



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

«EFECTOS DE LA DESVIACIÓN DE FONDOS PÚBLICOS EN LA
POLÍTICA FISCAL DE MÉXICO: UNA REESTRUCTURACIÓN
JURÍDICA»

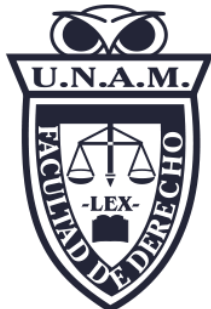
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

DANIEL ZAPATA GARCÍA



CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX. 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO I: POLÍTICA FISCAL	1
1.1. Concepto	1
1.2. Contribuciones	2
1.2.1. Impuestos	5
1.2.1.1 Impuestos directos	7
1.2.1.2. Impuestos indirectos	14
1.3. Endeudamiento público	31
CAPÍTULO II: PLANEACIÓN FISCAL.....	36
2.1. Introducción	36
2.1.1. Elusión fiscal	37
2.1.1.1. BEPS.....	38
2.1.2. Evasión fiscal	42
2.2. Territorios con beneficios fiscales.....	49
2.3. Fiscalización del contribuyente	51
2.3.1. Facultades de comprobación	53
2.3.2. Cooperación internacional	55
CAPÍTULO III: DESVIACIÓN DE RECURSOS PÚBLICOS	60
3.1. Corrupción.....	60
3.2. Administración de recursos públicos	75
3.3. Marco jurídico	75
3.4. Fiscalización de la cuenta pública	81
CAPÍTULO IV: REESTRUCTURACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA PARA EL COMBATE A LA EVASIÓN FISCAL Y A LA DESVIACIÓN DE RECURSOS PÚBLICOS	85
4.1. Sistema Nacional Anticorrupción	85
4.2. Nuevas tecnologías	92
4.3. Conclusiones.....	95
BIBLIOGRAFÍA	101

INTRODUCCIÓN

El objetivo de un Estado es que se recauden las contribuciones contempladas en su legislación y que sean empleadas en los gastos establecidos también en su presupuesto, debe considerarse que la evasión fiscal y la desviación de recursos públicos son dos problemas para ese Estado.

Ante la evasión fiscal, el Estado tiene dos formas de reaccionar presupuestalmente: (1) disminuir su presupuesto, y (2) aumentar la carga contributiva. La primera significa que el Estado adecua sus actividades al presupuesto recaudado; la segunda supone que el Estado no disminuye su gasto, sino que aumenta la carga tributaria de los contribuyentes para cubrir el mismo.

Quienes contribuyen al gasto público son afectados por la evasión fiscal y la desviación de recursos públicos, pues aquélla hace que los objetivos de recaudación se dividan entre menos contribuyentes y, por ende, sean mayores las cargas contributivas, mientras que la desviación de recursos públicos impide que los bienes recaudados sean aplicados para la consecución de los objetivos jurídicamente establecidos.

Si se pretende evitar o disminuir la implementación de medidas presupuestarias extraordinarias, deben desarrollarse políticas públicas que combatan la evasión fiscal y la desviación de recursos públicos.

Este escrito tiene como objetivo mostrar que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un elemento necesario en el Sistema Nacional Anticorrupción (SNA) para ayudar a disminuir la desviación de recursos públicos y el daño que les causa a las finanzas públicas; además, la integración del SAT no solamente serviría para combatir la desviación de recursos públicos, sino también permitiría la supervisión y la mejor implementación de políticas que pretendan disminuir los niveles de evasión fiscal.

En este trabajo se propone, pues, incluir el SAT en el SNA para ayudar a disminuir los niveles de evasión fiscal y desviación de recursos públicos. Por ello, se propone que la legislación reguladora del SNA y del SAT sea reformada para incluir éste en aquél y, así, contribuir al mejoramiento de las finanzas públicas mexicanas.

Algunos países y territorios han desarrollado sistemas financieros que cuentan con estrictos secretos bancarios, y, además, gravan mínima o nulamente los capitales que entran en ellos. Debido a la secrecía bancaria, se impide divulgar las identidades de las personas que constituyen empresas en sus jurisdicciones. Estas circunstancias son aprovechadas por los grandes evasores fiscales y los servidores públicos que desvían recursos del Estado, pues necesitan esconder las ganancias que sus actividades lícitas e ilícitas les brindan.

Para poder insertar las ganancias obtenidas por la evasión fiscal o la desviación de recursos públicos en sistemas financieros legales, las personas deben realizar diversas y muy complejas operaciones de negocios que no se limitan a un solo país, pues utilizan la red económica global para lavar o blanquear sus capitales. Esto significa que la desviación de recursos públicos y la evasión fiscal pueden configurar tanto delitos o ilícitos aislados, como conductas que requieren una red de recursos humanos y materiales para poder lavar las ganancias. Estas redes, como se ha dicho, pueden o requieren operar en un plano internacional.

Aunque es verdad que diversos países con beneficios fiscales son utilizados para ocultar las riquezas obtenidas por la evasión fiscal y la desviación de recursos públicos, reconozcamos que también pueden ser utilizados por gente que busca lícitamente proteger sus activos. Por ejemplo, en los países latinoamericanos hay poca estabilidad económica y determinadas decisiones políticas han causado daños a los patrimonios de los ciudadanos, por ello, es comprensible que la gente pretenda evitar los efectos negativos de las políticas públicas de sus países.

Este trabajo de investigación se realizó a partir del análisis del sistema jurídico federal, y de estudios en las materias de evasión fiscal y desviación de recursos públicos, que ayudaron a comprender la naturaleza y dinámica de estos fenómenos, así como sus implicaciones jurídicas en el sistema normativo mexicano.

En el primer capítulo, se explicará cómo el Estado mexicano obtiene recursos económicos, analizando los dos elementos que considero más relevantes de la política fiscal mexicana: las contribuciones y el endeudamiento público. Se mencionarán las contribuciones que existen en nuestro sistema jurídico federal, pero se hará énfasis en el impuesto al valor agregado y en el impuesto sobre la renta, porque son los que mayor recaudación generan. Por último, se describirá cómo funciona el endeudamiento público como una forma de ingreso del Estado.

En el segundo capítulo, se iniciará el estudio de la planeación fiscal que los contribuyentes realizan. Se expondrá que la planeación fiscal puede ser elusiva o evasiva, es decir, puede servir para disminuir legalmente el monto de las contribuciones enteradas o puede ser utilizada para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Es importante plantear que la planeación fiscal no debe ser vista necesariamente como una forma de perjuicio a la comunidad. Los contribuyentes que la realizan pueden administrar de manera más eficiente sus recursos, lo que podría generar, por una parte, que sean capaces de otorgar mayores beneficios laborales a sus trabajadores; además, el aumento del flujo de capitales privados puede fomentar un mayor dinamismo económico que redunde en el beneficio de la comunidad, sin las distorsiones perniciosas que la intervención gubernamental suele generar.

En el mismo capítulo, se expondrá la naturaleza de los territorios con beneficios fiscales y su relación con la evasión fiscal. El capítulo concluirá con la

exposición de las herramientas que tiene el Estado para evitar la evasión fiscal: facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y cooperación internacional.

En el tercer capítulo, se estudiará la desviación de recursos públicos, la administración de éstos, el marco jurídico y la fiscalización de la cuenta pública.

En el cuarto capítulo, se expondrá el surgimiento del SNA, en qué consiste el mismo, su estructura, objetivos y facultades. También se analizará cómo se ha incluido la utilización de las nuevas tecnologías en cuestiones fiscales.

Se propondrá en las conclusiones la inclusión del SAT en el SNA como una acción para enfrentar la evasión fiscal y la desviación de recursos públicos.

CAPÍTULO I: POLÍTICA FISCAL

1.1. Concepto

Existen amplios debates políticos, económicos y en las doctrinas jurídicas, acerca del significado del concepto «política fiscal». Un ejemplo de las posturas doctrinarias que existen acerca del tema nos lo proporciona el profesor Emilio Margáin Manautou cuando comenta que Maurice Lauré define la política fiscal como la disciplina «que consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por ingreso fiscal, las características generales del impuesto en función de los datos económicos y psicológicos».¹

Otra postura doctrinaria la ofrece Mariano Latapí, quien entiende la política fiscal como el «conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general». El autor añade que «los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo».²

Siguiendo la concepción doctrinaria de Latapí, este capítulo se enfoca en las contribuciones (específicamente en los impuestos) y en el endeudamiento público.

¹ Margáin, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 4a ed., Porrúa, México, 2010, p. 6.

² Citado en Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Política Fiscal: Tendencias del sistema tributario mexicano*, Cámara de Diputados, México, 2007, p. 4.

1.2. Contribuciones

Cualquier Estado necesita recursos económicos para poder existir, aunque los montos requeridos pueden variar según diversos factores. Los Estados capitalistas suelen obligar a sus poblaciones a contribuir en la obtención de los recursos necesarios para prestar servicios y realizar obras públicas, para lo cual se estima que existen dos formas.

Primera: los Estados exigen que se paguen las contribuciones que ellos han establecido porque tienen la capacidad de cobrarlas coactivamente o, mínimamente, pueden hacer que los contribuyentes piensen eso; cuando sucede esto, suele decirse que el Estado es tiránico.

Segunda: justifican la existencia de las contribuciones mediante ideologías políticas, económicas y éticas.

El Estado mexicano se encuentra en el segundo supuesto, pues históricamente se ha justificado la imposición de tributos como una necesidad social y no como un capricho del Estado. Así lo muestra el artículo 36 de la Constitución de Apatzingán de 1814: «Las contribuciones públicas no son extorciones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa».

