



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

***LA EVASION EN EL REGIMEN IMPOSITIVO
MEXICANO***

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A :

MA. SILVIA AVILA GALVAN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO

LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y EL CONCEPTO DE EVASION FISCAL

	Pág.
1. LA OBLIGACION TRIBUTARIA.	6
1.1. Concepto.	6
1.2. Obligaciones Principales.	7
1.3. Obligaciones Secundarias.	8
1.4. Cumplimiento e Incumplimiento de la Obligación Tributaria.	11
2. CONCEPTO DE EVASION FISCAL.	14
2.1. El Problema de la Evasión Fiscal.	14
2.2. Concepto de la Evasión Fiscal.	15
2.2.1. La Doctrina.	15
2.2.2. Nuestra Legislación. Código Fiscal de la Federación.	21

CAPITULO SEGUNDO

CAUSAS Y EFECTOS DE LA EVASION EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

1. IMPORTANCIA QUE TIENE EL CONOCIMIENTO DE LAS CAUSAS DE EVASION.	29
2. PRINCIPALES CAUSAS DE EVASION EN MEXICO.	30
2.1. Causas de Evasión Controlables por la Administración.	33
2.1.1. Elevación Excesiva y Frecuente de los Impuestos.	33

	Pág.
2.1.2. Organización Compleja de las Dependencias Administrativas.	37
2.1.3. Deficiencia en la Política Hacendaria.	39
2.1.4. Probabilidad de Detectar y Demostrar las Infracciones.	45
2.1.5. Falta de Capacidad y Entrenamiento del Personal.	49
2.1.6. Falta de Idoneidad y Honestidad del Personal.	52
2.2. Causas de Evasión No Controlables por la Administración.	54
2.2.1. Depreciación Monetaria que Favorece al Contribuyente Incumplido.	54
2.2.2. Insuficiencia de Capitales de Inversión.	56
2.2.3. Complejidad del Sistema Impositivo.	58
2.2.4. Sistema Sancionatorio Inadecuado.	60
3. PRINCIPALES EFECTOS QUE PRODUCE LA EVASION EN NUESTRO SISTEMA IMPOSITIVO.	62
3.1. Efectos que produce en el Estado.	62
3.2. Efectos que origina en la Economía Nacional.	64
3.3. Efectos que ocasiona en el Contribuyente.	66

CAPITULO TERCERO

ALGUNAS FORMULAS PARA EVITAR LA EVASION EN NUESTRO REGIMEN IMPOSITIVO

1. LA NECESIDAD DE EVITAR LA EVASION.	68
2. ALGUNAS FORMULAS PARA EVITAR LA EVASION.	70
2.1. La educación al Contribuyente.	70
2.2. Estructura y Funcionamiento de la Administración Fiscal.	74

	Pág.
2.2.1. Organización de las Dependencias Administrativas. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	74
2.2.2. Manejo Escrupuloso de los Fondos Públicos.	85
2.2.3. Celeridad Administrativa.	86
2.2.4. Facilidades para el Cumplimiento de la Obligación Tributaria.	87
2.3. Simplificación del Sistema Impositivo.	90
2.4. Sistema Sancionatorio Adecuado.	95
2.5. Contadores.	99

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

El Estado al establecer los impuestos persigue como finalidad fundamental, la de obtener los recursos financieros indispensables para su existencia, funcionamiento y para llevar a cabo diversas actividades encaminadas a satisfacer las necesidades de todos los ciudadanos, que pueden ser individuales como la alimentación, vestido, habitación; sociales, en la construcción de escuelas, asilos, hospitales, centros de servicio social y; públicas, en la realización de caminos, puentes y la creación de tribunales a través de los que se imparte justicia. Uno de los medios más importantes para obtener recursos son las contribuciones y en particular los impuestos, los que una vez creados legislativamente dan origen a obligaciones tributarias, principalmente a la obligación de pagarlos, a cargo de quienes aparecen señalados como sujetos pasivos.

De lo anterior, se deriva la importancia de difundir ampliamente entre la población del país, los conocimientos fiscales necesarios que supriman la tendencia a evadir la

obligación principal, que por ignorancia o en forma voluntaria dejan de cumplir evitando la carga impositiva en su economía e incurriendo en faltas que los constituyen en evasores del fisco; toda vez que, la violación de los ordenamientos jurídicos que regulan las relaciones tributarias trae como consecuencia la evasión.

La evasión fiscal puede comprometer seriamente el desarrollo y aun la existencia del propio Estado, por lo que su estudio es importante, ya que permite tomar las medidas correspondientes para poder combatirla, por que ocasiona graves problemas en nuestra organización tributaria y representa una violación al orden jurídico existente, razón por la que se presentan tres puntos que a nuestro juicio resumen la problemática de la evasión.

El primero, lo constituye la cuestión de ¿Qué es la evasión?, problema que da motivo al análisis de diversos conceptos elaborados por algunos autores, que la clasifican en legal e ilegal, considerando a esta última, como sinónimo de fraude fiscal.

El segundo, lo integra la pregunta ¿Cuáles son las causas y efectos que produce?, ya que la evasión fiscal ha encontrado un campo propicio dentro de nuestro sistema impositivo para desarrollarse, debido a su complejidad, las deficiencias de la administración, la falta de capacidad y entrenamiento del personal, entre otras causas, y los efectos que origina por que con frecuencia resultan perjudiciales tanto para el contribuyente como para el Estado.

El tercer problema se circunscribe a ¿Cómo evitar la evasión?, lo que representa para la administración pública una ardua tarea para lograr sus propósitos, que a través de diferentes fórmulas como la educación, pretende despertar conciencia cívica entre los contribuyentes para lograr el pago correcto y oportuno de los impuestos, o que de acuerdo con la eficacia con que la mencionada administración actúe y atienda a los contribuyentes, bien sea para recibir su pago, brindarle información o dar respuesta a sus consultas o peticiones, con lo que se pretende influir en su ánimo, para inducirlo a cumplir con sus obligaciones.

Ahora bien, en el desarrollo de este trabajo, el primer capítulo analiza los conceptos de obligación tributaria y evasión fiscal, éste último como una consecuencia que se deriva del incumplimiento del primero.

En el segundo capítulo, se estudiarán las causas que provocan la evasión fiscal, las que se dividen en controlables y no controlables por la administración, atendiendo a los motivos en los que tiene o puede tener algún control y en los que no tiene ninguna vigilancia; asimismo, se investigará que efectos origina el incumplimiento tributario en el Estado, la economía nacional y en el contribuyente.

En el tercer capítulo, se examinarán varias fórmulas o soluciones que eviten la evasión, como la educación al contribuyente, el manejo escrupuloso de los fondos públicos, la simplificación del sistema impositivo; también se tratará de comprobar si la estructura y funcionamiento de la Administración Fiscal contribuyen a disminuir la evasión. Igualmente, se verificará la importancia que tiene el con

tador público entre otros profesionistas, como el economista, sociólogo, psicólogo, abogado, etc., en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Se tiene el propósito básico de establecer la importancia de que se tipifique en nuestra legislación tributaria, - una sola figura jurídica en la que se integre cualquier - violación a las normas fiscales para no pagar un tributo. Se pretende hacer hincapié en el esfuerzo que debe realizarse para conocer las causas que originan la evasión y - los problemas que se derivan de ellas. De encontrar en - la educación a los contribuyentes, el medio más adecuado para combatirla.

La inducción es el método por el que se tratará de obtener los resultados antes descritos, ya que se principia del análisis de hechos particulares fincados en nuestra - legislación tributaria hasta lograr conclusiones generales, que nos permitan resolver los problemas que se han planteado.

CAPITULO PRIMERO

LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y EL CONCEPTO DE EVASION FISCAL

1. LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

1.1. Concepto.

Efraín Moto Salazar define a la obligación como, " el --
vínculo jurídico en virtud del cual una persona llamada -
deudor está constreñida (obligada) a dar a otra llamada
acreedor, una cosa, o a realizar un hecho positivo o nega
tivo." ¹

Ahora bien, la obligación fiscal que emana de la ley tri-
butaria, surge con la realización de hechos o actos jurí-
dicos imputables al deudor, también llamado sujeto pasivo
y se encuentra fundada en el interés público de que el Es

1. MOTO SALAZAR, Efraín.- Elementos de Derecho.- Edito-
rial Porrúa, S. A.- México, 1977, pág. 229.

tado cuenta oportunamente con los recursos económicos necesarios para sufragar sus gastos y los de la comunidad.

El Estado como entidad jurídica, para desarrollar sus actividades propias de Derecho Público, tiene facultad de exigir a los particulares la satisfacción de una obligación que puede ser de carácter pecuniario, o un deber que implique colaboración para llevar a cabo las formalidades que tiendan al control y vigilancia en el cumplimiento de la obligación tributaria.

1.2. Obligaciones Principales.

En toda obligación tributaria existe un acreedor que será siempre el Poder Público, ya sea Federal, Estatal o Municipal y, un deudor o sujeto pasivo, que será la persona física o jurídica, mexicana o extranjera, que esté obligada al pago de una prestación determinada.

Para Emilio Margain Manautou, la obligación tributaria es "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denomi

nado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, -- excepcionalmente en especie." 2

De esta definición, se desprende como obligación principal del sujeto activo, el cobro de la prestación tributaria y del sujeto pasivo, el pago del impuesto.

1.3. Obligaciones Secundarias.

Estas obligaciones permiten al sujeto activo la determinación del crédito fiscal, que el Código Fiscal de la Federación en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982, en su artículo 17, establecía al indicar que: " La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales ", con el objeto de hacer posible su cobro, evitar y controlar que el -

2. MARGAIN MANAU'OU, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Universitaria Potosina.- México, 1979, pág. 235.

sujeto pasivo deje de cumplir con sus obligaciones tributarias.

El Maestro Ernesto Flores Zavala señala como obligaciones secundarias del sujeto activo las siguientes: a) de hacer b) de no hacer.

La obligación de hacer, se conceptúa como la determinación de la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la misma en los casos en que éstas sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección. Se tiene por obligación de no hacer, el abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, etc..

Las obligaciones secundarias del sujeto pasivo, se dividen en tres clases: a) de hacer, b) de no hacer y c) de tolerar.

