, la capacidad redistributiva del Estado gracias a la provisión de mayores recursos. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, p. 248.

²²En el documento: Panorama General del Gasto Público en América Latina y México, de Paunovic, Igor, presentado en la Conferencia que dictó en la Cámara de Diputados, el 14 de mayo de 2007, señaló que en 1990 México recaudó un 12.6%; en 1995 un 11.3%; en el año 2000, un 12.1; y, en el 2005, un 11.0%. Vid., PAUNOVIC, Igor, Panorama General del Gasto Público en América Latina y México, Cámara de Diputados, el 14 de mayo de 2007.

²³Vid., RUIZ, Tomás, “El sistema fiscal mexicano: avances y retos”. Propuestas para una reforma fiscal integral I, Revista Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, Distrito Federal, Año LIX, 7 de julio de 1999, p. 4.

²⁴Ello, según datos de un estudio realizado por el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). La citada cifra es proporcionada por el ITAM, el cual señaló que la tasa promedio de crecimiento de la eficiencia recaudatoria para el periodo 2000 1er trimestre al 2009 2º trimestre, se estimó mediante el modelo económico en 2.19% para el Impuesto sobre la Renta (incluye IETU e IDE a partir de 2008); para el IVA en 4.44% y para el IEPS administrado por el SAT en 3.24%. En total al 2009 2º trimestre, los ingresos tributarios de esos impuestos ascendieron a 9.87%.

También indica que los resultados de la eficiencia recaudatoria del SAT para los años 2007 y 2008 -con base a las metodologías adoptadas por la institución- fueron los siguientes:

- Para 2007, \$20,750 millones de pesos en valores corrientes, y
- Para 2008, \$27,164 millones de pesos en valores corrientes. Como proporción del PIB, estos valores representaron el 0.18 y el 0.22%, respectivamente.

Así, el bajo nivel de ingresos tributarios de México persiste desde hace varios años.

Por lo tanto, no es raro que en 2008 ocupara el último lugar en recaudación tributaria de América Latina y el Caribe, habiendo pasado del 11.4% del PIB en 1990, al 11,0 en el año 2000, para caer al 9.4%, en el 2008.

Ello contra el promedio de la región que fue de 18.4%.²⁵

Los datos de la CEPAL arrojaron que si bien la presión tributaria de América Latina aumentó de un promedio de 12.8 por ciento del PIB en 1990, a un 18.4 por ciento en 2008, continúa siendo muy baja y, además, poco progresiva, habiendo países como México que escasamente recaudaron un 9.4%.²⁶

Por lo que hace a nuestro país, es de hacer notar que en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2007-2012, se reconoce que, por décadas, México ha venido

Al tercer trimestre de 2009, la eficiencia recaudatoria del SAT sumó \$44,350 millones de pesos en valores corrientes, lo que representó el 0.38% del PIB.

La eficiencia recaudatoria del SAT fue 0.295% del PIB en 2008 y 0.286% en 2009. Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Op. Cit., pp. 7 a 12.

²⁵ En el estudio de la CEPAL, el capítulo titulado “Pacto fiscal es la clave para cerrar brechas sociales”, esa Comisión retoma cifras oficiales sobre los ingresos tributarios de los países de la región, según las cuales México ocupa el último lugar en recaudación tributaria. Si los datos de México se comparan sólo con los de Haití, se nota que este país había venido mejorando sus ingresos tributarios, pues recaudó 9.5 por ciento del PIB en 2008, cifra que muestra un aumento, considerando que en 1990 recaudó 7.3 %, y en el 2000 un 7.9% del PIB. En cambio México vino de bajada, pues en el año 1990 recaudó un 11,4 %; en el año 2000 la cifra descendió a 11,0 %, y en el año de 2008 cayó al 9,4 % del PIB.

²⁶ La CEPAL asevera que:

- En promedio, la presión tributaria de América Latina alcanza alrededor del 18% del PIB;
- Este nivel es muy bajo en relación con el grado de desarrollo relativo de la región, sobre todo, con las necesidades de recursos implícitas en las demandas de políticas públicas que enfrentan los Estados latinoamericanos;
- Con todo, la evolución de la carga tributaria entre 1990 y 2008, incluida la seguridad social, muestra que la presión media de la región creció apreciablemente, del 12,9% en 1990 al 18,4% en 2008; y
- En los países del Caribe se observa un nivel medio de recaudación tributaria del 26,3% del PIB, que es significativamente más alto que el promedio de América Latina.

La CEPAL también expresa que América Latina y el Caribe no sólo recauda poco, sino que además recauda mal: menos de un tercio de la recaudación corresponde a impuestos directos, mientras que el grueso de la carga recae en impuestos al consumo y otros impuestos indirectos. Por eso, no es sorprendente que la distribución del ingreso después del pago de impuestos sea más inequitativa aún que la distribución primaria. De este modo, la diferencia en cuanto a los niveles de presión tributaria entre los países de la OCDE y los de América Latina puede explicarse principalmente por la baja carga tributaria sobre las rentas y el patrimonio en la región, ya que el nivel de impuestos al consumo es bastante similar. Si bien la recaudación del impuesto a las sociedades es parecida (algo más de tres puntos del PIB en la OCDE), hay disparidades significativas en materia de impuesto a la renta (0,9 puntos del PIB en América Latina en comparación con casi nueve puntos del PIB en la OCDE). Dado que el impuesto a la renta personal es el más progresivo de los impuestos, es posible inferir que la estructura tributaria de los países latinoamericanos es más regresiva que la correspondiente a las economías desarrolladas, lo que afecta negativamente la distribución del ingreso y constituye uno de los factores que hacen de América Latina y el Caribe una de las regiones más desiguales del planeta. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, Op. Cit., pp. 247 a 250.

registrando una baja recaudación fiscal como proporción del PIB en comparación con países con un grado de desarrollo similar.

Para resolver ese problema, en dicho Plan se previó mejorar la administración tributaria fomentando el cumplimiento equitativo en el pago de impuestos y **reduciendo la evasión fiscal**.²⁷

Asimismo, ante el problema de baja recaudación, el SAT en su Plan Estratégico 2007-2012, estableció, entre sus objetivos, el de obtener un crecimiento por eficiencia recaudatoria de ingresos tributarios en 1% con relación al PIB durante 2008-2012, y acelerar la tendencia en la reducción **de la evasión, para disminuirla**, hacia el año 2012, **12 puntos** porcentuales con respecto a la medición del 2004. Eso como un impacto de la eficiencia recaudatoria sobre la evasión, considerando la evolución de esa eficiencia en los niveles o el monto de la evasión.

De la misma forma, la CEPAL indica –citando a Jorratt- que la evasión afecta a la equidad horizontal, puesto que los evasores terminan pagando menos impuestos que los contribuyentes con igual capacidad de pago que deciden cumplir sus obligaciones tributarias; la evasión también puede reducir la equidad vertical, sobre todo en los impuestos progresivos a la renta, pues mientras más elevadas sean las tasas impositivas, mayor será el estímulo para eludir el pago de impuestos.

La CEPAL concluye que el control de la evasión y la elusión es un aspecto fundamental para mejorar los efectos distributivos de los sistemas tributarios de la región.²⁸

Ahora bien, el problema de la evasión fiscal, su explicación y la determinación de los mecanismos para reducirla son de vital importancia para cualquier país, y México no es la excepción.

Tan es así que en la literatura económica mexicana existe ya una subrama llamada la economía del cumplimiento/incumplimiento tributario, aunque también se ha abordado desde la perspectiva jurídica, organizacional y ética. Para poder combatirla, un buen primer paso es estimarla y, en la medida de lo posible, caracterizarla.²⁹

²⁷Vid., el PND 2007-2012. Ello en el Eje 2. Economía competitiva y generadora de empleos, OBJETIVO 1 Contar con una hacienda pública responsable, eficiente y equitativa que promueva el desarrollo en un entorno de estabilidad económica, en la ESTRATEGIA 1.1, Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, Presidencia de la República, 2007, p. 92.

²⁸La CEPAL explica que las personas con mayores recursos pueden acceder con más facilidad a asesorías profesionales que muchas veces promueven estrategias de elusión tributaria o reducen los riesgos del incumplimiento. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, Op. Cit., p. 252.

²⁹Vid., HERNÁNDEZ TRILLO, Fausto, ZAMUDIO CARRILLO, Andrés, NÚÑEZ VELASCO, Manuel y JARILLO RABLING, Brenda, Evasión Fiscal en México: El caso del IVA. Centro de Investigación y Docencia Económicas, Enero 2004. Consultable en la siguiente página: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Evasion-Fiscal-En-Mexico-Iva/446401.html>.

Y aunque la evasión fiscal no es una práctica sólo en nuestro país, sino que es común en otras latitudes;³⁰ para México es un problema, fundamentalmente por el efecto nocivo que produce sobre los recursos necesarios para que el Estado desarrolle de sus funciones básicas.³¹ Y es que, al verse mermados esos recursos públicos por la evasión fiscal, se ven mermadas las posibilidades de que el Estado mexicano proporcione obras públicas y servicios públicos a la sociedad. Por lo tanto, es necesario prevenir y combatir la evasión fiscal, como estrategia del fortalecimiento tributario.³² Pero esto acompañado de una disminución en el costo de recaudación, pues, según cifras oficiales, por cada peso recaudado, el costo es de 0.81 centavos, siendo la meta del SAT rebajar ese monto a 0.77 centavos.³³

A lo anterior, es de agregar que los efectos de la evasión fiscal son varios, entre ellos los siguientes:

- 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;

³⁰La evasión tributaria es un problema que afecta a países desarrollados, como aquellos en vías de desarrollo, que obstaculiza una política fiscal efectiva. Por ello, se procura evitar que aquellos contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones fiscales, continúen con esa actitud evasiva.

David F. Camargo Hernández, en un estudio sobre evasión fiscal, agrupa a países de acuerdo con la evasión fiscal. Para ello, habla de cuatro categorías. En la primera, menciona a aquellos países cuya evasión fiscal es inferior al 10%, como es el caso de Dinamarca, Nueva Zelanda y Singapur, entre otros. En una segunda categoría, señala a los países con evasión fiscal entre el 10 y 20%, como Canadá, los Estados Unidos de América, países de Europa Occidental y Chile. En una tercera categoría, alude a países con evasión fiscal entre el 20 y 40%, ubicando a naciones de América Latina. En la cuarta categoría, ubica a aquellos con evasión fiscal superior al 40%, correspondiente a países con estructura tributaria inoperante, carencia de recursos físicos y financieros e inadecuada capacitación y cualificación de personal, servicios ineficaces al contribuyente, alta rotación de personal técnico y gerencial, y prácticas corruptas generalizadas, en las que están incluidos países de Latinoamérica y Caribe. Sin embargo, reconoce que hay países latinoamericanos donde se ha iniciado una lucha frontal contra los evasores. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*, México, Distrito Federal, 2005. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

³¹La evasión constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país. Vid., HERNÁNDEZ MONTES DE OCA, Alejandra, *Evasión Fiscal*, México, Universidad Autónoma de Querétaro. Consultable en la siguiente página: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Evasion-Fiscal/239934.html>.

³²La evasión fiscal es un verdadero desafío de toda la sociedad. Vid., AQUINO, Miguel Ángel, *Herramientas para combatir la evasión*. Consultable en la siguiente página: <http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis2.shtml>.

³³En materia de recaudación aduanera, el costo es de 0.78 centavos por cada peso recaudado. La meta del SAT es de disminuirlo a 0.75 centavos.

El costo de recaudación neto en 2008 fue de 0.0088 pesos y en el primer semestre de 2009.

El SAT publicó su Plan estratégico 2007-2012, y en su Objetivo 3, planteó alcanzar un costo de recaudación no mayor de 0.0090 pesos por peso recaudado en 2012; al cierre de 2006, el costo fue de 0.0106 pesos. Vid., el Informe Tributario y de Gestión 2008 del SAT; el Plan estratégico del SAT 2007-2012; y el estudio del ITAM: *Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión*. Op. Cit., pp. 11 y 78.



- 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;³⁴

- La falta de respeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes, al ser éstas incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado; y

- La competencia desleal respecto de aquellos que no evaden, pues quien cumple con sus obligaciones fiscales se encuentra en desventaja frente al evasor, que obtiene mayores beneficios al no tener que transferir al Estado parte de sus ganancias.³⁵

Finalmente, es de resaltar que la evasión fiscal provoca distorsiones significativas en la asignación de los recursos del sistema económico, porque los impuestos impactan en las ganancias de las empresas.³⁶

II. CONCEPTO DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

La legislación fiscal no define específicamente lo que se debe entender por evasión y elusión fiscales. Sin embargo, esa terminología no es ajena a nuestro sistema jurídico.³⁷

³⁴ Quienes realizan actividades económicas cumpliendo todos los impuestos, se hallan en situación adversa frente a quienes evaden.

³⁵ El cumplido puede llegar incluso a fracasar al no competir en igualdad de condiciones.

