



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

879309
25
203

ESCUELA DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

CLAVE : 879309

" ANATOMIA DE LA ELUSION Y EVASION FISCAL "

T E S I S

QUE PARA OPTAR EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

CLOTILDE HERNANDEZ HERRERA.

CELAYA, GTO.

MARZO DE 1993.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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.

INDICE GENERAL

INTRODUCCION.

CAPITULO I LA OBLIGACION FISCAL.

- * LA OBLIGACION PERSONAL
- * ESTABLECIMIENTO SOLO A TRAVES DE UNA LEY
- * LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA
- * EL HECHO GENERADOR Y EL HECHO IMPONIBLE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA
- * NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA
- * TRANSFERENCIA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANTIVA Y SU DETERMINACION FISCAL
- * CONCLUSIONES

CAPITULO II LAS CONTRIBUCIONES.

- * CONTRIBUCIONES Y TRIBUTOS
- * CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS
- * EFECTOS DE LOS IMPUESTOS
- * LA DIFUSION
- * LA UTILIZACION DEL DESGRAVAMIENTO
- * LA ABSORCION DEL IMPUESTO
- * LA CONSOLIDACION O AMORTIZACION
- * LA CAPITALIZACION
- * LA ELUSION Y EVASION FISCAL
- * CONCLUSIONES

CAPITULO III EVASION Y ELUSION FISCAL.

- * CONCEPTO DE EVASION Y ELUSION FISCAL
- * LA CAUSA DE LA EVASION
- * LA FORMACION DE UNA CONCIENCIA TRIBUTARIA
- * ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO
- * LA EXPEDICION ADMINISTRATIVA

- * EL RIESGO
- * CAUSAS DE LA EVASION SEGUN SU IMPORTANCIA
- * CONCLUSIONES

CAPITULO IV MODALIDADES DE INCUMPLIMIENTO.

- * OCULTACION DE LA BASE GRAVABLE
- * CONTRIBUYENTES QUE NO DECLARAN
- * DIFICULTADES INHERENTES A LA PRESENTACION DE DECLARACIONES
- * CONTRIBUYENTES QUE DEJAN DE PRESENTAR DECLARACION
- * DECLARACION DE UNA BASE IMPONIBLE INFERIOR A LA REAL
- * OCULTAMIENTO DE INGRESOS BRUTOS PARA LOS EFECTOS DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y A LAS VENTAS
- * IMPORTANCIA DE LA RETENCION Y LIMITACIONES A ESTA FORMA DE PERCEPCION
- * ECONOMIAS SUBTERRANEAS
- * AUMENTO INDEBIDO DE LAS DEDUCCIONES, LAS EXENCIONES Y LOS CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS
- * PROLIFERACION DE DEDUCCIONES Y EXENCIONES
- * EXAGERACION DE LOS CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS
- * TRASLACION DE LA BASE IMPONIBLE
- * ALCANCE DEL PROBLEMA
- * PRECIOS DE TRANSFERENCIA
- * USO DE PARAISOS TRIBUTARIOS
- * MOROSIDAD EN EL PAGO DE LOS IMPUESTOS

CAPITULO V LA FACULTAD SANCIONADORA.

- * INFRACCIONES Y SANCIONES
- * DELITOS Y PENAS

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

I N T R O D U C C I O N

El ámbito de las Finanzas Públicas y concretamente la Tributación, como campo de investigación y estudio, ha experimentado avances significativos en las últimas décadas pasando del objetivo - - único de cubrir el gasto a otros tan importantes como el de buscar influir simultáneamente en el Desarrollo económico del País.

De acuerdo con la exposición de motivos de la reforma fiscal para 1992, la cual señala: "LA PRESENTE INICIATIVA DE LEY QUE ESTABLECE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES", persique los siguientes objetivos fundamentales:

- I.- Lograr mayor equidad y justicia a través del combate contra la evasión, elusión y defraudación fiscal.

- II.- Contribuir al saneamiento de las Finanzas Públicas, aumentando la recaudación sin afectar la recuperación de la actividad económica que se ha empezado a manifestar al bajar en forma considerable la Deuda Pública tanto en forma interna como externa.

- III.- Otorgar estímulos para el desarrollo de la actividad económica atendiendo a los problemas de coyuntura; fortalecer las medidas de control y los elementos de Fiscalización de las Autoridades y establecer medidas que permitan incrementar la recaudación para compensar la disminución de Ingresos Públicos que se produciera como consecuencia de la reducción de tasas principalmente la del Impuesto al Valor Agregado.

Paralelo a ese tránsito, han sido varios los intentos por diseñar teóricamente un modelo o estructura ideal impositiva que responda a cada objetivo planteado.

Así pues, el desarrollo de la Política Tributaria se cumplirá en su aplicación en la sociedad, a través de una estructura Jurídica

Fiscal y de un Aparato Administrativo Tributario. Y es aquí donde nace la interrogante que los estudiosos del Derecho Fiscal deben hacerse. ¿Cual es el grado de cumplimiento de los objetivos previstos en nuestra Política Económica Tributaria?, de los objetivos -- enunciados a mí me intereso de sobre manera, El Combate a la Evasión y Elusión Fiscales: Por eso al proponerme que el Tema de Tesis que como requisito debo elaborar para obtener El Título de Licenciado en Derecho, fuera "LA ANATOMIA DE LA EVASION Y ELUSION -- FISCAL". Lo hice pensando en que este Estudio pudiera servir como un auxiliar para las personas que laboran dentro del ámbito Tributario y para los Contribuyentes que de una u otra forma se engloban dentro del marco jurídico de los obligados a Tributar.

De este universo de contribuyentes, se clasifican en los contribuyentes que se autodeterminan y pagan correctamente y con oportunidad, los que lo hacen correctamente y a destiempo, los que lo hacen incorrectamente pero en tiempo y los que no cumplen con nada. Razones estas que me obligan a establecer una distinción general -- en cuanto al incumplimiento tributario, identificando dos tipos:

- a) El primero de ellos es el aprovechamiento por el contribuyente de medio lícitos para evitar el pago de contribuciones y es aquí donde nos encontramos frente a la figura tributaria denominada Elusión Fiscal.
- b) El otro es la Evasión Tributaria que se da cuando el contribuyente viola abiertamente la Ley, omitiendo el cumplimiento de sus obligaciones con el Fisco.

Considero de suma importancia el hecho de que las autoridades Hacendarias hagan un despliegue de actividades y programas en contra de la Evasión y Elusión Fiscal, lo cual me permite vislumbrar un terreno fértil en torno del estudio e investigación de la eficacia fiscal que brinde accesibilidad para medir el diferencial entre la recaudación potencial o nominal con la real o efectiva, así tomando como punto de partida ese diferencial como unidad de medida, podrá ser el indicador de la importancia de la economía subterránea

o ilegal que en un momento dado haga peligrar los objetivos de la Política Económica y Tributaria del País, por muy sólida y eficaz que sea la estructura Administrativa Tributaria.

I N D I C E

I. LA OBLIGACION.

- a) Obligación Concepto General
- b) Obligación Concepto Particular
- c) Obligación como Mandato Constitucional
- d) Obligación Ex-Lege

II. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

- a) La Relación Juridico-Tributaria
- b) Hecho generador y Hecho Imponible de la Obligación Tributaria

III. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

- a) Nacimiento de la Obligación Tributaria
- b) Determinación del Crédito Fiscal
- c) Pago

C A P I T U L O I

LA OBLIGACION FISCAL

Tradicionalmente se ha definido la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor se encuentra consternada jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona, llamada acreedor.

En las Institutas de Justiniano se caracteriza a la obligación como un vínculo jurídico que constriene a una persona a pagar alguna cosa, segun las leyes de la ciudad. "Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura. "Es decir, la obligación es un vínculo jurídico que nos constriene en la necesidad de pagar alguna cosa conforme a las leyes de nuestra ciudad.

Paulo precisa el objeto de la obligación indicandonos que puede consistir en dar, hacer o no hacer.

* La definiciones modernas sobre la obligación han partido del concepto romano, pero substituyendo el término vinculo jurídico por el de relación jurídica. Hay una gran variedad de definiciones en donde encontramos siempre como elementos constantes; primero: La relación jurídica entre acreedor y deudor; segundo: El objeto de esta relación jurídica, consiste en dar, hacer o no hacer. Existe bien la tendencia a dividir el objeto de la obligación distinguiendo entre dar, hacer o no hacer o pagar una suma de dinero o bien, la idea contraria, como en la tesis sustentada por Planiol que simplifica el objeto reduciendolo a una prestación positiva o negativa. la prestación positiva comprende cosas o hechos y la prestación negativa se refiere a las abstenciones. Tambien en las distintas definiciones de la obligación encontramos la referencia a los sujetos, unas exigiendo su determinación, otras admitiendo que los sujetos pueden ser indeterminado al constituirse el vínculo jurídico, para determinarse posteriormente, al exigirse el derecho o

al cumplirse la obligación. Finalmente, en las definiciones sobre obligación encontramos la tendencia llamada patrimonial que considera que el objeto debe ser siempre valorizable en dinero: La prestación positiva o negativa para que pueda ser objeto de una obligación jurídica según esa tendencia, debe ser estimable en dinero.

La obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

La relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Con este sencillo planteamiento se pretende identificar y diferenciar dos figuras fundamentales: La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria que tendrá como fin la determinación de un crédito de orden fiscal.

Para dejar expuesto el concepto de lo que se debe entender por obligación fiscal, partiremos de la disposición del Artículo 31 Fracción IV de nuestra constitución que establece la obligación de "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Del análisis de la disposición en cuestión podemos derivar algunas notas esenciales para la determinación del nacimiento de la obligación, objeto, sujetos de la misma así como la determinación de crédito fiscal. Estas notas son:

- 1.- Su naturaleza es netamente personal.
- 2.- Son aportaciones pecuniarias
- 3.- Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal y/o municipal.

4.- La aportación debe ser proporcional y equitativa.

5.- Esta obligación se puede establecer sólo mediante disposición legal.

OBLIGACION PERSONAL

"Es obligación de los mexicanos contribuir..." De acuerdo con el principio fundamental, el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y sólo a ellas.

De ninguna manera existen relaciones con las cosas ya que estas -- por ser propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones. Así la obligación que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria es de naturaleza personal.

La explicación para el sometimiento de los particulares se ha realizado con base en dos interpretaciones: Por un lado, la relativa a la generalidad de la ley que se establece en el artículo primero de nuestra carta magna, la cual se acepta para todas las personas y en todas las ramas del derecho ya que sería absurda la sustracción de cualquier persona o materia, por ejemplo: Los extranjeros.

Por otro lado encontramos la explicación que se deriva de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, donde la primera establece la facultad del congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y la segunda incluye las facultades implícitas para hacer efectivas las disposiciones expresamente señaladas y si el congreso tiene autorizado el establecimiento de contribuciones debiera entenderse que podran imponerse hasta donde el poder de imperio del estado alcance.

APORTACION PECUNARIA

"Contribuir para los gastos públicos..." Es indiscutible que se puede contribuir para con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos sólo podremos pensar en que sera de naturaleza pecuniaria.

PARA EL GASTO PUBLICO

"Contribuir para los gastos públicos asi de la Federación, Estado o municipio en que residan..." De lo anterior derivamos que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos.

PROPORCIONAL Y EQUITATIVA

"...De la manera proporcional y equitativa..." Quizas sean estos elementos de las contribuciones los que más controversias han originado respecto de las contribuciones los que más controversias -- han originado respecto de las características que estas presentan.

La proporcionalidad da la idea de una parte de algo; necesariamente hace alusión a una parte de algo o alguna cosa con características económicas, por lo que deducimos que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir.

La equidad por su parte, se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la Ley en Igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Sin embargo, estas ideas expresadas asi tan a la ligera y que posiblemente fueron usadas en forma simple por el contribuyente, hasta la fecha no han sido precisadas por nuestros organismos oficiales.

"...Y equitativamente que dispongan las leyes..." El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley. *Esta disposición se reduce al principio de legalidad en materia tributaria. Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo el podrá emitir leyes en sentido formal y material es más, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas las contribuciones se requiere que la Cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la Constitución es la representante de la población.

Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general:

- a) Cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país y
- b) Cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior (artículos 29,49 y 131 de la Constitución Mexicana). Y es sólo en estos casos que el Ejecutivo podrá ejercer facultades legislativas emitiendo un Decreto, Ley o Decreto, delegado que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas y generales, abstractas e impersonales.

Por lo que se refiere al principio de Legalidad en relación a la elaboración de la ley se traduce en que su contenido deben estar expresamente previstos los elementos fundamentales que sirvan de base para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación, por lo que será posible que se deje al arbitrio de la autoridad, a quienes, cómo y cuánto en relación con la contribución.

"Esto implica la necesidad de que la ley creadora del tributo deba de contener todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación, excluyendo en consecuencia toda arbitra--

riedad del ejecutivo competente."

En este sentido, nuestro Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 5o. "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares - las normas que se refieren al sujeto, objeto, base tasa o tarifa".

La disposición transcrita nos muestra el campo de aplicación de la ley a fin de que se cumpla con el principio de legalidad, toda vez que comprende desde la determinación de los elementos para el nacimiento de la obligación tributaria y sus excepciones, el establecimiento de los procedimientos jurisdiccionales, el establecimiento de infracciones y sanciones, condiciones de preferencia para los créditos tributarios, hasta la regulación de la extinción de los créditos fiscales, a fin de impedir la actuación al libre arbitrio de la Autoridad encargada de aplicarla.

LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA

Como ya se indico, la potestad tributaria del Estado como manifestacion de su poder soberano, se ejerce y se agota a traves del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, generaran un vinculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual cuando su materia se refiere al fenomeno tributario se conoce con el nombre de Relación Jurídico/Tributaria.

* La relación Jurídico Tributaria es un vinculo que une a diferen-

* DERECHO FINANCIERO DE SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, EDIT. PORRUA

tes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de Derechos y Obligaciones en materia tributaria.

* DERECHO FINANCIERO DE SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. EDIT. PORRUA

EL HECHO GENERADOR Y EL HECHO IMPONIBLE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La Obligación Tributaria como obligación Ex-Lege, nace por disposición de la Ley. Sin embargo, "...Para su nacimiento es menester -- que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador - señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídica tributaria".

En la Doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la -- identificación de la conducta que denominamos Hecho Generador y - que en muchas ocasiones se confunde con el Hecho Imponible, por lo que resulta necesario de una vez, concretar que se trata de dos as pectos de un mismo fenomeno de la tributación: El hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador selecciono y establecio en la Ley para que al ser realizada por un sujeto, gene re la Obligación Tributaria, por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada con sus elementos esenciales: Objeto, Sujeto, Base, Tasa o Tarifa; y el Hecho Ge nerador por su parte, es la realización del supuesto previsto en - la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer, o no hacer.

*El hecho imponible es una previsión concreta que el Legislador se lecciona, para que nazca la carga tributaria y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la Obligación Tributaria en general.

NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La realización del supuesto normativo da lugar a las Obligaciones. Este es un principio fundamental del Derecho ya que a partir de -- esos momentos se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, el momento del naci- -

* ARTICULO 6o. DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

miento de la obligación tributaria representa en nuestra materia - un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar - cual disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de que momento sera exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

* La Doctrina coincide en forma absoluta en que "La Obligación Fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes Fiscales", como lo establecían nuestros Códigos Fiscales anteriores al vigente, esto es, con la realización del hecho generador, por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento.

Sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con él de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto tiempo para que sea exigible. Así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación o la obtención de un ingreso, pueden haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador y por tanto establecidos como hechos imponibles, sin embargo la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a cierto plazo. Para su cumplimiento, el cual es fijado por las leyes impositivas respectivas, en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

El Código Fiscal de la Federación vigente ya no regula como el anterior el nacimiento de la obligación fiscal en general y en una sola disposición.

En la actualidad, en su artículo 6o. sólo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

TRANSFORMACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANTIVA Y SU
DETERMINACION FISCAL

* Si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, - tratándose de la obligación sustantiva, su exigibilidad adquiere - matices especiales ya que esta no es exigible como tal puesto que requiere su transformación a Crédito Fiscal, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado "Determinacion" mediante el cual se precisa el alcance, monto y cuántia de la obligación sustantiva.

El artículo 18 del Código Fiscal anterior establecía que: "El Crédito Fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida...", por lo que toda cantidad que la Federación tuviera derecho a percibir por cualquier concepto, debería ser considerada Crédito Fiscal una vez que estuviera precisada su cuántia.