Además, el ordenamiento jurídico citado, en el artículo 41, justificaba la imposición de tributos mediante el patriotismo:

Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto á las autoridades constituidas, una pronta disposición á contribuir á los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

Un ejemplo moderno de justificación teórica se puede apreciar en la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, en la que el presidente de la República estableció como objetivo fundamental «crear los mecanismos de inclusión y protección social para garantizar a todos los mexicanos un nivel de vida digno».³ Este objetivo muestra mínimamente la confianza en una teoría económica que reconoce el impacto positivo de un Estado recaudador; asimismo, el presidente manifestó elementos de su ideología política al señalar que la iniciativa se orientaba «a generar los recursos necesarios para financiar la provisión de servicios de protección social, así como a dotar al país de un sistema fiscal más justo y más simple».⁴

Así, con las cargas ideológicas políticas y económicas que los distintos gobiernos han plasmado en la Constitución y en las leyes, los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos de la Federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de acuerdo con las leyes.⁵ Estas contribuciones se clasifican en: aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos e impuestos.⁶ Las tres primeras serán definidas sin estudiarlas minuciosamente, pues el estudio de la evasión fiscal se enfocará en los impuestos.

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 2, fracción II, define las aportaciones de seguridad social de la siguiente forma:

³ Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, p. I.

⁴ Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, p. I.

⁵ *Cfr.* Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁶ *Cfr.* Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

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

Las «contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas»⁷ de pavimentación, alcantarillado, alumbrado, etcétera. Habría mayor certeza jurídica si el poder legislativo aclarare qué es beneficiarse directamente por obras públicas, pues, en los términos legales vigentes, pueden generarse amplios debates entre las autoridades y los contribuyentes para lograr la determinación de los alcances y límites de los beneficios directos que las obras públicas brindan.

Según expuso el profesor Emilio Margáin Manautou, Seligman afirmaba que «la contribución por mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común».⁸

Por su parte, el artículo 2, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación refiere que existen contribuciones denominadas derechos:

Establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos

⁷ Artículo 2, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

⁸ Margáin, Emilio, *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, p. 118.

descentralizados⁹ u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

1.2.1. Impuestos

Los impuestos son las contribuciones, establecidas en ley, que deben pagar las personas que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma ley, y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.¹⁰

Según expuso el profesor Emilio Margáin Manautou, Bielsa define el impuesto como «la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos», mientras que Fleiner lo define como la prestación «que el Estado u otras corporaciones del Derecho Público exigen de forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas».¹¹

⁹ Según el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, «son organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten».

¹⁰ *Cfr.* artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

¹¹ Margáin, Emilio, *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, p. 69.

Por su parte, el profesor Raúl Rodríguez Lobato considera al impuesto como una prestación en dinero o en especie, establecida por el Estado «conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato».¹²

Tanto positiva como doctrinariamente, los impuestos tienen elementos esenciales:

IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR EXPRESAMENTE CONSIGNADOS EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "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", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que [sic] esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los **elementos esenciales** del mismo, como pueden ser el **sujeto, objeto, base, tasa y época de pago**, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos

¹² Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 3a ed., Oxford, México, 2014, p. 63.

de la Federación, del Estado o Municipio en que resida (232796).

La enunciación de los elementos no es suficiente, también deben ser dotados de contenido:

- Sujeto: persona obligada a pagar y a realizar, omitir o permitir actos relacionados con el impuesto.
- Objeto: hecho o actividad que se grava.
- Base: cantidad sobre la que se determina el impuesto.
- Tasa: porcentaje aplicado a la base para obtener la cantidad que debe ser pagada.
- Época de pago: momento en el que la obligación se vuelve exigible, es decir, cuando su pago no puede rehusarse conforme a derecho.¹³

1.2.1.1 Impuestos directos

Existen los llamados impuestos directos. Esta clasificación de los impuestos es más doctrinal que positiva, pues no existe en nuestro sistema normativo. Existe, sin embargo, una referencia a los impuestos indirectos en una tesis jurisprudencial, la cual nos permite, en sentido contrario, definir lacónicamente los impuestos directos:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO
PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS

¹³ El artículo 2190 del Código Civil Federal establece que «se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho».

INDIRECTOS. **Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza**, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que

se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores (Tesis: 2a./J. 56/2006).

De acuerdo con esta tesis jurisprudencial emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si los impuestos indirectos son aquellos que gravan indirectamente la riqueza del contribuyente, los directos son aquellos que gravan directamente la riqueza del contribuyente. Esta definición es, como se advirtió, lacónica; por ello, debe complementarse con alguna postura doctrinaria.

Según expuso el profesor Emilio Margáin Manautou, existe una corriente de doctrinarios del derecho fiscal que llaman impuestos directos a aquellos que gravan los rendimientos del contribuyente, y que, además, gravan situaciones hipotéticas, no hechos reales.¹⁴ Esta forma de entender los impuestos directos es más específica que la positiva del poder judicial federal, por lo que nos ayuda más a comprender la naturaleza, alcances y límites de este concepto fundamental en los temas tributarios, tanto desde enfoques económicos como principalmente jurídicos.

El impuesto sobre el patrimonio, los impuestos cedulares y el impuesto sobre la renta pertenecen a la clasificación de impuestos directos. Aquel únicamente es mencionado en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2018,¹⁵ pero no menciona la cantidad que deberá ser recaudada por su cobro, tampoco existe alguna ley que lo regule. Por su parte, los impuestos

¹⁴ Cfr. Margáin, *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, p. 84.

¹⁵ Cfr. artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018.

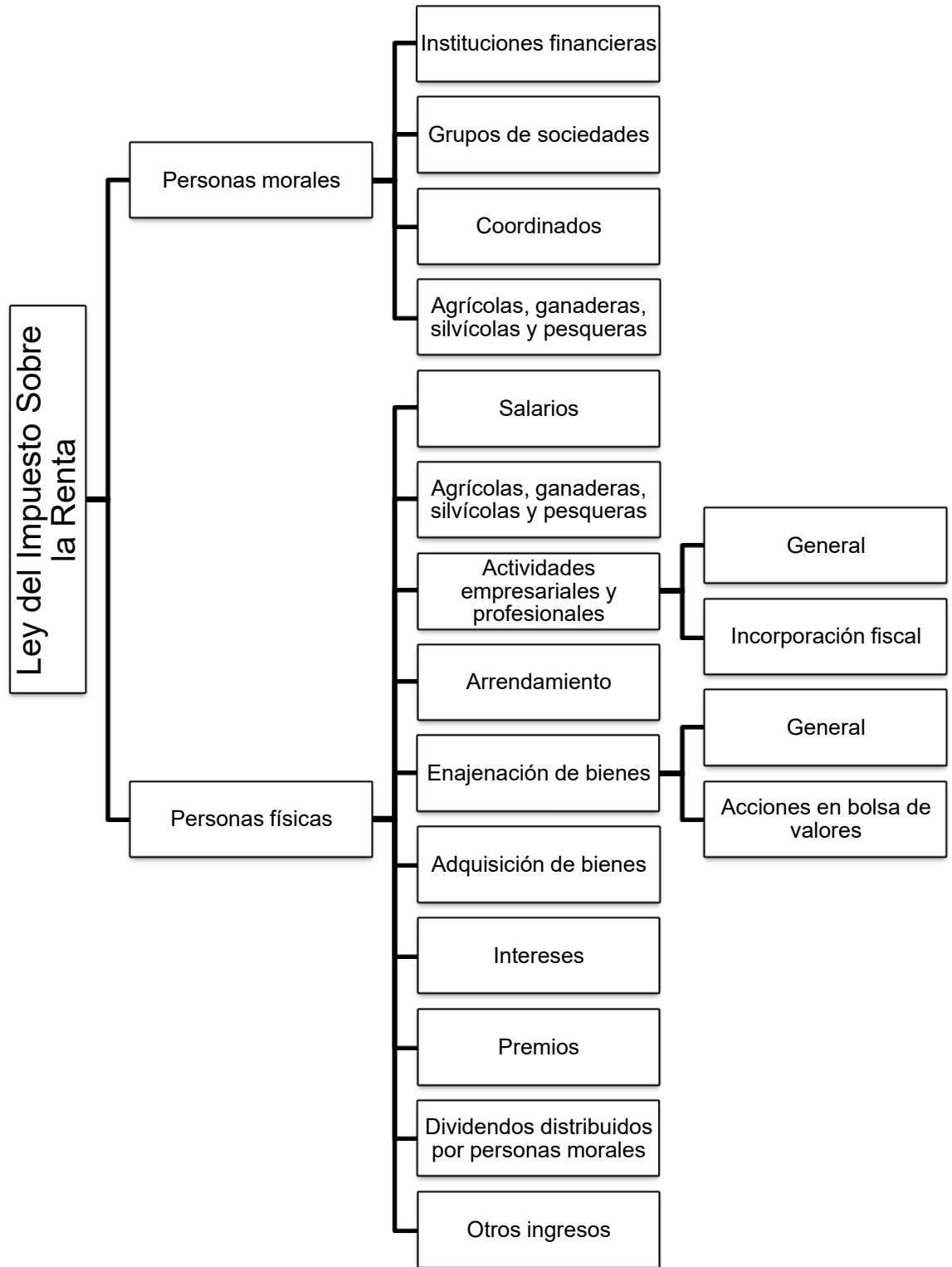
cedulares se encuentran regulados en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los siguientes términos:

Las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, o por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios [de coordinación] celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Entre otros motivos, resulta interesante esta facultad de la entidades federativas porque pueden convenir con la Federación que los impuestos cedulares se paguen en las mismas declaraciones del impuesto sobre la renta.¹⁶

Para comprender el funcionamiento del impuesto sobre la renta, es conveniente que se muestre la estructura de la ley que lo regula. El siguiente diagrama expone las diferentes formas de tributación que existen:

¹⁶ *Cfr.* Artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



Aunque, como puede observarse en el diagrama, existen varias formas de determinar el impuesto sobre la renta según el sujeto, las actividades que éste realice y las fuentes del ingreso, no se pretende explicarlas todas en este trabajo, pues únicamente se expondrán aspectos generales que resulten relevantes para los temas que se expondrán en los próximos capítulos.