La evasión aumenta en aquellos contribuyentes con mayores ingresos al no estar dispuestos a disminuir su capital, así como también genera efectos de satisfacción en algunos individuos que se jactan de defraudar al Estado sin ser evidenciados.

Los que evaden pueden cobrar menores precios por el mismo bien o iguales precios con mayores utilidades que los que cumplen con el fisco.

Ejemplo de caso concreto de efectos de la evasión tributaria es la importación ilegal de insumos para la producción, la cual desincentiva al empresario que cumple con el pago de sus obligaciones fiscales y el hecho de no existir controles eficaces a las actividades productivas.

Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David, F. Evasión fiscal: un problema a resolver. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

³⁶ 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. Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Op. Cit., p. 88.

³⁷ Es de mencionar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emplea los conceptos de evasión y elusión fiscales en los siguientes dos rubros (uno de jurisprudencia y otro de tesis aislada), ambos de la 9a. Época:

- RENTA. LA LIMITACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE LOS INTERESES ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OBEDECE A FINES EXTRAFISCALES DE CONTROL PARA EVITAR ELUSIÓN FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 10. DE ENERO DE 2005). Localización: 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Mayo de 2007; Pág. 728; [J]; y

- RENTA. EL ARTÍCULO 210, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCLUYE A LOS INGRESOS DERIVADOS DE CONTRATOS DE FLETAMENTO, NO TRANSGREDE LOS ARTÍCULOS 16 Y 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUES ES ACORDE CON EL ARTÍCULO 7, PÁRRAFO 1, 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. Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Agosto de 2007; Página: 641; Tesis Aislada.

Así, por ejemplo, la LSAT se refiere a esos vocablos cuando indica que:

- El SAT tiene atribuciones para solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera; y para proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera;³⁸

- Se entiende como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes;³⁹

- La Junta de Gobierno del SAT tiene atribuciones para aprobar el programa anual de mejora continua y establecer y dar seguimiento a las metas relativas a aumentar la eficiencia en la administración tributaria y mejorar la calidad del servicio a los contribuyentes. El programa anual de mejora continua deberá contener indicadores de desempeño para medir el incremento en la recaudación por combate a la evasión de impuestos;⁴⁰

- La Junta de Gobierno del SAT tiene atribuciones para analizar las propuestas sobre mejora continua que incluyan los aspectos relacionados con la lucha contra la evasión, la elusión, que sean elaboradas por las unidades administrativas del SAT; y⁴¹

- Anualmente, el SAT deberá elaborar y hacer público un programa de mejora continua que establezca metas específicas sobre el combate a la evasión y elusión fiscales; y el aumento esperado de la recaudación por menor evasión y elusión fiscales; y⁴²

- Con el propósito de conocer con mayor detalle los niveles de evasión fiscal en el país, el SAT deberá publicar anualmente estudios sobre la evasión fiscal.⁴³

En ese contexto, los conceptos de evasión y elusión fiscales son conocidos y empleados en la legislación fiscal mexicana, aunque no los define explícitamente.

³⁸Vid., el artículo 7, fracción VI, de la LSAT.

³⁹Vid., el artículo 7, fracción XIII, de la LSAT.

⁴⁰Vid., el artículo 10, fracción VII inciso c, de la LSAT.

⁴¹Vid., el artículo 10, fracción VIII, de la LSAT.

⁴²Vid., el artículo 21, fracciones I y II, de la LSAT.

⁴³En dichos estudios deberán participar al menos dos instituciones académicas de prestigio en el país. Sus resultados deberán darse a conocer a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras del Congreso de la Unión, a más tardar 35 días después de terminado el ejercicio. Vid., el artículo 29 de la LSAT.

Tales locuciones también son usadas en diversos acuerdos y convenios internacionales que, en materia fiscal, el Gobierno mexicano ha celebrado con diversos países.

Un ejemplo de ello es el Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, firmado en la Ciudad de México el 25 de septiembre de 2003.⁴⁴

Otro ejemplo, es el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Islandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en la Ciudad de México, el 11 de marzo de 2008.⁴⁵

A lo anterior, es de hacer notar que en el Diccionario de la Real Academia Española,⁴⁶ se indica que la voz “Evasión” deriva del latín *evasiō*, -ōnis, que significa subterfugio para evadir una dificultad; y acción y efecto de evadir. Por su parte, el vocablo “Evadir”, del latín *evadēre*, significa evitar un daño o peligro; eludir con arte o astucia una dificultad prevista; sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes; escaparse; desentenderse de cualquier preocupación o inquietud.

En mismo Diccionario, señala que la locución “Elusión” es la acción y efecto de eludir, del lat. *eludēre*; evitar con astucia una dificultad o una obligación; eludir el problema; eludir impuestos; esquivar el encuentro con alguien o con algo; y no tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente.

En esa terminología, de lenguaje común, los vocablos evadir y eludir son empleados como sinónimos.

Ahora bien, en el lenguaje jurídico, a la evasión fiscal, el Diccionario Jurídico Mexicano, la define como cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto en la ley; es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes

⁴⁴Vid., DECRETO Promulgatorio del Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, firmados en la Ciudad de México el veinticinco de septiembre de dos mil tres. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2007.

⁴⁵Vid., el DECRETO Promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Islandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en la Ciudad de México, el once de marzo de dos mil ocho. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2008.

⁴⁶Vid., el Diccionario de la Real Academia Española, 22.ª edición, 2001, voces: evasión, evadir y eludir.

están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas, omisiones violatorias de disposiciones legales. La evasión fiscal lleva implícita la ilicitud (antijurídica), es violatoria de disposiciones legales.⁴⁷

Ese mismo Diccionario distingue entre evasión y elusión fiscal, al definir a ésta como el proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la estructuración de figuras jurídicas atípicas.

Por otra parte, el Glosario de Términos Financieros, a la evasión fiscal la identifica con la defraudación a la administración tributaria, de la que dice se realiza mediante el ocultamiento o la simulación de cuentas de ingresos o gastos con el fin de pagar montos menores de impuestos.⁴⁸ Este Glosario soslaya la noción de elusión fiscal, pues no la contempla.

A lo anterior, es de destacar que un sector de la doctrina habla de la evasión y la elusión fiscales como sinónimos, mientras que otro distingue esos conceptos, considerando a la evasión como un hecho ilícito, y a la elusión como un actuar que no infringe la ley.

En ese contexto, José Tapia Tovar considera que la evasión fiscal significa eludir una obligación que la Constitución impone, obligación que tiene un contenido político-económico de participación en los gastos que requiere la nación, mismos que le son necesarios para su existencia y desarrollo.⁴⁹

Otro autor, Carlos Alberto Ortega Carreón también emplea como sinónimos las voces de evasión y elusión fiscales, y afirma que esta expresión constituye acciones comisivas u omisivas, por parte del contribuyente para no pagar los tributos o pagarlos en menor cantidad de la debida.⁵⁰

Por su parte, María Isabel Jiménez Almaraz identifica a la evasión fiscal con la defraudación a la administración tributaria, que se realiza mediante ocultación o la simulación de cuentas de ingresos o gastos con el fin de pagar montos menores de impuestos.⁵¹

⁴⁷Ese Diccionario añade que para que la acción comisiva u omisiva del contribuyente sea capaz de producir consecuencias jurídicas en el ámbito del derecho tributario, es necesario que esté prevista una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o el ilícito tributario. Vid., Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000 (decimacuarta edición), letras D-H, voz EVASIÓN FISCAL, elaborada por BUNSTER, Álvaro, p. 1371.

⁴⁸Vid., el Glosario de Términos Financieros. Biblioteca virtual. En la siguiente página: <http://www.biblioteca.co.cr/html/glosariofinanciero.shtml#E>.

⁴⁹Vid., TAPIA TOVAR, José, Evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones, México, Editorial Porrúa, 2000, p. 1.

⁵⁰Vid., ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Derecho Fiscal, México, Editorial Porrúa, 2009, p. 489.

⁵¹Vid., JIMÉNEZ ALMARAZ, María Isabel, "Causas que provocan la evasión fiscal de las empresas mexicanas", Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle, Vol. 5, Núm. 20, Enero- Junio 2003, México, Distrito Federal, p. 80.

En opinión de David Camargo Hernández, la evasión fiscal puede ser ilegal o legal. La primera, es el incumplimiento intencional total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias; se trata de una infracción a la ley, es hecho ilícito. En cambio, la segunda corresponde a la declinación en el pago de los impuestos usando los vacíos que existen en la ley, sin que constituya falta o delito. Tal evasión legal, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas; se trata de la captación de una expresión inglesa *avoidance*, que es muy representativa.⁵²

Para Antonio García Gómez, comúnmente se concibe a la evasión fiscal como una actuación por parte del contribuyente quien, al margen de la ley, busca por medio de engaños y acciones fraudulentas (y, en tal sentido, *dolosas*) evitar o disminuir la carga fiscal que le corresponde. En cambio, la elusión fiscal está relacionada con un actuar apegado a Derecho, de acuerdo con el cual se busca, igualmente, minimizar una carga fiscal, pero sin violentar la ley de manera alguna.⁵³

En consideración de Mauricio Cano del Valle, la evasión es un delito. En cambio, la elusión es un mecanismo empleado por los contribuyentes para minimizar la carga fiscal a su cargo sin contravención de lo dispuesto por la ley.⁵⁴

Leticia Morales -parafraseando a Giorgetti y Espinoza- expresa que la evasión fiscal se presenta cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que esté obligado; es cualquier hecho comisi-

⁵²Para el citado autor la evasión fiscal es el incumplimiento intencionado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación. Esa acción comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la denuncia o querrela penal en caso de tratarse de un delito.

Camargo Hernández también indica que hay quienes definen a la evasión como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Por lo que hace a la elusión, expone que consiste en que el sujeto pasivo evita el pago del impuesto, empleando medios contemplados en la ley o que no contradicen las disposiciones legales; es decir, la utilización de la norma tributaria para reducir el pago de impuestos. Por lo tanto, la elusión fiscal no constituye violación a la reglamentación tributaria, es compleja de medir y requiere tener cierto conocimiento del comportamiento de los contribuyentes en forma minuciosa, para saber si eluden o no sus obligaciones fiscales. Dicha evasión legal no es fiscalizada por las instituciones respectivas y, en caso de detectarse, no puede recibir sanción. Como no se investiga, su cuantificación se dificulta. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogeneizar el sistema tributario. Un ejemplo de evasión legal se encuentra en los países denominados paraísos fiscales, lugares donde los capitales extranjeros se eximen del pago de impuestos, situación que impide identificar el origen y destino de las inversiones. Otro ejemplo se presenta cuando la legislación tributaria contempla beneficios orientados a incentivar determinadas actividades de una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes, para pagar menos impuesto mediante la utilización de vacíos en la ley de tributación, reduciendo la carga impositiva con el apoyo de expertos tributarios, sin contravenir explícitamente las leyes. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

⁵³Vid., GARCÍA GÓMEZ, Antonio, *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2002, p. 58.

⁵⁴Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, *Evasión fiscal: una decisión racional*, México, Breviarios Jurídicos (45), Editorial Porrúa, 2006, p. XIV.

vo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud de la cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley.⁵⁵

Es de agregar que no falta quien juzga que el concepto de elusión es siempre antijurídico, porque se trata de una evasión lograda mediante abuso en las formas de los actos jurídicos.

Por nuestra parte, nos inclinamos por la terminología de nuestra doctrina dominante, que define a la evasión fiscal como un hecho ilícito derivado del incumplimiento intencional, parcial o total, de una obligación tributaria; distinguiendo ese concepto de la elusión, la cual no implica trasgresión a la ley.

Asimismo, notamos que en nuestra legislación fiscal no se contempla el delito de evasión fiscal, y menos aún el de elusión fiscal. El CFF, en su artículo 108 establece como delito la defraudación fiscal.⁵⁶

Al respecto, determina que comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Y manda que se sancione el delito de defraudación fiscal con las penas siguientes:

- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,221,950.00;
- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,221,950.00 pero no de \$1,832,920.00; y

⁵⁵Para Leticia Morales, la evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo (absorción de la fuerza laboral). La evasión se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios, productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes; en los procesos de importación o exportación; en mercados de divisas, entre otros), como informales. Vid., MORALES, Leticia. Planteamiento del problema de la evasión fiscal. Consultable en la siguiente página: http://www.mundodescargas.com/apuntes-trabajos/contabilidad/decargar_contabilidad-mexicana.pdf.

⁵⁶Carlos Alberto Ortega Carreón, estima que las acepciones más adecuadas deberían ser elusión fiscal, evasión fiscal y fraude fiscal. Pero el Código Fiscal de la Federación habla de defraudación fiscal, término que surge en 1989. Vid., ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Op. Cit., p. 491.



- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,832,920.00.

También prevé que cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

Igualmente, marca diversas hipótesis por las que el delito de defraudación fiscal será calificado,⁵⁷ y establece que cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

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

A la par, señala que para los fines del delito de defraudación fiscal, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Esto no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

De tal delito, es de meditar que el bien jurídicamente tutelado es el patrimonio del fisco federal, y que el uso de engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer.