Constituye obligación de hacer, entre otras, el presentar

avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros o documentos para el debido control de impuestos. Se considera obligación de no hacer, no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados, no proporcionar datos falsos, no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto. La obligación de tolerar, que implica el permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc..³

3. FLORES ZAVALA, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1979, pág. 58.

1.4. Cumplimiento e Incumplimiento de la Obligación Tributaria.

El pago del impuesto y el cumplimiento de las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, por parte de los sujetos pasivos, implica la obtención de recursos y el consiguiente gasto que de los mismos se realiza para la prestación de los servicios públicos.

La violación de los ordenamientos jurídicos que regulan las relaciones tributarias entre el Estado y los particulares, repercute en el adecuado funcionamiento del Estado ya que dicha violación, en mayor o menor grado, implica disminución del caudal de ingresos del fisco.

El incumplimiento del deber fiscal que se traduce en la no aportación de las cargas impositivas que determina -- nuestra Constitución, trae como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo y la aplicación de sanciones que se imponen por no llevar a cabo lo que se ordena expresamente en la ley.

Cuando el legislador al crear un impuesto, no obtiene las rentas o ingresos probables para la realización de la actividad del Estado, aumenta la carga impositiva o crea una nueva, afectando al contribuyente infractor a quienes cumplen con sus obligaciones fiscales y participando de beneficios y servicios a los que no tiene derecho, por esto con las sanciones se pretende imponer respeto a la norma, y como ejemplo podemos citar el artículo 77, fracción I, del Código Fiscal de la Federación en vigor, que establece que las multas por infracciones a las leyes fiscales se aumentarán en los siguientes casos:

"a). En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido.

b). En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

c). En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, - - cuando se incurra en la agravante a que se refiere la - - fracción III del artículo 75 de este Código. "

Igualmente, cuando el sujeto pasivo no cumple con la obligación tributaria y se considera que no ha actuado intencionalmente, nuestro Código pretende asegurar la recaudación y evitar la evasión fiscal, como se puede observar en lo dispuesto por el artículo 73, que a la letra indica: "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito."

2. CONCEPTO DE EVASION FISCAL.

2.1. El Problema de la Evasión Fiscal.

La precisión del concepto de evasión, es uno de los múltiples problemas que presenta el tema a estudio, ya que se encuentra entre los tratadistas opiniones y denominaciones diversas, de tal manera que se sostiene que la evasión se puede considerar como sinónimo de fraude fiscal, igualmente se le ha clasificado como evasión punible y no punible, o se le han atribuido los términos de evasión legal para distinguirla de la evasión ilegal, también llamadas lícita la primera e ilícita la segunda.

La expresión evasión legal, se estima como el evitar la obligación tributaria usando medios no prohibidos por la ley, o sea que el problema lo encontramos en la conducta del sujeto que se manifiesta entre la acción o inacción que lo conduce a evadir, pero dentro de lo permitido por un ordenamiento legal, razón por la que la utilización de esta figura se juzga como impropia.

La evasión ilegal, consiste en una violación directa de - las normas tributarias para no pagar o reducir el impues to; opinión con la que estamos de acuerdo, ya que la eva sión implica quebrantar lo que imperativamente se ha orde nado, por que si no han nacido las condiciones previstas por la norma no podrá caracterizarse la expresión evasión.

2.2. Concepto de Evasión.

2.2.1. La Doctrina.

Muchas son las definiciones que sobre la evasión existen, ya que es un problema que afecta a todos los países en me nor o mayor grado, y en el que intervienen el Derecho Tri butario, la Economía, la Ciencia de las Finanzas, etc..

Sobre Evasión Legal podemos citar los siguientes concep-- tos:

El Doctor Jacinto Tarantino R., señala que: "Es aquélla actitud según la cual se impide por medios idóneos (no -

prohibidos por la ley) el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho configurado en la ley tributaria". 4

Para el Lic. Lauro Altamirano Jácome: "La evasión legal es el fenómeno jurídico que tiene por efecto el incumplimiento total o parcial en el pago de un impuesto llevado a cabo por medios lícitos". 5

Sobre Evasión Ilegal señalamos las siguientes definiciones:

El Profesor Antonio Roberto Sampaio Doria considera que :

-
4. TARANTINO R., Jacinto. La Evasión Legal del Impuesto y la Interpretación de la Norma Tributaria. Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. México, 1958.
 5. Citado por la Lic. Consuelo Ornelas Barbosa. La Evasión Fiscal en México. Revista Fiscal y Financiera. Enero-Febrero, 1978. pág. 71.

"Es la acción consciente y voluntaria del deudor, tendiente por medios ilícitos a eliminar, reducir o retardar el pago de un tributo efectivamente debido".⁶

Ernesto Flores Zavala manifiesta que: "Puede haber evasión ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc."⁷

Ahora bien, podemos entender como Evasión Fiscal, la conducta que realiza un contribuyente quebrantando la ley, - que tiene como resultado dejar de pagar todo o parte de un impuesto al que está obligado.

En esta definición podemos distinguir tres elementos:

6. SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto. La Evasión Fiscal en Brasil. Trabajo presentado por la Delegación de Brasil a la Quinta Asamblea General del CIAT, celebrada en mayo de 1971, en Río de Janeiro, pág. 39.

7. FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit. pág. 290.

a). Que exista un contribuyente obligado al pago de un impuesto.

b). Que se deje de pagar todo o parte de un impuesto y,

c). Que se quebrante la ley.

Que exista un contribuyente obligado al pago de un impuesto. Se entiende que solo quien se coloca en la situación prevista por la ley, o sea ejecuta los actos materiales que previene para el nacimiento del impuesto y esta obligado al pago, puede evadirlo y ser sancionado.

Que se deje de pagar todo o parte del impuesto. Será requisito del contribuyente para que exista evasión, que oculte la existencia de todo o parte del impuesto.

Que se quebrante una ley. Para que exista evasión es necesario que se incurra en la infracción de una ley que obligue al pago del impuesto y que el hecho de no pagar y

ocultar el todo o parte de ese impuesto, signifique el --
quebrantamiento de una determinada disposición legal.

Para definir las conductas de los contribuyentes que se -
manifiestan como repulsa al impuesto, encontramos también
el concepto de elusión fiscal, que para el Dr. Giuliani
Fonrouge consiste en: "... crear la circunstancia generada
dora del crédito fiscal, en forma distinta de la prevista
por la ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídi
co gravado con menor intensidad o no gravado, de manera-
tal que no puede castigarse como una sustracción de im- -
puesto, ni como defraudación." ⁸

Por su parte, el Lic. Luis H. Delgadillo Gutiérrez concluy
ye que para la mayoría de los tratadistas es: " aquella-
conducta de un posible contribuyente que, valiéndose de

8. Citado por el Lic. Luis H. Delgadillo Gutiérrez.- La -
Elusión Tributaria.- Revista Difusión Fiscal.- Diciembr
bre 1974, pág. 11.

medios no prohibidos por la ley, impide el nacimiento de la obligación tributaria." ⁹

Asimismo, el Lic. César Albiñaga García Q. manifiesta que la elusión impositiva se caracteriza:

"a). Por una inactividad o abstención del virtual contribuyente que evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

b). Por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente.

c). Por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva Hacienda Pública, esto es, en la fase que habría sido de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado." ¹⁰

9. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H.- Op. cit., pág. 15.

10. ALBIÑAGA GARCIA Q., César.- La Evasión Legal Impositiva.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Quinto Número Extraordinario, pág. 36.

2.2.2. Nuestra Legislación. Código Fiscal de la Federación.

Emilio Margain Manautou manifiesta que para el Lic. López Velarde la infracción fiscal es: "Todo acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer - lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma -- prohíbe." ¹¹, por lo que, las violaciones a las normas-jurídicas se traducen en el establecimiento de una san- - ción que para García Maynez es: "La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado." ¹²

El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación en vi-- gor hasta el 31 de diciembre de 1982 establecía que: "La aplicación de las sanciones administrativas que procedan, se hará sin perjuicio de que se exija el pago de las pres

11. MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- Op. cit., pág. 345.

12. Citado por la Lic. Consuelo Ornelas Barbosa. Op. cit. pág. 25.

taciones fiscales respectivas, de recargos en su caso, y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurre en responsabilidad penal.", precepto que en forma similar contempla el artículo 70 del nuevo ordenamiento.

De lo anterior, se deduce que los contribuyentes que cometen infracciones a las leyes fiscales, pueden ser sancionados administrativa y penalmente; excluyendo la sanción administrativa a la autoridad judicial como lo expresa el artículo 94 del nuevo Código Fiscal de la Federación al indicar que: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal."

Asimismo, tenemos que el Código Fiscal de la Federación - en vigor, divide su Título IV, en dos Capítulos, el primero que hace referencia a las infracciones y el segundo, a

los delitos fiscales. En él, podemos encontrar algunas formas o figuras que se consideran como violaciones a las normas fiscales para lograr no pagar un tributo, como se puede observar en el artículo 108, que dispone: " 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.", al que corresponde, "... prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad, la pena será de tres a nueve años de prisión."

El artículo 109, del Código de la materia, determina como sanción la misma que para la defraudación fiscal, a quien:

"I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

II. Omite enterar a las autoridades fiscales, den--

tro del plazo que la ley establezca, las cantidades que - por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

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

Por otra parte, como sanción administrativa el artículo - 76, del nuevo Código Fiscal, establece que: " Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo - las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior y sea descubierta por las - autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

I. El 50% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes del -- cierre del acta final de visita, o que se le notifique el oficio de observaciones...

II. El 100% de las contribuciones omitidas, cuando el

infractor las pague junto con sus accesorios después del cierre del acta final de visita o de que se le haya notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió...

III. El 150% de las contribuciones omitidas en los de más casos."

Agrega este artículo que: "Si las autoridades fiscales de terminan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa... aplicarán el por ciento señalado en la fracción III sobre el remanente no pagado de las contribuciones."

También dispone que: "Se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido."

El delito de contrabando es otra de las figuras que contempla nuestro Código en el artículo 102, al disponer que "Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello."

El artículo 103, también prevé este delito, por cuanto hace a la presunción de consumación del contrabando.

Delito que de acuerdo con el artículo 104, del Código Fiscal de la Federación, se sanciona con pena de prisión:

"I. De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$100,000.00.

II. De tres a nueve años de prisión, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$100,000.00.

III. De tres meses a nueve años, cuando se trate de - mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no -

deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad-competente."