Lo primero que debe decirse del impuesto sobre la renta es que las personas residentes en México están obligadas a pagarlo respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

Asimismo, las personas residentes en el extranjero están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tienen un establecimiento permanente en el país, o cuando, teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. Además, cuando tienen un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.¹⁷

Si bien este trabajo no pretende enfocarse en cuestiones contables, es necesario plantear someramente el funcionamiento del impuesto. En términos generales, el impuesto sobre la renta (ISR) se determina¹⁸ restando de los ingresos acumulables (IA) las deducciones autorizadas por la ley (DA) y la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU); el resultado se llama utilidad fiscal (UF). Después, se restan a la utilidad fiscal las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores (PFEA); con esta resta obtenemos el resultado fiscal (RF) si es positivo o pérdida fiscal (PF) si es negativo. Por último, se multiplica el resultado fiscal por la tasa (T).¹⁹

¹⁷ *Cfr.* artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁸ *Cfr.* artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁹ Podemos resumir las operaciones de la siguiente manera:

Los ingresos acumulables son aquéllos en efectivo, en bienes, devengados, en servicios y en crédito que los sujetos del impuesto sobre la renta deben acumular.²⁰ La Ley del Impuesto sobre la Renta menciona ingresos que el contribuyente puede restar de esta acumulación; estos ingresos son llamados deducibles o deducciones. La misma ley establece exenciones, que son ingresos por cuya obtención no se paga impuesto.

La participación de los trabajadores en las utilidades es su derecho constitucional.²¹ La Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas es la responsable de practicar investigaciones y realizar estudios apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional y, después de considerar la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, fijar el porcentaje que deba repartirse entre los trabajadores.²²

$$UF = IA - DA - PTU$$

$$RF = UF - PFEA$$

$$ISR = RF * T$$

O más simplificada:

$$ISR = (IA - DA - PTU - PFEA) T$$

²⁰ *Cfr.* artículos 16 y 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

²¹ *Cfr.* artículo 123, apartado A, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

²² *Cfr.* Resolución de la Quinta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de

1.2.1.2. Impuestos indirectos

Además de los impuestos directos, existen los llamados impuestos indirectos. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado que los impuestos indirectos son aquellos que gravan manifestaciones indirectas de la riqueza del contribuyente:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. **Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta** -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio

la Federación el 3 de febrero de 2009, en la que se fija el porcentaje que deberá repartirse.

constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores (Tesis: 2a./J. 56/2006).

Como fue mencionado cuando se explicaron los impuestos directos, también en los impuestos indirectos los doctrinarios del derecho fiscal han definido con mayor exhaustividad. Retomando la corriente doctrinal que nos refiere el profesor Emilio Margáin Manautou, los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre hechos ciertos y reales, como el consumo, la producción, la explotación y la enajenación.²³

Hay varios ejemplos de impuestos indirectos en el sistema jurídico mexicano, como el impuesto sobre automóviles nuevos, el impuesto especial sobre producción y servicios, y el impuesto al valor agregado; sin embargo, sólo serán mencionados quiénes son los sujetos y cuáles son los objetos de los dos

²³ Cfr. Margáin, Emilio, *Introducción al estudio...*, op. cit., p. 84.

primeros. Me enfocaré en explicar el impuesto al valor agregado por ser el que mayor recaudación genera.²⁴

Las personas que enajenan automóviles nuevos²⁵ son sujetos del impuesto sobre automóviles nuevos. También son sujetos de este impuesto las personas que importan en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.²⁶

Son sujetos del impuesto especial sobre producción y servicios las personas que enajenan en territorio nacional o, en su caso, introducen al país, los bienes señalados en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. También están obligadas al pago del impuesto las personas que prestan los servicios señalados en la misma ley.²⁷

Finalmente, se analizará el impuesto al valor agregado (IVA). Son sujetos del IVA las personas que, en territorio nacional, importan o exportan

²⁴ Esta información fue consultada en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria el 29 de octubre de 2017. En el sitio pueden observarse las cantidades recaudadas por cada impuesto desde enero de 2010: http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=IngresosTributarios.html

²⁵ Según el artículo 1, fracción I, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, «se entiende por automóvil nuevo aquel que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos».

²⁶ Cfr. artículo 1o de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

²⁷ Cfr. artículo 1o de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

bienes o servicios, otorgan el uso o goce temporal de bienes, enajenan bienes y/o prestan servicios independientes.²⁸

Existe una figura jurídica llamada traslación del IVA, consistente en que el contribuyente cobre a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).²⁹

Además de la traslación, existe la retención, que se da cuando una persona sustituye al enajenante, prestador de servicios u otorgante del uso o goce temporal de bienes, en la obligación de enterar el impuesto. Es decir, la persona a quien le fue trasladado el impuesto no se lo paga a la otra persona que se lo trasladó, sino que retiene el monto y queda obligada enterarlo a la autoridad correspondiente.³⁰

Existe otra figura jurídica llamada acreditamiento. Antes de explicarla, se debe entender qué son el impuesto al valor agregado a cargo y el impuesto acreditable. El primero es aquel monto del IVA que un contribuyente cobró, mientras que el segundo es aquel monto del IVA o de importaciones que pagó.³¹

El acreditamiento consiste en que, para determinar el monto que el contribuyente debe pagar, se calcule la diferencia entre el impuesto a su cargo

²⁸ *Cfr.* artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

²⁹ *Cfr.* artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

³⁰ *Cfr.* artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Quizá es importante mencionar que el monto que debe retenerse puede ser disminuido por el ejecutivo federal cuando se demuestre la necesidad de hacerlo.

³¹ *Cfr.* artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

(monto que cobró) y el impuesto acreditable (monto que le fue cobrado, incluyendo impuestos de importación).³²

Aunque el acreditamiento es una figura que la legislación permite, deben reunirse los siguientes requisitos para que el IVA sea acreditable:³³

- Debió pagarse por bienes, servicios o por el uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades, distintas a la importación, por las que se deba pagar impuesto al valor agregado.
- Que el impuesto haya sido trasladado expresa y separadamente.
- Que el impuesto trasladado se haya pagado efectivamente.
- Que el impuesto retenido sea enterado (se acredita en la siguiente declaración mensual).

Es acreditable en su totalidad el impuesto a la importación y el impuesto al valor agregado que el contribuyente pagó, cuando corresponde a erogaciones por la adquisición de bienes,³⁴ por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, «que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la

³² Cfr. artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. La sencilla forma de calcular la diferencia entre el impuesto a cargo (IC) y el impuesto trasladado (IT) es: $IVA = IC - IT$. Según el Artículo 2 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando se aplique la tasa del 0% a ciertos actos o actividades, deberán producirse los mismos efectos legales que a aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a la misma ley.

³³ Cfr. artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

³⁴ Distintos a las inversiones a que se refiere el artículo 5, fracción V, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

tasa de 0%». ³⁵ Debido a la lógica económica que existe detrás del impuesto, éste no es acreditable por las actividades que no se deba pagar el IVA. ³⁶

Nuevamente en el tema general de las contribuciones, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece características que éstas deben tener. El poder judicial federal llama a tales características «principios», los cuales deben ser respetados siempre por las autoridades. Los principios son: legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

El principio de legalidad tributaria exige que el poder legislativo, y no el poder ejecutivo o cualesquiera otras autoridades, establezca los elementos constitutivos de las contribuciones clara y concretamente. Cuando el poder legislativo define alguno de los elementos del tributo indeterminada y/o confusamente, tales preceptos son violatorios del principio de legalidad tributaria, pues esta situación genera la posibilidad de que las autoridades administrativas configuren los elementos del tributo y que dicha configuración resulte imprevisible e incierta para los contribuyentes. Así lo establece la siguiente jurisprudencia:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable**, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben

³⁵ Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

³⁶ *Cfr.* artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado **violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos**; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público (Tesis: P./J. 106/2006).

El principio de proporcionalidad tributaria exige que los sujetos contribuyan al gasto público una parte de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza de acuerdo con su capacidad contributiva. Esto significa que las contribuciones deben fijarse según la capacidad económica de cada sujeto: debe pagar más quien tenga una mayor capacidad económica, y menos quien tenga una menor. Así lo establece la siguiente jurisprudencia:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que **los sujetos pasivos deben**

contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio **los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo**, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que **debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción** (Tesis: P./J. 10/2003).

Según expuso el profesor Emilio Margáin Manautou, la proporcionalidad significa que el tributo debe comprender «por igual, de la misma manera, a todos

aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia».³⁷

La equidad tributaria significa que los contribuyentes deben guardar una situación de igualdad frente a la norma. La igualdad se refiere solamente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, pues las tarifas tributarias aplicables deben variar según la capacidad de cada contribuyente. Así lo muestra la jurisprudencia:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado

³⁷ Margáin, Emilio, *Introducción al estudio...*, op. cit., p. 73.

cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula (Tesis: 232309).**

Nuevamente, es necesario remitirse al profesor Margáin Manautou para mencionar una postura doctrinaria: la equidad tributaria «significa que el impacto del tributo sea para todos los comprendidos en la misma situación».³⁸

Cuatro criterios deben ser respetados para que se cumpla con el principio de equidad tributaria:

- Debe existir una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación análoga.
- El trato diferenciado debe tener un objetivo válido constitucionalmente.

³⁸ Margáin, Emilio, *Introducción al estudio...*, op. cit., p. 73.

- El trato diferenciado debe ser un medio apto y adecuado para la consecución del objetivo.
- La configuración legal debe no afectar bienes y derechos desproporcionada o desmedidamente.

Los criterios anteriores encuentran su fundamento jurídico en la siguiente jurisprudencia:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: **1)** exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); **2)** de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); **3)** de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, **4)** de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el

incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás (Tesis: 2a/J. 31/2007).

El último principio obliga a que las contribuciones recaudadas cubran el gasto público para satisfacer necesidades colectivas, comunitarias, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales. Por lo tanto, las contribuciones no pueden ser válidas constitucionalmente si son destinadas a satisfacer necesidades privadas o individuales. Así ha sido establecido jurisdiccionalmente:

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique **para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales**, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia - inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que **una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales**, porque es

lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social (Tesis: P./J. 15/2009).