A lo anterior, si identificamos a la evasión fiscal con el delito de **defraudación fiscal**, habremos de definirla como aquella en que una persona, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de

⁵⁷Esas hipótesis son las siguientes:

- a).- Usar documentos falsos.
- b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Asimismo, habremos de considerar que la omisión total o parcial de alguna contribución comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. Igualmente, habremos de tomar en cuenta la presunción de evasión fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

En ese contexto, entenderemos como elementos de la evasión fiscal:

- Que exista una persona física o moral, obligada al pago de contribuciones; y
- Que con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.⁵⁸

En último lugar, es de indicar que tal noción sería propia de nuestro sistema jurídico. De aquí que si queremos saber qué se entiende por evasión fiscal en el ámbito extranjero, habremos de revisar la legislación del país en cuestión para fijar el alcance del concepto. Por ejemplo, en Argentina, la evasión puede definirse como el delito de carácter doloso; es decir, con la intención y voluntad de actuar en contra de los intereses del Estado, ya sea incumpliendo, retardando o reduciendo las obligaciones tributarias de naturaleza legal, tanto en su aspecto material como formal.⁵⁹

III. MEDICIÓN DE LA EVASIÓN

Se ha dicho que medir la evasión fiscal no es fácil, pero los métodos para ello ayudan a:⁶⁰

- Cotejar el número de agentes económicos involucrados en cierta actividad y el número de registros de la agencia fiscalizadora;
- Comparar los datos de la agencia recaudadora con los ingresos y niveles de actividad reportados en otras fuentes; y

⁵⁸La evasión fiscal no sólo tendrá lugar cuando, como consecuencia de la conducta evasiva, se logre evitar total o parcialmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

⁵⁹En Argentina la evasión no es una figura jurídica independiente, se encuentra incluida en la defraudación (Vid., las leyes 20658 y 11683, artículos 45 y 46; asimismo, Vid., el Código Fiscal de Buenos Aires, de 1974, artículos 33 y 35). Vid., CESANA BERNASCONI, Mónica Inés, *Evasión fiscal Diseño de una propuesta para el diseño de una conducta fiscal*. Consultable en la siguiente página: <http://www1.unne.edu.ar/cyt/2001/1-Sociales/S-008.pdf>.

⁶⁰Vid., *Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión*. Op. Cit., p. 90.

- Predecir la probabilidad de que un contribuyente o grupo de contribuyentes cumpla o no correctamente con sus contribuciones en función de sus características socioeconómicas.

En América Latina, un método de medición difundido es el “potencial teórico”, que recurre a variables relacionadas para aproximar la recaudación que se obtendría si todos los contribuyentes pagasen sus impuestos, la que luego puede ser comparada con la recaudación efectiva para determinar evasión.⁶¹

Otros métodos para medir la evasión fiscal son los siguientes:⁶²

- El método del insumo físico, que supone una relación estable entre los insumos físicos empleados en la producción y el producto nacional. Con base en esta relación, se estima el tamaño de actividades económicas específicas, el cual se compara con el registrado en las cuentas nacionales. La diferencia se considera como actividad económica no reportada y se asocia con el monto evadido de ingresos fiscales. Este método intenta determinar la magnitud de ingresos, apoyándose en la producción de un insumo ampliamente utilizado y estable en el tiempo, y midiendo su relación con la producción nacional proveniente de cifras oficiales. Si existe una diferencia en el comportamiento de ambos, se atribuye a la economía informal, que para efectos del análisis se constituye en evasión fiscal;

- El método del enfoque monetario, que supone que a causa de la presencia de la economía subterránea, la relación entre la demanda de dinero y la producción nacional no se mantiene constante. Tal método se basa en que las innovaciones tecnológicas generan una disminución en la preferencia por efectivo. Si se observa lo contrario, el exceso de efectivo debe estar relacionado con la presencia de la economía subterránea, bajo el supuesto de estar utilizando el dinero más intensivamente que la economía formal. Este método presenta limitaciones porque la demanda de dinero no es directamente observable, además de que la economía subterránea realiza parte de sus actividades en la economía formal;

- El método de muestra selectiva, que compara la información presentada en las declaraciones por un grupo seleccionado de contribuyentes obtenida mediante auditorías. El resultado se extrapola al total de contribuyentes;

- El método del mercado laboral, que compara las tasas de participación laboral, de acuerdo con las estadísticas oficiales, con las mismas tasas obtenidas a partir de encuestas a empresas y trabajadores, a la diferencia se le aplica la productividad promedio de la mano de obra, para de ésta forma obtener un estima-

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Vid.*, CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

tivo del ingreso laboral no reportado y, por ende, de los ingresos fiscales que por este concepto se dejan de percibir; y

- El método de identificación de brecha, que compara el ingreso registrado en cuentas nacionales con el ingreso reportado en las declaraciones de impuestos, la diferencia constituye la brecha de ingreso evadido.

En nuestro país, se ha utilizado el método de información cruzada, que consiste en vincular los datos agregados registrados por las administraciones tributarias con otras fuentes de datos. La selección de la fuente de datos depende de los objetivos específicos de la investigación. Los indicadores pueden surgir de encuestas de ingreso-gasto, encuestas de empleo, y estadísticas de producción reflejadas en los Sistemas de Cuentas Nacionales o en muestreos de los resultados y actividades de empresas. Destacan como ventajas de este método el ser de los más económicos y más rentables. Adicionalmente, no sólo permite llegar a estimaciones razonables y rigurosas de la evasión, sino que al segmentar debidamente el análisis por tipo de impuesto, se generan orientaciones sobre dónde dirigir los esfuerzos fiscalizadores.⁶³

En nuestro país, diversas instituciones académicas han realizado mediciones de la evasión, donde se muestran tasas de la misma.

Al respecto, en la página de Internet del SAT se encuentran publicados diversos documentos que contienen datos sobre medición de la evasión, por ejemplo los siguientes:

- Estudio de la evasión fiscal generada por la industria textil, 2008,⁶⁴
- Evasión fiscal generada por el transporte terrestre, 2008;
- Evasión fiscal generada por el comercio ambulante, 2007;

⁶³El marco económico teórico relevante para la medición de brechas recaudatorias de contribuciones abarca:

La teoría del consumidor (especialmente la literatura sobre la utilidad esperada), cuando se desea explicar el comportamiento de los individuos en el pago de sus impuestos;

La teoría de la producción (en particular la optimización en la maximización de utilidades netas), en el caso de las decisiones de las empresas; y

La teoría de las políticas públicas relacionadas con la intervención gubernamental en la actividad económica, cuando se desea explicar el nivel general de impuestos y contribuciones para financiar el gasto público y para remediar prácticas fraudulentas en el pago de contribuciones.

Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Op. Cit., pp. 89 y 90.

⁶⁴En el estudio de referencia, se nota que la evasión fiscal de la industria textil la divide en dos partes:

La evasión que se produce por la importación de productos textiles; y la evasión en que incurre la industria textil en términos de los impuestos ISR e IVA. También se advierte que para el caso del ISR, la tasa de evasión fue la siguiente para el período 2001-2006: 48.2%, 49.2%, 55.1%, 74.4%, 52.9% y 55.9%. Para el IVA, la tasa de evasión fue la siguiente para el período 2001-2006: 62.3%, 49.7%, 46.4%, 55.2%, 27.5% y 20.7%. Vid., Estudio de la evasión fiscal generada por la industria textil, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Centro de Estudios Estratégicos Campus Ciudad de México, Investigador Coordinador Hugo Javier Fuentes Castro, México D. F., 16 de enero de 2009. Consultable en la siguiente página: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/estudios_ef/ResumenEjecutivo_SAT_TEXTL2008.pdf.

- Evasión fiscal a través de transacciones en efectivo, 2007;
- Medición de la Evasión Fiscal en México, 2006;
- Evasión Fiscal en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), 2006;
- Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas con ingresos por arrendamiento, 2005;
- Evasión Fiscal del Impuesto sobre la Renta de Personas Morales, 2005;
- Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta, Retención de Salarios, 2004;
- Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, 2004;
- Tamaño del sector informal y su potencial de recaudación en México, 2003; y
- Evasión fiscal en México: El caso del IVA, 2003.

Respecto de los porcentajes de evasión, es de advertir un estudio de 2009 del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM). Señala que en 2008 la evasión se redujo 13.21 puntos porcentuales con respecto a su nivel de 2004. La evasión en el 2004 se calculó en 36.57% del potencial recaudatorio. Asimismo, la evasión en 2008 fue computada en 23.36%.⁶⁵

Ante ese escenario, el SAT ha establecido su objetivo de acelerar la tendencia en la reducción de la evasión, con el propósito de llegar al año 2012 al nivel de 15% del potencial recaudatorio.⁶⁶

En relación con los niveles de evasión, un estudio del ITAM muestra que entre 2001 y 2008 se redujo 13.7 puntos porcentuales, con lo cual la tasa de evasión global disminuyó de 37.1% de la recaudación potencial a un nivel de 23.4%. En esos años hubo una tendencia decreciente (con excepción de 2004 y 2005) en la evasión fiscal del ISR, el IVA y el IEPS no petrolero, medida como un porcentaje de la recaudación potencial.⁶⁷

⁶⁵Vid., Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM), Medición de la Evasión Fiscal en México, 2009.

⁶⁶Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Op. Cit., p. 11.

⁶⁷En ese estudio se indica que México se observa que en 2007 y 2008, la evasión fiscal empieza a caer menos que en años previos y para seguir reduciéndola se requerirá de acciones adicionales, cada vez más difíciles y costosas de instrumentar de la administración tributaria.

Esa disminución –dice el citado estudio- se vio acompañada de una creciente eficiencia recaudatoria (medida en miles de millones de pesos a precios constantes del segundo semestre de 2009) de la administración tributaria de esos impuestos durante dicho periodo.

La experiencia internacional muestra (por ejemplo en el caso de la Gran Bretaña, donde la evasión fiscal es una de las más bajas del mundo) que en la medida que los niveles de evasión bajan, se requiere un esfuerzo adicional de eficiencia recaudatoria para seguir reduciéndolos.

La eficiencia recaudatoria comprende todas las acciones que realiza una administración tributaria para lograr que el contribuyente pague los impuestos voluntariamente, lo cual incluye desde actividades de acercamiento y apoyo al contribuyente -como difusión, registro, asistencia, etc.-, hasta acciones de fiscalización y juicios, así como el cobro coactivo.

La eficiencia recaudatoria del SAT medida muestra que la eficiencia recaudatoria en el ISR ha crecido a una tasa anual de 2.19% entre el primer trimestre de 2000 y el segundo trimestre de 2009; la del IVA, 4.44%, y la del IEPS, 3.24%.

Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Op. Cit., pp. 15, 57 y 99.

Según el referido estudio, el nivel de la evasión fiscal durante los años 2001-2008 fue el siguiente:

Año	Miles de millones de pesos
2001	37.08 22.52
2002	34.10 23.33
2003	31.65 24.49
2004	36.57 26.34
2005	33.07 28.12
2006	25.47 30.59
2007	23.40 34.66
2008	23.36 35.72

A lo anterior, es de señalar que, del grado de evasión fiscal en México en años anteriores, Mauricio Cano del Valle documenta que tan sólo durante el ejercicio fiscal de 2001 la evasión fiscal alcanzó un monto equivalente a poco menos del 5.5 del PIB del país; y que en ese mismo ejercicio, nuestro país ocupó el quinto lugar, en una lista de 75 países, por lo que respecta a los niveles de bases estimados.⁶⁸

Por su parte, María Isabel Jiménez Almaraz, en la obra denominada: "Causas que provocan la evasión fiscal de las empresas mexicanas", enseña que en el año 2003, la OIT calculó la evasión fiscal de México en 57%, mientras que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la situó en el rango del 30%.⁶⁹

A su vez, Alejandra Hernández Montes de Oca, en un estudio sobre evasión fiscal señala que la evasión de impuestos para el 2009 representó un 3% del PIB de nuestro país. Asevera que, tomando en cuenta que el PIB del 2009, fue de 11 995 339 millones de pesos, se puede decir que la evasión de impuestos equivalió a 359 860 millones de pesos.⁷⁰

⁶⁸Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, Evasión fiscal. Una decisión racional, Breviarios Jurídicos 45, México, Editorial Porrúa, 2006, p. XIII.

⁶⁹María Isabel Jiménez Almaraz, del nivel de evasión, explica que es el ISR el tributo en el que, según datos oficiales, ocurre la mayor evasión fiscal, llevada a cabo tanto por personas físicas, como por personas morales, quienes consciente y racionalmente optan por no pagar sus impuestos o no pagarlos en la medida en que deben hacerlo. Vid., JIMÉNEZ ALMARAZ, María Isabel, Op. Cit., p. 79.

⁷⁰Vid., HERNÁNDEZ MONTES DE OCA, Alejandra, Evasión Fiscal, México, Universidad Autónoma de Querétaro. Consultable en la siguiente página: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Evasion-Fiscal/239934.html>.