Como se puede observar en el delito de contrabando, al igual que en la evasión fiscal, encontramos que existe -- una persona que omite en forma total o parcial el pago de un impuesto, e infringe una ley, pero que, en el primero, para su configuración se introducen o sacan del país mercancías o se realiza una conducta encaminada a ocultar su valor comercial; del mismo modo, en el fraude fiscal, -- también se llevará a cabo una conducta para la realización del delito, por lo que se concluye que puede considerarse a la evasión fiscal como al género y como especies de ésta, a cualquier forma mediante la que se pueda evitar el nacimiento de la obligación tributaria, llámense defraudación fiscal, contrabando, etc.

CAPITULO SEGUNDO

CAUSAS Y EFECTOS DE LA EVASION EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

1. IMPORTANCIA QUE TIENE EL CONOCIMIENTO DE LAS CAUSAS DE EVASION.

Es de suma importancia para la Administración, saber cuales son las causas que dan origen a la evasión fiscal, y los efectos que produce, por que le permite estructurar un sistema tributario que le ayude a combatirla o adoptar medidas cada día más convenientes, como proponer reformas para perfeccionar y simplificar la legislación tributaria, introducir programas que difundan las obligaciones de los contribuyentes y orientarlos en la forma que deben cumplirlas, logrando así mayor eficacia en la prestación de servicios urbanos, educación, salud, asistencia, seguridad social y vivienda.

Significa, poder realizar una decidida labor que acelere el progreso del país, estar en posibilidad de solucionar

uno de los problemas que dificultan y provocan su atraso, así como prevenir que se afecte el rendimiento de los impuestos que se deban recaudar.

Para los particulares, también es fundamental conocer estas causas y sobre todo los efectos que origina, ya que de esta forma se les haría notar que el pago de sus contribuciones es factor determinante para poder vivir mejor, ayudando en parte a lograr el objetivo de la Administración Tributaria consistente en que todos los contribuyentes determinen y paguen su obligación exacta, oportuna y voluntariamente, pues se les regresarían convertidas en bienes y servicios.

2. PRINCIPALES CAUSAS DE EVASION EN MEXICO.

Existen múltiples causas que contribuyen a crear la evasión, pero el establecimiento de la batalla contra ella, es responsabilidad del Gobierno ya que debe garantizar la equidad en la aplicación y cumplimiento del sistema tributario, más no todas las causas que la producen son atri-

buidas a las autoridades fiscales, sino también al contri-
buyente que mediante diversas formas logra eludir las dis-
posiciones hacendarias; por lo que, se podría hacer una
clasificación sobre los motivos en que la administración
tiene o puede tener algún control y en los que no tiene -
ninguna vigilancia.

Se pueden situar dentro de la esfera de la administración
pública, las siguientes:

- a). Elevación excesiva y frecuente de los impuestos.
- b). Organización compleja de las dependencias admi-
nistrativas.
- c). Deficiencia en la política hacendaria.
- d). Probabilidad de detectar y demostrar las infrac-
ciones.
- e). Falta de capacidad y entrenamiento del personal.

f). Falta de idoneidad y honestidad del personal.

Por otra parte, existen causas que se denominarían como -
circunstanciales y en las que no tiene responsabilidad y
control la administración tributaria, entre las que se -
puede hacer referencia a:

a). Demora en el pago de los impuestos determinados-
por la administración.

b). Depreciación monetaria que favorece al contribu-
yente.

c). Insuficiencia de capitales de inversión.

d). Complejidad del sistema impositivo.

e). Sistema sancionatorio inadecuado.

2.1. Causas de Evasión Controlables por la Administración

2.1.1. Elevación Excesiva y Frecuente de los Impuestos.

El Código Fiscal de la Federación, en vigor hasta el 31 - de diciembre de 1982, en su artículo 2o., establece que:-
" Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie - que fija la ley con carácter general y obligatorio a car^go de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos. " Igualmente, la fracción I, del Artículo 2o., del Código en vigor a partir del 1o. de enero de 1983, -- dispone que: "I. Impuestos son las contribuciones esta-- blecidas en ley que deben pagar las personas físicas y mo^rales que se encuentren en la situación jurídica o de he^{ch}o prevista por la misma y que sean distintas de las se^ñaladas en las fracciones II y III de este artículo".

Ahora bien, las finalidades de los impuestos deben fijar^{se} con claridad y los principios sobre los que están basa^dos se deben tener presentes cuando se elaboran los deta-

lles de la actividad del impuesto.

Emilio Margain Manautou señala que, Adam Smith en el Libro V de su obra Riqueza de las Naciones, formuló los principios teóricos que deben informar a toda ley impositiva, que aun se observan por el legislador contemporáneo, que son los siguientes:

a). Justicia.- Los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas.

b). Certidumbre.- Todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

c). Comodidad.- Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero.

d). Economía.- El impuesto tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. ¹

La carga tributaria debe ser en proporción a la capacidad del contribuyente y debe basarse en los ingresos reales - de los administrados.

Cuando se establece la elevación de las tasas impositivas notoriamente desproporcionada a la capacidad contributiva de los individuos, la reacción inmediata de éstos, se traduce en encontrar los medios que le permitan evadir el -- tributo; por lo que, el legislador no puede dejar de tomar en cuenta también, las consecuencias sociales y económicas, aspectos importantes para fijar las tarifas tributarias, de tal manera que si el impuesto aumenta en forma razonable y no se sobrepasa el límite de su capacidad contributiva, se le evita practicar actos o situarse en una

1. MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Universitaria Potosina, México, 1979, pp. 37-42.

posición en la que se eviten obligaciones tributarias contempladas por la ley.

Si en el establecimiento de un impuesto no se consideran los factores que se mencionan, la evasión puede llegar a ser de tal magnitud que tarde o temprano se abandone la contribución, como resultado de la presión que ejerce y las perturbaciones económicas que le provoque. Los efectos que produce se ven reflejados en el atraso económico, debido a la inercia en la producción o inmigración de capitales, en el cierre de fuentes de trabajo, en el resentimiento contra las autoridades.

Por lo tanto, aquéllos contribuyentes que a causa de un impuesto, se ven impedidos de adquirir los bienes y servicios que necesitan y que por lo mismo obtienen otros que le satisfacen en menor grado, trae como consecuencia, en general, la disminución del consumo que tiene efectos adversos a la producción, la iniciativa, la ocupación y tiende a retardar el progreso económico.

2.1.2. Organización Compleja de las Dependencias Administrativas.

Se ha hecho necesario contar con un aparato administrativo capaz de hacer cumplir a los contribuyentes con sus obligaciones fiscales, en una forma más fácil y cómoda, ya que en la medida que ésta les permita concurrir hasta sus oficinas, para el pago de su obligación, se evitará la evasión.

Es importante que la estructura del sistema tributario y sus métodos de trabajo, cada vez sean mejor, para que el contribuyente sea atendido con rapidez y se le pueda prestar asesoramiento para asegurarle que la determinación de su obligación es correcta, pues resultan muy onerosos los servicios de un asesor privado, que les de respuesta a sus consultas o peticiones en general con prontitud; así como, que los documentos fiscales sean simples y claros e inclusive tengan una impresión atractiva, ya que la falta de eficiencia de estos aspectos será una forma de dificultar el cumplimiento y redundará en un incremento

de la evasión de los tributos.

Para dar a conocer las facilidades y comodidades para el cumplimiento de la obligación tributaria, el aparato administrativo, deberá contar con un buen sistema de información que constituye un factor positivo para reducir la evasión, ya que por medio de esta comunicación se logrará un acercamiento entre la administración y el contribuyente, al que le será más claro el sistema y sabrá que sus órganos funcionan para prestarle servicios.

Por otra parte, se ha observado que la complejidad de la organización ha elevado el costo de la administración pública, por lo que la simplificación de funciones administrativas, la reducción de trámites burocráticos y la coordinación, serían elementos de gran importancia para el desarrollo económico del país, ya que se podría trabajar con mayor eficiencia.

La Administración debe tener un sistema de organización que pueda fácilmente ir incorporando las experiencias

que la aplicación práctica de las nuevas leyes fiscales - fueran presentando, ya que de otro modo éstas serían inútiles.

2.1.3. Deficiencia en la Política Hacendaria.

El Licenciado Jacinto Faya Viesca manifiesta que, muchos autores definen a la Hacienda Pública como: "... el gran marco de la actividad financiera estatal que comprende la totalidad de las medidas y las políticas financieras y -- ecorómicas de que el Estado dispone para cumplir con sus fines", asimismo, que Giuliani Fonrouge afirma que, "si bien la actividad financiera del Estado es de contenido - económico, el sujeto que la realiza es de naturaleza política, por lo que dicha actividad participa de esa naturaleza también." 2

Por otra parte, el Maestro Sergio F. de la Garza expresa

2. FAYA VIESCA, Jacinto.- Finanzas Públicas.- Editorial - Porrúa, S. A., México, 1981, pág. 10.

que Mario Pugliese sostiene que "... la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que éste aparece investido, políticos son también estos mismos fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera...".³

Mediante la política hacendaria, el Estado planea la obtención de recursos necesarios para cumplir sus obligaciones y resolver los requerimientos colectivos. Algunos de los principales objetivos en materia de ingresos son los siguientes:

a). Robustecer las Haciendas Públicas de Estados y Municipios, aumentando su participación en impuestos federales.

b). Reducir la evasión fiscal mejorando y desconcen-

3. DE LA GARZA, Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano. - Editorial Porrúa, S.A., México, 1976, pág. 5.

trando la administración tributaria.

c). Mejorar la Administración Fiscal en los distintos niveles de gobierno, a través de modernos sistemas y procedimientos.

d). Acrecentar la relación entre el fisco y los contribuyentes.

e). Simplificar la Legislación Tributaria para aumentar su comprensión y orientarla hacia el cumplimiento espontáneo y no coactivo de los tributos.

f). Multiplicar las fuentes de trabajo.

En materia de egresos encontramos:

a). Planear de manera creciente y coordinada el Gasto Público.

b). Elaborar y presentar detalladamente el presupues

to de egresos, a fin de que la opinión pública conozca el destino de los recursos generados.

c). Dar a conocer periódicamente a la opinión pública el avance en la aplicación del gasto.

d). Buscar el óptimo rendimiento en el ejercicio del gasto.

e). Reconstituir los procesos de ahorro e inversión y consolidación de la economía.

f). Administrar los fondos públicos de tal forma que se armonicen los ingresos y los egresos.

La política hacendaria requiere de sentido social, finalidades justicieras, previsión, firmeza, planeación democrática, eficiencia y honradez.