En el Código Fiscal vigente se precisa el alcance y contenido de este concepto al establecerse en su artículo 4o. que dice: "Son créditos fiscales, los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Comparando ambas disposiciones nos podemos percatar de que la concepción genérica que existía conforme al código anterior fue modificada, toda vez que en la actualidad se precisa que sólo pueden constituir créditos fiscales aquellas cantidades que provengan de contribuciones de aprovechamientos (dentro de los que quedan comprendidas las responsabilidades) y de sus accesorios, por lo que deja fuera a los ingresos denominados productos. Sin embargo, permite que adquieran la característica de crédito fiscal otras cantidades que debe percibir el Estado que sin tener naturaleza fiscal la ley les otorgue ese carácter con el fin de facilitar su cobro.

De lo anterior derivamos que toda obligación fiscal determinada en cantidad, es un crédito fiscal pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal.

Cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma consistente en un dar. Para que esto pueda realizarse se requiere precisar su contenido, es decir, cual es la cantidad que debe darse, el quantum de la obligación.

Por la naturaleza de la obligación tributaria sustantiva se deduce que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, puesto que con el hecho imponible ya realizado, solo podemos aseverar que una obligación en abstracto ha nacido, también podemos tener la seguridad de quienes son los sujetos del impuesto y quizás que tarifa podemos aplicar, así como también sobre que base se va aplicar dicha tarifa. Pero aún con todos estos elementos todavía es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal.

Como sabemos, nuestra legislación fiscal establece en que momento nace la obligación fiscal pero mientras ella no se cuantifique, el sujeto activo ni el pasivo tendrán la certeza de que cantidad es la que se debe.

La Doctrina ha desarrollado ampliamente la institución de la "Determinación" figura que se estableció en nuestro país a partir de la edición del libro de Mario Pugliese, titulado Instituciones de Derecho Financiero, en cuya traducción al idioma español se utilizó la palabra italiana "accertamento" que dio origen a su uso generalizado y que posteriormente se tradujo como determinación, término que se utiliza en la actualidad para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal.

El procedimiento que conocemos como determinación está constituido por dos aspectos que son:

* DE LA GARZA SERGIO F. DERECHO FINANCIERO CAP. 2 (PARTE PRIMERA),¹⁵
EDITORIAL PORRUA 1983.

a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

b) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

*Durante mucho tiempo se discutió respecto a la naturaleza de la de terminación, tratando de precisar si solamente era declarativa o constitutiva del crédito fiscal discusión que se desarrolló en nuestro país debido a la distinción que se hacía en el Código Fiscal respectivo, de los conceptos de obligación fiscal y crédito fiscal sin embargo, las propias disposiciones eran claras respecto de una y otra figura; la obligación nace con la realización del he cho generador y el crédito fiscal con el acto de determinación que puede llevarse a cabo:

a) Por el contribuyente (regla general) haciendo valer el prin cipio de autodeterminación.

b) Por la autoridad (cuando existe la presunción *iuris tantum*)

c) Y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o sobre base estimada o presunta.

La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

* DE ARAUJO HALCAU HEMILCAR. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EDITORIAL PORRUA, BUENOS AIRES ARGENTINA 1964.

La determinación sobre base estimada existe cuando la Administración Tributaria, o sea el propio sujeto activo determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia ley

Los artículos 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 55 al 63 del Código Fiscal de la Federación establecen este procedimiento - que se origina cuando la Administración, ante la imposibilidad de determinar una "base cierta" tiene que partir de presunciones establecidas por la ley a partir de los hechos que pueda comprobar, de la información de terceros, de los libros de contabilidad del contribuyente, de la documentación que obre en su poder y de otros medios indirectos.

Los tratadistas hacen diferentes clasificaciones de los métodos de determinación, algunos distinguen el método presuntivo del estimativo, otros diferencian al objetivo del indiciario, pero la realidad es que, por lo general, siempre concluiremos en los dos mencionados. (presunto y objetivo)

CONCLUSION

El Derecho Fiscal no solamente regula la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado, en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir en forma coercitiva en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente así como de terceras personas concebidas para hacer eficaz la obligación son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas, la obligación derivada de la causación del tributo, prácticamente no podría nacer o al menos no podría concretarse.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto.

En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos, el objeto es siempre y exclusivamente un Dar (la cantidad de dinero - que se entrega al estado). En otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos, llevar una contabilidad, etc.)

Un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etc.) o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales, las de no hacer con la prevención de la Evasión Fiscal y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal y la defraudación en contra del fisco.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO I.

- * RAFAEL ROJINA VILLEGAS. TEORIA DE LAS OBLIGACIONES P.P. 10-15 EDITORIAL PORRUA.
- * DINO JARACH. CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO P.P. 23-26 EDITORIAL CIMA, BUENOS AIRES.
- * DE LA GARZA SERGIO F. DERECHO FINANCIERO CAP. 2 (PARTE PRIMERA) EDITORIAL PORRUA 1983.
- * DE ARAUJO FALCAU HEMILCAR. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. EDITORIAL DE PALMA BUENOS AIRES ARGENTINA 1964,
- * DE LA GARZA SERGIO F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO CAP. 6 Y 7 PARTE TERCERA EDITORIAL PORRUA MEXICO 1983.
- * EMILIO MARGAIN MARATU. INTRODUCCION AL DERECHO DEL ESTUDIO TRIBUTARIO CAP. 18,23,24. EDITORIAL UNIVERSITARIA POTOSINA MEXICO 1976.
- * SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. NOTAS DE DERECHO FINANCIERO TOMO I VOLUMEN 3.
- * MIGUEL GARCIA DOMINGUEZ. TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL. CARDENAS EDITOR MEXICO 1982.
- * SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. BUENOS AIRES 1968.
- * ARRIJOA VIZCAINO ADOLFO. DERECHO FISCAL ED. THEMIS 1982.

C A P I T U L O II

CONTRIBUCIONES

- a) Los impuestos
- b) Contribuciones y Tributos
- c) Clasificación de los Impuestos
- d) Efectos de los Impuestos
- e) Conclusiones

CONTRIBUCIONES

El fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos para obtener de aquellos una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que les son impuestos en forma unilateral.

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que estos debían cubrir: Como porciones determinadas de su producción o la ejecución de ciertos trabajos. El poder omnipotente del soberano determinaba que cargas debían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas. Luego, con el nacimiento del Estado, su poder también se manifestó con la imposición de cargas a su población.

La figura de la carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicarla. Es muy significativa la pregunta formulada a Jesucristo acerca de si debía o no pagar tributo al César. Los tributos tuvieron gran importancia debido a su conexión con movimientos que han transformado a la humanidad como: La Revolución Francesa que generó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyo texto se establece que "Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da y de determinar la cuota, el asiento el cobro y la duración" y el movimiento de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, impulsado por la chispa del establecimiento de impuestos sin la representación de las colonias americanas.

La manifestación de este poder se ha tratado de justificar de muy diferentes formas. Se ha expuesto diversas teorías para fundamentar su existencia, entre las que encontramos las teorías de la Equivalencia, del Seguro, del Capital Nacional y la del Sacrificio sin que ninguna de ellas haya subsistido a la crítica puesto que

exponen argumentos que no llegan a tener el peso suficiente para su justificación o razón de ser.

La verdad es que el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se debe encontrar en la propia disposición de orden Constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político, al cual esta ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía. Esta teoría se conoce con el nombre de Teoría del Deber.

CONTRIBUCIONES Y TRIBUTOS

*La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular por (un contrato de compra-venta, de arrendamiento, etc.) o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad como (un legado de donación).

A las contribuciones de primer tipo, de los mencionados, se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: Impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales.

De los ingresos del Estado señalados por el Código Fiscal de la Federación, únicamente son tributos los impuestos, contribución de mejoras y los derechos.

La ley de Ingresos de la Nación, al hacer el catálogo de los ingresos que se propone percibir la Federación, durante el año fiscal lo hace en base a lo establecido en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, que enuncia: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos".

Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

* CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

1.- Atendiendo al territorio en que rigen:

- a) Nacionales
- b) Extranjeros

A su vez los Nacionales se subdividen en:

- Federales
- Estatales
- Municipales

2.- Atendiendo a la forma de pago:

- a) En dinero
- b) En especie

3.- Atendiendo al tiempo en que rigen:

- a) Ordinarios
- b) Extraordinarios

4.- Atendiendo a la forma de Control de la Administración Pública:

- a) Directos
- b) Indirectos

A su vez los Directos se subdividen en:

- I.S.R.
- I.V.A.
- Predial

A su vez los Indirectos se subdividen en:

- I.E.P.S.
- I.S.A.I.

5.- Atendiendo al fenómeno Económico de la Repercusión:

- a) Directos
- b) Indirectos

A su vez los Directos se subdividen en:

- Personales
- Reales

6.- Atendiendo a la Cuota y a la Base:

- a) Proporcionales
- b) Progresivos

* CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

LOS EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

* El pago del impuesto es un hecho que produce dentro del campo Económico una serie de efectos que en muchos casos, no se pueden - - prever los principales efectos, son los siguientes:

La repercusión, la difusión, la utilización del desgravamiento, la absorción, la amortización, la capitalización y la evasión.

Los efectos de los impuestos podemos estudiarlos o clasificarlos - en dos grandes grupos: Los efectos de los impuestos que se pagan y los que no se pagan.

El efecto de los impuestos que se pagan es la traslación del gravamen, también conocido como repercusión. La traslación del impuesto se verifica en tres fases: De percusión, traslación e incidencia.

La repercusión, desde el punto de vista jurídico, es la autorización que concede la ley para trasladar la carga del impuesto de -- una persona a otra. Este fenómeno económico ocurre en sus tres etapas; la percusión que es el impacto inicial que produce el tributo en un individuo que conforme al Derecho es el sujeto pasivo de la obligación. Podemos decir que es el efecto que en forma directa e inmediata se da sobre el sujeto que realiza el hecho generador.

Sin embargo, pueden suceder que el sujeto señalado por la ley, logre trasladar el efecto económico a otro sujeto que a pesar de no haber realizado el hecho generador, se encuentra en la obligación de pagarlo; este traslado de la carga fiscal se conoce con el nombre de traslación.

Pero dentro del proceso económico jurídico de las relaciones interpersonales, el sujeto que sufre la traslación puede encontrar la - posibilidad de transmitirlo a otro, lo que dará lugar a una nueva traslación que se puede presentar en forma ininterrumpida.

Este fenómeno de las traslación se puede analizar desde los puntos

de vista económico o jurídico. En el primer caso la traslación no tiene ninguna base legal, pero puede suceder por las relaciones económicas que se originan entre los particulares. En el segundo caso el fenómeno se encuentra previsto y autorizado por la ley y en este caso estamos frente a una traslación jurídica.

Dentro de este proceso llega un momento en que el último sujeto - que sufrió la traslación se encuentra imposibilitado para seguir trasladando la carga del impuesto. En este caso se presenta la -- tercera etapa de este ciclo, la cual recibe el nombre de incidencia.

*ERNESTO FLORES ZAVALA. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.
EDITORIAL PORRUA 1982.

LA DIFUSION

*La difusión es un fenómeno económico que consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas. Cuando el impuesto se aplica, se difunde entre diferentes personas que ven afectada su capacidad económica.

Quando un impuesto llega hasta la persona que no esta en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta la incidencia con la que -- termina la repercusión dando lugar a otro fenómeno: La Difusión.

La persona que ha sido incidida por un impuesto el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto.

A pesar de que la difusión se presenta siempre, no se realiza de igual manera en todos los casos, porque el que sufrió la incidencia del impuesto preferira privarse o limitar su consumo de las cosas menos necesarias, así habra una mayor difusión del impuesto entre los que operan con artículos de lujo y menor entre aquellos - que lo hacen con artículos de consumo necesario.

LA UTILIZACION DEL DESGRAVAMIENTO

La utilización del desgravamiento, fenómeno netamente económico, - se presenta cuando se rompe el equilibrio económico por la supresión de un impuesto; este fenómeno se presenta porque existe la -- tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición -- del gravamen.

Quando hablamos de este efecto tenemos que partir del supuesto del "Desgravamiento". El impuesto es un gravamen y cuando este se reduce, las personas tienen mayores recursos, es decir, les queda más

dinero con motivo del desgravamiento. Ejemplo: "LA DISMINUCION EN LA TASA QUE GRAVA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A PARTIR DE ENERO DE 1992."

Cuando el impuesto se reduce en su tasa produce mayor capacidad -- económica en los particulares, quienes pueden canalizarla hacia la obtención de satisfactores y al haber más demanda de satisfactores habrá por consiguiente aumento de la producción.

LA ABSORCION DEL IMPUESTO

* Puede darse el caso, de que al establecerse un impuesto el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que paga, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleados o bien, consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento, etc. Algunos autores como Wagner, consideran este fenómeno como una forma de repercusión; en realidad no hay repercusión, sino absorción del impuesto. Lo mismo sucede cuando, en virtud del impuesto, disminuye el valor de la cosa gravada, en tal forma que la baja del valor absorbe la totalidad del impuesto.

LA CONSOLIDACION O AMORTIZACION

Cuando un impuesto grava el capital o los réditos de una propiedad mueble o inmueble en una forma duradera, se produce una perdida en el valor de esa propiedad, siempre que la inversión sea estable. - El resultado del tributo sobre esa inversión dice Grizziotti, es - que el impuesto disminuye inmediatamente el valor de la propiedad por una suma igual a la capitalización del tributo, segun la tasa corriente del interes para esa forma de inversión. Así por ejemplo un inmueble que produce \$5,000 anuales. Si la tasa de interes en - el mercado es de 5% el valor de ese inmueble es de \$ 100,000.00. Si por un impuesto de \$1,000.00 el rédito bajase de \$5,000.00, al precio de \$ 4,000.00, el precio del inmueble se reducirá a - - -

\$ 80,000.00, suma que representa la capitalización del nuevo interés neto de \$ 4,000.00 al 5%. Se produce, por tanto, una pérdida de valor capital de \$ 20,000.00 correspondiente a la amortización (o consolidación) de los \$ 1,000.00 de impuesto.

Explica Griziotti que este fenómeno se produce para todos los impuestos que graven en forma duradera los réditos de los capitales establemente invertidos en las propiedades inmobiliarias como tierras, casas, minas, empresas comerciales o industriales, acciones y obligaciones, etc.

LA CAPITALIZACION

La capitalización es el fenómeno inverso a la amortización. Se produce cuando se elimina o se reduce la carga de un impuesto sobre una inversión estable. El propietario, quien se ve liberado de dicha carga, ve también aumentada la productividad de su inversión, la cual sube de valor en la misma proporción en que se ha disminuido o eliminado la carga.

LA ELUSION Y EVASION FISCAL

* En el segundo grupo los efectos de los impuestos que no se pagan; la elusión y la evasión fiscal.

Quizá uno de los efectos que tiene mayor trascendencia jurídica es la evasión que consiste en la conducta ilícita del contribuyente - para ómitir el pago de las contribuciones a que esta obligado. - - Otro de los efectos es la elusión, la cual consiste en aprovechar las deficiencias en la estructuración de la norma tributaria para alcanzar el fin económico sin realizar el hecho generador y por lo tanto, evitar el nacimiento de la obligación.

Algunos autores llegan al extremo de hablar de la remoción entre - ellos (Einaudi) que lo analiza como la no cauzación del impuesto, es decir, no realizar ninguna actividad gravada, pero esto para el Derecho es prácticamente inexistente, es la nada jurídica.

La realidad es que desde el punto de vista jurídico nos interesan aquellos efectos que independientemente de su contenido económico, como la repercusión, la evasión y la elusión, se encuentran regulados por el Derecho, por lo que los demás efectos de la tributación por su intrascendencia para la ciencia jurídica en materia tributaria, no son considerados.

* DE LA GARZA, SERGIO F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. CAPS. 3 Y 4 (PARTE TERCERA) EDITORIAL PORRUA; MEXICO, 1983.

CONCLUSIONES

La Evasión o fraude al fisco, no solo daña al fisco, sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tener en cuenta las pérdidas ocasionadas por el fraude. Esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.

El fraude debe ser combatido por las razones siguientes:

I.- Por constituir una violación a la Ley.

II.- Porque coloca a los violadores en situación de privilegio frente a aquellos que han querido cumplir con la Ley o -- que no han podido contravenirla.

III.- Porque no puede quedar al criterio del particular determinar si debe o no pagar el impuesto.

IV.- Porque si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y estos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, quien defrauda al -- fisco, esta obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir, es un enemigo de la sociedad en general.

Sin embargo, la opinión pública no mira con excesiva severidad al defraudador fiscal y aún considera el fraude como un signo de habilidad, toda vez que se aduce que esta haciendo una planeación fiscal.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO II.