Finalmente, es de advertir que la CEPAL en un estudio publicado en mayo del 2010, denominado “La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”, advierte que los países de América Latina y el Caribe, entre ellos México, enfrentan serios problemas de evasión fiscal; que las tasas de evasión en el pago del ISR son muy elevadas y varían entre un 40% y un 65%, aproximadamente, lo que representa una brecha del 4,6% del PIB para el promedio de los países.⁷¹ En dicho documento, se evidencia que persisten elevados niveles de evasión y elusión fiscal en la región.

IV. CAUSAS DE LA EVASIÓN FISCAL

Las causas de la evasión fiscal son diversas. A continuación enunciamos las que a nuestro juicio son las principales.

IV.1 Costo beneficio de quien evade

Los contribuyentes conocen sus obligaciones fiscales y racionalmente evalúan la posibilidad de cumplir o no (total o parcialmente). Es así que la evasión fiscal se caracteriza por la premeditación para decidir no pagar contribuciones, o no pagarlas en la medida en que se debe hacerlo. Así, el contribuyente determina pagar debidamente sus impuestos o evadir parte o la totalidad de ellos. Para ello, el obligado fiscalmente considera la probabilidad de que la autoridad tributaria descubra la evasión y que, una vez descubierta, lo sancione efectivamente. Por el lado de los beneficios, toma en cuenta la ganancia esperada por la evasión de la contribución omitida o pagada parcialmente.

Así, el contribuyente pagará sus impuestos sólo en el caso que considere que los beneficios esperados de ello (en esencia, el evitar la sanción correspondiente) superen los costos correspondientes (el monto mismo del impuesto por pagar).⁷²

⁷¹ En dicho documento se indica que los sistemas fiscales de América Latina y el Caribe se caracterizan actualmente por tres aspectos:

- Baja presión tributaria;
- Tributación regresiva; y
- Orientación deficiente del gasto público.

Añade que, si bien se han registrado ciertos avances frente a esas limitaciones, aún persiste una estructura tributaria altamente concentrada en los impuestos al consumo; elevados niveles de evasión y elusión; una escasa recaudación de impuestos directos como los que recaen sobre la renta —sobre todo de aquellos que provienen de las personas físicas— en comparación con los países desarrollados y una relevancia poco significativa o nula de los gravámenes de tipo patrimonial. De esta forma, lejos de funcionar como un mecanismo que favorece la distribución más equitativa del ingreso, los sistemas tributario y de gasto público de la región están presionando hacia una mayor desigualdad.

La CEPAL menciona que esos altos niveles de evasión atentan contra el efecto redistributivo del impuesto a la renta. Vid., la CEPAL, “La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”, Op. Cit., p. 252.

⁷² Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, Op. Cit., p. 28.

En ese contexto, una persona que busque maximizar su bienestar pagará sus contribuciones debidamente siempre y cuando considere que el costo esperado de evadirlas es mayor o igual que el beneficio esperado de evitar su pago. A la par, la autoridad hacendaria continuará en sus esfuerzos por fiscalizar a una persona siempre cuando el costo marginal de fiscalizarlo sea menor al beneficio marginal de esa fiscalización (la contribución que se espera recaudar). En este contexto, presumiblemente los contribuyentes auditados serán los que manejen operaciones de mayor volumen (el potencial crédito fiscal imputable será mayor en tal medida).

Entre los elementos que tomará en cuenta el contribuyente para decidir el curso de su acción estarán: la sanción que la ley establece para su potencial evasión; la probabilidad de que sea fiscalizado y que la evasión sea detectada; la posibilidad de que su conducta evasora sea sancionada. Todo ello comparado con el monto del impuesto a evadir. El contribuyente optará por evadir el pago del impuesto específico si ello le resulta más benéfico. Eso generalmente resultará cuando la autoridad no fiscaliza.

El evasor seguirá empleando el método porque sabe que le da buenos resultados, si no existe la posibilidad de ser sometido a inspección, no recibirá ninguna clase de sanción y se mantendrá escondido porque le representa beneficios. Los incumplimientos se incrementan en forma progresiva, debido a la decisión que toma el evasor sobre la base de las expectativas de ganar o perder.

IV.2 Escasa conciencia o cultura tributaria

Una de las causas de evasión fiscal en México es la escasa cultura fiscal en la sociedad.

La escasa conciencia tributaria proviene de una idiosincrasia basada en varios aspectos:

⁷³Mauricio Cano del Valle dice que se podría hablar de un nivel de evasión óptimo a partir del cual los actos de evasión fiscal de los contribuyentes no merecen ser atendidos por la autoridad hacendaria al constituir situaciones que le producirán más costo que beneficio al propio Gobierno. Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, Op. Cit., p. 12.

⁷⁴Idem., p. 32.

⁷⁵En opinión de David Camargo Hernández:

- Los beneficios de la evasión se concentran en las empresas más obsoletas y poco eficientes que presentan una estructura organizativa con prácticas contables y financieras irregulares;
- Quien evade puede darse el lujo de llevar un estilo de vida más elevado que el contribuyente responsable, ya que el incremento de la riqueza ha sido posible gracias a la evasión en el pago de los tributos; y
- En el supuesto caso de que el fenómeno de la evasión pudiera ser erradicado, en un corto plazo se irían al fracaso empresas pequeñas y medianas que hoy se apoyan y crecen sobre la base de la evasión fiscal. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., Evasión fiscal: un problema a resolver. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.



- La idea de que los servidores públicos se roban los impuestos;
- La percepción del contribuyente de la poca justicia e imparcialidad en el cobro de impuestos;⁷⁶
- El malestar de los contribuyentes por la inequidad impositiva, que establece en la ley un trato fiscal distinto entre contribuyentes con similar capacidad contributiva;⁷⁷
- El disgusto de los contribuyentes porque se otorgue un trato fiscal más favorable a aquellos contribuyentes de mayor capacidad de aportación;⁷⁸
- La percepción de insuficiente calidad y cantidad de los servicios públicos que se ofrecen a la sociedad;⁷⁹
- La idea de la ausencia de un eficiente control administrativo;⁸⁰ y
- La percepción de la escasa atención que se presta por las autoridades a las promociones de los contribuyentes y a sus medios de defensa.

Todo ello genera que exista poca disposición al pago voluntario de las contribuciones.

Mientras la problemática de escasa conciencia o cultura fiscal no sea subsanada, parece difícil de resolver el problema de la evasión.

IV.3 Sistema tributario poco transparente y complejo. El caso de los tratamientos preferenciales

En opinión de algunos, el exceso y desorden de las disposiciones de carácter fiscal, entre ello un régimen de tratos preferenciales, son

⁷⁶El impacto de los impuestos en la salud financiera de la empresa, es parte de los mencionados aspectos. Vid., TAPIA TOVAR, José, *La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones*. México, Editorial Porrúa, 2000, p. 4.

⁷⁷Quien engaña al fisco puede ser motivado por un factor psicológico, al considerar injusto al sistema impositivo.

⁷⁸Al respecto, como ejemplo de ese malestar, se sugiere ver el correo enviado por salarey el 31 de mayo de 2010, como una queja de los que tienen la gracia de poder entrar a los sistemas especiales de tributación. Consultable en la siguiente dirección de Internet: <http://www.jornada.unam.mx/ultimas/2010/05/31/ocupa-mexico-ultimo-lugar-de-al-en-recaudacion-tributaria-cepal>.

Asimismo, se puede ver el correo con el título: *Que paguen las grandes empresas*, enviado por María. Consultable en la siguiente dirección de Internet: <http://www.jornada.unam.mx/ultimas/2010/05/31/ocupa-mexico-ultimo-lugar-de-al-en-recaudacion-tributaria-cepal>.

⁷⁹Tomás Ruiz opina que la insuficiente calidad y cantidad de los servicios públicos deriva, a su vez, de un sistema de poca captación, y que ello constituye un círculo vicioso que es necesario romper. Vid., RUIZ, Tomás, "El sistema fiscal mexicano: avances retos", *Propuesta para una reforma fiscal integral*, Revista Mercado de Valores, Nacional Financiera, Año LIX, edición en español, 7 de julio de 1999, p. 5.

⁸⁰La tasa de evasión de los principales impuestos está directamente relacionada con la capacidad de la administración tributaria de proveerle información y servicios de buena calidad a los contribuyentes para que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias, por un lado, y la capacidad de la misma de controlar eficazmente (fiscalizar, cobrar los impuestos morosos) el cumplimiento de los contribuyentes, por el otro lado. Vid., *Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión*. Op. Cit., p. 51.

motivos de confusión e incertidumbre estimulando a los contribuyentes a evadir. Esto atenta contra un sistema transparente.⁸¹

Al respecto la CEPAL ha considerado que la escasa recaudación directa en América Latina y el Caribe, así como la evasión, tiene como causas el trato preferencial y las “lagunas” tributarias características de nuestros sistemas impositivos, que dan lugar a “gastos tributarios” de considerable magnitud. En el caso del ISR, en la gran mayoría de los países se da un trato preferencial a las rentas de capital mediante una serie de exenciones o tratamientos especiales para colocaciones financieras, intereses de títulos públicos, beneficios de fondos de inversión, ganancias de capital en bienes inmuebles y acciones. También se observa, con frecuencia, un trato más favorable de la reinversión de utilidades. Estos gastos tributarios reducen la base imponible y aumentan la complejidad de los sistemas tributarios. En este contexto, no sólo dejan de cumplirse los requisitos básicos de equidad; esto es, que las personas con la misma capacidad de pago paguen el mismo monto por concepto de impuestos (equidad horizontal) y que aquellas cuya capacidad es mayor paguen proporcionalmente un monto más elevado (equidad vertical), sino que además se generan distorsiones económicas en materia de asignación de recursos que atentan contra la eficiencia global de la economía y deterioran la competitividad internacional.⁸²

Por su parte, un sector de la doctrina mexicana enseña la conveniencia de considerar que no pocas ocasiones en el debate fiscal se señalan la estrecha relación que existe entre la evasión y la estructura impositiva. Un esquema fiscal con mayor número de excepciones y tratamientos específicos o estímulos genera mayor espacio para la evasión que un sistema de aplicación general. Y muestra que un estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (conocida como OCDE, o por sus siglas en inglés como OECD, Organization for Economic Cooperation and Development), sobre la economía mexicana, publicado el 29 de abril de 1999, desde ese entonces indicó que los regímenes preferenciales, además de diluir la recaudación y dificultar la administración de los impuestos per se, crean lagunas significativas y propician evasión.⁸³

⁸¹En opinión de Roberto González Amador, como consecuencia de la evasión fiscal vinculada con la existencia de regímenes de tributación especiales, se pierden ingresos públicos por casi 700 mil millones de pesos, alrededor del 10% del PIB. La cifra es relevante, si se toma como punto de comparación que la captación fiscal en México equivale al 9.8 % del PIB. Vid., GONZÁLEZ AMADOR, Roberto, “Urge discutir nuevo pacto fiscal”, *Revista En Pleno*, 1, 8, marzo de 2003, p. 17.

⁸²Vid., la CEPAL, “La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”, *Op. Cit.*, pp. 250- 251.

⁸³Vid., RUIZ, Tomás, *Op. Cit.*, p. 4.

De ahí que, una reforma fiscal que disminuya o elimine tratamientos preferenciales no sólo fomentará mayor cumplimiento voluntario, sino que, además, significará mayor eficacia económica y alta equidad.⁸⁴

Por lo demás, la complejidad de las normas tributarias, vacíos, e inconsistencias, será el incentivo para que el contribuyente evada sus tributos. Asimismo, mayor será el costo marginal de la autoridad de fiscalizar a los particulares, dejando, por ende, un mayor espectro para la evasión no detectable.⁸⁵

Ello, sin que pase inadvertido que cada vez tenemos un régimen recaudatorio más complejo de lo que ya era, que sigue descansando fundamentalmente en los contribuyentes cautivos y que, además, implica mayor esfuerzo en el proceso de la declaración.

IV. 4 Comercio informal

Uno de los factores que son causa de la evasión fiscal reside en la actividad económica informal, también llamada economía subterránea o informal, al contrario de la formal.

⁸⁴Tomás Ruiz asevera que:

En el impuesto sobre la renta empresarial la existencia de tratamientos especiales afecta el buen desempeño de la economía, ya que el régimen fiscal afecta el adecuado flujo de recursos entre sectores, reduciendo la capacidad de crecimiento de la economía. Asimismo, propicia elusión fiscal, ya que hace atractivo alterar los precios de transacción entre empresas con relación accionaria, para ubicar las utilidades en aquélla que es objeto el tratamiento preferencial.

En el impuesto sobre la renta personal, la distinción entre tipos de ingreso para efectos de su tratamiento fiscal provoca gran inequidad y reduce significativamente la base gravable, obligando a mantener tasas marginales elevadas en niveles medios de ingreso. Esto ha provocado distorsiones en la composición de los ingresos laborales y un desincentivo al esfuerzo laboral y a la capacitación, afectando la productividad y la capacidad de los trabajadores para elevar sus ingresos.