Es importante mencionar que el ejecutivo federal puede, mediante resoluciones de carácter general, condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios en el siguiente supuesto:

Cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.³⁹

Esta facultad no puede entenderse aplicable a posibles afectaciones que la observancia de la propia ley fiscal o de un tratado podría ocasionar, pues, en tal caso, el ejecutivo podría dejar de aplicar la norma fiscal aprobada por el Congreso cuando aquél considerare que dicha norma podría ser perjudicial para alguna rama de la industria. Si esto ocurriera, se violaría la división de poderes, porque la aplicación de las leyes fiscales emitidas por el poder legislativo sería discrecional para el ejecutivo. Así lo muestra la siguiente jurisprudencia:

CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA

³⁹ Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución son producto de una sanción positiva contenida en una norma típicamente promocional, y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de **beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada**. Así, este tipo de beneficios, como **la condonación de deudas tributarias, puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público**. De ahí que la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Ley Suprema. Por consiguiente, al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, **es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia**

fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo; sin embargo, lo anterior no implica que las normas que establezcan condonaciones escapen al control de la constitucionalidad, ya **que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad, y no al de equidad tributaria** (Tesis: P./J. 3/2016 (10a.)).

De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, el otorgamiento de estos beneficios es nombrado condonación fiscal y debe:

- Plasmar los criterios de la política fiscal que se hayan adoptado en lo referente a la recaudación.
- Pretender alcanzar los objetivos de las políticas económicas y sociales que la Federación haya adoptado.
- Justificarse por razones de interés público.

Quizá el aspecto más importante de la jurisprudencia citada es el reconocimiento de que las condonaciones fiscales no están sujetas a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y, por obvias razones, tampoco al destino al gasto público. Lo anterior no obsta que los ordenamientos en los cuales sean otorgadas deban ser objetos de control constitucional, pues deben analizarse, desde el principio de igualdad, las razones para beneficiar a algunas personas y excluir a otras de un beneficio.

La facultad de establecer contribuciones no es exclusiva del Congreso de la Unión,⁴⁰ pues la Constitución no le reserva esta facultad. Por tal motivo, en México existe el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mediante el cual las entidades federativas se obligan ante la federación a acotar sus atribuciones constitucionales en materia fiscal, y, por ello, adquieren el derecho a percibir un porcentaje de los montos federales recaudados.

Todas las entidades federativas han suscrito convenios con la federación para poder pertenecer a este sistema y no obligar al contribuyente a tributar doblemente los impuestos sobre la renta y al valor agregado, pues, gracias a estos convenios, la federación es la única que grava dichos conceptos.⁴¹

En este sistema, las entidades federativas ceden ciertas potestades tributarias a favor de la federación para poder obtener recursos de la recaudación federal a través de (1) los fondos de participaciones y (2) de los fondos de

⁴⁰ Salvo contribuciones que versen sobre el comercio exterior; sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional; sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Las entidades federativas tampoco pueden establecer contribuciones especiales sobre: energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo. Estas disposiciones se encuentran plasmadas en el artículo 73 constitucional.

⁴¹ Los Convenios de Adhesión y Colaboración al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y sus respectivos anexos con todas las entidades federativas pueden consultarse en la siguiente página: <https://www.gob.mx/busqueda?utf8=%E2%9C%93&site=shcp&q=Convenios+de+Adhesi%C3%B3n+y+Colaboraci%C3%B3n+al+Sistema+Nacional+de+Coordinaci%C3%B3n+Fiscal+y+sus+respectivos+anexos>

aportaciones, aunque la federación puede asignarles fondos de aportaciones sin que sean integrantes del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En los fondos de participaciones están el fondo general de participaciones y el fondo de fomento municipal. La utilización de estos recursos depende de las entidades federativas, pues la federación no los condiciona a fines concretos.

En la segunda clasificación, se encuentran los fondos de aportaciones, que son los recursos transferidos por la Federación a las haciendas públicas de los estados, de la Ciudad de México y, en su caso, de los municipios. El gasto de estos recursos está condicionado a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece la Ley de Coordinación Fiscal.⁴²

Los fondos de aportaciones son:

- Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y Gasto Operativo.
- Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud.
- Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social.
- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal.
- Fondo de Aportaciones Múltiples.
- Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos.
- Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.

⁴² Cfr. artículo 25 de la Ley de Coordinación Fiscal.

- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas.⁴³

Así como se pretende que los contribuyentes no paguen dos veces el mismo impuesto a las entidades federativas y a la federación, el Estado mexicano pretende que, mediante la celebración de tratados, tampoco tributen doblemente sus residentes ni los residentes de la otra parte signataria. Para ello, se estableció en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que las personas que quieran beneficiarse de algún tratado deben, primeramente, acreditar que son residentes del otro país signatario de dicho tratado,⁴⁴ ya que, evidentemente, los Estados pretenden otorgar beneficios únicamente a sus residentes.

1.3. Endeudamiento público

Jurídicamente,⁴⁵ la deuda pública es el conjunto de obligaciones de pasivo, directas o contingentes derivadas de la contratación dentro o fuera del país, de créditos, empréstitos o préstamos⁴⁶ a cargo del Estado o entidades que dependan de él.⁴⁷

⁴³ Artículo 25 de la Ley de Coordinación Fiscal.

⁴⁴ *Cfr.* artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁴⁵ *Cfr.* artículos 1o y 2o de la Ley Federal de Deuda Pública.

⁴⁶ Derivados de la suscripción o emisión de títulos de crédito o cualquier otro documento pagadero a plazo; la adquisición de bienes, así como la contratación de obras o servicios cuyo pago se pacte a plazos; los pasivos contingentes relacionados con los actos mencionados; y la celebración de actos jurídicos

De acuerdo con el profesor Emilio Margáin Manataou, el endeudamiento público no es considerado parte de la política fiscal, pues solamente se debe hablar de política fiscal cuando un gasto se financie con recursos fiscales, principalmente provenientes de los impuestos.⁴⁸

En México, el endeudamiento público debe apegarse a la división de poderes y al ejercicio democrático de éstos, como lo señala la jurisprudencia:

DEUDA PÚBLICA. LAS DECISIONES ACERCA DEL ENDEUDAMIENTO DEL ESTADO DEBEN SER REFLEJO DE UN EJERCICIO DEMOCRÁTICO DEL PODER Y UNA MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES. El tema del financiamiento del Estado adquiere una importancia superlativa en el ejercicio del poder público porque las deudas que pesan sobre las finanzas del Estado comprometen el crédito público; esto es, afectan hacia el futuro los recursos públicos que han de destinarse para su pago o garantía, así como las cargas que se dejan a las generaciones futuras. En efecto, son los gobernados quienes aportan los recursos con los que dichos compromisos financieros habrán de cumplirse de momento a

análogos a los anteriores. Lo anterior lo establece el artículo 2o de la Ley Federal de Deuda Pública.

⁴⁷ El ejecutivo federal y sus dependencias; el gobierno de la Ciudad de México; los organismos descentralizados; las empresas de participación estatal mayoritaria; las instituciones de banca de desarrollo; las organizaciones nacionales auxiliares de crédito, las instituciones nacionales de seguros y las de fianzas; los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal; las empresas productivas del Estado y sus empresas productivas subsidiarias. Lo anterior se encuentra establecido en el artículo 1 de la Ley Federal de Deuda Pública.

⁴⁸ Cfr. Margáin, Emilio, *Nociones de...*, *op. cit.*, p. 7.

momento y, en su beneficio, teóricamente, se justifica la adquisición de tales obligaciones; por ende, las consecuencias del endeudamiento, con todas las ventajas que pueda representar, inciden en todos los ámbitos de la vida nacional, como son el rumbo y proyecto de país al que se aspira, la planeación del desarrollo, la economía, el empleo y las políticas sociales, entre otras; de ahí que este legítimo interés de todos en la hacienda pública, y más específicamente en **el rubro del endeudamiento, se ejerce desde un principio, precisamente, a través de la representación que asiste al Poder Legislativo** y, en sistemas bicamerales, generalmente a través de la Cámara de Diputados (Tesis: P./J. 103/2010).

La Constitución establece que el endeudamiento público debe ser producido por la coordinación entre el Congreso de la Unión y el poder ejecutivo federal. En esta coordinación, el Congreso de la Unión está facultado para dar los lineamientos a los cuales debe ajustarse el ejecutivo federal cuando pretenda celebrar empréstitos y otorgar garantías sobre el crédito de la nación.⁴⁹

Los empréstitos celebrados por el ejecutivo federal deben ser aprobados o ratificados por el Congreso de la Unión para que puedan ser considerados jurídicamente válidos. Además, el Congreso de la Unión tiene la facultad para reconocer, no reconocer o reconocer parcialmente la deuda nacional y mandar pagarla. Así lo afirma la jurisprudencia:

DEUDA PÚBLICA. EL PODER LEGISLATIVO FEDERAL POSEE LA ATRIBUCIÓN CONSTITUCIONAL PARA RECONOCERLA Y MANDARLA PAGAR. El artículo 73, fracción VIII de la Constitución Política de los Estados

⁴⁹ *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 73, fracción VIII.

Unidos Mexicanos otorga al Congreso de la Unión, la facultad de **dar las bases conforme a las cuales el Ejecutivo Federal puede celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional**, lo que implica un mecanismo constitucional de control legislativo sobre el Poder Ejecutivo en materia de empréstitos, pues si bien estos créditos son contratados por éste, **corresponde al Congreso de la Unión la facultad de dar las bases para su celebración, aprobarlos, reconocerlos y, en su caso, mandarlos pagar. Dicha facultad, debe entenderse como la atribución de reconocer, no reconocer, o reconocer parcialmente la deuda nacional**, pues de otra forma sería nugatoria, en atención a que si se entendiera como un imperativo carecería de sentido la citada atribución, pues se convertiría en un mero trámite formal para reconocer todos aquellos compromisos adquiridos por el Ejecutivo Federal sobre el crédito de la nación y, por ende, dejaría de operar este importante mecanismo de control legislativo sobre el Ejecutivo en materia de endeudamiento (Tesis: P./J. 86/2000).