- * LA CONSTITUCION MEXICANA EN SUS ARTICULOS 31 FRACCIONES 4ta. FRACCION 7ta. Y 30 ARTICULO 73., ARTICULO 29 FRAC. 29,49,131.
- * EL APENDICE DE JURISPRUDENCIA 1917-1975 TESIS 54 PAG. 127,128
- * CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
- * LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION
- * GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO. SERVANDO J. GARZA.
- * IGNACIO BURGOA. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES ED. PORRUA.
- * FLORES ZAVALA ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS ED. PORRUA.

CAPITULO III

EVASION Y ELUSION FISCAL

- a) Concepto de evasión y elusión fiscal
- b) La causa de la evasión
- c) La formación de una conciencia tributaria
- d) Estructura del sistema tributario
- e) La expedición administrativa
- f) El riesgo
- g) Causas de la evasión según su importancia
- h) Conclusiones

I N T R O D U C C I O N

El principio del equilibrio presupuestario, al decir de Giuliani de Founouge, "Constituir un axioma en las finanzas tradicionales aún cuando ese concepto también es aceptado por las teorías modernas, la idea de un equilibrio puramente financiero, de cifras o contable, ha sido reemplazado por un equilibrio económico, manifestando se de tal modo una evolución de lo estático a lo dinámico".

Rios Elizondo lo denomina "Principio de la Exactitud" y afirma que se aplica en la preparación y sanción del presupuesto y exige que tanto los gastos como los ingresos dados en cifras, se calculen mediante estudios socio-económicos que permitan llegar aproximadamente a cifras reales en cuanto lo que ha de recudarse en el ejercicio de que se trate.

Razón por la cual se ha manifestado la preocupación de los entes Públicos, por medir la economía subterránea o clandestina a través de la figura de evasión.

La evasión tributaria es un fenómeno mundial; existe donde quiera que haya impuestos. Pero un grado elevado de evasión tributaria -- puede disminuir notablemente el valor de los incentivos tributarios y afectar al comportamiento distributivo, crear sesgos artificiales en los indicadores macroeconómicos, lo cual puede llevar a respuestas inapropiadas de política: Retardar los esfuerzos por monetizar las economías en los países en desarrollo y afectar a la redistribución de los ingresos. No es la existencia de la evasión tributaria, sino su extensión la que es causa de gran inquietud para las autoridades políticas y administradores tributarios.

Así pues, la medición de la magnitud de la evasión tributaria es útil porque dá a las autoridades políticas una idea acerca de lo confiable de sus análisis de política y de la eficacia esperada de sus instrumentos de aplicación en este ámbito.

Es conveniente formular la estrecha vinculación que existe entre el problema de la evasión fiscal y el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria; ambos son, podríamos decir, la cara y la contra cara de un mismo problema ya que en la medida en que aumenta la evasión fiscal disminuye necesariamente el cumplimiento voluntario de la obligación y el la medida en que este aumenta disminuye correlativamente la evasión de los impuestos. Las causas de uno y otro son exactamente las mismas y cuando hablamos de evasión o de cumplimiento de las obligaciones estamos haciendolo sobre un mismo tema; en un caso en su aspecto positivo, cumplimiento voluntario de la obligación y en el otro desde su aspecto negativo evasión de los impuestos.

En materia tributaria a la expresión cumplimiento voluntario de la obligación tributaria no debe atribuirsele un contenido ético, aunque este sea uno de los factores o de las causas que pueden influir en tal cumplimiento.

En un supuesto ideal, el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria podría ser el resultado de la convicción íntima y personal del contribuyente que como miembro de un grupo social contribuye a la satisfacción de las necesidades de la colectividad a la que pertenece; pero como tal supuesto ideal es solo un concepto que puede ser de mucha utilidad para desarrollar un razonamiento, pero que no existe en la realidad aunque parezca paradójal, el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria sera el resultado al que se vea forzado el contribuyente por un sistema adecuado y es en este sentido práctico y real en el que queremos usarlo en este caso.

Vamos a analizar la evasión fiscal y sus causas con el objeto de llegar a conocer la forma en que es posible actuar sobre ellas, para lograr si no eliminarla, al menos reducirla considerablemente y así poder estructurar un sistema en el que el contribuyente llegue a la convicción necesaria de cumplir voluntariamente con su obligación tributaria, no por razones éticas que son pasivas, sino porque se vea enfrentado a un riesgo real y efectivo en el caso de --

persistir en su incumplimiento.

En el desarrollo de este trabajo no pretendemos llegar a definiciones de carácter académico, sino que trabajaré en la elaboración de conceptos generales que sirvan al objetivo práctico que perseguimos.

CONCEPTO DE EVASION Y ELUSION FISCAL

En el supuesto ideal, el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria podría ser el resultado de la convicción íntima y personal del contribuyente que como miembro de un grupo social participa en la satisfacción de las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

La aclaración que antecede es necesaria en cuanto a la relación que existe entre evasión y elusión con el concepto ético de cumplimiento voluntario que es totalmente contradictorio a las figuras jurídicas que me ocupan.

Al analizar la evasión y la elusión fiscales, con el objeto de llegar a conocer la forma en que es posible actuar sobre ellas para lograr si no eliminarlas, al menos reducirlas considerablemente y así poder estructurar un sistema en el que el contribuyente se concientice de cumplir voluntariamente con su obligación fiscal, no por razones éticas que son pasivas, sino porque se vea enfrentado a un riesgo real y efectivo en el caso de persistir en su cumplimiento.

En el desarrollo de este trabajo no pretendo mas que dejar bien claro el efecto de los impuestos que no se pagan y las consecuencias de estabilidad económica a lo que esto conlleva.

* ARTICULO 31. FRACCION IV DE LA CONSTITUCION MEXICANA.

CONCEPTO DE EVASION FISCAL

Existe evasión fiscal en los casos en que una persona infringe una Ley Tributaria y deja de pagar el todo o parte de un impuesto al que esta obligada.

En este concepto se distinguen tres elementos:

I.- Que exista una persona obligada al pago de un impuesto.

II.- Que deje de pagar el todo o parte del impuesto.

III.- Que exista infracción de la Ley.

I.- Que exista una persona obligada al pago de un impuesto: Este es el primero y más importante de los elementos del concepto, porque entiendo que sólo quien esta obligado al pago de un impuesto puede evadirlo en terminos que su conducta resulta reprochable y pueda ser sancionado por ella.

*La Ley Tributaria al establecer un impuesto señala el objeto del tributo o hecho imponible que es el presupuesto legal para la existencia del impuesto; pero este sólo surge y se convierte en obligación, cuando el sujeto ejecuta los actos materiales que la Ley ha previsto; esto es, cuando se realiza el hecho generador del tributo. Hasta que el contribuyente, voluntariamente no se ha colocado en la situación prevista por la ley para el nacimiento del impuesto, no existe impuesto y por consiguiente no puede haber evasión del tributo.

II. Que se deje de pagar el todo o parte del impuesto: Para que exista evasión será igualmente requisito que el contribuyente oculte la existencia del todo o parte del impuesto.

Al hablar de que es requisito para que exista evasión el que se deje de pagar el todo o parte del tributo, no nos estamos refiriendo al hecho material del pago necesariamente, sino al hecho de ocul-

tar la existencia de la obligación. Si no se ha ocultado esta y el contribuyente ha puesto en conocimiento de la Administración la existencia de la obligación, pero no ha pagado el impuesto correspondiente, estaremos en el caso de un contribuyente moroso pero no de un evasor.

III.- Que se infrinja una ley: Este requisito en sentido estricto debemos entenderlo comprendido en el primero, pero lo anotamos en forma independiente para poder destacar adecuadamente la característica de la evasión.

*Para que exista evasión es necesario que se incurra en la infracción de una Ley que exista la Ley que obligue al pago del impuesto y que el hecho de dejar de pagar el todo o parte del impuesto signifique objetivamente la transgresión de una determinada disposición legal. Si no hay infracción a la Ley no hay evasión.

*ARTICULO 6o. DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

*SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. DERECHO FINANCIERO MEXICANO.

- CAP. VIII P.1 PAG. 513

- CAP. VIII P.4 PAG. 858 y 859

LA EVASION LEGAL O ELUSION

Los tratadistas fiscalistas, con frecuencia hablan sobre la evasión legal, la que se ha generalizado bajo la denominación de Elusión del impuesto*, expresión generalmente aceptada en tal sentido también denominada por otros como remoción del impuesto.

Cualquiera que sea la denominación que se le dé es un error conceptual hablar de evasión legal, precisamente porque las situaciones a que se alude no son legales.

El impuesto es un fenómeno que tiene realidad tanto en el campo -- económico como en el jurídico, pero en ambos campos su naturaleza y sus características son diferentes aunque se trate de un mismo -- hecho; pero esta realidad completamente clara y precisable en el -- campo del análisis, con mucha frecuencia se confunde lamentablemente en la realidad y así se van afianzando conceptos totalmente -- equivocados como al que estamos aludiendo en este caso.

Desde el punto de vista económico podemos plantearnos la hipótesis que el sujeto del gravamen lo evite lícitamente como veremos a continuación; en cambio, desde el punto de vista jurídico la evasión necesariamente constituirá un acto ilícito, porque sólo puede evadirse legalmente el impuesto que ha surgido cuando el sujeto se ha colocado voluntariamente en el supuesto previsto por la ley para -- dar nacimiento al tributo.

Al referirnos a esta materia no estamos haciendo simplemente un -- ejercicio teórico de análisis, sino que el problema tiene una gran importancia práctica para la Administración; lo único es que debe radicarse en el campo que corresponde que no es precisamente el -- campo de la evasión del tributo que es jurídica, sino en el campo económico y técnico.

Supongamos que se llega a la conclusión que es deseable y conveniente establecer un impuesto al consumo de cerveza y así se hace estableciéndolo en la forma de impuesto sobre la venta de cerveza.

Si el vendedor absorbe el impuesto y no lo traslada al precio es posible que no ocurra nada que afecte las provisiones que se han tenido en cuenta al resolver la creación del tributo, aparte de -- que pueda tener como consecuencia una disminución en el impuesto -- sobre la renta que genera la industria productora o al sector que comercializa el producto.

Pero si el impuesto se traslada al precio, se aumentara este y el consumidor puede reaccionar dejando de consumir el producto, en cu yo caso se habría evitado el impuesto y estaríamos ante una situación completamente legítima, desde que la Ley Tributaria prevé la libertad de las personas para colocarse o no en las situaciones -- previstas por la ley para hacer surgir el impuesto. Sin embargo, -- la hipótesis que hemos planteado normalmente no ocurrirá; lo que realmente sucedera es en el caso que exista un producto similar no gravado de condiciones equivalente en cuanto al precio, el consumo se desplazara del producto gravado al no gravado, situación que -- tambien es perfectamente legítima, pero que dejaria en evidencia -- una concepción equivocada del tributo desde el punto de vista económico. Estaríamos ante un caso de deficiencia técnica tributaria desde el punto de vista económico que debio preever esta situación y gravar no un producto determinado sino un tipo de producto sucedaneo.

Tambien es posible que nos enfrentemos a otra situación diferente, como en el caso por ejemplo que se establezca un impuesto sobre -- los dividendos de acciones, pero puede ocurrir que una determinada empresa resuelva no distribuir dividendos sino capitalizar las uti lidades correspondientes hacer una emisión de acciones que distribuye a sus accionistas en forma liberada o con un pago mínimo, los que pueden a su vez liquidar tales acciones en el mercado y su pro ducto reemplazara a los dividendos no distribuidos. Para plantear este ejemplo hemos supuesto que los procedimientos adoptados estan dentro de los margenes permitidos por la legislación correspondiente y que además no estan gravados por la Ley tributaria, como ocurre en algunas legislaciones. En las circunstancias señaladas la empresa habría adoptado un procedimiento perfectamente legítimo y

se habría colocado en situación de sustraerse el pago del impuesto sin infringir ninguna ley, aunque su intención sea la de no pagar el tributo, intención que puede ser pública y conocida sin que altere la realidad de tratarse de actos legales. Esta situación es conocida como un caso de un Vacío Legal que es totalmente atribuible a un defecto de técnica jurídica en la redacción del texto legal, salvo el caso que se trate de una situación prevista y aceptada.

Nuestro interés en abordar este aspecto de la llamada evasión de impuestos tiene por objeto llamar la atención que si bien le son aplicables algunas de las causas que dan lugar a la evasión en términos generales, no le serían aplicables las medidas que pudieran adoptarse para evitarla, porque su naturaleza es diferente.

Los casos mencionados en que el contribuyente evita el pago de un impuesto dentro de la ley, como se ha señalado, tiene una causa -- perfectamente identificable y que es la deficiencia en la redacción del texto legal que establece el impuesto, atribuible al defecto de técnica en el estudio económico que debe preceder al establecimiento del tributo o a la técnica jurídica al redactar y proponer el correspondiente texto legal y es en este aspecto en el que deben adoptarse las medidas correspondientes para afrontar el problema de la Elusión Fiscal.

La Elusión se dá cuando al omitir el pago del impuesto por procedimientos legales; aún cuando la conducta de actuación sea pública en relación al no pago.*

LA CAUSA DE LA EVASION

Queremos referirnos a las causas de la evasión porque nos parece una expresión más objetiva para los fines de nuestro estudio, pero

* ERNESTO FLORES ZAVALA. FINANZAS PUBLICAS. PAG. 290, PUNTO 240.

en realidad sería más exacto hablar de los factores que determinan la Evasión, ya que igualmente como determinan esta pueden ser los factores que determinen el cumplimiento voluntario de la obligación.

Vamos a tratar estos factores por grupos y sin que el orden de los mismos signifiquen prelación en cuanto a su importancia, ya que en definitiva debemos tener presente que estos factores se encuentran relacionados entre sí y que se influyen recíprocamente.

La razón para tratar específicamente cada uno de estos factores, la considero de importancia, porque esto nos permitirá más adelante en el desarrollo de este tema, estudiar las medidas concretas de como se puede actuar sobre el comportamiento de cada uno de ellos, con mira a poder pensar en la forma más adecuada de enfrentar el problema que significa la evasión de impuestos, de manera de obtener los resultados más positivos que sean posibles.

Las causas o factores de la evasión que se van a tratar son: La existencia o formación de una conciencia tributaria; la estructura del sistema tributario; la información al contribuyente; las facilidades Administrativas y el Riesgo que debe afrontar el contribuyente evasor. En la forma señalada he agrupado otros factores que considero incluidos en los ya mencionados y que analizaremos en cada caso.

LA FORMACION DE UNA CONCIENCIA TRIBUTARIA

*Este es un factor de importancia en la evasión de impuestos, la falta de una conciencia tributaria inducirá con mayor facilidad la omisión de los impuestos que en los casos en que tal conciencia existe.

La conciencia tributaria tiene un contenido individual en cuanto que consiste en la convicción íntima de cada individuo que forma parte de un grupo social que el impuesto constituye un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colecti

vidad a la que pertenece; pero esta conciencia tiene tambien una -
expresión colectiva que nos parece de mayor importancia que la in-
dividualidad, en cuanto la sociedad considere al contribuyente eva-
sor como un individuo anti-social y su áctitud de tal como agre-
sión a la colectividad.

La formación de una conciencia tributária deberá iniciarse por el
individuo en el sentido de que esté adquiera la convicción de la -
necesidad de cumplir con su obligación tributária; pero lo que - -
realmente tendrá una influencia de importancia en el cumplimiento
tributario será el lograr que esta conciencia individual, tenga --
una expresión colectiva que son cosas diferentes. La conciencia in-
dividual llevara al contribuyente una dimensión personal de su - -
obligación pero la conciencia colectiva excede a esta para adqui-
rir fisíonomía y características propias, en cuanto los individuos
como colectividad no emiten un juicio interno de su propia conduc-
ta sino que juzgan la de los integrantes del grupo y estos se sien-
ten obligados los unos a los otros en el cumplimiento de una obli-
gación social.

La existencia de una conciencia tributária, cualquiera que sea el
grado que haya alcanzado, facilita el cumplimiento de la obliga-
ción y consiguientemente disminuye la evasión de los impuestos; pe-
ro no puede pensarse en ningún caso que ella sea suficiente para
asegurar la correcta percepción de los tributos.

Aún en el caso de haber alcanzado un alto nivel, bastaria que unos
pocos individuos se sustrajéron al cumplimiento de su obligación -
para poder producir una desmoralización colectiva de los contribu-
yentes que cumplen y destruir cualquier buen sistema de recolec-
ción de los tributos.

Por consiguiente, tenemos que concluir que la existencia de una --
conciencia tributaria reduce la evasión de los impuestos y por - -
ello es conveniente y necesaria su formación, pero dejando en cla-
ro que no es suficiente por si sola y nada más constituye un fac-
tor positivo.

La formación de una conciencia tributaria depende del nivel medio de educación, de la confianza que los gobiernos inspiren en los -- contribuyentes y de una adecuada difusión.