Finalmente, en el Impuesto al Valor Agregado, el tratamiento desigual por tipo de bien y por región, ha conducido al impuesto a perder muchas de las ventajas por las cuales fue introducido, es decir, potencialidad recaudatoria, simplicidad administrativa y eficiencia económica. Este impuesto no es un buen instrumento de política económica para mejorar la distribución del ingreso, como en ocasiones se cree, ya que para eximir del mismo a los grupos de ingresos reducidos, es necesario sacrificar recaudación en los grupos de altos ingresos. En una visión integral de la política económica, los recursos que hoy se dejan de percibir por los tratos especiales en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), bien podrían dirigirse por la vía de programas específicos del gasto público a los grupos que verdaderamente lo requieren, con efectividad varias veces superior en cuanto a disminuir las desigualdades sociales.

Tomás Ruiz señala que en la reforma fiscal de 1999 se logró avanzar en la reducción de beneficios y estímulos fiscales, particularmente en el ISR empresarial, que provocaban importantes distorsiones debido a su aplicación desigual, impactaban significativamente la recaudación y daban lugar a espacios amplios para la elusión fiscal. Asimismo, indica que una tarea pendiente es la revisión de tratamientos especiales. Uno de los resultados de la eliminación de beneficios y tratamientos específicos será la reducción de los espacios estructurales que permiten la evasión. Vid., RUIZ, Tomás, Op. Cit., pp. 5 y 6.

⁸⁵Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, Op. Cit., p.14.

Tal economía informal no paga contribuciones al Estado, al no estar inscritos quienes son parte de ella, se ejerce en forma anárquica; corresponde a las actividades que no quedan registradas en las cuentas oficiales.⁸⁶ La evasión fiscal está ligada de una u otra forma a esa informalidad.

La corriente anglosajona conceptúa lo informal como el conjunto de actividades económicas que se realizan lícitamente dentro de un mercado, pero que sus transacciones no son contabilizadas en las estadísticas de las cuentas nacionales, debido a que dichas actividades se "escapan" del registro formal, con el fin de eludir total o parcialmente los controles del Estado, tales como los impuestos, las leyes u otros requisitos legales.⁸⁷

Entre las causas de esa informalidad se encuentran las regulaciones y controles en el mercado laboral impidiendo trabajar a los adultos mayores, así como razones de desempleo.

En la década de los sesenta, con la escasez del proceso de industrialización, se comienza a incrementar la economía informal como fuente de trabajo; luego se expande en la década de los setenta y de los ochenta, como consecuencia del aumento crónico del desempleo.⁸⁸ De nueva cuenta, en la década de lo novena, y en la que va del 2000 a 2010, las crisis económicas con su generación de desempleo, han dado paso a más informalidad y, con ello, evasión fiscal.⁸⁹

La informalidad subsiste por los márgenes de rentabilidad que genera el comportamiento de los compradores, que contratan con el comerciante ambulante.⁹⁰

⁸⁶En opinión de David Camargo Hernández, la economía subterránea, informal o clandestina, se puede definir como la red de transacciones que se produce sin ajustarse a la normativa tributaria transgrediendo la ley y evadiendo los impuestos correspondientes. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

⁸⁷La corriente anglosajona no incluye en su definición a las actividades ilegales indeseables, como la producción de artículos adulterados, el tráfico de drogas o el contrabando; en cambio, sí tiene en cuenta a las actividades económicas que, no siendo prohibidas por el Estado, se encuentran por fuera del registro legal y que en consecuencia, no se captan dentro de las estadísticas oficiales, como las ventas ambulantes o el servicio no oficial de transporte. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

⁸⁸Vid., MORALES, Leticia, *El problema de la evasión*. Consultable en la siguiente página de Internet: http://www.mundodescargas.com/apuntes-trabajos/contabilidad/decargar_contabilidad-mexicana.pdf.

⁸⁹Entre las causas del comercio ambulante, se indica que la economía formal y el aparato productivo de bienes y servicios han sido incapaces de proporcionar empleo estable y bien remunerado a los trabajadores en general y a los jóvenes y mujeres que se incorporan cada año al mercado de trabajo, lo cual se agudiza por los programas de reajuste económico, las migraciones internas y externas, sobre todo a la gran ciudad, provenientes del campo o de las ciudades pequeñas y marginales, así como por la aplicación indiscriminada de las nuevas tecnologías del aparato productivo. Vid., MORALES, Leticia, *El problema de la evasión*. Consultable en la siguiente página de Internet: http://www.mundodescargas.com/apuntes-trabajos/contabilidad/decargar_contabilidad-mexicana.pdf.

⁹⁰Tales ventas al público y en efectivo, por sus mismas características, se prestan para que la mayoría de clientes sean ocasionales; al comprador sólo le interesa que el producto sea de calidad y esté en buenas condiciones, por lo que no solicita la factura. De acuerdo con dicha circunstancia, muchas ventas se efectúan sin dejar soportes dando cabida a la evasión. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

En Honduras, mediante un mecanismo impositivo denominado impuestos sobre rentas netas, se busca incluir a la economía informal en el pago de impuestos. El método consiste en reducir de la carga sobre la renta neta un porcentaje de los gastos que pueda comprobar con la factura, de manera tal que sean las mismas personas quienes exijan factura porque se convertiría en un ahorro en el impuesto. La ventaja es que al incrementarse el número de personas que soliciten facturas, se elevará el pago del impuesto sobre ventas y de consumo entre otros. La debilidad del sistema consiste en que su practicidad se vuelve burocrática, al emitir facturas por cualquier gasto del mercado informal.

En nuestro país, mediante el IDE –Impuesto sobre Depósitos en Efectivo-, se está tratando de combatir la evasión generada por la economía informal.

IV. 5 Problemas de corrupción tributaria

Un contexto de corrupción del Estado generalmente induce a la evasión, pues el contribuyente evasor considerará pocas las probabilidades de ser detectado y sancionado por las autoridades. A la par, considerará la posibilidad de que las autoridades acepten sobornos.

En México –según un estudio del ITAM- el índice general de percepción de la corrupción respecto de las autoridades fiscales fue del 27.5% en promedio en 2008, y de 26.4% en promedio durante el primer semestre de 2009. Ha caído 12.6% anual desde un máximo de 53.3% en 2003.⁹¹

En opinión de David Camargo Hernández, entre las prácticas de corrupción de las autoridades fiscales, se pueden considerar la exclusión de contribuyentes de programas de fiscalización; aceptar deducciones falsas; omitir o reducir sanciones; las devoluciones indebidas; omisión en la fiscalización, permitiendo la prescripción de deudas; aceptar deducciones improcedentes; omitir evidencias; adulteración de documentos; cancelar o archivar expedientes con deudas, etc. Para el citado autor, el comportamiento corrupto de las autoridades fiscales:

o Incluye hechos criminales, tales como los sobornos, y actividades como el favoritismo, el nepotismo, el conflicto de intereses, el mal uso de las influencias, el aprovechamiento de la función pública para fines personales, el otorgamiento de favores a parientes y amigos, la indiscreción, y la utilización abusiva de información oficial;

o Permite ventajas competitivas de unos contribuyentes frente a otros, impidiendo que actúen libremente las fuerzas del mercado; y

⁹¹Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Op. Cit., p. 12.

o Origina que el Estado pierda recursos que podría obtener si todos los servidores públicos actuaran con honestidad.

Al someterse a los funcionarios públicos a un escrutinio permanente por parte de la opinión pública, se fortalece el control por medio de la sanción moral.

IV.6 Deficiente esquema de fiscalización y administración tributaria

El deficiente esquema de fiscalización y de administración tributaria abona a la evasión, en la medida que, por ejemplo:

o Controles insuficientes de la autoridad en su aparato recaudatorio y fiscalizador, pueden excluir a grandes consorcios industriales y empresariales, entre otros; y

o Dificultades y trabas que impone la autoridad vía normatividad, repercute como carga administrativa en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por eso, entre las causas que provocan la evasión fiscal en nuestro país se ubica a la deficiente labor de fiscalización que realizan las autoridades tributarias, así como las fallas en el proceso de administración fiscal.

A ello, es de recordar que la fiscalización se da por parte del Poder Ejecutivo sobre contribuyentes obligados al pago de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y aportaciones de seguridad social. Ello se lleva a cabo a través del SAT.⁹² Al respecto, la LSAT establece diversas atribuciones de ese organismo a fin de mejorar la administración fiscal y la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin duda, la función primordial que el fisco federal tiene por objeto es la recaudación del tributo; sin embargo, cuando por el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad tiene que investigar, revisar y liquidar las contribuciones, tal situación conlleva un gasto adicional para lograr que el contribuyente cumpla con sus obligaciones.⁹³

Esa labor de fiscalización lleva a la autoridad fiscal a imponer sanciones como una herramienta para evitar o destruir el uso de prácticas de evasión que se pueden volver cotidianas y que, si se dejan de sancionar, dejarían al contribuyente cumplido en franca desventaja ante el que de alguna manera no cumplió con oportunidad y espontáneamente el pago de sus contribuciones.⁹⁴

⁹² Es de mencionar que el principal mecanismo de fiscalización empresarial lo constituyen las auditorías fiscales.

⁹³ Vid., ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Derecho fiscal, México, editorial Porrúa, 2009, p. 344.

⁹⁴ Ibid., p. 346.

V. MEDIOS PARA COMBATIR EL PROBLEMA DE LA EVASIÓN FISCAL

La evasión es un fenómeno difundido en las economías modernas y probablemente no eliminable por cuanto que encuentra sus raíces en comportamientos e intereses individuales y colectivos firmemente arraigados. Lo que sí se puede hacer es prevenirla, combatirla y reducirla a niveles que no afecten las economías. Para ello, se requiere de voluntad política y de un cambio en el comportamiento y la posición de los individuos frente al Estado (credibilidad).⁹⁵ En ese sentido, es pertinente indicar algunas medidas para combatir la evasión.

V.1 Costo beneficio de quien cumple con el pago de sus contribuciones

Como contrapartida del costo beneficio de quien evade, es menester explicar ¿Cuál es costo beneficio de quien cumple? ¿Cuáles son los beneficios para quienes declaran con oportunidad y exactitud?

El beneficio significativo para quienes declaran y pagan con oportunidad sus impuestos es la tranquilidad de que no serán sujetos de persecución y sanción fiscal.

Adicionalmente, hay el beneficio para la comunidad en general consistente en el aumento de bienes y servicios prestados por el Estado. Ese beneficio se logra con el aporte de un grupo significativo de contribuyentes, que opten por cumplir en lugar de evadir sus obligaciones fiscales.⁹⁶

V.2 Promoción de la conciencia o cultura tributaria

Una de las causas de la evasión es la falta de una verdadera conciencia tributaria, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso.⁹⁷

⁹⁵David Camargo Hernández considera que afirmar que la evasión se pueda erradicar definitivamente sería una utopía. Mientras los individuos tengan la opción entre el cumplimiento legal y la evasión de la obligación a contribuir y no estén convencidos que en oportunidades es indispensable anteponerse a intereses personales, no se eliminará definitivamente. La evasión se presenta por inconformismo y desconfianza de los individuos sometidos a la imposición, cuando hay desacuerdos entre los principios de justicia fiscal y aplicación de las normas reglamentadas para tal efecto. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

⁹⁶Vid., *Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión*. Op. Cit., pp. 89 y 90.

⁹⁷Hay quienes consideran que no deben contribuir al erario público, porque sus aportes no generan obras y porque nadie les asegura que no despilfarran lo que aportan al Estado. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

Aunado a lo anterior, es común que se llame "carga fiscal" a la contribución que las personas tienen que realizar para que el Estado cuente con la posibilidad de realizar obras públicas y prestar servicios públicos a través de la recaudación.

Tal "carga fiscal", puesto que va a implicar una transferencia de recursos económicos del contribuyente al fisco, requiere ser entendida, por quienes la soportan, como un medio de llevar a cabo beneficios para la colectividad, de la que forma parte el contribuyente.

Por eso, para mejorar el nivel de recaudación en nuestro país y reducir la evasión fiscal, es conveniente que las autoridades fiscales promuevan la cultura del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, como producto de las acciones estratégicas de mejora continua aplicadas sobre los procesos operativos desarrollados por el SAT.

Tal conciencia o cultura tributaria podría impartirse desde las aulas de clase a los menores de temprana edad, inculcando los beneficios que acarrea el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales:⁹⁸

Y es que si una de las causas de evasión fiscal es la escasa conciencia o cultura tributaria, que genera poca solidaridad con el Estado, se necesita cambiar la idiosincrasia de las personas, para que entiendan que las obligaciones fiscales han sido establecidas para cumplirlas. Ello acompañado de inculcar una cultura de la confianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado.