La Constitución prohíbe que sea celebrado algún empréstito cuya finalidad no coincida con la realización de obras que incrementen los ingresos públicos o cuya finalidad no sea la regulación monetaria, el refinanciamiento o la reestructuración de la deuda pública. Sin embargo, si se dieran casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier situación que

ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, también podrán ser celebrados empréstitos con la finalidad de solucionar las situaciones mencionadas.⁵⁰

Aunque México es una federación, el Congreso de la Unión tiene la facultad de legislar en materia de deuda pública local para fijar las bases del endeudamiento de los municipios, los estados y la Ciudad de México. Por versar en materia de empréstitos, la discusión de la deuda pública debe comenzar en la Cámara de Diputados.⁵¹

Es importante resaltar el rol relevante que tiene el Congreso en esta materia, tanto en la Constitución como en la legislación federal. En este sentido, el artículo 9o de la Ley Federal de Deuda Pública (antes «Ley General de Deuda Pública») establece lo siguiente:

El Congreso de la Unión autorizará los montos del endeudamiento directo neto interno y externo que sea necesario para el financiamiento del Gobierno Federal y de las entidades del sector público federal incluida en la ley de Ingresos y en el Presupuesto de Egresos de la Federación, así como del Distrito Federal. El Ejecutivo Federal informará al Congreso de la Unión del estado de la deuda.

En el precepto citado se puede apreciar que el Congreso no solamente participa en la aprobación de la deuda, sino que también se encarga de vigilar su aplicación. Esta interacción entre poderes es característicamente republicana.

⁵⁰ *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 29.

⁵¹ *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 72, apartado H.

CAPÍTULO II: PLANEACIÓN FISCAL

2.1. Introducción

Cuando los Estados establecen nuevos impuestos, las reacciones de los sujetos pueden ser muy variadas. Mínimamente, se puede asegurar que existen cuatro escenarios posibles cuando se establece un impuesto: (1) el sujeto se entera del impuesto y lo paga; (2) el sujeto se entera del impuesto y no lo paga; (3) el sujeto no se entera del impuesto y lo paga; y (4) el sujeto no se entera del impuesto y no lo paga.

En el primer caso, el sujeto cumpliría su obligación fiscal de pago. En el segundo caso, el sujeto incumpliría su obligación fiscal de pago y podría ser sancionado administrativa y penalmente. En el tercer caso (que podría darse en impuestos retenidos), el sujeto cumpliría su obligación fiscal de pago. En el cuarto caso, el sujeto incumpliría su obligación fiscal de pago y podría ser sancionado administrativa y penalmente. Como se aprecia, es posible incumplir la obligación fiscal de pago consciente o inconscientemente.

El incumplimiento consciente es más complejo que el inconsciente, pues los motivos para omitir el pago de los impuestos pueden ser determinados subjetivamente, es decir, de forma diferente por cada sujeto.

Cuando los sujetos pretenden incumplir sus obligaciones fiscales o reducirlas, pueden recurrir a la planeación fiscal, es decir, a la implementación de estrategias jurídico-contables. Si todas las estrategias son lícitas, la planeación causa elusión fiscal; si existe algún elemento ilícito, causa evasión fiscal.

2.1.1. Elusión fiscal

La elusión fiscal es la sustracción legal del pago del impuesto.⁵² Resulta sencillo afirmar que la evasión fiscal se sanciona y la elusión no, pero es más complejo determinar casuísticamente cuándo la sustracción del impuesto es evasiva o elusiva, pues la determinación de la legalidad o ilegalidad de la sustracción depende de la interpretación que cada autoridad realice. Podemos decir que la elusión suele hacer referencia a normas generalmente consideradas ambiguas y no a beneficios explícitos que la ley otorga a los sujetos.

Hay tres formas comunes de eludir el pago de los impuestos: (1) sujeción a procedimientos reconocidos explícitamente en alguna norma; (2) relocalización de personas y/o capitales; y (3) el cesamiento de las actividades gravadas. Ninguna de estas formas se sanciona, pues, en el primer caso, los beneficios fueron otorgados explícitamente para evitar el pago del impuesto y, en los otros casos, «no es obligatorio realizar actos generadores de créditos fiscales»,⁵³ como afirma el profesor Emilio Margáin Manautou. Sin embargo, en la Europa del siglo XVIII sí era obligatorio realizar algunos de estos actos:

Cada particular tenía obligación de adquirir determinada cantidad de sal por año, aun cuando no consumiese en su totalidad, lo que tenía por objeto impedir la adquisición de este producto en zonas o países en que se enajenase a menor precio, con lo que el Estado se garantizaba la percepción que anualmente preveía por concepto de tal impuesto.⁵⁴

Un ejemplo de procedimientos reconocidos explícitamente en alguna norma se da cuando las personas deciden sujetarse a los tratados que la

⁵² Cfr. Margáin, Emilio, *Nociones de...*, *op. cit.*, p. 134.

⁵³ Margáin, Emilio, *Nociones de...*, *op. cit.*, p. 134.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 135.

Federación celebra para evitar la doble tributación internacional. Esto significa que la persona puede legalmente no pagar un impuesto en México o en el otro país con el que se haya celebrado el tratado.⁵⁵

2.1.1.1. BEPS

Una forma de eludir el pago de los impuestos es la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios o BEPS, por sus siglas en inglés (*base erosion and profit shifting*), la cual suele ser muy cuestionable, pues consiste en mecanismos jurídico-económicos complejos, intrincados, forzados y rebuscados.

La erosión de la base imponible consiste en que los sujetos aprovechen «las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica».⁵⁶

Antes de explicar en qué consisten los procedimientos para erosionar la base imponible, debe entenderse que los procesos económicos se han

⁵⁵ Según los artículos 4 de la Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado y 32-H del Código Fiscal de la Federación, las personas residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país y pretendan beneficiarse por estos tratados, deben designar un representante legal y presentar una declaración informativa sobre su situación fiscal ante las autoridades fiscales únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos

⁵⁶ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, p. 5.

globalizado. Las economías de los distintos países se encuentran cada vez más integradas, al igual que sus mercados. Las empresas han tenido que reaccionar ante la liberalización de capitales y mercancías, así como la apertura de nuevos centros laborales que ofrecen mayores ventajas económicas para las mismas empresas, pues pueden trasladar sus inversiones a lugares con menores costos de la mano de obra.

También las nuevas tecnologías, las telecomunicaciones y la protección a la propiedad intelectual, han producido nuevos modelos empresariales para aprovechar las nuevas circunstancias del comercio globalizado. Por ejemplo, las telecomunicaciones han permitido que las empresas descentralicen sus actividades, ya que pueden realizar diversas actividades comerciales desde lugares muy distantes, pero con comunicación directa entre las oficinas encargadas de tomar las decisiones.

Es por ello que muchas empresas ya no solamente tienen presencia en un solo país, sino que sus actividades son multinacionales. Estas empresas transnacionales deben configurar sus estrategias de manera grupal, es decir, contemplando a cada empresa que forme parte del conjunto multinacional. Todas las personas morales que formen parte de un grupo deben actuar en conjunto, con una política empresarial congruente y planificada. Así, aunque las personas encargadas de dirigir al grupo ya no se encuentren geográficamente concentradas, sí se mantienen comunicadas, al igual que los procesos de producción de las empresas del grupo.

A los procesos fragmentados de producción de los grupos empresariales que se encuentran en diferentes puntos geográficos se les llama cadenas de valor. Estas cadenas de valor hacen difícil la tarea de identificar en dónde se genera la riqueza de las empresas, pues los procesos productivos se encuentran divididos en etapas transnacionales. Aunque muchas empresas se han adaptado a la economía multinacional, los regímenes fiscales de diversos países aún no han logrado regular estas actividades mercantiles transfronterizas.

Debido a la interacción que las empresas multinacionales tienen con diferentes jurisdicciones tributarias y que las normas tributarias suelen generarse de manera aislada, es decir, sin contemplar la estructura de la otra jurisdicción tributaria, pueden existir discordancias entre ellas. Estas discordancias pueden ocasionar dos fenómenos jurídicos: doble imposición o doble exención.

Para estudiar la erosión de la base gravable, es necesario que se estudien las interacciones entre las diferentes jurisdicciones tributarias, pues, aunque comúnmente los tratados fiscales se enfocan en evitar la doble tributación, también pueden generar beneficios involuntarios a los contribuyentes multinacionales. Un ejemplo de esto son las sociedades o empresas híbridas, es decir aquellas que en una jurisdicción tributaria son consideradas sujetos pasivos del impuesto, pero en otra jurisdicción tributaria sus beneficios o pérdidas se gravan y/o deducen a nivel de sus miembros.⁵⁷

La erosión de la base gravable se nutre de las asimetrías o divergencias existentes en el tratamiento fiscal que dos o más jurisdicciones otorgan a un sujeto o a un acto de éste. Entre los beneficios que los sujetos obtienen cuando aprovechan las asimetrías o divergencias, se encuentran los siguientes:⁵⁸

- Doble no imposición.
- Diferimiento a largo plazo de los impuestos.
- Deduciones múltiples de gastos incurridos una sola vez.
- Deduciones sin la correspondiente tributación de la renta.

⁵⁷ Cfr. OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE, 2013, p. 50: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

⁵⁸ Cfr. OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, p. 9.

- Múltiples deducciones por doble imposición internacional a partir de un único impuesto pagado.

La planeación fiscal elusiva enfocada en la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios, suele contemplar los siguientes objetivos:⁵⁹

- Reducción máxima de la tributación en el país de origen de la renta o de un establecimiento de la empresa.
- Nula o reducida retención en la fuente.
- Nula o reducida tributación en la sede del beneficiario.
- Exención o diferimiento del impuesto sobre los beneficios (que ya son gravados mínimamente).

Evidentemente, la forma más sencilla que las empresas multinacionales tienen para disminuir los costes fiscales es la traslación de sus rentas a jurisdicciones de baja tributación, sin embargo, no necesariamente deben hacer esto para lograr la obtención de beneficios fiscales, ya que también pueden obtenerlos en jurisdicciones de alta tributación.

Una empresa puede pagar un monto reducido de impuesto, aunque se encuentre establecido en una jurisdicción de tributación elevada, mediante préstamos a filiales y pago de intereses. Por ejemplo, la empresa A establecida en la jurisdicción 1 puede realizar un préstamo a la empresa B establecida en la jurisdicción 2; en este caso, las empresas involucradas obtendrían un beneficio fiscal si la jurisdicción 2 exenta el monto del préstamo por no considerarlo un ingreso y deduce el pago de intereses por considerarlo un gasto necesario para

⁵⁹ Cfr. OCDE, (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE, p. 87. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

la empresa B, mientras que la jurisdicción 1 exenta los intereses pagados a la sociedad A por considerar que no representan un beneficio para ésta.