La educación del medio es condición para la formación de una conciencia tributaria, ya que el impuesto es de por si un concepto -- elaborado que no resultara comprensible sino en la medida en que -- exista un nivel mínimo de educación que exista un grado elemental de receptividad, creemos que esta tarea de formación debe iniciar se en los primeros grados escolares y por consiguiente no es posible esperar resultados a corto plazo, con lo cual no se quiere decir que sea una tarea que debe posponerse; por el contrario, la de cisión de hacerlo significaría que deja de ser una tarea o plazo -- indefinido, para convertirse en una a largo plazo.

Si existe una conciencia tributaria la tarea sera mantenerla si no existe, será formarla. El hecho que una verdadera formación deba -- iniciarse con los futuros contribuyentes tampoco quiere decir que nada pueda hacerse con los actuales. Puede y debe hacerse un es- -- fuerzo de formación en todos los niveles y mucho más importante en quienes deben pagar actualmente sus impuestos; lo único es que debe tenerse presente que será posible avanzar en este empeño, pero que seria un error creer que en ello puede basarse una acción real mente efectiva para reducir la evasión actual.*

El éxito en la formación de la conciencia tributaria dependerá en grado muy importante de la confianza que un gobierno sea capaz de inspirar al grupo social que dirige. Sólo en el caso en que la ác titud del gobierno en cuanto a política de inversiones y gastos -- sea comprendida y aceptada por la colectividad, se podrá tener éxi to en un esfuerzo de formación hacia el fin que estamos tratando.

El pago de un tributo será siempre un sacrificio; tal idea esta ím plicita en el concepto mismo de impuesto y de ello se deduce que -- si el contribuyente va hacer un sacrificio y esperamos que este -- sea voluntario, debiera existir una causa que lo justifique para el

propio sujeto que debe hacerlo y esas causas seran las necesidades que debe atender un gobierno, en nombre y para beneficio de la colectividad.

Nadie podría, sin un conocimiento cabal del medio que se juzga, -- opinar en cuanto a la conveniencia o no de un determinado gasto para los efectos que nos preocupan y que estos sean aceptados por la colectividad como una real necesidad. Es así como una determinada política de gastos puede ser aceptable en un país y en otro no; o en el mismo país la que se rechaza hoy, aceptarse mañana. No interesa precisar que en este caso no pretendemos emitir un juicio de valor sobre la conveniencia o no de un gasto, lo que puede hacerse con otros fines, pero para los efectos de crear una predisposición del contribuyente al pago de sus impuestos, con los que se pretende financiar determinados gastos, lo esencial es que el contribuyente crea y acepte esa necesidad.

Este es un problema en que su fondo radica en el factor confianza que el gobierno sea capaz de infundir en los contribuyentes, mas -- que en la conveniencia y utilidad objetiva de sus decisiones, aunque lo mas probable es que unos y otros coinciden, pero ello no -- siempre ocurre y podrían citarse muchos casos de gastos o inversiones que una sana crítica rechazaria pero que en el país en que se incurren son aceptados y aun requeridos por la población.

En la tarea planteada, si bien es necesaria la acción a través de los medios educacionales, como ya lo expresamos, esta dirigida al futuro contribuyente; pero con respecto al que debe pagar actualmente sus impuestos sera necesario llegar mediante una adecuada política de difusión que propenda a la formación o mantención de la conciencia tributaria.

No puede esperarse un cumplimiento tributario voluntario y la reducción de la evasión de los impuestos si no existe una corriente de comunicación entre gobierno e integrantes del grupo social, de forma tal que estos tengan siempre presente su obligación hacia el estado. Esto seria lo que constituye un sistema de difusión, el --

que debería realizarse por todos los medios de difusión que la -- ciencia ha creado al servicio de las comunicaciones entre los indi -- viduos, ya se trate de la prensa, radio, television o cualquier -- otro medio adecuado al fin que se persigue, a traves del cual se -- puede dar a conocer al contribuyente el destino útil de sus impues -- tos y la necesidad de su aporte.

Con frecuencia las administraciones tributarias usan lemas o fra -- ses tendientes a introducir una idea positiva acerca del tributo. En la misma forma que se introduce un producto en el ámbito comer -- cial, el metodo puede ser positivo siempre que se administre con -- prudencia.

Al respecto, debe tenerse presente que un lema dice siempre mucho, pero que tambien por decir tanto, muchas veces no dice nada al con -- tribuyente comun o aún más, su efecto puede ser totalmente negati -- vo. Sólo por vía de ejemplo citare una frase bastante conocida y - usada. "Nadie se debe equivocar con Lolita" "Acabe con su pasado y pueda dormir" que es un lema bastante elaborado, ya que se preten -- de significar que si el estado no obtiene sus ingresos por la vía de la autodeterminación del impuesto, recurrirá a la propiedad de los medios de producción y que ello acarrea supuestamente la pérdi -- da de la libertad. Sin embargo, no debe prescindirse que tal no se -- ria el único medio de eliminar las libertades ciudadanas y que el propio impuesto puede ser usado como instrumento de opresión y de tal hecho la historia nos da muchos buenos ejemplos.

Con lo dicho queremos concluir que la formación de una conciencia tributaria no puede ser el producto de frases hechas, sino que res -- ponde primera y principalmente a una realidad. No puede pretenderse crear la convicción de un deber si no existen las condiciones -- mínimas que justifiquen tal deber, ya que la existencia de una con -- ciencia tributaria presupone necesariamente la existencia de lo -- que podriamos denominar una conciencia de gobierno, sin olvidar -- que la lealtad es una calle de doble vía y que no es lícito éxigir lealtad del contribuyente en el pago de sus impuestos, si al mismo tiempo no existe la misma lealtad del gobierno para gastarlos.

Las características de la estructura de un sistema tributario tienen una influencia de consideración en el cumplimiento de la obligación fiscal y consiguientemente en la evasión de los impuestos. Esto significa que según sean las características del sistema tributario podrá verse facilitado su cumplimiento o que sus efectos sean los contrarios, es decir, verse aumentada la evasión de los impuestos.

En este caso nos referimos a las que consideramos las características más relevantes al objeto de nuestro estudio, en cuanto dicen relacionarse con la evasión de los impuestos y que son: La magnitud de la carga tributaria, la equidad del sistema y la claridad y certeza del mismo.

La magnitud de la carga tributaria tiene una influencia determinante en la evasión de los impuestos y se trata de un elemento que -- queremos examinar desde dos puntos de vista diferentes: Primero, en cuanto que la carga tributaria significa un gravamen que debe ser soportado por un contribuyente determinado y luego la carga tributaria desde el punto de vista de la concentración administrativa de un impuesto, para efectos de recaudación.

* El impuesto es un sacrificio y como tal, en este caso, podemos decir que la capacidad de sacrificio del contribuyente no es ilimitada y su límite es precisamente su capacidad contributiva, por consiguiente, la carga tributaria debe ser proporcionada a esa capacidad de contribuir. En la medida que la carga tributaria empiece a superar la capacidad contributiva del individuo, necesariamente aumentará su propensión a evadir el impuesto y puede llegar un momento que tal evasión ya no sea el resultado de un acto voluntario -- del contribuyente, sino que sea simplemente el resultado de que no puede pagar.

La capacidad contributiva si bien es un concepto objetivo, lo es

al mismo tiempo relativo y sera diferente según sea el medio en el que se pretenda determinar. Es un concepto objetivo porque estara de una u otra forma determinado por el ingreso que tenga un contribuente que es susceptible de comprobación y de medición; pero es un concepto relativo, en la medida que la parte de ese ingreso que pueda ser afectada por un gravamen variara según sean las condiciones sociales del medio en el que se quiera calificar la capacidad contributiva.

El concepto de capacidad contributiva es válido para analizar la carga tributaria que significa cualquier impuesto; pero es más evidente cuando este se relaciona con los impuestos que afectan directamente al ingreso del contribuyente y creemos que tal carga pasa a ser excesiva cuando ella llega a afectar el desarrollo de la actividad que genera o que proporciona el ingreso susceptible del -- gravamen.

Por otra parte, la magnitud de la carga tributaria tiene tambien -- importancia desde el punto de vista de la concentración del impuesto para los efectos de administración, como ocurre generalmente -- respecto de los impuestos al consumo, en el que el sujeto del im--puesto no es necesariamente quien debe soportar directamente el -- gravamen, sino que el impuesto es trasladado en terminos que el sujeto del tributo recupera su equivalente. En este caso el sujeto del impuesto se constituye en un nexo entre el Estado y los consumidores de quienes se pretende recaudar el tributo, aunque legalmente sea el único responsable del tributo. En la realidad económica el tributo que paga lo ha recibido a su vez de quienes sopor--tan el impuesto en su economía personal.

Según sea la política que se siga para la administración de un tributa, la concentración del impuesto se puede hacer a traves de un número variable de contribuyentes, según sea la etapa en que se resuelva establecer el impuesto, asi por ejemplo, si se hace a nivel minorista, el numero de contribuyentes sera numeroso, aun cuando pueda limitarse por diversos métodos de administración; pero el número de contribuyentes puede ser disminuido segun se vaya subiendo en las diferentes etapas de comercialización y podrá ubicarse a ni

vel de mayorista, e incluso de productor o importador, con lo que al mismo tiempo que disminuye el número de contribuyentes se concentra la magnitud del tributo a cargo de un determinado contribuyente.

Para adoptar una decisión en cuanto a concentrar la carga del tributo en más o menos contribuyentes, debe tenerse presente la importancia que en tal decisión tiene la tendencia a la evasión del impuesto.

Es efectivo que administrativamente es más fácil recaudar un tributo determinado, en el caso que este se concentra en pocos contribuyentes. El problema consiste en determinar en que medida esos menos contribuyentes pueden o no fiscalizarse adecuadamente, teniendo presente que en cuanto aumente la importancia financiera del tributo respecto de cada contribuyente, aumentará la tendencia a la evasión, aun cuando el tributo no grave directamente la economía personal del contribuyente, porque existiera un mayor incentivo para afrontar el riesgo que signifique la evasión.

Existen casos en que resulta conveniente la concentración del tributo, por ejemplo, cuando los contribuyentes son efectivamente muy pocos. A veces sólo uno como frecuentemente ocurre respecto del petróleo y sus derivados, cuando el impuesto se lleva a nivel de productos, o dos o tres, como también ocurre con los productores de cigarrillos o de cerveza. Pero cuando la decisión debe adoptarse entre mayor o menor número de contribuyentes, en los casos en que este menor número sea de una magnitud relativamente grande para la capacidad administrativa de control, puede resultar de mayor conveniencia extender el área de contribuyentes para evitar la concentración del tributo en términos que esta se convierta en un incentivo real para la evasión.

La equidad es otro de los factores que deben tenerse en consideración entre las características del sistema tributario que tienen influencia en la evasión de los impuestos.

* DELGADILLO LUIS HUMBERTO.

* La equidad debe considerarse bajo dos aspectos: Uno es el de la -- equidad intrínseca del sistema tributario y otro es la equidad que determina la aplicación correcta del sistema de acuerdo con la eficiencia de la administración.

El sistema tributario debe ser intrínsecamente equitativo; esto -- quiere decir que la carga tributaria debe ser relativamente igual para todos los contribuyentes. Puede que el contribuyente comprenda la necesidad del tributo, pero si el peso del mismo afecta en mayor grado a quienes tienen una capacidad menor o aun igual a -- otros, quienes resulten gravados en mayor proporción tendrán una -- mayor tendencia a la evasión, la que justifiquen precisamente en la falta de equidad del gravamen.

Sin embargo, es necesario señalar que la referencia a la equidad -- esta formulada con relación al sistema tributario en su conjunto y no a cada impuesto en particular. Puede ocurrir que un determinado impuesto tenga características regresivas individualmente considerado, hecho que puede estar suficientemente compensado con la adecuada progresividad de otro; lo importante en este caso es que la progresividad de uno compense en forma adecuada la regresividad -- del otro, en terminos de poder concluir que el sistema es equitativo. En un sistema intrínsecamente equitativo puede ser destruida -- esa equidad si la administración del sistema tributario es ineficiente. No basta que un sistema sea equitativo, es necesario que esa equidad se refleje en la realidad y ello ocurrirá cuando la ad -- ministración logre un grado de eficiencia que le permita comprobar que todos los contribuyentes cumplen sus obligaciones tributarias.

Si no existe equidad en el sistema por defecto de administración, indudablemente aumenta la tendencia del contribuyente a sustraerse al cumplimiento de su obligación y ello redundará en agudizar aun -- más la falta de equidad, lo que arrastrará a otros contribuyentes a adoptar también una posición de retracción al cumplimiento de su obligación tributaria.

Es importante la referencia a este aspecto de la importancia de la

equidad del sistema que deriva necesariamente de su aplicación eficiente, porque este es uno de los aspectos que caen de lleno bajo la responsabilidad de la función de fiscalización de la Administración tributaria.

Finalmente, dentro del factor características del sistema tributario, además de los aspectos ya mencionados de la magnitud de la carga y de la equidad del sistema, debemos agregar la claridad y certeza del sistema tributario.

La falta de claridad y de precisión del sistema tributario constituye indudablemente un factor que incentiva la evasión de los impuestos. En la medida en que un tributo no este claro y precisamente señalado, la tendencia natural del contribuyente será la de colocarse en una situación o de sostenerse que esta en una determinada situación a la cual no alcanza el gravamen.

También debemos tener en cuenta que esta falta de claridad y precisión a que aludimos en este caso, tiene relación con lo que antes hemos llamado vacíos legales, pero que no debe entenderse que necesariamente se confundan. Una legislación determinada puede adolecer de vacíos legales que permitan la elusión del impuesto y ser clara y precisa en cuanto a los gravámenes que establece; en tal caso podría estarse ante un sistema voluntariamente previsto en tal forma, lo que derivaría en la falta de equidad del mismo.

La falta de claridad y certeza en la formulación del sistema lleva a la duda en cuanto a la procedencia o no de aplicar un tributo en casos determinados y ello se refleja principalmente cuando existen fundamentos tanto de parte de la administración para considerar la existencia del impuesto, como de parte del contribuyente para considerar que no procede su aplicación.

Es indiscutible que la falta de precisión y certeza del sistema favorece la evasión del impuesto y complica la labor de la administración. Podríamos incluso plantear la posibilidad que en algunos casos la evasión pueda ser involuntaria por cuanto el contribuyen-

te puede evitar la obligación en la convicción de que lo hace legítimamente.

LA EXPEDICION ADMINISTRATIVA

* La capacidad y expedición de la administración es otro de los factores que tiene influencia en el cumplimiento de la obligación tributaria y correlativamente en la evasión de los impuestos. Dentro de este aspecto debemos considerar la asistencia al contribuyente y la eficiencia en la administración.

Un buen sistema de información al contribuyente es uno de los factores que podemos considerar como claramente positivos para inducir al correcto cumplimiento de la obligación tributaria y consiguientemente reducir la evasión. Esta necesidad esta en razón directa con la complejidad del sistema tributario. En tanto este sea más complejo y carezca de la suficiente claridad y certeza, más imprescindible es la necesidad de que la administración mantenga un eficiente servicio de asistencia al contribuyente.

En la medida en que al contribuyente conozca sus obligaciones más fácilmente podrá cumplirlas y se evitará la evasión. La Asistencia al Contribuyente debe constituirse en una tarea de la Administración con miras a que se proporcione con carácter permanente y sistemático y no en forma aislada. La oportuna y eficiente información permitirá al contribuyente conocer su obligación y la forma de cumplirla y principalmente saber que dispone de tal servicio en forma permanente.

El desconocimiento de la obligación fiscal es una forma de incentivar la evasión, aun en los casos en que no exista una intención directa de evadir.

Desde el punto de vista que estamos analizando la evasión de los impuestos, si bien la asistencia al contribuyente es de importancia, también la tiene la capacidad de la Administración para faci-

litar al contribuyente, en la forma más fácil y comoda, el cumplimiento de su obligación.

La evasión se facilitara en la medida que la Administración dificulte el cumplimiento de la obligación. El cumplimiento de la obligación se verá facilitado en la medida en que la administración se acerque al contribuyente, de forma tal que a este no le irroque mayores dificultades el poder concurrir hasta las oficinas del organo administrador, ya sea para el pago de su obligación o el cumplimiento de cualquier otra obligación natural.

El hecho de proporcionar formularios simples y claros para que el contribuyente proporcione las informaciones que la administración requiere o declare sus impuestos, facilitara el cumplimiento de la obligación. Igualmente debe tenerse en cuenta la comodidad y rapidez con que el contribuyente sea atendido para recibir su pago o información; la asistencia que pueda prestarsele para asegurar que la determinación de la obligación sea la correcta y la rapidez con que se de respuesta a sus consultas o peticiones en general, aparte de muchos otros aspectos de la administración que no es del caso detallar, configurar un cuadro general de facilidad y comodidad para que el contribuyente cumpla oportunamente y correctamente con sus obligaciones.