La publicidad en medios de comunicación masiva sería uno de los medios para introducir la cultura tributaria, explicando que si el Estado no cuenta con recursos económicos necesarios no puede cumplir con sus funciones básicas, no podría proporcionar bienes y servicios públicos. Por lo tanto, sería pertinente incrementar la difusión inductiva para estimular la conciencia tributaria, poniendo de relieve los beneficios que produce el cumplimiento cabal de las obligaciones fiscales⁹⁹

⁹⁸En ese aspecto, el Estado podría incrementar su rol de educador en el tema de tributos, profundizando las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de contribuciones y el detrimento que produce el incumplimiento de la obligación fiscal. Esa información podría comenzar en la etapa de la educación primaria a los fines de arraigar estos conceptos desde la niñez. Ello mediante su inserción en los planes de educación cívica de las futuras generaciones. También podría realizarse una "Culturización Tributaria de la dirigencia", que comprendería a la dirigencia empresarial, sindical, política, cultural, etc., y englobaría a la esfera del Estado. Vid., AQUINO, Miguel Ángel, Herramientas para combatir la evasión. Estudio consultable en la siguiente página: <http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis2.shtml>.

⁹⁹Mediante políticas de información el contribuyente se debe convencer que los ingresos públicos son gastados e invertidos con acierto, pero para llegar a eso el Estado debe dar a conocer que con los recursos obtenidos se busca ejecutar programas en beneficio de la colectividad, educando a los ciudadanos para que tomen conciencia que frente al pago de las contribuciones, éste realiza obras públicas y presta servicios públicos de los cuales todos se benefician. A su vez se debe insinuar la aplicación de penas a quienes pretendan incumplir con sus obligaciones fiscales. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., Evasión fiscal: un problema a resolver. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.



De ese modo, la promoción de una conciencia o cultura tributaria tendrá el efecto de reducir la evasión.

V.3 Mayor equidad y transparencia del sistema tributario

La problemática de la evasión y la elusión fiscales está relacionada con la existencia de tratamientos preferenciales. Por ello, una reforma fiscal que disminuya tratamientos preferenciales fomentará un mayor cumplimiento voluntario y significará mayor eficiencia económica y alta equidad.¹⁰⁰

Por ello, un esquema impositivo que elimine, en la medida de lo posible, dichos regímenes y plantee tasas generales, tanto al consumo como al ingreso, combatirá la evasión.

Disminuir los regímenes de privilegio que ahondan más las diferencias entre los contribuyentes repercutirá en que se respeten los principios de justicia e igualdad, aumentando la capacidad de la administración tributaria para detectar a los evasores, para sancionarlos y para optimizar los recursos con el fin de estimular el cumplimiento voluntario.¹⁰¹

A ello, es de considerar que el PND 2008-2012, tiene entre sus estrategias la de mejorar la administración tributaria fomentando el cumplimiento equitativo en el pago de impuestos y reduciendo la evasión fiscal.¹⁰²

Finalmente, es de tener en cuenta que dicho Plan reconoce que en la actualidad, el sistema tributario está lejos de contar con las características de eficiencia económica, simplificación de los impuestos, transparencia y equidad. Ello, entre otras razones, porque en varios impuestos existe un tratamiento especial a ciertos sectores, y un gran número de exenciones. Por ello, determina como necesario adoptar una política tributaria que promueva la equidad, reduciendo la capacidad de evasión y elusión fiscales.

¹⁰⁰ Eliminar, en la medida de lo posible los regímenes especiales, y las exenciones indiscriminadas, ayudará a dificultar en gran medida los actos de evasión y elusión fiscales. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² Vid., el PND 2008-2012, en su Eje 2. Economía competitiva y generadora de empleo, especialmente en su OBJETIVO 1 Contar con una hacienda pública responsable, eficiente y equitativa que promueva el desarrollo en un entorno de estabilidad económica, pp. 92 a 97.

V. 4 Simplificación de las normas tributarias y la administración tributaria

Una de las medidas para combatir la evasión reside en el replanteamiento de la redacción de leyes, a efecto de que los contribuyentes promedio sean capaces de leer y entender la ley sin tener que recurrir en todo momento a especialistas encargados de desentrañar el sentido de las normas.

En diversos foros se ha comentado insistentemente la necesidad de llevar a cabo una reforma fiscal que simplifique las obligaciones fiscales, principalmente en beneficio del contribuyente de medianos y bajos ingresos.

Asimismo, se hace necesario que la autoridad fiscal ponga a disposición de los contribuyentes sistemas inteligentes de asistencia fiscal, a través de los cuales, de manera gratuita y expedita, las personas puedan entender el alcance y contenido de las obligaciones tributarias que les competen. Y aunque es de reconocer que ya se han dado algunos pasos en esta dirección, sin embargo, es necesario mejorar esos mecanismos para facilitar que los contribuyentes puedan preparar y presentar su declaración y realizar todos los trámites inherentes a sus obligaciones fiscales.¹⁰³

Ello considerando que una manera de luchar contra la evasión reside en facilitar el pago de los impuestos. Asimismo, tomando en cuenta que el cálculo y entero de los impuestos está íntimamente relacionado con la complejidad del esquema regulatorio.¹⁰⁴

Justamente, una variación de la eficiencia recaudatoria del SAT resultaría con la simplificación de trámites para los contribuyentes.¹⁰⁵

A lo anterior, es de destacar que el PND 2008-2012 reconoce que:

- La recaudación tributaria se ve dificultada por los elevados costos de cumplimiento para el contribuyente, tanto en tiempo como en dinero, así como por un marco legal complejo, que dificulta tanto el cumplimiento del contribuyente como el control de la autoridad;

¹⁰³ Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, Op. Cit., p.42.

¹⁰⁴ El contribuyente, por lo general, encuentra dificultad en desentrañar el sentido -oscuro, en muchos casos- de la norma fiscal. Ello porque la ley fiscal resulta compleja y de difícil interpretación. El contribuyente sufre también dificultad operativa al querer enterar sus tributos. Ello debido al exceso de requisitos que existen en cuanto al acto de enterar los tributos. Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, Op. Cit., p. 40.

¹⁰⁵ Es de señalar que en el estudio realizado por el Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del Instituto ITAM, en 2009, destaca la recomendación hecha al SAT para proveer a los contribuyentes información oportuna, completa y verídica, para que puedan cumplir sus obligaciones con mayor facilidad. Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión, Op. Cit., p. 29.

- Para facilitar el cumplimiento voluntario, reducir la evasión a niveles similares a los de países desarrollados, es necesario impulsar modificaciones en el marco jurídico que faciliten el cumplimiento mediante reglas claras y permanentes que contribuyan al combate a la evasión; y

- Por la complejidad en el pago de los impuestos, derivada de las diferentes exenciones y tratamientos especiales, se dificulta a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones; se estimula la elusión y la evasión fiscal; y se elevan considerablemente los gastos de la administración del sistema tributario.

Dicho Plan plantea la estrategia de simplificación de los impuestos, limitando los costos administrativos del sistema fiscal y promoviendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. En complemento, propone que el sistema fiscal mexicano debe tener como característica la transparencia, fomentando un diseño para la fácil y rápida identificación de las obligaciones fiscales, tanto para los contribuyentes como para las autoridades.¹⁰⁶

En congruencia con dicho PND, el SAT publicó su Plan estratégico 2007-2012, en donde se plasma el objetivo de incrementar la eficiencia de la administración tributaria.

A lo anterior, es de añadir que disminuir el costo de cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales, requiere de una administración flexible, que actúe en pos de la simplificación de las normas tributarias y de sus propios procedimientos de trabajo.¹⁰⁷

V. 5 Medidas contra la economía informal

Una de las medidas para combatir la informalidad, reside en actualizar las normas tributarias y de la administración tributaria, para minimizar esa área insuficientemente prevista en las disposiciones legales, y que da paso a la evasión. Ello podría llevarse a cabo implantando procesos sistemáticos de control masivo, suponiendo una menor presión tributaria en la fase inicial mientras se da la aceptación al régimen.

¹⁰⁶Vid., el PND 2008-2012, en su Eje 2. Economía competitiva y generadora de empleo, especialmente en su OBJETIVO 1 Contar con una hacienda pública responsable, eficiente y equitativa que promueva el desarrollo en un entorno de estabilidad económica, pp. 92 a 97.

¹⁰⁷Se requiere simplificar el sistema tributario haciéndolo más sencillo, flexible y entendible para los contribuyentes, de tal manera que puedan cumplir sus obligaciones sin mayores dificultades. Una administración tributaria es eficiente cuando la atención prestada al contribuyente le permita cumplir con sus obligaciones, en lugar de entorpecerlas con papeleos o trámites complicados mediante procedimientos ágiles que faciliten la determinación del tributo, y cuando se cuente con una eficiente infraestructura administrativa que permita manejar adecuadamente la información, creando una imagen de moralidad en la administración tributaria y haya unificación de criterios en la aplicación e interpretación de las normas. Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Op. Cit., pp. 89 y 90.

Se trataría de un régimen que permitiera salir de la ilegalidad y tributar, facilitando la gestión a la administración tributaria, al incrementarse el recaudo y la mayor redistribución del ingreso.

Sin duda, algunas dificultades para implantar el régimen para combatir la informalidad serían la delimitación de los grupos de contribuyentes; el ocultamiento de ventas; la voluntariedad para adherirse al régimen; y la articulación de principios de justicia contributiva de quienes realizan actividades informales, cuya actividad es desconocida por la administración tributaria, volviéndose complicado identificar el grado de contribución de acuerdo con las cifras reales de su actividad.

Empero, la posible implantación de un régimen para salir de la informalidad, aunque con limitaciones, constituiría un combate a la evasión y un incremento en el recaudo y mayor redistribución del ingreso.¹⁰⁸

Al respecto, David Camargo Hernández explica que en el norte de Italia los comerciantes de la calle tienen máquinas fiscales con baterías, lo cual les permite, los días de "mercado libre", armar su tienda en la vía pública, emitiendo la factura y dejando constancia de la operación sin necesidad de conectarse al suministro de energía eléctrica.¹⁰⁹

Por lo que hace a nuestro país, es de señalar que el SAT, en su Plan estratégico 2007-2012, plasmó, entre sus objetivos, el de combatir a la informalidad.

V. 6 Combate a la corrupción tributaria

Sin duda, la corrupción es uno de los grandes flagelos que genera desconfianza de la opinión pública en los servidores del Estado. Sus efectos negativos influyen en la economía, específicamente en los gastos del gobierno.

¹⁰⁸ Según David Camargo Hernández, en la creación de un régimen contra la informalidad se necesita reorganizar la administración tributaria, creándose unidades de control especializadas en el cumplimiento de las obligaciones de quienes se han autocategorizado y de auditorías masivas para comprobar si todos los contribuyentes se acogieron al régimen. Se requeriría también estimar la posible recaudación encasillando los establecimientos por sectores de actividad, ajustando la normatividad e incorporando el mayor número de contribuyentes mediante ulteriores tareas censales y de control tributario. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

¹⁰⁹ El citado autor indica que en Italia a todos los compradores se les entrega un recibo, aunque no falta el comerciante que eventualmente ofrece "negociar" el precio si no media factura, especialmente si se trata de turistas. También indica que en Estados Unidos de América y en Europa, casi cualquier transacción económica, por pequeña que sea, genera un comprobante fiscal respaldado por sistemas informáticos a los que la administración tributaria tiene acceso a la hora de fiscalizar al contribuyente. Si el comprador no exige su factura el vendedor se la entrega, incluso contra la voluntad de aquél; en caso contrario, existen sanciones que se aplican, a uno y a otro. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.



Se trata de un problema que alcanza altos niveles en comparación con países de similar desarrollo al nuestro. Sin embargo, en México se ha mostrado una actitud más decidida para combatirla.

Tal problema agudiza los niveles de evasión fiscal, pues merma la probabilidad de que el contribuyente sea sancionado por parte de la autoridad una vez detectado un acto de evasión. Ello porque aumenta la percepción del contribuyente de la posibilidad de que sus ilícitos no serán detectados, lo cual incentiva conductas de evasión fiscal.¹¹⁰

Por ello, aunque el problema de la corrupción está lejos de desaparecer, se puede controlar y reducir con políticas encaminadas a la moralización de la función pública como un objetivo.¹¹¹

Para combatir la corrupción algunas de las alternativas son: el control patrimonial de los servidores públicos; la seguridad en las oficinas públicas, para evitar que se incuben las prácticas corruptas; y mejorar los ingresos salariales de los servidores públicos. También se sugiere como pertinente hacer referencia al tipo de sanciones que se deben imponer a quien infrinja las normas, para evitar la impunidad.