Otra forma de reducir el monto de los impuestos pagados por los grupos multinacionales, se da cuando la empresa A, establecida en la jurisdicción 1 de alta imposición, cede los derechos patrimoniales de su propiedad intelectual a la empresa B, establecida en la jurisdicción 2 de baja imposición; posteriormente, estas empresas acuerdan que A le pague a B regalías por utilizar dicha propiedad intelectual. En este caso, la empresa A reduciría sus utilidades debido al pago de regalías a B, y, así, disminuiría su base gravable, mientras que B pagaría una base reducida en la jurisdicción 2.

2.1.2. Evasión fiscal

La evasión fiscal es la sustracción ilegal del pago del impuesto.⁶⁰ Nuestro sistema jurídico federal no contempla nominalmente esta figura, pero sí contempla formas de sustracción ilegal del pago de los impuestos, como el contrabando y la defraudación fiscal.

El contrabando es un delito que consiste en introducir en el país o extraer de él mercancías, omitiendo parcial o totalmente el pago de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.⁶¹ La defraudación fiscal es un delito que consiste en usar engaños o aprovecharse de errores, para

⁶⁰ Cfr. Margáin, Emilio, *Nociones de...*, *op. cit.*, p. 131.

⁶¹ Cfr. artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.

omitir⁶² total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; además, se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existen ingresos o recursos que provienen de operaciones con recursos de procedencia ilícita.⁶³

Discernamos dos tipos de defraudación fiscal: (1) sustracción ilegal simple del pago del impuesto; (2) sustracción ilegal del pago del impuesto mediante estrategias, es decir, mediante planeación fiscal. La primera es típica del comercio informal y de personas con bajos ingresos, quienes, en algunos casos, no saben que deben pagar impuestos. La segunda forma es común entre comerciantes formales y personas que podrían ser identificadas y localizadas si omitieren el pago de impuestos de una forma simple. Me enfocaré solamente en la defraudación fiscal mediante planeación.

Existen dos estrategias implementadas por los sujetos para obtener beneficios indebidos con perjuicio del fisco federal, y, por ende, cometer defraudación fiscal:

- Simulación de actos jurídicos.
- Ocultamiento de bienes en territorios con beneficios fiscales.

La simulación de actos jurídicos consiste en declarar o confesar actos jurídicos que en realidad no pasaron o sucedieron.⁶⁴ Cuando el sujeto que simula actos jurídicos quiere aparentar legalidad, puede usar comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes; cuando esto ocurre, comúnmente se dice que

⁶² Dichas omisiones comprenden, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

⁶³ Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

⁶⁴ Cfr. artículo 2180 del Código Civil Federal, que se aplica supletoriamente en materia fiscal según el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

se usan facturas falsas, sin embargo, los documentos son elaborados conforme a las normas aplicables, lo que no es real es el acto que supuestamente refleja.

Estos comprobantes fiscales son utilizados para reflejar en la contabilidad de las personas y, por ende, en sus declaraciones fiscales, acreditamientos del impuesto al valor agregado por servicios o bienes inexistentes o para justificar deducciones en el impuesto sobre la renta por erogaciones que no se realizaron.

Las autoridades fiscales deben presumir que las operaciones amparadas con comprobantes fiscales son inexistentes cuando la persona que los emita no cuente «con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes»,⁶⁵ o que estos emisores no puedan ser localizados por las autoridades.

Cuando se dé el caso, las autoridades deberán notificar a los contribuyentes emisores involucrados a través del buzón electrónico y la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria; también deberán publicar la notificación en el Diario Oficial de la Federación. Los contribuyentes involucrados emisores podrán manifestar, en un plazo de quince días contados desde la última notificación, a las autoridades «lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos».⁶⁶

Después de los quince días mencionados, las autoridades fiscales deberán, máxime en cinco días, valorar las pruebas y documentación que los contribuyentes emisores hubieren entregado. Posteriormente, notificarán la resolución que se hubiere tomado del caso mediante buzón electrónico. Si el

⁶⁵ Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

⁶⁶ Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

contribuyente emisor lograre desvirtuar la presunción, el procedimiento terminaría.

Si el contribuyente emisor no lograre desvirtuar la presunción, será publicado en las listas de la autoridad fiscal y se considerará que utilizó comprobantes fiscales para amparar operaciones inexistentes. Por lo tanto, las autoridades considerarán que dichas operaciones «no producen ni produjeron efecto fiscal alguno».⁶⁷

Las personas receptoras de los comprobantes fiscales tendrán treinta días desde la publicación de la lista mencionada para comprobar que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales sí existieron o, contrariamente, corregir su situación fiscal mediante una declaración complementaria.

Si la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detectare que el contribuyente no acreditó la existencia de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales y no corrigió su situación fiscal, determinará los créditos correspondientes. Además, «las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos»⁶⁸ en el Código Fiscal de la Federación.

Podemos esquematizar la información de la siguiente forma:

1. Notificación de la presunción.
2. Desvirtuación de los emisores (hasta 15 días).
3. Valoración de pruebas (hasta 5 días).

⁶⁷ Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

⁶⁸ Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

4. Notificación de la resolución.
5. Publicación del contribuyente en la lista (30 después de la notificación).
6. Los receptores acreditan la existencia de las operaciones (hasta 30 días).
7. Pueden corregir su situación fiscal hasta antes de que la autoridad ejerza facultades de comprobación.

Para poder obtener los comprobantes fiscales que amparan actos simulados, es necesario que se utilicen «empresas fantasmas», es decir, sociedades que solamente sirven como fachadas de actividades económicas. Estas sociedades suelen desaparecer tan rápido como se constituyen y emiten los comprobantes.

Suele pensarse que estas sociedades son ilegales, pero su existencia es legal, lo que significa que son constituidas ante un notario público, están inscritas en el registro federal de contribuyentes y en el registro público de la propiedad, cuentan con firma electrónica, tienen un domicilio fiscal y, por supuesto, emiten comprobantes fiscales. Lo que las clasifica como empresas fantasmas es que realmente no realizan las actividades económicas que figuran en sus objetos sociales.

Para constituir una empresa fantasma, es necesario que las personas involucradas utilicen a personas que entreguen sus credenciales de elector (mediante pago o engaño). Las personas que voluntaria o involuntariamente brindan sus credenciales se convierten en testaferros o prestanombres de las personas que pretenden la constitución de la sociedad. También pueden abrirse cuantas bancarias con los documentos entregados por los testaferros, pero sólo las personas que pretendían crear la empresa fantasma tienen acceso al dinero, pues son de ellos las firmas y claves registradas.

Las sanciones por las faltas administrativas pueden ser no solamente para el contribuyente, sino también para terceros; por ejemplo, cuando los terceros asesoran, aconsejan o prestan servicios con el objetivo de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.⁶⁹

En nuestro sistema tributario federal, no se considera que incurren en infracción dichas personas «cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios»⁷⁰ no vinculantes de las disposiciones fiscales y aduaneras dados a conocer por las autoridades fiscales mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, «o bien manifiesten también por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales».⁷¹

Los terceros también podrían ser responsables si colaboraren «en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan».⁷² Inclusive, los terceros podrían ser responsables si fueren cómplices «en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales»,⁷³ lo que resulta constitucionalmente ambiguo si consideramos que las normas que contemplen algún tipo de sanción, administrativa o penal, deben ser precisas y la expresión «en cualquier forma no prevista» no lo es.

El profesor Emilio Margáin Manautou plantea en forma de interrogante una posible causa de la evasión fiscal: «¿Será que el comerciante o el industrial

⁶⁹ Artículo 89, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

⁷⁰ Artículo 89 del Código Fiscal de la Federación.

⁷¹ Artículo 89 del Código Fiscal de la Federación.

⁷² Artículo 89, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

⁷³ Artículo 89, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

piensa en los cien años de perdón?».⁷⁴ Esta alusión a la corrupción en la función pública se puede plantear válidamente como lo hizo el profesor, pues corresponde con la percepción de la corrupción que la población manifiesta en los Índices de Percepción de la Corrupción, como se mostrará.

Según el Instituto Mexicano para la Competitividad, el jefe del SAT en 2005 pronunció el siguiente mensaje durante el evento en el que se firmaron las bases de coordinación entre la SHCP y la Secretaría de Educación Pública, para fomentar el civismo fiscal:

Nos enfrentamos a una arraigada cultura de incumplimiento fiscal que, en el fondo, es parte de un problema más amplio: una cultura cívica endeble, lastimada por décadas de opacidad en los asuntos públicos, por episodios lamentables de corrupción o de dispendio en el uso de los recursos públicos; una cultura de incumplimiento alentada por la repetida experiencia de la impunidad o por la constatación de ofensivas inequidades en la aplicación de la ley.⁷⁵

La politóloga María Amparo Casar coincide con el planteamiento del Profesor Margáin y con la declaración del exjefe del SAT, pues considera que la imagen sobre el uso y manejo de los recursos públicos incide determinadamente en la disposición de los contribuyentes a pagar los impuestos que legalmente les corresponden. Por ello, si la imagen del gobierno es negativa, como ha sido en

⁷⁴ Margáin, Emilio, *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, p. 119.

⁷⁵ IMCO, *La corrupción en México: transamos y no avanzamos*, Río Deva, México, 2015, p.62.

México desde que el IPC califica al país, la disposición a pagar los impuestos es baja.⁷⁶

2.2. Territorios con beneficios fiscales

Existen países y territorios que son óptimos para esconder rentas que se desea no declarar en ciertas jurisdicciones tributarias. Estos países y territorios pueden ser paraísos fiscales o, simplemente, jurisdicciones con las que no se tienen comunicaciones financieras y/o diplomáticas óptimas.

Los paraísos fiscales (*fiscal paradises*), cielos fiscales (*tax havens*), oasis fiscales (*tax oasis*)⁷⁷ son aquellos países o territorios que cuentan con estrictos secretos bancarios, gravan mínima o nulamente los capitales, carecen de información estadística de su sistema financiero, tienen cantidades desproporcionadas de capitales extranjeros en divisas extranjeras, y no divulgan las identidades de las personas que constituyen empresas en ellos.⁷⁸

Según el profesor Emilio Margáin Manautou, Langer Marshall clasifica los paraísos fiscales en cuatro categorías:⁷⁹

- Con ningún impuesto.
- Con tasas de impuestos relativamente bajas.