El manejo de la Hacienda Pública exige:

a). Aptitud Técnica.- Para otorgar incentivos a las actividades productivas, captar ingresos, planear y ejercer el gasto y en general cubrir los aspectos financieros.

b). Aptitud Política.- Para que estas medidas correspondan a los fines superiores del Estado y sean comprendidas y apoyadas por la mayoría del pueblo, aptitud en todo caso, para actuar con honradez y eficiencia.

Para orientar su desarrollo requiere:

a). Instrumentar múltiples y valiosas reformas legales y administrativas.

b). Lograr una más amplia y justa recaudación de los recursos públicos.

c). Eficiente aplicación de los mismos.

Ahora bien, la falta de observancia de los objetivos y -- aptitudes que antes mencionamos, da por resultado la defi

ciencia en la Política Hacendaria, que afecta la estabili
dad financiera de los contribuyentes frente a las cargas
fiscales y desvirtúa la finalidad de las mismas.

Ejemplo de esta política, pudiera ser lo que Adam Smith -
llama "las visitas y fiscalizaciones odiosas" por parte -
de los recaudadores que hacen objeto al contribuyente de
presiones e incomodidades, ya que si estas visitas se --
transforman en procesos inquisitoriales, resulta induda-
ble que tal política se encuentra mal orientada.

Asimismo, las altas tarifas impositivas que dan origen a
que el contribuyente tome la determinación de cerrar su -
negociación a tener que soportar cargas fiscales que im--
plican su ruina económica, podremos considerarla como una
deficiencia de la política, por que no siempre proporcion
an al Erario la mayor cantidad de ingresos. En consecuenci
a, es necesario dar a conocer a los contribuyentes las
políticas hacendarias aplicadas por el Estado, para que -
puedan entender cual es su importancia y porqué deben eviti
tar prácticas tendientes a evadir al fisco.

2.1.4. Probabilidad de Detectar y Demostrar las Infracciones.

La administración tributaria realiza diversas funciones - para lograr que los particulares determinen y paguen sus impuestos, pero, cuando esto no sucede, surge la necesidad de verificar su cumplimiento y con ella la función de fiscalización.

Esta función, tiene por objeto comprobar el incumplimiento de los contribuyentes para forzarlos a su cumplimiento, disponiendo medidas precisas para identificar a los particulares que le son desconocidos y lograr un control efectivo de los que han manifestado su obligación tributaria en forma falsa o incompleta.

La eficiencia de la administración en su función fiscalizadora tiene limitaciones, ya que es evidente que la administración no puede actuar directamente sobre todos los contribuyentes que no cumplen y debe hacerlo indefectiblemente en forma selectiva.

Ahora bien, los contribuyentes que tienen ya la idea de evadir al fisco, por lo general, cuentan con el asesoramiento necesario para encubrir sus infracciones u omisiones, por lo que a la administración tributaria no se le proporciona información relevante que le permita detectar rápidamente alguna falta; sin embargo, la selección de particulares con notorios signos de evasión fiscal, puede realizarse a través de fuentes de información como:

a). Declaraciones de los contribuyentes de los cinco últimos ejercicios.

b). Estudio de toda clase de avisos, como traspasos, clausuras, cambios de domicilio, etc.

c). Cruce de patrones estatales con los federales.

d). Identificación de contribuyentes omisos y estimación de ingresos.

e). Compulsas personales en las que se localice docu

mentación, libros y registros que presenten indicios de -
evasión en las contribuciones.

f). Denuncias de particulares, empresas y dependen-
cias oficiales.

g). Expedientes de auditorías practicadas a sujetos
pasivos en los que se determinaran algunas irregularida--
des.

Para detectar y demostrar las infracciones y por consi--
guiente la evasión, deberá existir una infraestructura -
adecuada, tanto en lo que se refiere a recursos humanos-
como materiales; así como, un programa sistemático a se
guir por parte del fiscalizador, en el que suprima todo -
trabajo que no tenga una justificación suficiente y sim--
plifique hasta donde sea conveniente todo trabajo comple-
jo.

Uno de los instrumentos para detectar a muchos de aque- -
llos contribuyentes que se encuentren en una situación --

irregular de evasión total o parcial, es el de fiscaliza
ción, pero existe el problema de que no hay suficiente -
fuerza revisora capaz de comprobar la veracidad de todas
y cada una de las declaraciones en un ejercicio fiscal ;
la diferencia entre contribuyentes inscritos y los que --
presentan sus declaraciones de impuestos; la diferencia -
entre el impuesto que debe declararse y pagarse y el de
clarado efectivamente y pagado.

Como el esfuerzo de la fiscalización se encamina a secto-
res de contribuyentes en los que se encuentran trazos de
mayor evasión, debido a que existe gran desproporción en
tre la fuerza revisora y la población de sujetos pasivos
a revisar, los infractores se sienten alentados a seguir
observando esta conducta negativa, ante la inseguridad --
que existe de poder detectar o comprobar alguna transgre-
sión.

Por esta razón, la función de fiscalización de la adminis-
tración tributaria, debe hacer que el riesgo que ha de en-
frentar el contribuyente que no cumple, sea real y concreu

to, asimismo, deberá estar proyectada de tal forma que al cance todos los estratos de particulares, cualquiera que sea su actividad, magnitud o ubicación; pero que de modo especial debe buscar alguna manera de comprometer la conducta del sujeto pasivo con el proceso selectivo y que -- mientras sea mayor el grado de incumplimiento del contribuyente, más grande sea también la posibilidad de ser objeto de control directo por parte de la administración.

2.1.5. Falta de Capacidad y Entrenamiento del Personal.

La capacitación permite que la persona adquiera los conocimientos, habilidades y actitudes necesarias para desarrollar su trabajo en una forma más eficiente y afrontar los problemas que pudiera tener, asimismo, genera un cambio tanto en la forma de realizar el trabajo como de ver los sucesos que le rodean, logrando con ésto su objetivo.

Dentro del término capacitación, podemos encontrar algu--

nas acepciones como:

a). Entrenamiento.- Es una técnica que se utiliza para que el personal adquiera las habilidades para realizar mejor sus funciones dentro del trabajo encomendado.

b). Adiestramiento.- Es una enseñanza sobre aspectos manuales que nos va a permitir desarrollar el trabajo con mayor destreza.

El término capacitación engloba ambas alternativas, en las cuales la persona puede desarrollar, interpretar e innovar tanto las técnicas aprendidas como nuevas formas de realizar su labor.

La capacitación no solo debe circunscribirse a los empleados de una organización, sino también a los funcionarios de la Administración Pública y en general a los contribuyentes, orientándolos en el conocimiento de las leyes fiscales y en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El aumento en el número de sujetos pasivos en la relación tributaria y la falta de conocimiento de la legislación fiscal, crea la necesidad de proveer al personal de mayor información y entrenamiento, ya que con ésto se podría llevar a cabo en forma adecuada los programas de trabajo que se establecieran.

La falta de capacitación y entrenamiento impiden el mejoramiento de la administración pública y la construcción de un sistema fiscal cada vez más fuerte, que combata la evasión, dentro de las normas tributarias ya establecidas.

2.1.6. Falta de Idoneidad y Honestidad del Personal.

Se ha advertido que existe la creencia difundida en los contribuyentes, de que la generalidad de los administradores son deshonestos, actitud que al parecer es resultado de la variabilidad política del país, de los niveles de sueldos que no alcanzan a cubrir las necesidades más apremiantes, pero, sobre todo del nivel moral prevaeciente en la comunidad y a la falta de castigo, producto del escaso control sobre el personal.

Para el Lic. Adolfo Arrijoja Vizcaino, la falta de idoneidad y honestidad del personal puede operar en dos niveles:

a). Dentro de la Recaudación Tributaria.

Que proviene fundamentalmente de los bajos emolumentos -- percibidos por el personal hacendario y del empleo de sistemas anticuados que ocasionan dilaciones, molestias y vejaciones a los particulares.

Si el contribuyente sabe que mediante determinadas prestaciones, eludirá el pago de los impuestos y los engorrosos trámites que su entero implican, perderá toda noción de sus deberes públicos, ante el ahorro y la comodidad. Además, su conciencia estará tranquila al suponer que es el propio personal gubernamental el que está propiciando sus fraudes tributarios.

b). Durante la aplicación de los Gastos Públicos y de las actividades de interés general.

La administración pública debe poner especial empeño en destinar las sumas recaudadas a la atención de los servicios públicos.

Si el pueblo observa despilfarro en sus erogaciones gubernamentales, abandono en la atención de las necesidades colectivas, y enriquecimiento desmesurado en el patrimonio personal de los altos funcionarios, quedará desalentado y enérgicamente se negará a pagar sus impuestos, tratando de eludirlos por cuantos medios tenga a su alcance.

El manejo escrupuloso de los fondos públicos traducido en constantes obras de servicio colectivo, fortalece la conciencia ciudadana y hace ver al contribuyente la conveniencia de pagar correctamente sus impuestos. ⁴

2.2. Causas de Evasión no Controlables por la Administración.

2.2.1. Depreciación Monetaria que Favorece al Contribuyente Incumplido.

La finalidad de una eficiente administración tributaria - consiste en lograr el cumplimiento de la obligación fiscal en forma voluntaria por parte de los contribuyentes, o sea, que éstos determinaran espontáneamente el monto correcto de su obligación, la hicieran del conocimiento de la administración y la pagaran íntegramente dentro del plazo previsto para hacerlo.

4. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo.- Los Efectos de los Impuestos
Revista Difusión Fiscal, Agosto 1975, México.

Ahora bien, podría considerarse moroso al contribuyente - que no paga dentro del plazo legal la obligación que le es exigible, provocando el acrecentamiento de la evasión, ya que una persona que se encuentra obligada a enterar el pago de un impuesto en determinada fecha o en el plazo indicado por las leyes fiscales, y no lo hace, al transcurrir el tiempo y si los precios se duplican en éste, el - deudor solo devolverá al Fisco aproximadamente la mitad - del poder adquisitivo que al dinero se le había dado originalmente, ocasionando con ésto la disminución de los ingresos obtenidos por el Erario y el consecuente beneficio para el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Por lo que, si el contribuyente se percata que con el - - transcurso del tiempo, existe pérdida en el valor adquisitivo de la moneda y consiguientemente, se reduce en términos relativos su obligación tributaria, obteniendo un beneficio con el solo hecho de postergar el pago del impuesto, se provocará el fomento de la evasión.