Adicionalmente, es imprescindible educar a los servidores públicos y a la ciudadanía en materia de ética. Asimismo, implementar normas para explicar cómo y cuándo se debe presentar una denuncia, ante quién y de qué manera debe efectuarse.¹¹²

Los órganos de control interno tienen un amplio campo para combatir la corrupción de los servidores públicos mediante la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, la cual tiene por objeto reglamentar el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de: los sujetos de responsabilidad administrativa en el servicio público; las obligaciones en el servicio público; las responsabilidades

¹¹⁰ *Ibíd.*

¹¹¹ Mauricio Cano del Valle sugiere que ante una denuncia de corrupción se requiere no caer en imprecisiones que debiliten la posibilidad de desenmascarar al funcionario público corrupto que por lo general tiene estrategias que le permiten escabullirse y salir absuelto. CANO DEL VALLE, Mauricio, *Op. Cit.*, p. 49

¹¹² David Camargo Hernández muestra ejemplos de casos de corrupción de las autoridades fiscales, siendo una de las más usuales la que consiste en sacar ventajas de la situación de aquel contribuyente que se acerca a la administración tributaria con la intención de hacer gestiones para el pago de sus obligaciones fiscales y se deja enredar por un funcionario inescrupuloso quien, al darse cuenta que desconoce la manera como debe realizar los trámites respectivos, le presenta un panorama sombrío y promete ayudarlo a cambio de alguna retribución económica. Esta modalidad es bastante riesgosa para quien la practica porque en cualquier momento puede ser denunciado por el mismo contribuyente que no esté de acuerdo con sus exigencias. Se han visto casos donde éste le coloca al funcionario una celada para evidenciarlo y castigar así su actuación. *Vid.*, CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

y sanciones administrativas en el servicio público; las autoridades competentes y el procedimiento para aplicar dichas sanciones, y el registro patrimonial de los servidores públicos.

En el tema de la corrupción, sin duda, la moralización de la administración pública es prioritaria.

Al respecto, es de mencionar que, en términos de la LSAT, anualmente, el SAT debe elaborar y hacer público un programa de mejora continua que establezca metas específicas sobre aspectos como el combate a la corrupción.¹¹³

Finalmente, es de apuntar que en ese tenor, el Plan Estratégico 2007-2012 del SAT estableció mantener la tendencia a la baja en la percepción del contribuyente sobre el nivel de corrupción en el SAT, y lograr que el Índice General de Percepción de la Corrupción pase de 30% -obtenido en 2006- a 20% al cierre de 2012.¹¹⁴

V. 7 Mejora de la fiscalización y administración tributaria

En principio, es de señalar que la función de fiscalización, como herramienta de gestión tributaria, es un conjunto de tareas, acciones y medidas de la administración, tendientes a impulsar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones. Para ello, se busca obtener en forma voluntaria el cumplimiento de las obligaciones.

Uno de los objetivos de la labor fiscalizadora está dirigido a disminuir la brecha entre el recaudo potencial y el real. Otro objetivo, reside en determinar qué actividades y sectores económicos deben ser fiscalizados, mediante programas que les permita a las autoridades fiscalizadoras determinar con claridad las obligaciones de los contribuyentes y los presuntos evasores.¹¹⁵

A ello, es de considerar que si el contribuyente cumple con sus obligaciones, la autoridad optará por no fiscalizar. Pero la estrategia de la autoridad debe ser fiscalizar, para que el contribuyente en general opte por una estrategia del cumplimiento, ante la posibilidad de ser detectado y sancionado.¹¹⁶

Por eso, es importante que la autoridad fiscal se encargue de consultar y confrontar de manera cotidiana la información que los contribuyentes

¹¹³Vid., el artículo 21, fracción III, de la LSAT.

¹¹⁴Vid., el Plan Estratégico 2007-2012 del SAT, en el que se plasma el objetivo de ese organismo, de contar con una organización integrada, que sea reconocida por su capacidad, ética y compromiso.

¹¹⁵Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

¹¹⁶Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, *Op. Cit.*, p. 50.

le presentan, porque el cruce de información es una herramienta poderosa por lo que respecta a la detección de actos de evasión fiscal.¹¹⁷

La autoridad fiscal basará su decisión de fiscalizar en el beneficio esperado, comparándolo con el costo marginal que le reportará. Las revisiones fiscales, por lo general, estarán enfocadas a las operaciones de mayor cuantía. Sin embargo, una parte del presupuesto asignado a la fiscalización de los contribuyentes podría destinarse a realizar visitas aleatorias en los círculos con bajos niveles de ingresos. La idea es aumentar la percepción por parte de la ciudadanía acerca de la posibilidad de ser detectado.¹¹⁸

El incremento de la percepción de riesgo es la probabilidad de ser auditado y sancionado por no cumplir correctamente con las obligaciones, es factor determinante para las decisiones de los contribuyentes entre cumplir o no.¹¹⁹

¹¹⁷Una manera de hacer ese cruce es a través del sistema financiero. La circunstancia de que exista un flujo amplio de información entre el sistema financiero y las autoridades hacendarias, tal y como sería la obligación de reportar actividades que superen ciertos límites por parte de los bancos ante la autoridad fiscalizadora, conlleva a aumento en la probabilidad de detectar actos de evasión. También genera la noción de que toda operación realizada a través del sistema financiero se hará del conocimiento de la autoridad fiscal. El no poder hacer uso de las facilidades del sistema financiero para llevar a cabo su actividad, so pena de ser descubierto por autoridad fiscalizadora en la comisión del delito de defraudación fiscal, es un incentivo para los particulares a reportar y enterar debidamente sus impuestos. Los costos asociados de no hacer uso en lo personal del sistema financiero reducen considerablemente el beneficio esperado de evadir impuestos. Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, Op. Cit., p. 51.

¹¹⁸De acuerdo con una investigación realizada en México, 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 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 evasión. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

¹¹⁹En opinión de David Camargo Hernández, una forma de combatir la evasión es la utilización de sistemas modernos de información en los procesos de fiscalización, lo que permite agilizar investigaciones en la búsqueda de evasores, logrando resultados positivos en el corto y mediano plazo, lo que implica, a su vez, la reorganización y redefinición de las funciones de las instituciones encargadas de la administración tributaria que cause un impacto positivo en la sociedad. Otra manera, es mediante una mayor presencia institucional, aumentando el número de visitas fiscalizadoras y revisiones minuciosas a aquellas empresas o establecimientos de los cuales se tiene indicios de evasión, para lo cual se requiere el apoyo de la ciudadanía denunciando a quienes omiten ingresos y no soportan debidamente sus transacciones e inventarios, manipulando contablemente la base gravable, presentando utilidades nulas, pérdidas o solicitando devoluciones sospechosas entre otras.

También es indispensable que los funcionarios recobren el prestigio de ser incorruptibles, lo que se puede medir por sus acciones.

El control y la fiscalización tributaria permiten detectar las declaraciones incorrectas, desincentivando la evasión. Por eso es importante la política de información sobre la capacidad de control que tiene la administración tributaria y cuyo objetivo debe ser mantener su imagen previniendo conductas inadecuadas, para lo que se requiere de un sistema de registro de los contribuyentes potenciales.

Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., *Evasión fiscal: un problema a resolver*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

A lo anterior, es de indicar que la SHCP trimestralmente publica indicadores básicos de desempeño recaudatorio, entre los cuales destacan los que utiliza el SAT para evaluar la eficacia de la fiscalización que realiza tanto a grandes contribuyentes como a otros contribuyentes.¹²⁰

La eficacia en la fiscalización, según cifras presentadas por un estudio realizado por el Tecnológico de Monterrey en 2009, muestra una tendencia a disminuir la tasa de evasión fiscal, la cual bajó sensiblemente al pasar del 39.61%, en que se encontraba en el año 2000, a 23.36% para el 2008.¹²¹ Los gravámenes en los que la evasión es mayor son el IVA y el ISR para personas morales y asalariados. En el caso del IVA, en el 2000 la evasión fue de 23.2%, para el 2008 fue del orden del 17.7 por ciento. Por lo que hace al ISR para asalariados, la tasa de evasión estuvo en el año 2000 en un 31.3%, mientras que para el 2008 bajó al 15%. En lo que se refiere a ISR para personas morales, pasó del 48.2% en el 2000, a un 13.4% en 2008.

De ese modo, se observa que el SAT ha ejercido sus funciones fiscalizadoras a fin de reducir las conductas evasivas e incrementar el nivel de recaudación. Por lo tanto, es de esperar que continúe mejorando su eficacia en esa tarea.

Por último, es de advertir la necesidad de que el SAT tenga que equilibrar el ofrecer servicios sencillos y eficientes, con un control y fiscalización más efectivos, de manera tal que reduzca tanto la evasión como la corrupción.

V. 8 Riesgo sancionatorio

Las sanciones previstas en la ley y los mecanismos para aplicarlas actúan desincentivando la conducta de evasión por parte de los contribuyentes.

Esas sanciones deben dejar en claro al contribuyente el riesgo que enfrentará si incumple su obligación fiscal, evidenciando que ese riesgo le traerá una carga más pesada en comparación con el beneficio obtenido por una conduc-

¹²⁰En cuanto a la fiscalización, lo ideal sería contar con funcionarios fiscalizadores de alto nivel profesional, con el suficiente conocimiento para seleccionar casos para fiscalizar.

¹²¹Sin embargo, el citado estudio, en términos absolutos, reportó un aumento en millones de pesos, ya que mientras hace 10 años el monto de la evasión ascendió a 275,601 millones de pesos, para el 2008 sumó 316,436 millones de pesos. Esto debido a que con el paso del tiempo creció la recaudación potencial que se puede obtener en nuestro país. Eso lo explicó Hugo Fuentes, coordinador de la investigación. “Para obtener la tasa de la evasión nos basamos en la recaudación potencial, es decir, lo máximo que se puede obtener menos la recaudación que se obtuvo”, explicó el investigador. El Tecnológico de Monterrey consideró para su estudio los impuestos que administra el SAT (ISR, IVA y el IEPS) menos el IETU, debido a su reciente creación. Fuentes explicó que aunque la recaudación ha crecido, los tratamientos especiales legales implican un costo fiscal. Dijo que los gastos fiscales (entendidos como regímenes especiales, tasa cero y exenciones, entre otros) representan entre 7 y 8% del Producto Interno Bruto (PIB), sin incluir el ISR para personas morales. Sin embargo, al considerar todas las exenciones de las que gozan las empresas, los gastos fiscales fluctuarían entre 8.5 y 9.5% del PIB.

ta evasora. Asimismo, las sanciones deben ser lo suficientemente severas como para convencer al contribuyente de que lo mejor es cumplir.¹²²

Es de apuntar que hay quienes consideran que la evasión se debe sancionar con penas económicas significativas. Otros piensan que debe hacerse con arresto a aquellas personas que se apropien de los dineros del Estado. Algunos creen que en vez de un castigo severo debe amonestarse al evasor, obligándolo a que a partir del momento que sea desenmascarado corrija e ingrese a la fila de los que tributan con honestidad, porque una actitud represiva puede desestimular no necesariamente al evasor, sino a quien está cumpliendo con oportunidad y se sienta perseguido decidiendo cancelar su actividad o trasladarla a otro lugar donde encuentre mejores condiciones. Este sector estima que la pena de prisión no es la solución, sino en casos excepcionales.¹²³

En lo que sí hay uniformidad doctrinaria es en desarrollar campañas masivas en las que se indiquen las sanciones a que se hacen acreedores los evasores fiscales. Eso para que el contribuyente evasor, que no ha sufrido inspecciones, sea inducido a cumplir.

Por otra parte, es de mencionar que la evasión tributaria 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 ilícitos, no se les llevó a la cárcel por esos crímenes sino por el incumplimiento en el deber de tributar. Uno de esos casos fue el de Al Capone, gángster estadounidense de origen italiano, quien en la década de los veinte condujo una organización dedicada al tráfico de bebidas alcohólicas, a la prostitución y al juego ilegal, con asiento en Chicago, siendo acusado de evasión de impuestos en 1931, como única manera para enviarlo a prisión.¹²⁴

¹²²Miguel Ángel Aquino juzga que las sanciones por evasión deben ser razonables, de tal forma que no sean exageradas en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción, porque si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por no aplicarse. Por ello, dice que para erradicar la intención de incumplir deben darse tres factores en forma concordante: la capacidad de la administración tributaria para detectar a los evasores; la posibilidad de que los evasores puedan ser sancionados; y la posibilidad de forzar el cumplimiento respectivo. Vid., AQUINO, Miguel Ángel, Herramientas para combatir la evasión. <http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis2.shtml>.

¹²³Según David Camargo Hernández, hay que tener en cuenta que si se presenta alguna clase de normatividad frente a la evasión, ésta debe ir dirigida principalmente a quienes debiendo tributar nunca lo han hecho y en la medida que sean evidenciados, la administración tributaria además de sancionarlos debería cobrarles los costos en que haya incurrido para detectarlos; a quienes tributen parcialmente evadiendo determinados montos se les debe dar otro tratamiento, porque se entiende que son contribuyentes. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., Evasión fiscal: un problema a resolver. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

¹²⁴Otro caso es el de Sun Myung Moon fundador de la iglesia de la unificación, en Corea del Sur en el año 1954. Su filosofía consistía en establecer un reino en la tierra por mediación suya y de su mujer, para salvar al mundo del comunismo satánico. Los ingresos de Moon crecieron tanto en Japón como en Corea atrayendo miles de adeptos. A comienzos de los años setenta, su iglesia se trasladó a los Estados Unidos de América, extendiendo su influencia en todo el mundo. Sun Myung Moon fue llevado a prisión por evasión de impuestos en 1984. Vid., CAMARGO HERNÁNDEZ, David. F., Evasión fiscal: un problema a resolver. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

En México las sanciones en materia tributaria comúnmente son multas, según lo establecido por el artículo 21 constitucional. Pero hay ocasiones que por la naturaleza de la infracción, la sanción es la pena corporal. Ese es el caso de la defraudación fiscal, delito que comete el evasor fiscal.