La falta de eficiencia de los aspectos mencionados sera una forma de dificultar el cumplimiento y redundara en un incremento de la evasión de los tributos.

Todos los factores que se han mencionado antes tienen importancia e influyen en mayor o menor grado para facilitar el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria y consiguientemente disminuir la evasión; pero todas las causas mencionadas en conjunto no tienen la importancia determinante que significa el riesgo que debe afrontar el contribuyente que evade el cumplimiento de su obligación tributaria.

- * El impuesto es un gravamen, constituye una carga que los individuos deben cumplir con sacrificio y por consiguiente se debe aceptar como normal la resistencia a cumplir con tal carga; de manera que todos los esfuerzos y las medidas que se adopten para persuadir al contribuyente al cumplimiento de su obligación, son convenientes, son útiles, pero definitivamente insuficientes para lograr el resultado perseguido.

Lo único que puede inducir efectivamente a cumplir con una carga o sacrificio es el hecho que su incumplimiento acarree como consecuencia una carga o sacrificio mayor que el que significa cumplir voluntariamente; en otras palabras que el incumplimiento involucre un riesgo.

Dos factores determinan el riesgo que debe enfrentar el evasor; la efectividad y la potencialidad del mismo.

Entendemos que el riesgo es efectivo si guarda una relación tal -- con ventajas que pueda obtener el contribuyente con su evasión que lo determine a cumplir voluntariamente. La efectividad del riesgo esta constituida por el sistema de sanciones que la ley prevea para el incumplimiento de la obligación tributaria.

El sistema de sanciones debe ser adecuado y razonable para constituir un riesgo efectivo para la evasión. Debe ser adecuado en cuanto que debe contemplar sanciones lo suficientemente severas como para que el contribuyente llegue a la convicción que no le resulta conveniente evadir el impuesto; pero al mismo tiempo debe ser razonable, en cuanto a las sanciones sean severas pero no exageradas.

de manera que ellas sean aplicadas efectivamente al evasor y no - producir una reacción inconveniente, como ocurre cuando la sanción es demasiado severa que no se aplica, porque los resultados que -- ella acarrearía son ruinosos para el afectado. Además debe tenerse en cuenta al hablar de un sistema de sanciones razonables que estas deben adecuarse al medio en que van a ser aplicadas; así puede ocurrir que en un medio determinado la sanción privativa de la libertad tiene razón de ser y en otro no.

Sin embargo, no basta que el contribuyente enfrente un riesgo efectivo, determinado por un sistema de sanciones adecuado y razonable es absolutamente necesario que el riesgo tenga un grado elevado de potencialidad. Con lo dicho queremos señalar que no basta que el - riesgo sea efectivo en cuanto a sus consecuencias, si no existen - además las condiciones para que ese riesgo llegue a materializarse esto es que el contribuyente evasor pueda ser identificado por la Administración y determinada su evasión para que en base a esto se siga la aplicación efectiva de las sanciones correspondientes.

El riesgo tendrá el potencial adecuado si llega a infundir en el - contribuyente la convicción de que en el caso de evadir, su eva - sión será determinada por la administración y la sanción correspon - diente le será aplicada.

Los dos factores que se han señalado están estrechamente relaciona - dos para constituir el riesgo que debe afrontar el evasor. Los re - sultados no pueden ser satisfactorios si sólo concurre uno de - - ellos; así por ejemplo, puede disponerse de una Administración que tenga el grado de eficiencia necesaria para determinar al contribu - yente evasor, pero tal esfuerzo será de poca relevancia si al he - cho de determinar una evasión no sigue una consecuencia gravosa pa - ra el contribuyente, en términos que este cumpla para evitarla.

Por otra parte, tampoco puede ser suficiente, la existencia de una consecuencia gravosa para el evasor si las posibilidades de que -- llegue a determinarse la evasión son muy remotas porque en tal caso habrá una tendencia mucho mayor a correr el riesgo, porque este resulta improbable.

* VEASE LOS CAPITULOS IV Y V DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
DE LOS DELITOS E INFRACCIONES FISCALES.

CAUSAS DE LA EVASION SEGUN SU IMPORTANCIA

No pretendemos construir una teoria pesimista en torno al problema de la evasión de impuestos sino simplemente analizar una realidad. El contribuyente evade el pago del impuesto en la medida en que -- puede hacerlo y esa medida esta esencialmente determinada por el -- riesgo; si no hay riesgo para el evasor la evasión es elevada, si existe riesgo la evasión disminuye en la medida en que este es -- real y efectivo.

Hemos mencionado todas las causas principales que de una u otra -- forma influyen en la evasión de los impuestos. Todas tienen importancia y necesario y conveniente darles la atencion que corresponden; pero de todas ellas es indudable que la de mayor relevancia es el riesgo; así lo determinan la experiencia en cualquier país.

*El esfuerzo por reducir la evasión de impuestos debemos entender -- lo encaminado a lograr el cumplimiento voluntario de la obligación fiscal y para ello seran conducentes todas las medidas que las causas de evasión que hemos mencionado señalen como convenientes; pero es indiscutible que será posible obtener resultados positivos en la medida en que el contribuyente adquiera la convicción que le resulta más conveniente cumplir que evadir y esto estará determinado por el riesgo.

La formación de una conciencia tributaria facilitara el cumplimiento, pero esto no sera nunca suficiente, toda vez que para serlo ne cesitaríamos pensar en un mundo ideal, en que todas las personas sean honestas, todos cumplan habría que eliminar las sanciones y eso es un ideal no una realidad.

El país que hasta ahora ha logrado los mas altos niveles de cumplimiento voluntario de la obligación fiscal es posiblemente los Esta do Unidos de Norte America, pero con frecuencia se dice que es por que ha alcanzado un alto grado en la formación de la conciencia -- tributaria, lo que haría pensar que el factor más determinante es el cumplimiento de la obligación, gracias a la formación de tal -- conciencia. Sin embargo, no de pasarse por alto que en ese mismo --

país existe el mas severo y efectivo sistema de sanciones para la evasión, la cual se sanciona como delito común con penas privativas de la libertad.

Lo dicho nos hace pensar que la experiencia Norte Americana confirma nuestra creencia en cuanto a que el contribuyente cumple porque se forma la conciencia, no moral o ética que debe cumplir, sino la del riesgo real y efectivo que afronta con su incumplimiento.

Cuando se ha logrado un alto nivel de cumplimiento aún se hace necesario actuar con eficacia para mantener el riesgo real y efectivo para el evasor, aún cuando el número de evasores sea escaso porque en la medida en que disminuya la eficiencia es crear el riesgo, aumentará el número de evasores y ese aumento desmoraliza y desmora el sistema.

*Si se analiza el cumplimiento tributario de diferentes países de America Latina es posible comprobar que el problema de la evasión tributaria es común a todos; así se desprende de innumerables y valiosos informes sobre la materia, aun cuando las condiciones sobre nivel educacional, magnitud de la carga, eficiencia administrativa y otros son muy variados (secc. de finanzas Diario Excelsior 20 de enero de 1992.)

* ARRIJOA VIZCAINO ADOLFO. LOS EFECTOS DE LOS IMPUESTOS. REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION 5to. NUMERO EXTRAORDINARIO MEXICO 1974.

* DERECHO FISCAL ED. THEMIS MEXICO 1982.

* Más aún, es frecuente encontrar los métodos más refinados de evasión en personas que tienen alto nivel cultural y aún asesoría especializada tributaria, pero no para cumplir sino para evadir. - - Igualmente se evade en países en que la carga tributaria es alta, que en aquellos en que la carga es baja, o en países con un buen servicio de administración que en aquellos en que es deficiente lo único que marca la diferencia es el grado de evasión; según la capacidad que se tenga para determinar al evasor y la efectividad para sancionarlo.

Hemos dicho al comienzo que no estamos elaborando una teoría pesimista del cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, por que no debe considerarse que la administración tenga como objetivo en si el determinar la evasión y sancionarla, sino que al existir la capacidad de hacerlo el contribuyente cumplirá voluntariamente su obligación y este aspecto negativo operara cada vez sobre un sector más reducido de los contribuyentes, pero mantendra vigente la conciencia del riesgo que debe afrontar el evasor.

Tambien debemos tener en cuenta que la existencia de un riesgo como hemos señalado real y efectivo, con un alto grado de potencialidad surte un efecto saludable para reprimir la evasión por las especiales características del evasor tributario.

La persona que evade impuestos infringe una ley, pero a diferencia de otros infractores que pueden incurrir en la violación de la ley por impulsos emocionales, como un homicida o por negligencia como el infractor a una disposición de tránsito de vehículos, el evasor tributario no actua por impulsos emocionales ni por negligencia, sino que en la mayoría de los casos la decisión de evadirlo es un calculo razonado y voluntario.

La circunstancia que el evasor tributario actue con desapasionamiento frente a su infracción a la ley, nos da la seguridad que el riesgo es uno de los factores que gravitaran fundamentalmente en su decisión, porque tiene la oportunidad y lo hace, de sopesar comparativamente las ventajas que le ofrece evadir y los riesgos que esta conlleva, oportunidad que otros evasores que actuan emocional

mente o por negligencia no analizan el riesgo que afrontan.

* IGNACION BURGOA. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES ED. PORRUA

* LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.

CONCLUSIONES

Las razones antes mencionadas nos dan la certeza que si bien todas las causas de evasión que se han señalado son importantes; pero la que tiene una importancia determinante en el cumplimiento de la -- obligación fiscal y consiguientemente en la evasión del impuesto -- es el riesgo.

El impuesto es un gravamen que constituye una carga que los individuos cumplen con sacrificio y por tanto se acepta como normal la -- resistencia que opone para cumplir con dicha carga por esto todos los esfuerzos y medidas que se adoptan para persuadir al contribuyente en el cumplimiento de su obligación, son convenientes y útiles pero definitivamente insuficientes para lograr el objetivo perseguido.

La meta de la Administración Fiscal debiera ser, pretender el cumplimiento cabal, oportuno y voluntario de la obligación fiscal por todos los contribuyentes y el éxito de su misión estará determinado en la medida en que sea capaz de acercarse más o menos a la meta señalada.

Todas las causas mencionadas son importantes y actuar respecto de todas ellas es responsabilidad del gobierno, pero existen factores como el nivel de educación, la confianza que pueda infundir el gobierno en los contribuyentes, la équidad intrínseca del sistema -- fiscal y un adecuado sistema de sanciones respecto de las cuales -- si bien existe responsabilidad del énte político el cual se excede en el ámbito de acción directa de la Administración Tributaria.

Existen otras como el esfuerzo por formar una conciencia tributaria, la difusión adecuada sobre el destino de los impuestos, la -- asistencia al contribuyente y la expedición administrativa son responsabilidad del énte de gobierno de ejecutar las acciones de Administración Tributaria en general. "S.H.C.P."

Pero la responsabilidad de crear un riesgo con alto grado de poten

cialidad, de manera que constituya una verdadera barrera a la evasión y que como consecuencia garantice la équidad en la aplicación y cumplimiento del sistema tributario es responsabilidad directa y preferente de la función de fiscalización de la Administración Tributaria.

De todo lo dicho podemos concluir que la éficiencia en la función fiscalizadora de la administración es absolutamente determinante - para combatir eficazmente la evasión de los impuestos.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO III.

ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO. LOS EFECTOS DE LOS IMPUESTOS. REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION 5to. NUMERO EXTRAORDINARIO MEXICO.

* DERECHO FISCAL

ED. THEMIS MEXICO 1982.

* DELGADILLO LUIS HUMBERTO. EL ILICITO TRIBUTARIO. REVISTA DIFUSION FISCAL NO. 12 SH Y CP MEXICO 1974.

* DELGADILLO LUIS HUMBERTO. EL RESPONSABLE EN MATERIA TRIBUTARIA REVISTA DE DIFUSION FISCAL NO. 13 SH Y CP. MEXICO 1975.

CAPITULO IV

MODALIDADES DE INCUMPLIMIENTO

- a) Ocultación de la base gravable
- b) Contribuyentes que no declaran
- c) Dificultades inherentes a la presentación de declaraciones
- d) Contribuyentes que dejan de presentar declaración
- e) Declaración de una base imponible inferior a la real
- f) Ocultamiento de ingresos brutos para los efectos de impuestos sobre la renta y a las ventas
- g) Importancia de la retención y limitaciones a esta forma de percepción
- h) Economías subterráneas
- i) Aumento indebido de las deducciones, las exenciones y los créditos por impuestos pagados
- j) Proliferación de deducciones y exenciones
- k) Exageración de los créditos por impuestos pagados
- l) Traslación de la base imponible
- ll) Alcance del problema
- m) Precios de transferencia
- n) Uso de paraísos tributarios
- ñ) Morosidad en el pago de los impuestos

INTRODUCCION

Las técnicas de incumplimiento pueden clasificarse de diferentes formas, personalmente he decidido agruparlos en las categorías siguientes: Ocultación de la base gravable; aumento indebido de -- las deducciones, exenciones y los créditos por impuestos; traslación o desplazamiento de la base imponible; morosidad en el pago de los impuestos. No he tratado de clasificar las técnicas de incumplimiento de acuerdo con su legalidad es decir, si constituye evasión o elusión toda vez que esto es evidente.

OCULTACION DE LA BASE GRAVABLE

*De todas las formas de incumplimiento, la ocultación de la base imponible es uno de los métodos más atractivos para las personas que se proponen reducir o eliminar sus obligaciones tributarias. En circunstancias apropiadas y suponiendo que la persona ha actuado con el debido cuidado, es más difícil detectar el incumplimiento si se emplea este método que si se emplean otras técnicas. Generalmente, la ley requiere que la Administración Tributaria demuestre la existencia de ingresos no declarados. A su vez, corresponde al contribuyente probar las deducciones, créditos y exenciones. En general resulta menos costoso a los contribuyentes ocultar su base imponible que utilizar métodos de incumplimiento más complicados. Tales como la traslación de la base imponible o la manipulación de los gastos de explotación, lo cual exige la costosa participación de expertos jurídicos y contables.

Los contribuyentes que optan por ocultar la base tributaria pueden dividirse en dos grupos: Los que no presentan declaración y los que declaran una base imponible menor que la verdadera. A continuación se analizan algunos problemas de actualidad relacionados con los contribuyentes que no presentan declaración y con los que declaran de menos. Así mismo se hacen algunas observaciones sobre un tema común a ambas modalidades, es decir, la economía subterránea.

CONTRIBUYENTES QUE NO DECLARAN

* No declarantes de impuestos sobre la renta y a las ventas se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingreso. Algunas de las personas que no presentan declaración se mantienen durante la mayor parte de su vida activa fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haber cumplido rigurosamente durante muchos años. El deseo de ocultar actividades ilegales mueve a algunas personas a abstenerse de presentar declaraciones de impuestos. La dificultad que representa el llenar los formularios oficiales desalienta a otros. Para que las medidas destinadas a atacar este problema sean eficaces, debe tenerse en cuenta la gran diversidad de personas que no presentan declaración y los motivos por los cuales no lo hacen.

La mayoría de las administraciones tributarias destinan algunos recursos a la detección de no declarantes, pero prestan mucho menos atención a este problema que a otras modalidades de incumplimiento. Si bien generalmente se realizan considerables esfuerzos por mejorar el cumplimiento de los contribuyentes que declaran, la labor realizada con el fin de detectar a las personas que no presentan declaración es mucho menos sistemática. La dificultad de determinar el perfil de la población de no declarantes y de estimar las consiguientes pérdidas de ingresos contribuye a una cierta falta de dirección en los esfuerzos destinados a atacar este problema. A pesar de la falta de datos o tal vez a causa de ello existe una tendencia a minimizar la magnitud del problema. En los países en que las personas deben certificar su calidad de contribuyentes para poder llevar a cabo transacciones comerciales cotidianas, las autoridades tributarias tienden a suponer que el número de personas que no presentan declaración de impuestos es muy reducido.

En los casos en que se han efectuado estimaciones acerca del número de no declarantes, los resultados han dado cifras sorprendentes y muy elevadas. Por ejemplo, se ha estimado que de los 60 millones

de contribuyentes debían presentar declaraciones de impuestos federales sobre la renta en 1990 25 millones no lo hicieron. Sin embargo, la consiguiente pérdida de ingresos equivalió sólo a un 6% de las recaudaciones tributarias correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas de ese año. Si las proporciones son similares en otros países, una comparación de costos y beneficios indicaría que debieran destinarse menos recursos a la detección de no declarantes que a mejorar el cumplimiento tributario de los declarantes e incluso que podría hacerse caso omiso de los no declarantes. Pero aun cuando las pérdidas de ingresos sean pequeñas, si el público toma conciencia de la existencia de numerosos no declarantes, ello tendría un efecto desmoralizador en otros contribuyentes y podría alentar a algunos a evitar sus obligaciones tributarias. Los estudios efectuados sobre este tema indican que la probabilidad de que los contribuyentes dejen de cumplir con sus obligaciones aumenta a medida que éstos se enteran de casos de evasión tributaria. A continuación se analizan algunos puntos relacionados con la no presentación de declaraciones.