⁷⁶ Casar, María, «Los mexicanos contra los impuestos», Nexos, México, 2013.

⁷⁷ Cfr. Margáin, Emilio, *Nociones de...*, op. cit., p. 243.

⁷⁸ Cfr. Hernández, Juan, *Los paraísos fiscales*, Akal ediciones, España, 2005, pp. 45 y 46.

⁷⁹ Cfr. Margáin, Emilio, *Nociones de...*, op. cit., p. 245.

- Que gravan los ingresos internos, pero no los externos.
- Que otorgan beneficios en situaciones limitadas.

Si bien en la legislación mexicana no se mencionan los paraísos fiscales, sí se mencionan los regímenes fiscales preferentes y los transparentes fiscales. Los primeros refieren jurisdicciones tributarias, mientras que los segundos refieren sujetos.

Los ingresos sometidos a regímenes fiscales preferentes son «los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México».⁸⁰

Son transparentes fiscales las entidades o figuras jurídicas extranjeras que no se consideran sujetos «del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios».⁸¹

Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto por los ingresos⁸² sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o

⁸⁰ Artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁸¹ Artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁸² Según el artículo 176 de la Ley Sobre la Renta, estos ingresos «son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes de este Capítulo».

indirectamente, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.⁸³

Según la Ley del Impuesto Sobre la Renta,⁸⁴ el impuesto se determina con la aplicación de la tasa⁸⁵ al ingreso gravable, la utilidad fiscal o el resultado fiscal, según sea el caso.

2.3. Fiscalización del contribuyente

Ya se mencionó que todos los gobiernos necesitan recursos para poder existir, y se precisó que los montos pueden variar según diversos fenómenos a los que dichos gobiernos estén expuestos.

Sería muy ingenuo que los Estados esperaran la recaudación simplemente por expedirse una ley o una norma que informe los tributos a sus poblaciones. Por ello, se desarrollan mecanismos que los ayudan a saber si la población está cumpliendo las obligaciones tributarias que ellos les han impuesto.

En nuestro país, la autoridad encargada de fiscalizar a los contribuyentes es el Servicio de Administración Tributaria, al que, entre otras facultades, le corresponden exclusivamente la determinación, liquidación, y recaudación de las contribuciones federales, como lo señala la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS,
DERECHOS, PRODUCTOS, APROVECHAMIENTOS

⁸³ Cfr. artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁸⁴ Artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁸⁵ La tasa se prevé en el artículo 9 de la Ley Sobre la Renta.

FEDERALES Y SUS ACCESORIOS. SU DETERMINACIÓN, LIQUIDACIÓN Y RECAUDACIÓN CORRESPONDEN EN EXCLUSIVA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Si se toma en consideración, por un lado, que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 49/2003 sostuvo que, del examen de los artículos 1o., 2o., 3o., 6o., 7o., fracciones I, IV y XIII, y tercero transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, el Servicio de Administración Tributaria se creó como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal, encargado en forma exclusiva y especial de determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios, reservándose a la Tesorería de la Federación el carácter de asesor y auxiliar gratuito de ese órgano y, por otro, que en las ejecutorias que dieron lugar a la integración de la jurisprudencia mencionada se especificó que las multas constituyen créditos fiscales que forman parte de los aprovechamientos que puede percibir el Estado y que éstas deben hacerse efectivas por el referido Servicio de Administración Tributaria; y, toda vez que los artículos 2o. y 7o. de la ley de la materia disponen que el Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios para el gasto público; en consecuencia, resulta claro que toca de manera exclusiva al mencionado órgano desconcentrado efectuar los

actos encaminados a la determinación, liquidación y recaudación de las cargas tributarias de referencia, a fin de dar cumplimiento a la actividad estratégica del Estado para la que fue creado (Tesis: 2a./J. 75/2003).

2.3.1. Facultades de comprobación

En México, para comprobar que las situaciones fiscales de los sujetos sean regulares, las autoridades estatales realizan las siguientes facultades de comprobación:

- Visita domiciliaria.
- Revisión de gabinete.
- Revisión de expedición de comprobantes fiscales.⁸⁶
- Revisión electrónica.⁸⁷
- Revisión de mercancías.

La visita domiciliaria se realiza a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para revisar su contabilidad, bienes y mercancía.⁸⁸

⁸⁶ *Cfr.* artículo 42, fracción V, inciso a), del Código Fiscal de la Federación.

⁸⁷ *Cfr.* artículo 42, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación.

⁸⁸ *Cfr.* artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

La revisión de gabinete, por su parte, consiste en solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, datos, documentos y contabilidad o parte de ella, con el fin de realizar la revisión, en las oficinas de la autoridad, del cumplimiento de las facultades fiscales. La autoridad debe solicitarles a los sujetos obligados los elementos necesarios para esta revisión.⁸⁹

La revisión de expedición de comprobantes fiscales, como podrá inferirse, consiste en que la autoridad fiscal asista al establecimiento del contribuyente para comprobar si expide comprobantes cuando debe hacerlo y si los hechos que el comprobante refleja existieron realmente. Esta facultad es muy relevante para combatir la operación de las empresas fantasmas, ya que, como se ha planteado, la finalidad de éstas es expedir comprobantes que reflejen actos inexistentes.

Mediante la revisión de mercancías, las autoridades fiscales se aseguran de que la información declarada por los contribuyentes sobre las mercancías que poseen o transportan sea verídica y que se hayan cumplido todas las obligaciones de importación, de ser el caso, o de cualquier tipo. Ésta es una de las mejores facultades de comprobación para combatir el contrabando.

Además de lo que ya se ha dicho, las autoridades fiscales mexicanas cuentan con herramientas electrónicas para fiscalizar al contribuyente. Una de estas herramientas es la revisión electrónica. Esta facultad consiste en que la autoridad analice la información y documentación que posea para fiscalizar al contribuyente, y, ya que dicha información haya sido analizada, informar las irregularidades observadas durante el ejercicio de esta facultad.

Si bien esta figura existe en nuestra legislación desde 2014, ha sufrido cambios legales que respondieron a criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es importante referir el origen de esta facultad,

⁸⁹ Cfr. artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

pues la utilización de las nuevas tecnologías es esencial en el combate contra la evasión fiscal y la desviación de recursos públicos.

El presidente de la república envió en 2013 la iniciativa del paquete económico para 2014 al poder legislativo, en ella se contempló la revisión electrónica como nueva facultad de las autoridades tributarias para la fiscalización del contribuyente. Con este enfoque moderno, se pretendía hacer más eficiente y eficaz el proceso de fiscalización, pues, además, se apoyaba en tecnología que ya se estaban utilizando, como el buzón electrónico. Se estimó que, con la utilización de estas herramientas tecnológicas, la revisión duraría pocos meses.

Hubo casos en los que algunos contribuyentes consideraron inconstitucionales ciertos aspectos de las nuevas normas. Las controversias jurisdiccionales generaron resoluciones jurisprudenciales que propiciaron cambios legislativos a las medidas adoptadas desde 2014. En este contexto, el paquete económico para 2017 se apegó a los criterios jurisdiccionales.

2.3.2. Cooperación internacional

Según la OCDE, la cooperación internacional en materia fiscal entre distintas jurisdicciones ayuda a asegurar que los contribuyentes que se encuentran involucrados en dinámicas económicas internacionales reduzcan o eliminen el acceso a mecanismos evasivos y elusivos fiscales, al igual que los

contribuyentes que únicamente se encuentran involucrados en dinámicas económicas nacionales.⁹⁰

Una forma básica de cooperación internacional en materia fiscal es el intercambio de información, pues permite que los Estados determinen sus propias políticas económicas y financieras soberanamente y, a la vez, procuran que los contribuyentes realmente tributen las cantidades impuestas jurídicamente. Debe aclararse que el intercambio de información no se da únicamente entre Estados nacionales, también puede darse entre jurisdicciones tributarias subnacionales o entre una jurisdicción subnacional y una nacional.

Aunque no son las únicas vías lícitas, existen tres formas comunes que los Estados emplean para compartir información: intercambio previa petición, intercambio automático y el intercambio espontáneo.⁹¹

El intercambio de información previa petición se da cuando una autoridad competente de un Estado solicita información específica a la autoridad competente de otro Estado y éste la otorga a aquél. Aunque no es necesario que existan tratados entre ambos Estados, sí es importante que existan buenas relaciones diplomáticas, pues, de otra forma, el intercambio de información sería casi imposible.

La segunda forma de intercambio de información es la automática. Ésta comprende generalmente diversos casos individuales del mismo tipo, la información suele versar sobre ingresos percibidos (intereses, dividendos, pensiones, etcétera), y se obtiene rutinariamente por los países gracias a las declaraciones patrimoniales. De esta forma, los Estados son capaces de

⁹⁰ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*, 2006, p. 4.

⁹¹ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, *op. cit.*, p. 7.

compartir información detallada que ya conocían sin necesidad de que otro Estado la haya solicitado previamente.⁹²

Se conoce como intercambio espontáneo de información el que cumple con los tres siguientes requisitos:

1. No existe solicitud por parte de algún Estado para obtener la información.
2. El Estado informante obtiene la información gracias a la realización de actividades dictadas por su legislación fiscal.
3. El Estado informante aprecia que la información es fiscalmente interesante para otro Estado.⁹³

En tercer lugar, el intercambio espontáneo de información permite que el Estado emisor de la información (EE) le solicite al Estado receptor (ER) que confirme si las declaraciones fiscales que un una persona realiza en la jurisdicción del EE tienen sustento en operaciones realizadas en la jurisdicción del ER, como podría argumentarse por el contribuyente fiscalizado. La OCDE afirma que el intercambio espontáneo de información puede beneficiar a todos los Estados involucrados y no solamente a uno de ellos.