Ese ilícito penal, se encuentra tipificado en el artículo 108 del CFF, que dispone que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

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

También manda que el delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,221,950.00;
- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,221,950.00 pero no de \$1,832,920.00; y
- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,832,920.00.

Asimismo, establece que cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

Igualmente, instituye que el delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 del propio CFF,¹²⁵ serán calificados cuando se originen por:

¹²⁵El artículo 109 del CFF determina que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

- Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta;
- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado;

- a).- Usar documentos falsos.
- b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

El referido artículo 108, además dispone que:

- Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad; y
- No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

-
-
- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal;
 - Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal;
 - Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente;
 - Comercialice los dispositivos de seguridad a que se refiere la fracción VIII del artículo 29-A del CFF. Se entiende que se comercializan los citados dispositivos cuando la autoridad encuentre dispositivos que contengan datos de identificación que no correspondan al contribuyente para el que fueron autorizados;
 - Dé efectos fiscales a los comprobantes cuyos dispositivos de seguridad no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF; y
 - Dé efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.

El artículo 109 del CFF también establece que no se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En último lugar, dicho numeral estatuye lo siguiente:

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

Del delito de defraudación fiscal, es de resaltar que es federal y de querrela necesaria, requiriendo para su configuración de la existencia de un dolo.

La autoridad fiscal no determina si existe defraudación de manera fortuita, sino que se basa en estudios realizados por especialistas. Asimismo, se sustenta en denuncias presentadas con datos y hechos concretos, o se basa en el acto de revisión llevado a cabo como visita domiciliaria, el cual le nutre de información necesaria allí obtenida.¹²⁶

Con la procedencia del delito de defraudación fiscal, el fisco muestra a los contribuyentes, que se encuentran en situaciones similares a la del inculpado, que deben regularizar su situación fiscal de manera espontánea, para evitarse sanciones. Con ello, obtiene resultados potenciales y multiplicadores, en los que no tendrá que recurrir a la querrela, para conseguir que los contribuyentes cumplan!¹²⁷

A lo anterior, es de advertir que en opinión de un sector de la doctrina, si bien la persecución del delito de defraudación fiscal es un medio con el que la autoridad alcanza las metas recaudatorias o reafirma la dureza y presencia del fisco federal, el número de procesados es muy bajo, en comparación con los contribuyentes que temerariamente evaden sus obligaciones fiscales.¹²⁸ De ahí que las tesis de los tribunales sobre esa materia sean escasas.¹²⁹

También es de anotar que la esencia de tal delito está orientada a evitar la pena corporal y velar por el entero de los tributos omitidos, junto con sus actualizaciones y recargos. La sanción es una penalidad corporal, por oposición a un esquema puramente pecuniario!¹³⁰

Finalmente, es de mencionar la pertinencia de que, con el riesgo sancionatorio se minimice la brecha entre el potencial recaudatorio y la recaudación.

¹²⁶ Vid., ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Op. Cit., pp. 496 y 497.

¹²⁷ Como ejemplo, se puede observar lo que sucede en el gremio de los artistas, deportistas o gente de fama pública. Cuando son acusados o detenidos por el delito de defraudación fiscal, su círculo más cercano, de forma apremiante paca cualquier diferencia de contribuciones que tuviera su cargo. Vid., ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Op. Cit., p. 499.

¹²⁸ Idem., p. 501.

¹²⁹ Es de apuntar que sobre el tema de defraudación fiscal existen 49 tesis, que van de la 5ª a la 9ª. Época.

¹³⁰ Vid., CANO DEL VALLE, Mauricio, Op. Cit., p. 30.

V. 9 Relaciones tributarias internacionales que faciliten el intercambio de información entre los diferentes países

Las relaciones tributarias internacionales que faciliten el intercambio de información, entre los diferentes países, permiten combatir no sólo la doble imposición internacional, sino también la evasión fiscal de los contribuyentes que aprovechan la extraterritorialidad de sus actividades para no cubrir contribuciones.

Así, la celebración de tratados y acuerdos internacionales son útiles para que el régimen fiscal de cada país vaya creando o fortaleciendo modelos tributarios que tenga por objeto dar la mayor transparencia posible al fenómeno impositivo y al mismo tiempo reducir los problemas derivados de la evasión fiscal.

Ejemplo de tratados y acuerdos internacionales firmados por México en los que se busca prevenir o impedir la evasión fiscal, son los siguientes:¹³¹

- El 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;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre 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;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre 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;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Ecuador para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y El Reino de España para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal;

¹³¹ Vid., la página de Internet del SAT en la siguiente dirección: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion04/CONVENIOS1.pdf.

- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Francia para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre 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;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El 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;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio;
- El 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;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Dinamarca para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos e Irlanda para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital;

- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el estado de Israel para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio;
- El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Portuguesa para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta; y
- El Convenio entre el Gran ducado de Luxemburgo y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital.

A lo anterior, sólo nos resta añadir que dentro de las instituciones fiscales creadas en los regímenes tributarios internos, derivadas directamente del derecho fiscal internacional, que conllevan fundamentalmente a abatir la evasión tributaria se encuentran, entre otras, las siguientes figuras: las operaciones financieras derivadas; los precios de transferencia entre empresas relacionadas; y el régimen aplicable a ingresos de personas físicas o morales provenientes de territorios con regímenes fiscales referentes (paraísos fiscales).¹³²

¹³²Vid., MARTÍNEZ VERA, Rogelio, “El derecho fiscal internacional y el combate a la evasión”, Revista *Iustitia*, TEC de Monterrey, mayo de 2002, p. 173.

CONCLUSIONES

1. México tiene un bajo nivel de ingresos tributarios que persiste desde hace varios años.

2. Una de las causas de ese bajo nivel de ingresos tributarios es la evasión y la elusión fiscales.

3. Los efectos de la evasión y la elusión fiscales son varios, entre ellos, la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual se tiende a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal.

4. Es necesario prevenir y combatir la evasión y la elusión fiscales, como estrategia del fortalecimiento tributario en nuestro país. Esto acompañado de una disminución en el costo de recaudación.

5. La legislación fiscal en México no define lo que se debe entender por evasión y elusión; sin embargo, esa terminología no es ajena a nuestro sistema jurídico.

6. Nuestra legislación fiscal no contempla el delito de evasión fiscal, sino el de defraudación fiscal.

7. La evasión fiscal no es fácil de medir, pero hay diversos métodos para ello.

8. Las causas de la evasión son diversas. Entre las principales se encuentran: el costo beneficio de quien evade; la escasa conciencia o cultura tributaria; un sistema tributario poco transparente y complejo, en el que persisten tratamientos preferenciales; el comercio informal; los problemas de corrupción tributaria; y un deficiente esquema de fiscalización y administración tributaria.

9. Algunas medidas para combatir la evasión y la elusión fiscales en México son las siguientes: evidenciar el costo beneficio de quien cumple; promover la conciencia o cultura tributaria; dotar de mayor equidad y transparencia al sistema tributario; simplificar las normas tributarias y la administración tributaria; tomar medidas contra la economía informal; combatir la corrupción; mejorar la fiscalización; y evidenciar el riesgo sancionatorio.



BIBLIOGRAFÍA

- AQUINO, Miguel Ángel, Herramientas para combatir la evasión. Consultable en la siguiente página: <http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis2.shtml>.
- CAMARGO HERNÁNDEZ, David F., Evasión fiscal: un problema a resolver, México, Distrito Federal, 2005. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/dfcheva/.
- CANO DEL VALLE, Mauricio, Evasión fiscal: una decisión racional, México, Breviarios Jurídicos (45), Editorial Porrúa, 2006.
- CESANA BERNASCONI, Mónica Inés, Evasión fiscal Diseño de una propuesta para el diseño de una conducta fiscal. Consultable en la siguiente página: <http://www1.unne.edu.ar/cyt/2001/1-Sociales/S-008.pdf>.
- GARCÍA GÓMEZ, Antonio, La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2002.
- GONZÁLEZ AMADOR, Roberto, “Urge discutir nuevo pacto fiscal”, Revista En Pleno, 1, 8, marzo de 2003.
- HERNÁNDEZ MONTES DE OCA, Alejandra, Evasión Fiscal, México, Universidad Autónoma de Querétaro. Consultable en la siguiente página: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Evasion-Fiscal/239934.html>.
- HERNÁNDEZ TRILLO, Fausto, ZAMUDIO CARRILLO, Andrés, NÚÑEZ VELASCO, Manuel y JARILLO RABLING, Brenda, Evasión Fiscal en México: El caso del IVA. Centro de Investigación y Docencia Económicas, Enero 2004. Consultable en la siguiente página: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Evasion-Fiscal-En-Mexico-Iva/446401.html>.
- JIMÉNEZ ALMARAZ, María Isabel, “Causas que provocan la evasión fiscal de las empresas mexicanas”, Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle, Vol. 5, Núm. 20, Enero- Junio 2003, México, Distrito Federal.
- MARTÍNEZ VERA, Rogelio, “El derecho fiscal internacional y el combate a la evasión”, Revista Iustitia, TEC de Monterrey, Campus Monterrey, México, Mayo de 2002
- MORALES, Leticia. Planteamiento del problema de la evasión fiscal. Consultable en la siguiente página: http://www.mundodescargas.com/apuntes-trabajos/contabilidad/decaragar_contabilidad-mexicana.pdf.
- ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Derecho Fiscal, México, Editorial Porrúa, 2009.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Evasión fiscal. Consultable en la siguiente página: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Evasion-Fiscal/36753.html>.
- PAUNOVIC, Igor, Panorama General del Gasto Público en América Latina y México, Cámara de Diputados, el 14 de mayo de 2007.
- RUIZ, Tomás, “El sistema fiscal mexicano: avances y retos”. Propuestas para una reforma fiscal integral I, Revista Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, Distrito Federal, Año LIX, 7 de julio de 1999.
- TAPIATOVAR, José, Evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones, México, Editorial Porrúa, 2000.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010.
- Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- Ley Federal de Derechos.
- Ley Aduanera.

- Ley de Comercio Exterior.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- Ley de Coordinación Fiscal.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Ley Federal del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2007-2012.

OTRAS FUENTES

- DECRETO Promulgatorio del Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, firmados en la Ciudad de México el veinticinco de septiembre de dos mil tres. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2007.
- DECRETO Promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Islandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en la Ciudad de México, el once de marzo de dos mil ocho. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2008.
- Diccionario de la Real Academia Española, 22.ª edición, 2001, voces: “evasión”, “evadir” y “eludir”.
- Diccionario Jurídico Mexicano, México, Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000 (decimocuarta edición), letras D-H, voz EVASIÓN FISCAL, elaborada por Álvaro Bunster.
- “Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión”. Estudio realizado por el Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), Noviembre 24, 2009.
- Estudio de la evasión fiscal generada por la industria textil, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Centro de Estudios Estratégicos Campus Ciudad de México, Investigador Coordinador Hugo Javier Fuentes Castro, México D. F., 16 de enero de 2009. Consultable en la siguiente página de Internet: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/estudios_ef/Resumenejecutivo_SAT_TEXTL2008.pdf.
- Glosario de Términos Financieros. Biblioteca virtual. En la siguiente página: <http://www.biblioteca.co.cr/html/glosariofinanciero.shtml#E>.
- Plan Estratégico 2007-2012 del Servicio de Administración Tributaria.
- “La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”. Estudio presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL. Coordinado por Alicia Bárcena, Secretaria Ejecutiva de la CEPAL, con la colaboración de Antonio Prado, Secretario Ejecutivo Adjunto, y Martín Hopenhayn, Director de la División de Desarrollo Social, Brasilia, 31 de mayo de 2010,
- Tesis bajo el rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Novena Época, Pleno, Tesis: P. LXXVII/99, Materia Constitucional, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Noviembre de 1999, p. 46.
- Tesis bajo el rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. Novena Época, Pleno, Tesis: P. IX/2007, Materia Constitucional, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Abril de 2007, p. 6.
- Tesis bajo el rubro: RENTA. LA LIMITACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE LOS INTERESES ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OBEDECE A FINES EXTRAFISCALES DE CONTROL PARA EVITAR ELUSIÓN FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 10. DE ENERO DE 2005). Localización: 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Mayo de 2007; Pág. 728; [J].

- Tesis bajo el rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 210, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCLUYE A LOS INGRESOS DERIVADOS DE CONTRATOS DE FLETAMENTO, NO TRANSGREDE LOS ARTÍCULOS 16 Y 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUES ES ACORDE CON EL ARTÍCULO 7, PÁRRAFO 1, 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. Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Agosto de 2007; Página: 641; Tesis Aislada.