DIFICULTADES INHERENTES A LA PRESENTACION DE DECLARACIONES

Algunos contribuyentes, sobre todo los pertenecientes a las categorías de bajo ingreso, no presentan declaraciones porque no se hallan en condiciones de prepararlas ellos mismos ni de contratar a otra persona que lo haga por ellos. Este problema es particularmente serio en los países en que los niveles de exención son bajos y no existen disposiciones especiales para los pequeños contribuyentes. Aun en los casos en que existen métodos simplificados para el pequeño contribuyente, dichos métodos resultan a menudo demasiado complejos para estas personas. Es un problema que debe tenerse en cuenta cuando se fijan los niveles de exención. Un gran número de no declarantes puede a la larga resultar más costoso que el ingreso adicional que pueda obtenerse de un nivel de exenciones más bajo. Esfuerzos desplegados por la administración tributaria para ayudar a los pequeños contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias pueden aliviar este problema, pero cuando los re-

cursos administrativos son escasos su utilización puede resultar más productiva si se los destina a fomentar el cumplimiento de los contribuyentes de mediano y alto ingresos.

LA RELACION ENTRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LO QUE SE REFIERE A LA NO DECLARACION DE IMPUESTO

* La mayoría de los países aplican un impuesto sobre la renta y algún tipo de impuesto general sobre las ventas. En muchos de ellos ambos impuestos son administrados por el mismo servicio, pero el grado de coordinación entre las unidades que administran estos impuestos varía de un país a otro. Las personas que no presentan declaración de uno de estos impuestos generalmente no presentan declaración del otro. A fin de que las campañas de detección de no declarantes produzcan resultados eficaces, es esencial que las secciones o servicios encargados de la administración de los impuestos sobre las ventas y la renta coordinen estrechamente sus esfuerzos.

CONTRIBUYENTES QUE DEJAN DE PRESENTAR DECLARACION

Un grave problema en varios países miembros del Centro Interamericano de Administración Tributaria, es el notable aumento del número de empresas que dejan de declarar a fin de aplazar el pago de impuestos retenidos por salarios pagados a sus empleados o de impuestos devengados sobre sus ventas. En épocas de rápidos incrementos de precios y tasas de interés elevadas, las empresas tienen grandes alicientes para usar con fines propios los recursos obtenidos por concepto de retención de impuestos sobre la renta y cotizaciones de seguridad social de sus empleados o por impuestos sobre las ventas.

Puede parecer sorprendente, pero pocas administraciones tributarias cuentan con métodos eficaces para detectar con rapidez estas situaciones. Antes de que logre ponerse en movimiento la maquinaria oficial, las empresas ya han logrado a veces malversar recursos fiscales durante meses e incluso años. Campañas lanzadas con el fin de fiscalizar el impuesto a la renta de las empresas han revelado ca-

sos de empresas, grandes y medianas que no han declarado impuestos retenidos sobre sueldos y salarios ni impuestos sobre sus ventas.

Esta es una variedad de no presentación de declaración susceptible de atacarse con relativa facilidad y con resultados muy favorables para el ingreso tributario. Quizá el principal obstáculo a la adopción de medidas rápidas en este campo sea la magnitud e importancia de algunas de las empresas morosas. La posibilidad de que la adopción de medidas drásticas repercuta negativamente sobre la economía del país detiene a veces a las autoridades. La detección oportuna de los contribuyentes que dejan de declarar contribuiría en gran medida a disminuir este problema, pues evitaría la acumulación de grandes montos de impuestos morosos y mantendría, por consiguiente, la solución del problema dentro de los límites de lo factible.

DECLARACION DE UNA BASE IMPONIBLE INFERIOR A LA REAL

La no presentación de declaraciones es la forma más extrema de ocultamiento de la base imponible. Una forma menos extrema es la de disminuir en las declaraciones el número o valor de las transacciones efectivamente realizadas. Esto resulta mucho más fácil para algunos contribuyentes que para otros. La declaración de una base imponible inferior a la real no es tan frecuente en lo que se refiere a ingresos consistentes en sueldos y salarios como lo es en el caso de ingresos provenientes de empresas unipersonales o actividades profesionales. A continuación se analizan algunos temas relacionados con esta forma de incumplimiento.

OCULTAMIENTO DE INGRESOS BRUTOS PARA LOS EFECTOS DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y A LAS VENTAS

Las administraciones tributarias encargadas de aplicar paralelamente un impuesto a las ventas y un impuesto a la renta sobre las utilidades han tomado conciencia hace tiempo de que el cumplimiento de uno de estos impuestos está generalmente relacionado con el cumpli-

miento del otro. Los ingresos brutos constituyen la base del impuesto sobre las ventas y también son esenciales para la determinación de la renta imponible. Al ocultar los ingresos brutos, los contribuyentes reducen la base del impuesto sobre las ventas y la del impuesto sobre la renta. Del mismo modo, una declaración más exacta de los ingresos brutos a los efectos del impuesto sobre las ventas incrementa la base imponible del impuesto sobre la renta.

Si bien esta relación es obvia para los administradores tributarios a menudo se le da poca importancia en los debates sobre impuestos a las ventas o sobre la renta. A veces no se presta atención al hecho de que los contribuyentes pueden ocultar operaciones con el fin de evitar un elevado impuesto sobre la renta y no solamente el impuesto sobre las ventas.

Discusiones sobre ciertas características del impuesto sobre el valor agregado constituyen un buen ejemplo de lo que quiero decir. Bajo un IVA, se supone que las empresas tienen interés en obtener facturas de todas sus compras a fin de tener derecho al máximo de crédito por impuestos pagados por concepto de insumos; esto hará que a su vez, los vendedores registren todas sus ventas. Si bien esta característica del IVA tiende a fomentar el cumplimiento tributario, las empresas pueden reducir considerablemente sus impuestos mediante el procedimiento de ocultar tanto compras como ventas. De esta manera no sólo se reduce el IVA sino que también disminuye la base imponible del impuesto sobre la renta, permitiendo a los contribuyentes evadir tasas marginales altas. Por este motivo, los países que aplican un IVA han llegado a la conclusión de que deben vigilar muy de cerca los intentos de evadir este impuesto, a pesar de los controles implícitos en el mecanismo de créditos.

IMPORTANCIA DE LA RETENCION Y LIMITACIONES A ESTA FORMA DE PERCEPCION

El alto grado de cumplimiento tributario observado con relación a sueldos y salarios se debe principalmente a que el impuesto se retiene en la fuente. La mayoría de los países también retienen el im

puesto a la renta en el caso de intereses y dividendos, con lo cual tiende a mejorar el cumplimiento tributario en lo que se refiere a estos tipos de renta.

Algunos países han aplicado el sistema de retención a otros tipos de ingresos y en algunos casos, a la tributación a las ventas. Por ejemplo, se ha establecido la obligación de retener el impuesto a la renta en los pagos efectuados por organismos gubernamentales a contratistas de obras públicas y en pagos efectuados por empresas comerciales a profesionales independientes. También se aplica una forma de retención en transacciones en las cuales intervienen pequeños contribuyentes a fin de asegurarse de que éstos paguen el IVA.

Los resultados de estas medidas aún no se han analizado suficientemente. Las empresas obligadas a aplicar estas nuevas formas de retención se quejan del costo que ello representa. En algunos casos, dichas empresas no retienen las cantidades correctas y en otros utilizan los fondos en beneficio propio. Sería aconsejable estudiar detenidamente el problema para determinar los costos y beneficios que entrañaría la aplicación del sistema de retención a nuevas situaciones.

ECONOMIA SUBTERRANEA

Los problemas creados por la existencia de una economía subterránea y los esfuerzos realizados para evaluar su magnitud han constituido un foco de atención en estos últimos años. La expresión "economía subterránea" puede interpretarse de diferentes maneras. Algunas personas consideran que la economía subterránea es la parte de la actividad económica que no se refleja en las estadísticas oficiales sobre cuentas nacionales. Otras personas se concentran en los aspectos fiscales y consideran que la economía subterránea equivale a aquella parte de la economía cuyos ingresos se ocultan de las autoridades tributarias. Esta definición es la más apta para los fines de la administración tributaria pues comprende la renta de toda fuente, tanto legal como ilegal que por ley debería ser declarada pero que por un motivo u otro no lo es.

En el sentido fiscal, la expresión "economía subterránea" es en cierta medida incorrecta. Las actividades de naturaleza dudosa o que se llevan a cabo clandestinamente sólo tienen una importancia secundaria en la economía subterránea. La proporción de rentas percibidas por comerciantes, profesionales y asalariados es mucho mayor, en el conjunto de rentas que constituyen la economía subterránea que la de las rentas percibidas por estafadores, prostitutas y traficantes de drogas. Ciertos estudios llevados a cabo recientemente en Estados Unidos indican, por ejemplo que los impuestos sobre la renta evadidos por personas dedicadas a actividades delictivas ascienden a alrededor del 11 % de los ingresos no percibidos debido a incumplimiento tributario por parte de contribuyentes individuales.

¿Qué importancia tiene para la administración tributaria el actual interés en la economía subterránea? Tal como se la define para efectos fiscales, la economía subterránea no es un fenómeno nuevo. Las administraciones tributarias han estado siempre conscientes de su existencia; expresiones como mercado paralelo, mercado negro, pluri-empleo y otros términos similares utilizados para denotar transacciones efectuadas sin el conocimiento de las autoridades tributarias están en uso hace mucho tiempo. No obstante, lo que se desconoce es el tamaño de la economía subterránea y la magnitud de las diferentes actividades que la constituyen. Estudios realizados respecto de algunos países dan una gran variedad de estimaciones. El actual interés en la economía subterránea podría contribuir a mejoramientos en la administración tributaria si dicho interés se canaliza hacia la investigación de la naturaleza y la magnitud de este poco estudiado sector.

Por otro lado, la difusión de estimaciones exageradas acerca de la magnitud de la economía subterránea puede tener influencia negativa sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se ha dicho y con razón que nada alienta más el fraude o desmoraliza más a los contribuyentes que la difusión de informes exagerados sobre la magnitud de las actividades subterráneas. Las autoridades tributarias deben hacer todo lo posible por disipar estos conceptos exage

rados sobre la magnitud de las actividades subterráneas. Las autoridades tributarias deben hacer todo lo posible por disipar estos conceptos exagerados y fomentar el estudio de los problemas vinculados con el incumplimiento tributario a fin de llegar a cifras más dignas de confianza.

AUMENTO INDEBIDO DE LAS DEDUCCIONES, LAS EXENCIONES Y LOS CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS

*El aumento indebido de las deducciones, las exenciones y los créditos por impuestos pagados es otra forma de incumplimiento tributario. En principio, esta forma de incumplimiento debería ser más fácil de detectar que la falta de declaración de impuestos o la declaración de ingresos inferiores a los reales. Todas las deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados deben ser declarados por los contribuyentes y en muchos casos deben presentarse los comprobantes correspondientes. Por este motivo las autoridades tributarias están en situación de verificar dichas rebajas, aunque el grado de verificación dependerá de los recursos administrativos de que se disponga. En la práctica, la mayoría de las administraciones tributarias sólo pueden verificar un número limitado de las deducciones, exenciones y créditos que figuran en las declaraciones de impuestos sobre la renta y a las ventas. Los contribuyentes poco escrupulosos se aprovechan de esta escasez de recursos administrativos no sólo para disminuir su carga tributaria sino que también para obtener reembolsos considerables reclamando créditos tributarios excesivos. A continuación se analizan algunos temas de actualidad vinculados con este problema.

PROLIFERACION DE DEDUCCIONES Y EXENCIONES

En el terreno de los impuestos sobre la renta y las ventas se observa una tendencia a conceder un número cada vez mayor de deducciones y exenciones. Además de establecer nuevas deducciones y exenciones, los legisladores perfeccionan continuamente las ya vigentes a fin de evitar abusos y tomar en cuenta situaciones espe-

ciales. Esto ha fin de evitar abusos y tomar en cuenta situaciones especiales. Esto ha llevado a la adopción de disposiciones excesivamente complicadas, llenas de excepciones y reglas especiales que ofrecen a los contribuyentes avizores numerosas oportunidades de reducir sus obligaciones tributarias.

Es sabido que la proliferación de deducciones y exenciones ha tenido un efecto negativo en las recaudaciones tributarias y en la asignación de recursos. Dicha proliferación también ha causado serios problemas de incumplimiento tributario. La complejidad de algunas deducciones y exenciones lleva a los contribuyentes a cometer errores que a menudo no se pueden detectar o cuya corrección resulta muy costosa para la administración. Otros contribuyentes abusan deliberadamente de las deducciones y exenciones a fin de reducir sus impuestos. Una técnica bien conocida para evitar el impuesto sobre las ventas consiste en aumentar indebidamente las ventas exentas y reducir el monto de las ventas imponibles. Así, las empresas poco escrupulosas abusan de las exenciones cuyo objeto es reducir la regresividad de los impuestos sobre las ventas, usando las para disminuir su propia carga tributaria.

El cálculo del costo que representan las deducciones y exenciones para el fisco se limita generalmente a determinar las cantidades que dejan de pagar los contribuyentes beneficiados por la franquicia. Algunos estudios han ido un poco más lejos y han tratado de estimar las cantidades no recaudadas a causa del uso indebido de las deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados. Pocos son los estudios, o quizás ninguno, en los que se ha intentado efectuar estimaciones exhaustivas que incluyan tanto los costos directos como los indirectos de las deducciones y exenciones. Dichas estimaciones deberían comprender las pérdidas directas sufridas en materia de ingreso tributario a raíz de las deducciones y exenciones especiales, las pérdidas debidas al abuso de estas disposiciones y el costo de los recursos administrativos utilizados para evitar ese abuso. Informaciones obtenidas de un estudio de ese tipo contribuirán a detener la expansión del número de deducciones y exenciones especiales.

EXAGERACION DE LOS CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS

* En varias situaciones los contribuyentes pueden utilizar impuestos pagados previamente como créditos contra impuestos que deben pagar en el futuro. Por ejemplo, los contribuyentes sujetos a retención del impuesto sobre la renta tienen generalmente derecho a acreditar las cantidades retenidas contra los impuestos que deben pagar sobre su renta neta. Los contribuyentes sujetos al pago del impuesto al valor agregado pueden acreditar el impuesto pagado sobre sus insumos contra el impuesto pagadero sobre sus ventas.

Los créditos por impuestos pagados se convierten en reembolsos - - cuando exceden del impuesto contra el cual se los puede acreditar. La mayor parte de los países en desarrollo han adoptado una actitud cautelosa en lo que se refiere a reembolsos de impuestos. La falta de recursos administrativos hace que las autoridades se muestren reticentes a verificar y autorizar dichos reembolsos; los niveles de retención y otras características de la tributación de la renta están estructurados de tal manera que permiten evitar la necesidad de conceder dichos reembolsos.

Los países que aplican un impuesto al valor agregado se ven en la obligación de efectuar reembolsos, particularmente en relación con las exportaciones. Bajo el impuesto al valor agregado, la tasa aplicable a las exportaciones suele ser cero. Eso significa que la exportación está exenta del IVA y además el exportador puede reclamar un crédito por el IVA correspondiente a los insumos adquiridos para fabricar los productos exportados. Como la exportación está exenta del IVA los reembolsos son frecuentes.

Los reembolsos del IVA ocasionados por exportaciones dan lugar a considerables problemas. Los contribuyentes recurren a una gran variedad de técnicas con el fin de obtener reembolsos por impuestos que nunca se han pagado o exportaciones que nunca han salido del país. Las autoridades tributarias se encuentran enfrentadas a dos políticas contrapuestas. La mayor parte de los gobiernos desean - eliminar los obstáculos a la exportación y por lo tanto les intere

sa facilitar el trámite de los reembolsos relacionados con el IVA. Por otro lado, es necesario ejercer controles adecuados a fin de no aprobar reembolsos fraudulentos. Para lograr ambos objetivos es necesario considerar someramente todas las solicitudes de reembolso relacionadas con el IVA e investigar luego a fondo aquellas que presentan aspectos poco usuales o sospechosos.

TRASLACION DE LA BASE IMPONIBLE

Varios factores influyen en la manera en que las empresas que operan en varios países asignan la renta a las diferentes jurisdicciones tributarias (o las diversas actividades que tienen lugar dentro de una misma jurisdicción cuando ejercen diferentes actividades). Si se permitiera a las empresas actuar con entera libertad en manera de asignación de rentas, es muy probable que éstas tratarían de alcanzar sus propios objetivos, los cuales tal vez no coincidirían con los del sistema tributario del país.