2.2.2. Insuficiencia de Capitales de Inversión.

Las perspectivas de ganancia de las empresas, son el principal aliciente para la inversión, que es la formación de capital para la creación de nuevos bienes destinados a la producción; sin embargo, existen otros determinantes - - igualmente importantes que las animan a efectuarla, como:

a). Las innovaciones, que consisten en la introducción de positivas novedades en la actividad económica, - - que por sí mismas justifican la previsión de ingresos - - excepcionales y que tienden a estimular el crecimiento de la inversión.

b). Estimaciones sobre la demanda futura, que son los - - cálculos acerca de la demanda futura de que será objeto - - la mercancía que se proyecta producir, en relación a los ingresos que se pretenden obtener.

c). Conjeturas sobre los costos de las mercancías por producir, cuando existe la creencia de que los precios de

venta subirán más que los costos de las mercancías que van a producirse, la confianza en un alza en los ingresos incitará a mayores inversiones.

d). Los impuestos, como el cálculo de la tasa de rendimientos sobre el costo se basa en ingresos de los que se ha deducido el importe de los impuestos, es claro que mientras más grandes sean éstos menores serán los ingresos.

e). La confianza, el optimismo sobre los acontecimientos futuros, tiene importancia decisiva, ya que los empresarios en el supuesto que la economía sea estable, hará planes de inversión.

Cuando no existen, para el comerciante alicientes suficientes que le permitan ampliar sus actividades para lograr las ganancias deseadas, las perspectivas de inversión tienden a desaparecer, provocándose el consiguiente cierre de fuentes de trabajo y la desocupación de muchas personas o, cuando los capitales de inversión resultan -

insuficientes y no se les presta los auxilios monetarios, el desarrollo económico tiende a desaparecer.

Un impuesto sobre determinada inversión de capital puede ser tan alto, que no convenga o desaliente a los empresarios a llevarla a cabo; por lo que, una de las principales labores del Estado, es alentar la inversión, ya que su producto tiene como finalidad satisfacer una necesidad presente o futura y debe mantener un desarrollo comercial e industrial estable y uniforme.

2.2.3. Complejidad del Sistema Impositivo.

Los cambios constantes que las leyes impositivas sufren, los reglamentos, instructivos y circulares administrativas, que ayudan a establecer el criterio de las autoridades, dificultan a los particulares de escasos recursos y que no pueden contar con ayuda profesional, en el cumplimiento de sus obligaciones, ocasionando con ésto contribuir o propiciar la evasión.

La contradicción de las normas, originada en la falta de preparación específica sobre derecho tributario de los redactores de las leyes fiscales y de sus asesores, en la deficiencia de técnica legislativa, imprecisión, confusión de términos, etc., facilita a los contribuyentes a dejar de cumplir con sus obligaciones fiscales, quedando en desventaja quien con puntualidad y corrección si lo lleva a cabo.

Las constantes reformas que sufre nuestra legislación tributaria, contribuyen a aumentar en gran medida el clima de confusión en que vive el particular.

En una codificación tributaria debe procurarse evitar todas aquellas disposiciones infundadas o que puedan ser excesivas y además incluir aquellas normas encaminadas a equilibrar en lo posible la situación de los sujetos de la relación tributaria.

En la administración y redacción de las leyes deben tomarse en cuenta los niveles educativos, ya que de lo contra-

rio, ésto influye en el incremento de la evasión fiscal.

2.2.4. Sistema Sancionatorio Inadecuado.

Emilio Margain Manautou expresa que la finalidad que persigue el Derecho Tributario con la sanción, es que "el - causante cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, - con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado." ⁵

Ahora bien, las sanciones pueden ser de diversas clases y tener distintas finalidades como:

a). Multas, que tienden a evitar que se sigan cometiendo las infracciones fiscales, por lo que se puede considerar que tienen carácter disciplinario.

5. MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- Op. cit., pág. 343.

b). Recargos, que se aplican al pago de daños y perjuicios por el pago extemporáneo de un impuesto.

c). Privativas de libertad, que en los delitos de índole fiscal, se traduce como una medida aflictiva correctiva o de castigo.

El desconocimiento de las consecuencias que se siguen al incumplimiento del deber fiscal, no excusa la aplicación de sanciones, por lo que sería conveniente difundir entre los contribuyentes las que se aplicarían por no llevar a cabo lo que ordenan los mandamientos impositivos.

El poder sancionador cuando no se emplea convenientemente y se cometen excesos o injusticias, sublevan a particulares de buena fe, razón por la que pensamos que un régimen sancionatorio inadecuado es aquel que pretende castigar - la comisión de infractores, más que prevenirla, facilitando en los contribuyentes menos propensos al cumplimiento del deber tributario la tendencia a evadir el pago de sus impuestos.

3. PRINCIPALES EFECTOS QUE PRODUCE LA EVASION EN NUESTRO SISTEMA IMPOSITIVO.

3.1. Efectos que produce en el Estado.

Muchas son las consecuencias que produce la evasión, como la actitud de los contribuyentes que evitan el cumplimiento de las leyes fiscales y que provoca una reacción por parte de las autoridades encargadas de administrarlas, - que se traduce en exceso de decretos y circulares interpretativas que hacen sumamente confusa e inestable la legislación impositiva.

Armando Giorgetti manifiesta que: "...el Estado debe adecuar los ingresos a las erogaciones y no éstas a aquéllos, por lo cual el fisco se ve obligado a recaudar entre la masa realmente contribuyente el producto total de los tributos previstos, sin perjuicio de perseguir luego a los evasores.", asimismo expresa que: "...la Difusión del fenómeno de la evasión tiene como ulterior consecuencia la de devaluar la función punitiva y preventiva tanto indivi

dual como general, de la sanción fiscal". 6

Por otra parte, señala que el efecto psicológico más importante y perjudicial de la evasión, consiste en la fuerza de propagación que este fenómeno se imprime a sí mismo, que se realiza por medios diversos y de acuerdo con el grado de educación de los contribuyentes.

Y que "...el aumento de los actos de evasión importa, inevitablemente, la multiplicación de los contencioso fiscal; aun porque el evasor, mediante impugnaciones y oposiciones a menudo infundadas y capciosas, procura justificar consigo mismo antes que hacia los demás, las acciones jurídicas realizadas...la enorme cantidad de impugnaciones fiscales retarda la actividad financiera de la administración pública, entorpeciendo asimismo el ritmo y el producto de los ingresos..." 7

6. GIORGETTI, Armando.- La Evasión Tributaria.- Ediciones Depalma Buenos Aires, 1967, págs. 171 y 179.

7. Ibídem, pág. 181.

Otra consecuencia, es la pérdida que se provoca al fisco, por el monto de los tributos evadidos, asimismo, por los gastos que tiene que efectuar para perseguir o detectar a los evasores, se causa un considerable recargo en la actividad administrativa, que afecta su eficiencia operativa, y genera o facilita el incumplimiento de la obligación fiscal.

3.2. Efectos que origina en la Economía Nacional.

Al cerrar a las empresas las oportunidades de invertir su capital, no proporcionándoles los auxilios monetarios o al no existir algún aliciente que les permita realizar alguna actividad y obtener las ganancias deseadas, se provoca la consiguiente fuga de capitales y el atraso económico del país.

También el desarrollo económico se perjudica, por la desigualdad que la evasión fiscal genera entre sujetos del impuesto que realizan actividades similares y, no tanto por que perciba menores ingresos en sus arcas el Estado.

Ahora bien, las empresas que se han visto obligadas a absorber el impuesto destinado a incidir sobre el consumidor, buscarán compensar el monto de los mismos con cargo a los precios de otros artículos que fabrique, disminuirá su nivel de calidad o tratará de reducirlos dejando de efectuar cierto tipo de actividades, lo que daña la economía nacional por que provoca el cierre de fuentes de trabajo y el desempleo.

La elevación de los impuestos o los nuevos que se creen, originados por la falta de recaudación y causados por la evasión fiscal, podrá afectar al país suscitando el desequilibrio económico y el resentimiento contra las autoridades tributarias, problemática que dichas autoridades han resuelto, entre otros, a través de incentivos fiscales tendientes a lograr mayor inversión, permitir a los particulares contar con los recursos necesarios para modernizar las industrias y con ello aumentar su capacidad de producción y la contratación de más mano de obra.

3.3. Efectos que ocasiona en el Contribuyente.

La evasión de la obligación tributaria practicada por el contribuyente incumplido, lo coloca en un nivel económico superior al del particular que no la evade por el enriquecimiento ilegítimo que obtiene en perjuicio del fisco. - Igualmente, la carga fiscal se distribuye de manera distinta de la deseada por el legislador, entre los contribuyentes cumplidos.

Las empresas dinámicas que mayor contribución dan al desarrollo económico, se ven afectadas por la competencia desleal de las que evaden al fisco y que pueden provocar alto índice de desocupación por falta de fuentes de trabajo

Pero los efectos que pudieran ser más perjudiciales para los sujetos pasivos de la relación tributaria, son la carencia de viviendas, escuelas, servicios públicos, etc., consecuencias que podrían evitarse por medio de campañas de información, orientación por conducto de los medios masivos de comunicación.

Provoca en los particulares cumplidos, la desconfianza en sus autoridades administrativas, por que no se explica - que solo se exija el pago de los impuestos a determinados contribuyentes.

CAPITULO TERCERO

ALGUNAS FORMULAS PARA EVITAR LA EVASION EN NUESTRO REGIMEN IMPOSITIVO

1. LA NECESIDAD DE EVITAR LA EVASION

Desterrar toda forma de evasión fiscal representa para la Administración Pública una ardua tarea, por lo que es imperativo que mediante una valoración realista de lo alcanzado y de los obstáculos y problemas que se han tenido, - se fijen políticas permanentes y actualizadas, sistemas y medios adecuados para su control y vigilancia, pero sobre todo, para lograr los propósitos, que entre otros, son - los siguientes:

a). Que a través de la educación, se logre conciencia cívica entre los contribuyentes para lograr el pago correcto y oportuno de los impuestos, que representa el progreso dentro de cualquier comunidad y que el fisco debe estimular y mantener a través de una política de acercamiento y comprensión hacia los particulares.

b). Los impuestos además de ser el pilar del financiamiento del gasto público, deberán convertirse en un instrumento que propicie una mayor equidad distributiva, sin desalentar el trabajo, el ahorro y la inversión.

c). Descentralizar las actividades y dependencias, para obtener mejor organización y funcionamiento.

d). Fortalecer la honradez de sus funcionarios y empleados fiscales a todos los niveles de gobierno y mejorar su eficiencia, creándoles el sentimiento de que, antes que nada, son servidores públicos.

e). La distribución equitativa de los ingresos.

f). El establecimiento de un correcto sistema legislativo de deducción de gastos reales y necesarios.