Los aspectos tributarios influyen sin duda en la manera en que las empresas asignan ingresos y gastos entre las diferentes jurisdicciones tributarias. Muchas empresas tienden a asignar la renta a las jurisdicciones en las cuales las tasas de impuesto son más bajas. Hay otros factores que también influyen en la manera en que los contribuyentes deciden asignar la renta. Entre ellos, pueden mencionarse los controles cambiarios, la inestabilidad monetaria o política y las limitaciones a las remesas de utilidades. Las limitaciones a las remesas de utilidades, acompañadas de altas tasas de impuestos de retención, han llevado a las empresas extranjeras a concebir maneras ingeniosas de repatriar sus utilidades que incluyen métodos para manipular la asignación de rentas entre jurisdicciones tributarias.

La traslación o desplazamiento arbitrario de las utilidades es hoy una de las principales formas de incumplimiento tributario. Mediante el traslado de las utilidades comerciales de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter al menos una parte de su base imponible a una tasa efectiva inferior. Con este fin las em-

presas trasladan una parte o el total de la base imponible a una empresa afiliada que está exenta de tributación o está sujeta a tasas relativamente bajas. Esta forma de incumplimiento no debe confundirse con el uso legítimo de las exenciones u otros incentivos tributarios. Existe incumplimiento de la obligación tributaria -- cuando los contribuyentes reducen artificialmente su base imponible mediante el procedimiento de trasladarla a empresas afiliadas que tributan con tasas más reducidas o están exentas del pago de impuestos.

ALCANCE DEL PROBLEMA

La traslación de la base imponible se suele estudiar en el marco de la tributación internacional. Mucho se ha hablado de los métodos utilizados por las compañías multinacionales para trasladar -- utilidades desde una jurisdicción tributaria donde imperan tasas impositivas elevadas a otra en la que son bajas y de las posibles maneras de atacar este problema.

No se ha prestado tanta atención, en cambio, a la repercusión que tienen los esquemas utilizados por los contribuyentes para trasladar la base tributaria de una empresa afiliada a otra dentro del mismo país. Esta traslación "interna" es bastante común y puede -- deberse tanto al deseo de reducir el impuesto sobre las ventas como al de disminuir el impuesto sobre la renta.

Las empresas sujetas al pago de impuestos a nivel de productor o mayorista tienen un aliciente para trasladar una parte de su base imponible a empresas no afectas al pago de impuesto a las ventas. También se presenta este tipo de traslación cuando se aplican altas tasas tributarias a las ventas en algunos niveles de producción o distribución pero no en otros. En esos casos, algunos contribuyentes crean empresas afiliadas a las cuales venden bienes o servicios a precios artificialmente bajos, logrando así mitigar el impacto del impuesto. Uno de los méritos de un impuesto al valor agregado que abarca todos los niveles de producción y distribución es que elimina el problema de determinar qué niveles de precios --

son adecuados para las transacciones que se efectúan entre empresas afiliadas.

Entidades afiliadas que desarrollan actividades en la misma jurisdicción tributaria pueden recurrir a las traslación de rentas por una variedad de motivos. En los países en los cuales se aplica un impuesto progresivo a las sociedades, es común la traslación de renta entre empresas afiliadas a fin de evitar el pago de tasas marginales más elevadas. Cuando las tasas tributarias son altas pero existen incentivos tributarios generosos, los contribuyentes trasladan la renta de empresas que desarrollan actividades sujetas a tasas normales de impuestos a empresas favorecidas por incentivos tributarios. Esto sucede frecuentemente cuando se conceden exenciones tributarias generosas a empresas que invierten en regiones menos desarrolladas del país. Las empresas situadas en los centros económicos establecen filiales, con instalaciones mínimas, en las regiones favorecidas y asignan artificialmente a ellas una parte de los beneficios provenientes de las actividades llevadas a cabo en los centros económicos.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El método más utilizado para trasladar las utilidades entre empresas afiliadas se basa en la manipulación de los precios de transferencia, es decir, el establecimiento de precios artificiales para los bienes y servicios que se compran y venden entre las empresas afiliadas. Ya que entre dichas empresas no rige un modo de operar equivalente al concepto del "operador independiente", los precios pueden manipularse a fin de minimizar los impuestos totales pagaderos por la empresa. El concepto del "operador independiente" se refiere a las transacciones entre dos partes independientes, en cuyo caso los precios se determinan de acuerdo con las fuerzas del mercado. Esto es muy diferente de la relación entre una compañía matriz y su filial o entre compañías que dependen de un control central.

En casi todas las legislaciones tributarias establecen la norma -

del operador independiente para la transacción entre empresas. No obstante, la mayor parte de estas disposiciones legales son muy vagas en lo que se refiere a la manera de aplicar la norma del operador independiente a los diferentes tipos de transacción. Constituyen una excepción las reglamentaciones estadounidenses basadas en la sección 482 del Internal Revenue Code promulgadas en 1968. Estas reglamentaciones ofrecen directrices detalladas para los diferentes tipos de transacción entre compañías.

Las reglas acerca del precio de transferencia y los criterios de operador independiente suelen expresarse en términos generales en las leyes y los reglamentos sobre impuesto sobre la renta vigentes en Latinoamérica. Una característica interesante es que en ciertos países las autoridades tributarias tienen el poder de objetar los precios de venta de bienes materiales, esten o no afiliadas las partes interesadas en la transacción, con lo cual se evita la complejidad de determinar qué constituye una empresa filial o afiliada. En la mayoría de los casos el principio del operador independiente se equipara con transacciones a precios libres de mercado y se ofrecen muy escasas directrices para establecer los precios de transferencia cuando no se dispone de precios libres de mercado comparables.

Los métodos más adecuados para determinar los precios de transferencia de acuerdo con la ciencia contable, no existe un método único que se ajuste a todas las necesidades de una empresa sino que diferentes métodos se adecúan a diferentes empresas. Además -- existe consenso en que no se puede depender exclusivamente del uso de los precios del mercado porque en muchas ocasiones dichos precios no existen o no reflejan transacciones reales. Esta conclusión esta reñida con los estatutos tributarios de varios países miembros del CIAT en los cuales los precios de mercado son el principal patrón utilizado para calcular los precios de transferencia y donde en general, no se ofrecen otras alternativas.

Los países miembros del CIAT han aplicado o propuesto varias soluciones para reducir o eliminar algunos de los problemas relativos

a la fijación de precios de transferencia. Según algunos, sería más fácil manejar el problema si se adoptan directrices detalladas para la determinación de los precios de transferencia. Otros creen que un mayor intercambio de información entre las autoridades tributarias de diferentes países podría contribuir a solucionar el problema. También se ha propuesto que la asignación de la renta entre entidades afiliadas mediante contabilidad separada se reemplace por un método de prorrateo en virtud del cual la renta global de una empresa se prorratearía, de acuerdo con una fórmula preestablecida, entre las entidades afiliadas. Este método eliminaría la necesidad de establecer los precios de transferencia aplicables a las transacciones entre compañías, lo cual simplificaría la administración.

Antes de decidir qué camino de debe tomar, debería estudiarse a fondo la experiencia de los administradores tributarios de los países miembros en lo que se refiere a ajustes de precios de transferencia constituye un problema cada vez más serio, tanto en los países desarrollados como en desarrollo, que debe solucionarse sin tardanza.

USO DE PARAISOS TRIBUTARIOS

- * Los paraísos tributarios se utilizan para una gran variedad de operaciones. Esencialmente, un paraíso tributario es un lugar en el cual los extranjeros pueden percibir rentas o mantener activos sin tener que pagar por ellos impuestos elevados. En algunos de estos paraísos la desgravación fiscal que beneficia a los extranjeros se debe a la ausencia de las principales formas de tributación directa; pero en la mayor parte de los países la desgravación se debe a características especiales del sistema tributario que se traducen en la aplicación de una tasa tributaria efectiva muy baja a ciertas formas de inversión extranjera.

Lo que caracteriza a la mayor parte de las transacciones llevadas a cabo en un "paraíso tributario" es su naturaleza ficticia, ya -

que sólo una proporción muy pequeña de dichos negocios, o quizás ninguna parte de ellos, se lleva a cabo en realidad en el lugar. Los bienes comprados y vendidos por filiales situadas en un paraíso tributario no pasan por dicho territorio, sino que se envían directamente del país de origen al país de destino. En general, los activos de los "trust" establecidos en paraísos tributarios se mantienen en otros países.

Las operaciones efectuadas en paraísos tributarios consisten principalmente en establecer una o más entidades jurídicas, tales como "trust" compañías de cartera o filiales constituidas en sociedad y asignarles la renta percibida en otros países a fin de pagar solamente los impuestos relativamente bajos imperantes en el paraíso tributario o en algunos casos, de no pagar ningún impuesto. Este objetivo se logra generalmente:

- 1) Acumulando renta en el paraíso tributario, la que se invertirá más adelante en otro país, o
- 2) Trasladando artificialmente a un paraíso tributario las utilidades obtenidas en países en los cuales los impuestos son elevados.

Estudios llevados a cabo recientemente en Estados Unidos indican que el uso de los paraísos tributarios por parte de los contribuyentes siguen en aumento. De ser así, el aumento se ha producido a pesar del hecho de que durante las dos últimas décadas se han adoptado varias medidas destinadas a restringir el uso de dichos paraísos tributarios. Otros países, entre ellos Australia, Bélgica, Canadá, la República Federal de Alemania y el Reino Unido han adoptado medidas similares, pero no es fácil evaluar su eficacia a causa de la falta de información.

Los países sin desarrollo también están expuestos a erosión de la base imponible a causa del uso de paraísos tributarios. La experiencia nos ha enseñado que los contribuyentes de altos ingresos de países en desarrollo hacen tanto uso de los paraísos tributa-

rios como sus homólogos de países desarrollados. Las compañías multinacionales que operan actividades en países en desarrollo también transfieren utilidades a paraísos tributarios si con ello logran disminuir su carga tributaria total.

Por lo tanto, es importante que tanto los países desarrollados como los países en desarrollo encuentren la manera de restringir el uso de dichos paraísos tributarios.

MOROSIDAD EN EL PAGO DE LOS IMPUESTOS

Esta forma de incumplimiento debería ser, al menos en principio, la más fácil de controlar. Por definición, la morosidad en el pago de los impuestos tiene lugar cuando los contribuyentes no pagan un impuesto ya determinado en el plazo establecido por la ley. Como el impuesto ya ha sido determinado, las autoridades tributarias tienen registrado el nombre del contribuyente, la dirección suministrada en la última declaración de impuestos y la cantidad adecuada. En este caso no surge ninguna de las ambigüedades que rodean a las demás formas de incumplimiento.

La frecuencia cada vez mayor de la morosidad en el pago de los impuestos es motivo de creciente preocupación en muchos países. En general esta forma de incumplimiento se hace más aguda en épocas de rápido aumento de los precios y en particular cuando las tasas de interés comerciales. Este tipo de incumplimiento también se agrava en períodos de recesión económica, debido principalmente a los problemas de liquidez con que tropiezan los contribuyentes.

A diferencia de otras formas de incumplimiento, la magnitud del problema de morosidad en un país determinado no debería ser difícil de evaluar. Uno de los instrumentos con que deberían contar las autoridades tributarias es una compilación de todas las cuentas morosas clasificadas por impuesto y según la duración de la mora. No obstante, en un número sorprendente elevado de países dicha información no se prepara con regularidad. En algunos casos las autoridades tributarias sólo tienen a su disposición el total acumulado de todas

las cuentas pendientes que en ciertos casos se remontan a 20 años o más. Además en dichos totales se combinan las cuentas incobrables con cuentas morosas mas recientes. Huelga decir que dicha información no tiene mucho valor como instrumento administrativo.

Varios motivos pueden explicar la falta de información sobre las cuentas morosas. En algunos países ello se debe a la ineficacia de los sistemas de procesamiento de recaudación. Un procesamiento adecuado basado en un sistema de registro único de contribuyentes y cuentas corrientes bien llevadas debería permitir la obtención de información actualizada sobre los casos de morosidad, desglosados por categorías tributarias, la antigüedad de la cuenta y otros datos pertinentes. En ciertos países las autoridades tributarias no cuentan con información detallada sobre las cuentas morosas porque la recaudación de dichas cuentas o en algunos casos, de los impuestos en general, está en manos de un servicio separado. Dicho servicio también cobra otras deudas pendientes a favor del Gobierno. Si bien la información sobre los cobros efectuados por ese servicio finalmente llega a la administración tributaria, suele ocurrir que llega con retraso y los datos se presentan en un formato que no puede utilizarse fácilmente. En los casos en que la determinación del impuesto y la recaudación (incluida la recaudación de las cuentas morosas), están en manos del mismo servicio que tiene a su cargo la administración de los impuestos, la información sobre los casos de morosidad tiende a su más eficaz.

En vista de la aparente simplicidad del problema de la morosidad, a menudo éste no recibe la misma atención que reciben otras formas de incumplimiento más complicada o "interesante". Esto es un error, pues muchos países necesitan aplicar técnicas más eficaces para la recaudación de las cuentas morosas. Cuando se debe aumentar el ingreso tributario a corto plazo, uno de los usos más fructíferos que puede darse a recursos administrativos adicionales es intensificar los esfuerzos para recaudar impuestos morosos. Es éste un aspecto que requiere más atención de la que normalmente se le presta.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO IV.

- * DE LA GARZA SERGIO F. LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION 4to. NUMERO EXTRAORDINARIO MEXICO.
- * EINAUDI LUIGI. MITOS Y PARADOJAS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA ED. ARIEL BARCELONA 1959.
- * GIORGETTI ARMANDO. LA EVASION TRIBUTARIA DE PALAMA, BUENOS AIRES 1967.
- * FLORES ZAVALA ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS ED. PORRUA MEXICO 1981.
- * JARACH DINO. EL HECHO IMPONIBLE. EDICION DE LA REVISTA JURISPRUDENCIA ARGENTINA S.A. BUENOS AIRES 1943.
- * LUCIEN MEHL. ELEMENTOS DE CIENCIA FISCAL. BOSCH, BARCELONA 1964
- * SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. BUENOS AIRES 1968.
- * RAMIREZ M. SAMUEL. NATURALEZA JURIDICA Y ALCANCE DEL CONCEPTO DE CREDITO FISCAL MEXICO 1969.

CAPITULO V

LA FACULTAD SANCIONADORA

a) Infracciones y sanciones

b) Delitos y penas

LA FACULTAD SANCIONADORA

Conforme al artículo 21 de la Constitución:

"La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía..."

De acuerdo con la disposición transcrita, queda plenamente delimitada y fundamentada la facultad de la autoridad judicial para sancionar la comisión de los delitos en materia tributaria, la cual procede de acuerdo con las facultades que la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación atribuye a sus diferentes órganos, a fin de que actúen conforme a los procedimientos que el código adjetivo establece para el castigo de los delitos tipificados en el Código Fiscal de la Federación, pero observando en primer término - normas de procedimiento de este código, por la especialidad de la materia fiscal.

Mucho se ha discutido respecto de la constitucionalidad de la facultad sancionadora de las autoridades administrativas puesto que como se indicó, el artículo 21 constitucional se refiere únicamente a infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno, en los cuales no quedan incluidas las normas de índole tributaria.

- * El primer planteamiento hecho al respecto es si el Constituyente de 1917 quiso limitar la facultad sancionadora de la administración pública sólo a infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno, restringiéndole sus facultades para que no impusiera otro tipo de sanciones, o si por el contrario, en esta disposición sólo se quiso determinar el sujeto que sancionaría la comi-

sión de infracciones a reglamentos, dejando que el legislador ordinario regulara lo relativo a las infracciones a la ley. Al respecto, la Dra. Margarita Lomelí Cerezo en su obra Derecho Fiscal Represivo nos dice que para esclarecer esta situación debemos remontarnos a los antecedentes constitucionales, donde encontramos que el artículo 21 de la Constitución de 1857 establecía que:

"La aplicación de las penas propiamente tales, es exclusiva de la autoridad judicial. La política o administrativa sólo podrá imponer, como corrección, hasta quinientos pesos de multa o hasta un mes de reclusión, en los casos y modos que expresamente determine la ley".

Del análisis de esta disposición encontramos que existen dos tipos de castigo: las penas y las correcciones que impone la autoridad política o administrativa, correcciones que debían estar previstas en las leyes a fin de que la autoridad administrativa las aplicara, de donde se desprende la existencia de infracciones establecidas en las leyes, cuya sanción corresponde a la autoridad administrativa.