2. ALGUNAS FORMULAS PARA EVITAR LA EVASION

2.1. La Educación al Contribuyente.

De los mayores obstáculos con que se encuentra la Administración, para recaudar los impuestos, son la falta de conciencia fiscal de gran parte de los mexicanos y lo exiguo de su educación, que no les permite poder apreciar la importancia que tienen las contribuciones que pagan al Estado, en la colectividad en que viven, considerándolas como una molesta carga.

La carencia de una adecuada educación en materia tributaria provoca que el particular desconozca con precisión el motivo y objetivos de la existencia de los impuestos, -- viendo al Fisco como un enemigo que lo priva de parte de lo que, a costa de trabajo y sacrificio, ha logrado obtener.

El Profesor Fernando Sainz de Bujanda expresa que, Malia-
ret considera que la educación es: "el arte de conducir -

hacia objetivos determinados a aquéllos que tenemos a - -
nuestro cargo", asimismo manifiesta que, para García Hoz
"La educación es una modificación del hombre si esta - -
transformación no significara, de alguna manera, un mejo
ramiento, un desenvolvimiento de las posibilidades del -
ser o un acercamiento del hombre a lo que constituye su -
propia finalidad. La idea de perfección se encuentra, en
suma en la base del proceso educativo." ¹

Por lo que, la mejor arma con que puede contarse para dis
minuir el problema de la evasión y sus graves consecuen--
cias es, precisamente, la educación fiscal de los contri
buyentes.

Para lograr este tipo de educación, pudieran seguirse al
gunos caminos, como los siguientes:

1. SAINZ DE BUJANDA, Fernando.- La Educación Tributaria.-
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Quinto
Número Extraordinario, México, 1976, pág. 153.

1. Que las autoridades fiscales coordinaran sus actividades con la Secretaría de Educación Pública, de modo que se hicieran reformas en los planes de estudio, en los que se inculque:

a). El deber que la sociedad impone para el pago correcto y oportuno de los impuestos.

b). El objeto que se persigue con su pago y que se traduce en que el contribuyente sin esfuerzo alguno cumpla con sus obligaciones y deberes fiscales.

c). Los beneficios que brindan.

d). Los daños que acarrea su falta de pago.

e). Los efectos económicos que producen.

2. Como la mayoría de la población económicamente activa desconoce totalmente, cómo, cuándo y dónde pagar sus impuestos, es necesario:

a). Intensificar las campañas publicitarias por parte del gobierno, tendientes a divulgar nuestras leyes fiscales y a informar sobre todo las consecuencias que produce en los contribuyentes la falta de cumplimiento.

b). Establecer publicaciones periódicas que recuerden a los particulares la época de pago de los distintos impuestos.

c). Multiplicar cada vez más, las Oficinas en las que se ayude a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en la interpretación de las leyes y preparación de sus declaraciones.

3. Que el gobierno, rinda adecuada cuenta pública de las gestiones administrativas y aplicación de sus recursos, a fin de dar a conocer a los contribuyentes, el apropiado empleo de su dinero.

2.2. Estructura y funcionamiento de la Administración Fiscal.

2.2.1. Organización de las Dependencias Administrativas. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La alta complejidad de los sistemas tributarios modernos, puede ocasionar la evasión fiscal, por lo que, para evitarla deberá contarse con un aparato administrativo capaz de hacer cumplir a los contribuyentes con sus obligaciones, procurando que la carga impositiva sea general, que los impuestos se graven según su capacidad económica.

Esta realidad ha sido preocupación constante de las autoridades hacendarias y de tiempo atrás se han venido reestructurando algunas de sus dependencias, revisando las funciones que realizan en el ámbito de la administración tributaria y tomando acciones significativas en nuestro sistema como:

1. La desconcentración de las atribuciones, funciones y trámites relacionados con la administración de impuestos, que podemos apreciar en la creación de las trece Administraciones Fiscales Regionales en el país, que en el artículo 133, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podemos observar, a modo de ejemplo, en sus fracciones:

"VII. Vigilar que los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, - sus accesorios y de aprovechamientos, cumplan con la obligación de presentar declaraciones ante las oficinas recaudadoras, con excepción de los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos en materia de importación o de exportación.

XIII. Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de su competencia, así como revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones -

fiscales.

XXI. Imponer las sanciones administrativas que correspondan a las infracciones fiscales, en la materia de su competencia.

XXV. Orientar a los contribuyentes respecto al cumplimiento de las disposiciones fiscales, al calendario de -- aplicación de las mismas y a los procedimientos y formas para su debida observancia, en la materia de su competencia."

Dichas Administraciones Fiscales Regionales, persiguen -- los siguientes fines:

a). Acercarse geográficamente a los contribuyentes -- con el propósito fundamental de ahorrarles tiempo en la -- solución de sus problemas fiscales.

b). Brindarles mediante selecto grupo de profesionistas, técnicos en las diferentes áreas fiscales, el servi

cio más oportuno y eficiente.

c). Crear, mediante campañas adecuadas a las necesidades regionales, la debida conciencia entre los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones de índole -- tributaria.

2. La creación del Programa de Reforma y Mejoramiento de la Administración Tributaria, que a través de nuevos procedimientos y sistemas administrativos, además de influir en la obtención de niveles superiores de ingreso -- fiscal, favorecen las relaciones con los contribuyentes.

Reforma Administrativa, que se ha configurado, en parte, con la expedición de los distintos Reglamentos Interiores de las diversas dependencias de la Administración Pública Federal, mediante los que se pretende delimitar con precisión sus ámbitos de competencia y estructura orgánica.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal confiere en su artículo 31, diversas atribuciones en materia

de impuestos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como:

"II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

III. Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes.

V. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la federación."

Por otra parte, el Maestro Andrés Serra Rojas manifiesta que en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se pueden distinguir diversas entidades administrativas:

"a). Las autoridades hacendarias, que tienen a su cargo la determinación de la política financiera.

b). Los organismos fiscales autónomos, que son autoridades hacendarias especializadas en materia de impuestos.

c). Otras autoridades hacendarias, dependencias de la propia Secretaría -que asumen otras funciones fiscales-, que sus respectivas leyes les fijan, como la Tesorería de la Federación y otras." 2

Ahora bien, esta Secretaría a través de su Reglamento Interior, pretende reflejar a los funcionarios y ciudadanos sus formas de ser y de actuar, a fin de que tanto el personal que integra las unidades administrativas, como los particulares que ocurren a tratar asuntos o cumplir obligaciones frente a las mismas, tengan una visión clara de sus funciones y atribuciones.

El Maestro Serra Rojas clasifica los principales organis-

2. SERRA ROJAS, Andrés.- Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1974, pág. 61.

mos administrativos fiscales dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que más abajo se detallan, y que de acuerdo con el Reglamento Interior de la misma, se describirán algunas de sus funciones:

a). De recaudación o aplicación directa de las leyes fiscales.

Artículo 53, establece que la Dirección General de Recaudación podrá: "I. Formular, para aprobación superior, la política, sistemas y procedimientos de recaudación de las contribuciones, sus accesorios, aprovechamientos y productos, con excepción de los referidos al comercio exterior_ y los programas de actividades de las Administraciones - Fiscales Regionales y de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en las materias de Registro Federal de Contribuyentes, vigilancia del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el propio Registro y de las demás que establezcan otras disposiciones fiscales, distintas de las de comercio exterior, notificación, cobro coactivo, recaudación, contabilidad de ingre-

sos y movimiento de fondos, así como la imposición de -- multas por infracciones, condonaciones y recursos adminis--
trativos en dichas materias."

Artículo 64, confiere a la Dirección General Técnica de - Ingresos: "V. Proponer, para aprobación superior, el esta-
blecimiento de reglas generales y las bases especiales de tributación en relación con los impuestos federales mate-
ria de su competencia."

b). De vigilancia.

Entre las que se encuentra la Dirección General de Adua--
nas, a la que el artículo 87, determina: "XVIII. Ordenar
y practicar visitas domiciliarias de inspección y la veri-
ficación de mercancías en transporte, así como realizar -
los demás actos de comprobación y vigilancia que establez-
can las disposiciones legales, para cerciorarse del cum--
plimiento de las obligaciones relativas a la entrada al -
territorio nacional o a la salida del mismo de mercancías
y de medios de transporte y, cuando proceda, el fin que -

se haya dado a los mismos, así como, en su caso, ordenar la retención, persecución, embargo o secuestro de las citadas mercancías y de estos últimos."

c). De control.

Artículo 60, compete a la Dirección General de Fiscalización: "VIII. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás en materia de impuestos y derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal."

d). De concentración de fondos.

Artículo 11, compete al Tesorero de la Federación: "II. Recaudar, concentrar, custodiar, vigilar y situar los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación y otros conceptos que deba percibir el -

Gobierno Federal por cuenta propia o ajena, depositándolos diariamente en el Banco de México, así como establecer los sistemas y procedimientos de recaudación de los ingresos federales con la participación que le corresponda a las Direcciones Generales de Recaudación y de Aduanas."

e). De defensa en materia fiscal.

Artículo 10, compete al Procurador Fiscal de la Federación: "XIII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales y a la Secretaría en toda clase de juicios, de investigaciones o de procedimientos administrativos ante los Tribunales y ante las demás autoridades, siempre que dicha representación no corresponda al Ministerio Público Federal y, en este último caso, proporcionarle los elementos que sean necesarios; ejercitar las acciones, excepciones y defensas de las que sean titulares e interponer los recursos que procedan ante los citados Tribunales y autoridades; así como coordinar la defensa en los juicios promovidos en el extranjero en que sean

parte las entidades de la Administración Pública Paraestal coordinadas por la Secretaría."

f). De coordinación fiscal.

Artículo 69, será facultad de la Coordinación General con Entidades Federativas: "I. Formular, para aprobación superior, conjuntamente con otras unidades administrativas - competentes de la Secretaría, la política de coordinación fiscal de la Federación con las entidades federativas y - municipios, con excepción de la relativa a los impuestos al comercio exterior."

g). De investigación fiscal.

Artículo 19, compete a la Dirección General de Planeación Hacendaria: "IX. Estudiar, en coordinación con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, los - - asuntos económicos que permitan formular lineamientos de políticas y el empleo de instrumentos financieros, fiscales, crediticios, bancarios, monetarios de divisas y de

precios y tarifas de bienes y servicios, para apoyar la participación de la Secretaría en foros internos y externos, en coordinación con el Banco de México en las materias de su competencia. ³

2.2.2. Manejo Escrupuloso de los Fondos Públicos.

Una forma de disminuir la evasión fiscal, sería evitando la corrupción en el manejo de los fondos públicos, y el deficiente destino de gastos, anteponiendo valores como - la honestidad en la función pública, la responsabilidad y la legalidad administrativa.

En México, el control presupuestario se impone con la finalidad de vigilar la real y estricta aplicación de los recursos, y de tratar de impedir o descubrir las desviaciones delictuosas y, para lograrlo se cuenta no solo con la Constitución Política, sino con diversos ordenamientos jurídicos como, la Ley Orgánica de la Administración Pú--

3. SERRA ROJAS, Andrés.- Op. cit., pp. 62-63.

blica Federal; la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público; la Ley General de Deuda Pública; la Ley de Ingresos de la Federación, etc., que permiten el manejo escrupuloso de los fondos públicos y cuya eficacia resuelve en parte, el gran problema que es la evasión fiscal.

2.2.3. Celeridad Administrativa. .

La evasión fiscal se facilitará en la medida en que la administración dificulte el cumplimiento de la obligación tributaria, por lo que, será necesario que se acerque al contribuyente, en tal forma que no le provoque mayores problemas, le sea sencillo y cómodo el poder concurrir hasta sus oficinas, para el pago de sus impuestos.

Debe tenerse en cuenta la rapidez con que el contribuyente sea atendido para recibir su pago o información, la asistencia que pueda prestársele para asegurar que la de terminación de la obligación es la correcta, la celeridad con que se dé respuesta a sus consultas o peticiones en general, ya que la falta de eficiencia en estos aspectos,

será una forma de dificultar el cumplimiento y redundará en un incremento de la evasión de los tributos. En tanto el contribuyente sienta que el aparato administrativo encargado de vigilar el cumplimiento del pago de los impuestos es eficiente y rápido, tendrá confianza en sus autoridades y evitará la evasión.

2.2.4. Facilidades para el Cumplimiento de la Obligación Tributaria.

El sistema impositivo mexicano, no debe desalentar a los particulares en su esfuerzo y trabajo, siendo gravoso, - sino darle la impresión de que sus unidades administrativas funcionan para prestarles servicios y no para vigilarlos, o por lo menos de que se percaten del intento que se realiza dándoles facilidades como las siguientes:

a). Fuentes de documentación.- Se deben dar a conocer a los contribuyentes las leyes y reglamentos que contengan las disposiciones relativas al pago de sus impuestos, las que deberán ser claras y sencillas.

b). Asesoramiento. - Es necesario que el Estado incremente este servicio para los ciudadanos, los que al dirigirse a las Oficinas recaudadoras, tuvieran la seguridad de que existen funcionarios especializados dedicados a esta actividad, pues resulta muy onerosa la asistencia de un consejero fiscal privado.

c). Exhortativas. - Que las autoridades por medio de éstas, recordaran a los contribuyentes los asuntos relativos a sus obligaciones fiscales, como plazos, formas de pago, etc., que enfocadas desde este punto de vista, sean instrumentos para poder llegar en forma positiva a la conciencia de los particulares, sin necesidad de recurrir a los medios de apremio que marca la Ley.

Para que este instrumento resulte eficaz, se deben llenar los siguientes requisitos:

1. Que sean oportunas. - Esto significa que en todos los casos deben ser publicadas y distribuidas con toda anticipación a la fecha en que se tiene que cumplir la obli

gación fiscal de que se trate.

2. Que sean claras.- Con precisión tienen que mencionarse los datos relativos a la obligación fiscal y los plazos para cumplirla, mencionando además el conjunto de facilidades que se conceden al contribuyente para su cabal cumplimiento.

3. Bien encauzadas.- Es decir, deben ser dirigidas específicamente a las personas físicas o jurídicas a quienes se refiera el ordenamiento fiscal de que se trate.

2.3. Simplificación del Sistema Impositivo.

Se ha mencionado, que las constantes reformas que sufre - nuestra legislación tributaria, dificultan el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a los contribuyentes y aumentan o propician la evasión, por lo que es de utilidad un ordenamiento con normas generales y permanentes que en mayor parte de los casos sean aplicables por los particulares en sus relaciones con la administración fiscal.

La claridad, simplicidad, unidad y precisión de los textos legales fiscales, influye mucho en la buena y efectiva aplicación de las normas tributarias, por lo que se ha tratado que el sistema impositivo se encuentre sometido a un proceso de revisión constante, de tal manera que se evite que instrumentos que fueron adecuados, puedan dejar de serlo si no se procedé a su reestructuración.

Debe simplificarse la legislación fiscal, precisándose técnicamente los conceptos en ella vertidos, teniendo cuidado de que quede a salvo la claridad de los mismos y así

evitar contradicciones implícitas en la propia legislación, debe ser justa y eliminar el privilegio tanto en lo que hace a exenciones, como en la no aplicación de las penas.

En los últimos años se ha simplificado considerablemente el sistema tributario mexicano y han quedado sin efecto multitud de impuestos o se han agrupado en pocos ordenamientos fiscales, los diferentes gravámenes que existían con anterioridad. Se puede señalar que dentro de los principales impuestos se encuentra el Impuesto al Valor Agregado, que al entrar en vigor, abrogó 18 impuestos federales, considerados en el Artículo Segundo Transitorio de la Ley de la materia, que son los siguientes:

1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubrificantes.
3. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano

de Alfombras, Tapetes y Tapices.

4. Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Ra
ma.

5. Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones En--
samblados.

6. Decreto por el cual se fija el impuesto que causa
rán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hu
lla, destinados al consumo interior del país.

7. Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.

8. Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.

9. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano
de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y
Pulidoras.

10. Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.

11. Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estac-
ciones de Radio o Televisión.

12. Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por -
Motores Tipo Diesel y Por Motores Acondicionados para uso
de Gas Licuado de Petróleo.

13. Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de
Vidrio o Cristal.

14. Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.

15. Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las en-
tradas brutas de los Ferrocarriles.

16. Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de - -
Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Mo
triz.

17. Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.

18. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pes--
quera.

Al implantar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se -
evita la piramidación impositiva, grava por igual a todos
los productos, beneficia a la industria pequeña y mediana.

favorece las ventas al exterior, dificulta la evasión fiscal, elimina un número considerable de impuestos federales y locales y facilita integrar los controles administrativos.

Asimismo, la Ley de Coordinación Fiscal, tiene el propósito de fortalecer el Federalismo, a través del mejoramiento de los sistemas de participación de los ingresos tributarios federales que corresponden a Estados y Municipios, se aseguran incrementos paralelos entre las Haciendas Públicas Locales y la Federación, con ello se pretende promover el progreso armónico y equilibrado entre las diferentes regiones que integran el país.

Con la vigencia de las Leyes de Coordinación Fiscal y el Impuesto al Valor Agregado, se han eliminado 28 tributos y 4 disposiciones federales y se han abrogado, derogado o dejado en suspenso más de 360 impuestos locales.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es un impuesto al ingreso y grava a las personas físicas

y morales que los perciben, siempre que residan en el - - país, tengan establecimiento en el mismo o que sus ingresos provengan de fuente de riqueza situada en territorio nacional, ha sufrido desgravaciones; también, la Ley de Valoración Aduanera, ha agilizado el trámite y despacho - de mercancías de importación.

2.4. Sistema Sancionatorio Adecuado.

Es función del Estado vigilar el cumplimiento del derecho y su responsabilidad la aplicación de sanciones y penas - en que hubieren incurrido los ciudadanos en violación de las normas legales, el incumplimiento del deber tributario configura una variedad de infracciones, las que dan lugar a la aplicación, por diversos procedimientos, de - sanciones que van desde la simple amonestación hasta la - aplicación de multas o sanciones pecuniarias, e inclusive penas privativas de la libertad.

Nuestro Código Fiscal de la Federación, en su artículo 40, faculta a las autoridades fiscales, a emplear los medios

de apremio para hacer cumplir sus determinaciones, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de sus facultades. Dichos medios son:

"I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

III. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente."

El sistema de sanciones debe ser adecuado y razonable para constituir un riesgo efectivo para la evasión.

a). Adecuado.- Por que debe contemplar sanciones lo suficientemente severas como para que el contribuyente llegue a la convicción que no le resulta conveniente evadir el impuesto.

b). Razonable.- Ya que las sanciones deben ser severas pero no exageradas, y deben emplearse con la mayor prudencia posible a fin de no cometer excesos o injusticias que subleven a contribuyentes de buena fé.

Además deben adecuarse al medio en que van a ser aplicadas, tomando en cuenta la conciencia ciudadana, el nivel educativo, falta de recursos, alza del costo de la vida, etc..

Si no existe un régimen sancionatorio adecuado, resultaría un fuerte estímulo a la evasión. Para aplicar una sanción deben perseguirse dos objetivos:

a). Castigar la infracción.

b). Prevenir la comisión de infracciones.

Así el régimen sancionatorio adecuado tiene como fin, actuar por su sola existencia en la legislación para prevenir la comisión de infracciones y forzar a los contribu-

yentes a cumplir con sus obligaciones tributarias, más -
que para castigar las infracciones pasadas.

Esfuerzo que se puede apreciar en nuestra legislación, en la adecuación del siguiente artículo: 73, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982, que fijaba las sanciones para el delito de defraudación y que disponía: "No se impondrán las sanciones previstas en este artículo, si quien hubiera cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido.", ahora bien, el Código actual, agrega que solo si lo hace: "...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."