Al elaborar el actual artículo 21 de la Constitución Política, el Constituyente hizo la diferencia entre delitos e infracciones y de terminó la competencia de la autoridad judicial en lo que se refiere a los primeros, pero al referirse a las sanciones (correcciones administrativas) no incluyó su establecimiento en ley y sólo hizo alusión a violaciones a los reglamentos de policía y buen gobierno

No obstante lo anterior, debemos considerar que si esta disposición se interpreta en forma estricta y literal, sólo existirían los delitos y las infracciones a reglamentos gubernativos, por lo que las otras violaciones a la ley necesariamente serían delitos, lo cual no es estrictamente cierto. Por otra parte podemos decir que si el constituyente hubiera pretendido limitar la facultad sancionadora de la autoridad administrativa, hubiera agregado la expresión "sólo" para que la parte conducente quedara de la siguiente forma: "Compete a la autoridad administrativa sólo la aplica-

ción de sanciones..."

INFRACCIONES Y SANCIONES

- * Nuestra legislación y concretamente el Código Fiscal de la Federación, no define lo que constituye genéricamente una infracción y se limita a enunciar las conductas que considera en la especie como tales.

Por tanto será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concrete en el mundo fáctico los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, según lo establece el artículo 71 del ordenamiento en cuestión y agrega que también son responsables quienes "...omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos". De esta forma el legislador no quiso que escapara ningún incumplimiento de su detallada relación de infracciones.

Por lo tanto, tienen carácter de sujetos responsables en la comisión de una infracción los contribuyentes, los terceros, así como los funcionarios y empleados públicos en los casos y con las condiciones que la ley establece. En caso de pluralidad de responsable cada uno deberá soportar a su cargo el importe total de la multa impuesta.

El sujeto sancionador lo constituyen las autoridades fiscales y son conforme a lo dispuesto en los artículos 40 Fracción II, 41 fracción II, 67, 75 y 94 del Código Fiscal de la Federación: La Procuraduría Fiscal de la Federación y las autoridades administradoras y recaudadoras, en términos de lo dispuesto por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al ser la infracción una conducta que realiza u omite lo que la ley prohíbe u ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación y como éstas pueden consistir en un dar, un hacer, un

no hacer, o tolerar, las agruparemos en infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

La comisión de infracciones por violación de obligaciones tributarias sustantivas se verifica en el momento en que el sujeto incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, cuyo objeto consiste en un dar: el pago de las contribuciones y sus accesorios.

Nuestro Código Fiscal de la Federación regula este tipo de infracciones en sus artículos 76 y 78 y las podemos clasificar de la siguiente forma:

- 1.- Infracciones descubiertas por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, en cuyo caso el monto de las sanciones será un porcentaje de las contribuciones omitidas, dependiendo de que el pago de dichas contribuciones se realice antes o después del cierre del acta final, o de la determinación del crédito.

Conforme al artículo 77 del Código Fiscal, estas sanciones se podrán incrementar en diversos porcentajes en caso de reincidencia, de infracciones continuadas, de utilización indebida de documentos o de la contabilidad y cuando se trate de contribuciones retenidas o recaudadas pero no enteradas.

La disminución de la multa procede si se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifique al infractor la resolución de la sanción y cuando el infractor cuente con estados financieros distaminados, en los términos de los artículos 75 fracción VI y 77 fracción II del Código Fiscal de la Federación

Es conveniente señalar que cuando se trate de un contribuyente menor, las multas deberán ser impuestas al 50% de los montos establecidos.

- 2.- Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos en declaraciones, en cuyo caso la multa será del 6% de las cantidades omitidas. Artículo 78.

También se concede un beneficio por pronto pago, consiste en una reducción del 50% de la multa, si ésta se cubre dentro de los 15 días posteriores a la fecha en que se hubiere notificado su determinación. En los casos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 presentan la siguiente relación casuística:

- 1.- Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: Falta o extemporaneidad de inscripción y avisos, omisión de cita de la clave, hacerlo erróneamente, o utilizarla de manera indebida.
- 2.- Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- 3.- No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales. También se incluye el caso de que se presenten incompletas o con errores.
- 4.- Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: No llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.
- 5.- No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.
- 6.- No cumplir con los requisitos fiscales al efectuar microfilmaciones.
- 7.- Señalar un domicilio fiscal legalmente improcedente para efectos del registro federal de contribuyentes.

Por otra parte el artículo 85 regula infracciones por incumplimiento a las obligaciones cuyo objeto es un no hacer o tolerar como: oponerse a la práctica de visitas domiciliarias no proporcionar do

cumentos que sean requeridos o no conservar la documentación que - se deje en depósito.

En el artículo 87 se establecen las infracciones que pueden cometer lós funcionarios o empleados públicos consistentes en:

- No exigir un pago total que sea debido, o recibirlo en forma distinta a la prevista por las normas fiscales; asentar hechos o datos falsos, o requerir prestaciones no previstas en las leyes.
- Por lo que se refiere a las infracciones a cargo de terceros de acuerdo con el artículo 89 se producen por asesorar, aconsejar o colaborar en la omisión de contribuciones, o alteración de documentos o datos, o por ser cómplice de cualquier otra manera.
- De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, las multas quedan sujetas a indexación conforme lo disponga cada año la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, conocida como la Ley Miscelánea.
- Para el año de 1987 se estableció en el artículo tercero, fracción II de esta ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986, que el factor de indexación sería 2.20 y en la disposición 11 de la Miscelánea Fiscal, publicada en el Diario Oficial del 2 de marzo de 1987, se hizo la actualización de valores conforme a ese factor.

* Al calificar la infracción, la autoridad tomará en cuenta las siguientes agravantes:

- 1.- Reincidencia, cuando se sancione la segunda o posteriores veces a una persona por la comisión de una infracción.
- 2.- Usar documentos, ya sean falsos que contengan operaciones inexistentes, o sin derecho a ellos.
- 3.- Utilizar dos o más sistemas de contabilidad de contenido distinto, o libros sociales con contenido diferente.

- 4.- Destruir la contabilidad o microfilmear documentos sin cumplir con los requisitos fiscales.
- 5.- Omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas.
- 6.- Cometer una infracción en forma continuada.

También se deberán considerar las siguientes reglas: Cuando una conducta implique la omisión de diversas infracciones, sólo se aplicará la multa mayor; cuando se incurra en la infracción por cumplimiento extemporáneo pero espontáneo, o sea hubiere cometido por causa de fuerza mayor o de caso fortuito, la autoridad no deberá imponer multa alguna.

No se considera que el cumplimiento es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por la autoridad, o cuando sea corregida después de cualquier gestión de autoridad.

DELITOS Y PENAS

Como quedó establecido, los delitos son las conductas ilícitas sancionadas en las leyes respectivas. En la especie, el Código Fiscal de la Federación los regula en el capítulo II del título IV.

Al respecto, en el artículo 95 se establece que serán sujetos responsables de delitos fiscales, aquellas personas que:

- 1.- Concierten la realización del delito
- 2.- Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley
- 3.- Cometan conjuntamente el delito
- 4.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo
- 5.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo
- 6.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión
- 7.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior

También será sujeto responsable por encubrimiento quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en la comisión del delito:

- 1.- Con ánimo de lucro adquiriera, reciba, traslade u oculte - el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.
- 2.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

Los delitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación se - pueden clasificar en nominados e innominados. Esto obedece a que solamente dos tipos delictivos se han calificado como una nominación: el Contrabando y la Defraudación Fiscal. Las otras conductas punibles que en forma casuística han sido relacionadas no tienen nombre específico.

En lo referente al delito de contrabando, éste ocurre cuando se in troducen o extraen del país mercancías omitiendo el pago de las - contribuciones respectivas, o cuando se trata de mercancías de trá fic o prohibido o restringido.

En el artículo 103 también se citan otras conductas que en forma presuntiva se consideran como contrabando, pero que admiten prueba en contrario. Estas consisten básicamente en la posesión o realiza ci ón de maniobras respecto de mercancías extranjeras en lugares - donde, por razones de control, se deben encontrar amparadas por la documentación respectiva.

Otras conductas que son asimilables al contrabando y se sancionan con las mismas penas para él señaladas, son las relativas al comer ci o posesión de mercancías de procedencia extranjera que no cuen ten con documentación legítima y que no puedan ser consideradas co mo de uso personal y en estancia legal, en los términos de los ar-

títulos 105, 106 y 107 del código citado.

El delito de contrabando puede ser calificado cuando se somete con violencia física o moral, de noche o por lugar no autorizado para la salida o entrada al país o para el tráfico de mercancías; cuando el autor se ostenta como funcionario o empleado público; o bien cuando se utilice documentación apócrifa.

El otro delito nominada es el de defraudación fiscal que se comete cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones u obtiene un beneficio indebido con engaños o aprovechando errores en perjuicio del fisco federal.

Se sanciona con las mismas penas de la defraudación fiscal a quien declare menores ingresos o incluya deducciones falsas en sus declaraciones fiscales, omita el entero en tiempo de contribuciones retenidas o recaudadas, o al que ilegítimamente se beneficie de un subsidio o estímulo fiscal.

Los delitos innominados se tipifican con las siguientes conductas:

- 1.- Omitir el cumplimiento de la obligación, por más de un año, de inscripción propia o ajena en el Registro Federal de Contribuyentes.
- 2.- No rendir al citado registro los informes requeridos, o hacerlo asentando falsedades.
- 3.- Utilizar más de una clave que otorgue el citado registro.
- 4.- Atribuirse ante el registro, como propias, actividades de terceros.
- 5.- Omitir la presentación de declaraciones durante dos o más ejercicios fiscales.
- 6.- Registrar operaciones contables en dos o más libros, o sistemas, con diferente contenido.
- 7.- Ocultar, alterar o destruir los libros o sistemas contables, o la documentación que soporte los datos en ellos contenidos.

- 8.- Disponer para sí o para otro, una personas con carácter de depositario o interventor designado por la autoridad, del bien depositado, de sus productos, o de las garantías que se hubieren constituido.
- 9.- La alteración dolosa o destrucción de aparatos, sellos o marcas oficiales de control con fines fiscales.
- 10.- El apoderamiento, destrucción o deterioro doloso de mercancías que se encuentran en recinto fiscal o fiscalizado
- 11.- Abandonar o cambiar de domicilio fiscal en forma fraudulenta.

* Por último, encontramos que constituye delito fiscal, cometido por funcionarios o empleados públicos, la orden práctica de visitas do miciliarias, o embargos, sin mandamiento escrito por la autoridad fiscal competente.

La sanción que procede para los delitos fiscales enunciados es la privación de la libertad, que va de 3 meses a 9 años según el delito de que se trate y tomando en consideración las siguientes agravantes:

- A) Que el delito sea cometido por, o participe en cualquier forma un funcionario o empleado público.
- B) Que se trate de un delito continuado.

La tentativa sólo se sancionará cuando no se produzca el resultado deseado debido a causas ajenas a la voluntad del autor.

El procedimiento penal está sujeto a requisitos especiales de procedencia según el delito de que se trate. Estos requisitos consisten en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación:

1. Formule querrela en los casos de:

- A) Asimilación al contrabando (artículo 105)

- B) Defraudación fiscal (artículo 108)
 - C) Asimilación a la defraudación fiscal (artículo 109)
 - D) Delitos relacionados con el Registro Federales de Contribuyentes (artículo 110)
 - E) Delitos por incumplimiento de obligaciones formales (artículo 11)
 - F) Disposiciones de bienes por depositarios o interventores (artículo 112)
 - G) Visitas o embargos sin mandamiento escrito (artículo 114)
2. Emita declaratoria de que el fisco federal sufrió o pudo sufrir perjuicio en los delitos de:

- A) Contrabando (artículo 102)
- B) Robo o destrucción de mercancía en dominio fiscal (artículo 115)

3. Declaratoria de contrabando en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran del permiso respectivo, o bien cuando se trate de mercancías de tráfico prohibido.

El Código Fiscal establece que en los demás casos sólo será necesaria la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal, casos que sólo se circunscriben a un delito, el relativo a la destrucción de controles fiscales establecido en el artículo 113 de este código.

Por lo que respecta a la prescripción de la acción penal, ésta procede a los tres años contados a partir de que la autoridad tuvo co

nocimiento del delito y del delincuente, o bien en cinco años computados a partir de la realizaci^on del ilⁱcito. Estas reglas s^olo se refieren a los delitos perseguibles por querella, ya que en los dem^as casos se aplica el C^odigo Penal del Distrito Federal.

El sobreseimiento se puede decretar en los procesos relativos a los delitos en que es necesaria querella o bien la declaratoria de perjuicio o de contrabando, cuando la Secretar^{ia} de Hacienda solicite que se sobresean los procesos en cuesti^on, siempre y cuando - los procesados paguen o garanticen las contribuciones omitidas, - las sanciones impuestas y los recargos respectivos y la solicitud se haga antes de que el Ministerio P^ublico formule conclusiones.

* VILLEGAS HECTOR B. DERECHO PENAL TRIBUTARIO. EDICIONES LERNER
BUENOS AIRES, 1965.

CONCLUSIONES

El propósito de este trabajo ha sido proporcionar un marco legal para el análisis sistemático de las figuras de evasión y elusión fiscal, en base a los conceptos de eficacia fiscal y grado de cumplimiento del contribuyente. Se ha argumentado que la existencia de elusión y evasión fiscal ha trastornado el funcionamiento de los sistemas impositivos en tal grado que los objetivos de política tributaria no se podrán alcanzar bajo las disposiciones actuales, de lo cual concluyo que las causas de la Evasión siguen siendo:

- a) La ignorancia del contribuyente
- b) La voluntad expresa de evadir consientes del riesgo que ello representa
- c) Asesoramiento indebido
- d) Distancia de la autoridad
- e) Complejidad de las disposiciones fiscales

Aunado a ello las alternantes que se tienen para evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales como son:

- a) Deficiencia legislativa
- b) Planeación fiscal

Que traen como consecuencia la constante reforma tributaria, la simplificación administrativa y la desconcentración administrativa dando lugar a un programa nacional denominado Cruzada Nacional contra la Evasión Fiscal.

La respuesta a este problema debe descansar en cambios estructurales del sistema tributario, diseñados para aumentar la eficacia -

fiscal y mejorar el cumplimiento del contribuyente y además debe asegurar que las políticas impositivas que son adoptadas sean eficaces en la práctica así como que sean teóricamente capaces de alcanzar los objetivos de política tributaria.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO V.

- * SPILA GARCIA RUBEN. PRINCIPIOS DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO. EDITORIAL DE PALMA BUENOS AIRES 1978.
- * VILLEGAS HECTOR B. DERECHO PENAL TRIBUTARIO ED. LERNER BUENOS AIRES 1965.
- * JARACH DINO. CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO BUENOS AIRES 1969 LICEO PROFESIONAL CIMA.
- * CERVERA TONEJON FERNANDO. LA INSPECCION DE LOS TRIBUTOS MADRID 1975.

B I B L I O G R A F I A

- * DE PINA RAFAEL. DICCIONARIO DE DERECHO.
- * ALBIÑAGA GARCIA CESAR. LA EVASION FISCAL IMPOSITIVA, R.T.F.F. 5o. NUMERO EXTRAORDINARIO, MEXICO 1989 P.P. 19-94.
- * GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL. TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL. CARDENAS EDITORES, MEXICO.
- * LOMELI CEREZO MARGARITA. DERECHO FISCAL REPRESIVO. EDITORIAL PORRUA, MEXICO 1989.
- * TENA RAMIREZ FELIPE. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. EDITORIAL PORRUA.
- * SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS, BUENOS AIRES Y REPRODUCIDO POR LA R.T.F.F. SEGUNDO NUMERO EXTRAORDINARIO, MEXICO 1987.
- * DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 28 DE DICIEMBRE DE 1992.
- * SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. EDITORIAL PORRUA, MEXICO.
- * ALBIÑAGA GARCIA CESAR. LA EVASION LEGAL IMPOSITIVA, EN R.T.F.F. 5o. NUMERO 1991.
- * ARRIJOA VIZCAINO ADOLFO. LOS EFECTOS DE LOS IMPUESTOS EN REVISTA DE DIFUSION FISCAL No. 14 VIII 75.
- * DELGADILLO GUTIERREZ LUIS H. LA ELUSION TRIBUTARIA. REVISTA DE DIFUSION GENERAL, No. 74 XII 84.
- * FLORES ZAVALA ERNESTO. FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, CAP. V, VII Y IX
- * DINO JARACH. EL HECHO IMPONIBLE P.P. 53,132,160.
- * EMILIO MARGAIN MANAUTOU. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO, CAP. VII XXIII.
- * ARAUJO FALCAO AMILCAR. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.
- * CORTINA GUTIERREZ ALFONSO. LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SU CAUSA.

EDITORIAL PORRUA 1987.

* CONSTITUCION MEXICANA.

* CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.