2.5. Contadores.

Las negociaciones tienen la obligación de llevar contabilidad que generalmente, es de acuerdo con las normas y técnicas que establecen los Colegios de Contadores Públicos y otras instituciones u organismos del mismo carácter toda vez que el empresario tiene la necesidad de:

a). Conocer la verdadera situación financiera de su negocio.

b). De cumplir con ciertas exigencias ante terceros, ya que si un empresario no lleva contabilidad, es posible que fracase, lo que no solo le afecta a él, sino también a sus acreedores y de manera indirecta, a la sociedad.

c). Llevar una contabilidad debidamente organizada, - que le exige el Estado para poder vigilar eficazmente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Federal

ción de Colegios Profesionistas, en el Punto 1.02, de sus Estatutos y sus Reglamentos, establece que tendrá las siguientes finalidades:

a). Mantener la unión profesional de los contadores - públicos en toda la República, agrupándolos mediante afiliación individual que será simultánea a su aceptación - por la correspondiente asociación afiliada.

b). Fomentar, por los medios a su alcance, el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el alcance de su función social, y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral del cumplimiento y respeto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación. Asimismo, establecer secciones por áreas de trabajo para promover la agrupación y desarrollo profesional de los socios según su actividad principal.

c). Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de

las normas, principios y procedimientos básicos de ética_ y actuación profesional que se juzguen necesarios.

d). Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.

e). Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados y proporcionar a éstos, colectiva o individualmente, ayuda profesional, moral y material, de acuerdo con sus posibilidades y campos de acción.

f). Representar a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las asociaciones afiliadas, a todos los contadores públicos de la República, ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.

g). Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.

h). Arbitrar los conflictos que le sean planteados --

por los colegios, institutos o asociaciones locales o por sus asociados, de acuerdo con las bases que al respecto se establezcan.

i). Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión, con el carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales de esta especialidad.

j). Fomentar a nivel nacional el desarrollo y progreso de la profesión de contador público en todos los aspectos que se estime conveniente, así como las relaciones con otras agrupaciones afines, nacionales y extranjeras, pugnando siempre por mantener el respeto y la consideración mutuos, como base de la dignificación de la propia profesión.

k). Realizar cualesquiera otras actividades o gestiones que directa o indirectamente coadyuven, complementen o contribuyan a la consecución de los propósitos señala--

dos en los incisos anteriores.

Para realizar satisfactoriamente tales finalidades, se estableceran las reglas de conducta a seguir y su participación en los programas para coadyuvar con la administración tributaria en la orientación a los contribuyentes, así como, en la promoción de nuevas técnicas, la proposición de fundadas opiniones conformadoras de la legislación tributaria y su intervención en observaciones, estudios y soluciones a problemas concretos.

El contador público, debe auxiliar en el cumplimiento de las disposiciones fiscales, conocerlas a fondo para que esté en posibilidad de cooperar eficientemente, ya sea en la empresa donde presta sus servicios, en el despacho, en la cátedra o en el propio Colegio al que esta agremiado, toda vez que, los principales impuestos, se cuantifican en función de los elementos que derivan de la aplicación de la técnica contable.

Como funcionario o asesor de las autoridades fiscales, su

participación en la comprobación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes es indispensable; en los programas de adecuación administrativa del sistema de programación, del gasto público y reorganización del sistema de contabilidad gubernamental.

Por otra parte, la asesoría del Contador Público, es muy importante, cuando realiza su actividad con apego a las disposiciones fiscales, buscando que la empresa para la que trabaja o su cliente, no pague de más, pero tampoco de menos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorga gran importancia a la intervención del Contador Público en el dictamen de los estados financieros de los contribuyentes, por lo que ha sido establecido en nuestra legislación fiscal, en el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

"Los hechos afirmados en los dictámenes formulados -- por contadores públicos sobre los estados financieros de

los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de -
las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones -
que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes,
se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre
que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté regis--
trado ante las autoridades fiscales para estos efectos. -
Este registro lo podrán obtener únicamente las personas -
de nacionalidad mexicana que tengan título de contador pú
blico registrado en la Secretaría de Educación Pública y
que sean miembros de un colegio de contadores reconocido
por la misma Secretaría.

II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las dis
posiciones del reglamento de este Código y las normas de_
auditoría que regulan la capacidad, independencia e impar
cialidad profesionales del contador público, el trabajo -
que desempeña y la información que rinda como resultado -
del mismo.

III. Que el contador público emita, conjuntamente - con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigna, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código."

Disposiciones que reconocen el valor de dichos dictámenes cuando los contribuyentes expresan su intención de acogerse al sistema y reciben la correspondiente autorización - para que en esa forma presenten sus declaraciones y sean_ revisados sus estados financieros. Opinión del contador_ público que lo compromete y de donde se deriva una respon_ sabilidad solidaria con sus representados.

Así, la intervención del contador público debe tener y de hecho tiene una gran trascendencia en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, pues entre los im_ puestos que éstos tienen a su cargo, aquellos que se cuan_ tifican con base a elementos proporcionados por la conta_ bilidad son los que canalizan mayores recursos al erario. Es importante, que el contador público transmita a los_

empresarios los graves inconvenientes del incumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto para los propios contribuyentes como para el país, fomentando así la conciencia de solidaridad social en el pago de los impuestos.

Por lo que, el C.P. Eleazar Cota Izaguirre sugiere, entre otras, para el desenvolvimiento del Contador Público en el área fiscal, las siguientes indicaciones:

a). Especialización. - Debido a la relevancia de los impuestos y a la diversidad de situaciones en que se aplican y en consecuencia, la atención que ameritan, se demanda y justifica que existan personas especializadas en ellos.

b). Ética profesional. - Por la trascendencia social y económica que conlleva la labor del contador público en esta área, se debe hacer una énfasis especial, en que su actuación se apegue estrictamente a las normas de ética profesional, incluso en su calidad de contador público dependiente.

c). Cumplimiento de las recomendaciones formuladas. -

El contador público deberá verificar si se han llevado a cabo las sugerencias y propuestas que ha hecho a sus clientes para que cumplan con sus obligaciones fiscales e insistir en ellas mediante una adecuada labor de convencimiento si no se han realizado.

d). Objetividad de los Peritos Contables.- El conta-

dor como perito en los juicios promovidos ante tribunales, expondrá los hechos apreciables por la técnica contable - como realmente acaecieron y las circunstancias en que se realizan tanto cuando actúa por cuenta de las partes como si es perito tercero.

e). Fomentar el cumplimiento de las obligaciones fis-

cales.- Debido a que el Estado para promover el desarrollo económico y social del país, depende de los ingresos que percibe, siendo los impuestos parte muy importante de éstos, se requiere del fiel cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que se traduce además en una equidad del grupo de los contribuyentes.

f). Difusión fiscal. - Coadyuvar en las campañas de di fusión de las disposiciones fiscales a fin de facilitar - su cumplimiento y que los contribuyentes ejerciten sus de rechos, lo que conlleva la concientización fiscal.

g). Intensificar el combate a la evasión y elusión - fiscal. - Esta labor de su campo natural, la realizará a fin de evitar los perjuicios evidentes de la evasión y - elusión fiscal, alcanzar una equidad del grupo contribu-- yente a incrementar la recaudación.

h). Coadyuvar en la simplificación de las normas tri- butarias. - Debe coadyuvar a este objetivo de manera espe- cial, en las normas que se refieren a las obligaciones - formales y métodos de control, así como a sistemas y pro cedimientos para determinar las bases gravables, facili tando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obliga- ciones fiscales. ⁴

4. COTA IZAGUIRRE, Eleazar.- El Contador Público y la Po- lítica Fiscal.- Revista Difusión Fiscal.- Mayo, México 1976, pp. 38-41.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Evasión fiscal, es la conducta que realiza un contribuyente quebrantando la ley, que tiene como resultado dejar de pagar todo o parte de un impuesto al que está obligado.

SEGUNDA.- El Código Fiscal de la Federación, no tipifica ninguna figura con el nombre de evasión; sin embargo, la tipifica a través de la defraudación fiscal y el contrabando, que son violaciones a las normas fiscales cuyo resultado es no pagar un tributo.

TERCERA.- Se considera a la evasión fiscal como el género y como tipos específicos de ésta, a cualquier otra forma mediante la que se evite el nacimiento de la obligación tributaria.

CUARTA.- Son causas de evasión controlables por la administración tributaria, la elevación excesiva y frecuente de los impuestos, la organización compleja de las depen-

dencias administrativas, la deficiencia en la política ha cendaria; y circunstanciales, en las que no tiene respon sabilidad y control, entre las que encontramos, la depre ciación monetaria que favorece al contribuyente incumplido, la insuficiencia de capitales de inversión.

QUINTA.- La evasión fiscal produce efectos para:

a). El Estado.- Por la fuerza de propagación del fenó meno y la pérdida que se provoca al Fisco.

b). La Economía Nacional.- Debido a la falta de recau dación, provoca desequilibrio en el país y resentimiento de los contribuyentes contra las autoridades tributarias.

c). Los Contribuyentes.- Por la desigualdad que se ge nera entre ellos, ya que el contribuyente incumplido al evitar el pago de sus impuestos se coloca en nivel econó mico superior al de aquél que cumple, por el enriqueci-- miento ilegítimo que obtiene en perjuicio del fisco.

SEXTA.- La educación fiscal de los contribuyentes, es una de las mejores soluciones para evitar la evasión.

SEPTIMA.- Es fundamental que nuestra legislación tributaria establezca la figura jurídica de la evasión, en la que se integre toda conducta tendiente a evitar el cumplimiento de una obligación principal, prevista en las normas fiscales.

BIBLIOGRAFIA.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo.- Los Efectos de los Impuestos.- Revista Difusión Fiscal.- Agosto 1975, México.

COTA IZAGUIRRE, Eleazar.- El Contador Público y la Política Fiscal.- Revista Difusión Fiscal.- Mayo, México, 1976.

DE LA GARZA, Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A., México, 1976.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H.- La Elusión Tributaria.- Revista Difusión Fiscal.- Diciembre 1974.

FAYA VIESCA, Jacinto.- Finanzas Públicas.- Editorial Porrúa, S.A., México, 1981.

FLORES ZAVALA, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S.A., México, 1979.

GIORGETTI, Armando.- La Evasión Tributaria.- Ediciones De palma Buenos Aires, 1967.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Universitaria Potosina, México, 1979.

MOTO SALAZAR, Efraín.- Elementos de Derecho.- Editorial - Porrúa, S.A.- México, 1977.

ORNELAS BARBOSA, Consuelo.- La Evasión Fiscal en México.- Revista Fiscal y Financiera.- México, 1978.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando.- La Educación Tributaria.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Tercer Número Extraordinario, México.

SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto.- La Evasión Fiscal en Bra
sil.- Trabajo presentado por la Delegación del CIAT, cele
brada en mayo de 1971, en Río de Janeiro.

SERRA ROJAS, Andrés.- Derecho Administrativo.- Editorial
Porrúa, S.A.- México, 1974.

TARANTINO R., Jacinto.- La Evasión Legal del Impuesto y -
la interpretación de la Norma Tributaria.- Segundas Jorna
das Latinoamericanas de Derecho Tributario.- México, 1958.

LEGISLACION.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédi
to Público.