Imaginemos, para ejemplificar, que el contribuyente 1 declara ante el EE que pagó una deuda al contribuyente 2 en el ER y, debido a ello, no cuenta con recursos para declarar renta. En este caso, el EE puede informarle al ER que el contribuyente 2 debió recibir el pago de una deuda por el contribuyente 1, por lo que cuenta con ingresos que el ER probablemente grava. Si el ER confirmare que el contribuyente 2 recibió el pago, podría, si así lo contemplare su legislación, cobrar los impuestos que correspondieren a dicho ingreso. Si, contrariamente, el ER le informare al EE que ese pago nunca sucedió, el contribuyente 1 estaría

⁹² Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, op. cit., p. 7.

⁹³ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, op. cit., p. 7.

escondiendo recursos para no tributar, lo que probablemente constituiría un delito fiscal en el EE.

Como se mencionó, las formas explicadas son las más comunes, pero no las únicas. También existen las fiscalizaciones simultáneas, las visitas de representantes autorizados de las autoridades competentes y el intercambio de información sectorial.⁹⁴

Las fiscalizaciones simultáneas son comprobaciones fiscales que, obviamente de forma simultánea, realizan los Estados en sus territorios sobre asuntos tributarios de un contribuyente específico o de un grupo de contribuyentes, debido a que los Estados tienen un interés común o relacionado. Según la OCDE, este procedimiento ayuda particularmente para detectar mecanismos de evasión fiscal en los que se involucran jurisdicciones de baja tributación, así como para supervisar los precios de transferencia.⁹⁵

Es común que los Estados se mantengan comunicados mediante sus secretarías o ministerios de relaciones exteriores, pues éste es el objetivo de las labores diplomáticas; sin embargo, las cosas no suelen ser así en materia fiscal. Los convenios para compartir información fiscal designan normalmente como autoridades competentes a aquéllas especializadas en temas tributarios, como las secretarías de hacienda o las entidades responsables de la recaudación, como lo es el SAT en México.⁹⁶

Cada convenio para compartir información tributaria y/o financiera puede tener una configuración única, pero es común que se apeguen a dos modelos: el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital de la OCDE, o al Modelo de Convenio sobre la Renta y el Capital de las Naciones

⁹⁴ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, op. cit., pp. 8-9.

⁹⁵ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, op. cit., p. 8.

⁹⁶ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, op. cit., p. 9.

Unidas. Estos instrumentos permiten que se comparta, entre otra información, la siguiente:⁹⁷ domicilio fiscal; estatus fiscal; ingresos; egresos; naturaleza de la renta; libros y registros; documentos constitutivos; denominación social; número de entidades que residen en el mismo domicilio que aquél de la entidad cuya información se solicita; contabilidad; y estados financieros.

Aunque estos datos son directos y básicos, los Estados también pueden compartir información relativa a la triangulación de personas. Esto significa que dos o más Estados comparten información de las empresas que se encuentran constituidas una en cada uno de ellos, pero, además, comparten la información de alguna tercera persona que se relaciona con las primeras. En términos más simples, los Estados A y B intercambian información sobre las transacciones de las personas 1 y 2 (residentes en los Estados A y B, respectivamente) con la persona 3, quien reside en el Estado C.

Existen barreras y restricciones al intercambio de información internacional, como los secretos fiscal y bancario. Se conoce como secreto fiscal a la garantía de que la información y los asuntos de un contribuyente permanecerán confidenciales y estarán protegidos frente a la divulgación desautorizada.⁹⁸ Por su parte, el secreto bancario es la protección y confidencialidad que las instituciones financieras brindan a la información y asuntos financieros de sus clientes.⁹⁹

⁹⁷ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, op. cit., p. 10.

⁹⁸ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, op. cit., p. 14.

⁹⁹ Cfr. OCDE, *Manual para la aplicación de...*, op. cit., p. 17.

CAPÍTULO III: DESVIACIÓN DE RECURSOS PÚBLICOS

3.1. Corrupción

Antes de abordar la desviación de recursos públicos o siquiera definirla, es importante que se trate la corrupción y la percepción de ésta.

Existen definiciones de corrupción fundamentadas en éticas subjetivas (de cada sujeto) y colectivas (compartida por un grupo de sujetos); también existen aquellas definiciones correspondientes con ideologías políticas o económicas. «Corrupción», así como las palabras derivadas, es uno de esos vocablos que suelen ser definidos de muchas formas, con diferentes sentidos y mayores o menores alcances, sin consenso.

Por ello, se dice que un político es corrupto si recibe un sueldo elevado, si emplea a sus familiares en puestos públicos, si sólo pretende que sus políticas beneficien a un sector de la población, o si su ideología política no es compartida. Más aun, puede decirse que cualquier persona, aunque no sea política, puede ser corrupta por obtener u otorgar beneficios «inmorales», o por cualquier otro motivo que sea asociado subjetivamente con la corrupción. Todos son corruptos hasta que se defina lo contrario.

Como puede deducirse, sería complicadísimo o imposible abordar todos los actos que ética y políticamente son considerados corrupción, pues debería contemplar las opiniones de todas las personas. Para evitar este problema, se expondrán los trabajos sobre la percepción de la corrupción que Transparencia Internacional (TI) ha realizado.

Según TI, la corrupción es «el abuso del poder conferido para obtener un beneficio privado» y puede ser clasificada de tres formas: grande, pequeña y política.¹⁰⁰

TI afirma que la corrupción es grande si los actos se cometen en niveles altos del gobierno y afectan el funcionamiento total del Estado. La pequeña corrupción existe si están involucrados servidores públicos de bajo y mediano nivel. Si interviene un servidor público capaz de influir en la asignación de recursos públicos y en el diseño de políticas gubernamentales, ésta se llama corrupción política.¹⁰¹

De acuerdo con encuestas respondidas por personas a quienes TI reconoce como expertas en temas de corrupción y transparencia gubernamental, la institución realiza y publica el Índice de Percepción de la Corrupción (ÍPC), basado en una escala de calificaciones en la que 0 representa la percepción más alta de corrupción, mientras que 100 representa la percepción más baja de corrupción.

Desde que se mide el ÍPC (1995), México ha sido evaluado. La tabla «Índice de Percepción de la Corrupción»¹⁰² muestra los datos de este índice, incluidas las calificaciones¹⁰³ que México ha obtenido. A partir de los datos que la

¹⁰⁰ Esta información se encuentra en la página electrónica de Transparencia Internacional: <http://www.transparency.org/what-is-corruption#define>

¹⁰¹ Esta información se encuentra en la página electrónica de Transparencia Internacional: <http://www.transparency.org/what-is-corruption#define>

¹⁰² Elaboración propia con los datos que Transparencia Internacional tiene en su página electrónica: http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_early/0/

¹⁰³ Desde el ÍPC DE 1995 hasta el ÍPC de 2010, las calificaciones eran del 0 al 10, con decimales; desde el ÍPC de 2011 hasta el ÍPC de 2016, las calificaciones son de 0 a 100. Para poder graficar los resultados, multipliqué por diez los resultados de 1995 hasta 2010.

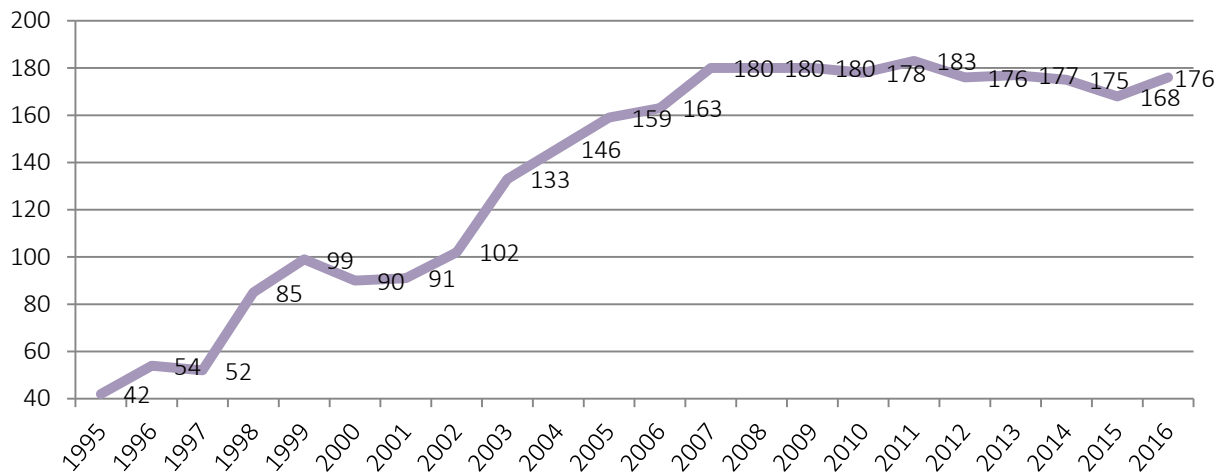
tabla contiene, se presentarán algunos gráficos para contextualizarlos y, de esta forma, comprender mejor el rol que México ha desarrollado en el IPC.

ÍNDICE DE PERCEPCIÓN DE LA CORRUPCIÓN

AÑO	NÚMERO DE PAÍSES EVALUADOS	CALIFICACIÓN DE MÉXICO	PROMEDIO DE CALIFICACIÓN DE TODOS LOS PAÍSES	PORCENTAJE DE PAÍSES CON CALIFICACIÓN MÁS BAJA QUE MÉXICO	POSICIÓN DE MÉXICO	POSICIÓN MÁS ALTA DE ALGÚN MIEMBRO DE LA OCDE
1995	42	31	57	21	33	34
1996	54	33	52	30	38	38
1997	52	26	56	10	47	47
1998	85	33	49	35	55	55
1999	99	34	46	41	58	58
2000	90	33	48	34	59	59
2001	91	37	48	44	51	54
2002	102	36	46	14	57	64
2003	133	36	45	52	64	77
2004	146	36	42	56	64	77
2005	159	35	41	59	65	70
2006	163	33	41	57	70	70
2007	180	35	40	60	72	72
2008	180	36	40	60	72	72
2009	180	33	40	51	89	89
2010	178	31	39	45	98	98
2011	183	30	40	45	100	100
2012	176	34	43	40	105	105
2013	177	34	42	40	106	106
2014	175	35	43	41	103	103
2015	168	35	43	43	95	95
2016	176	30	43	30	123	123

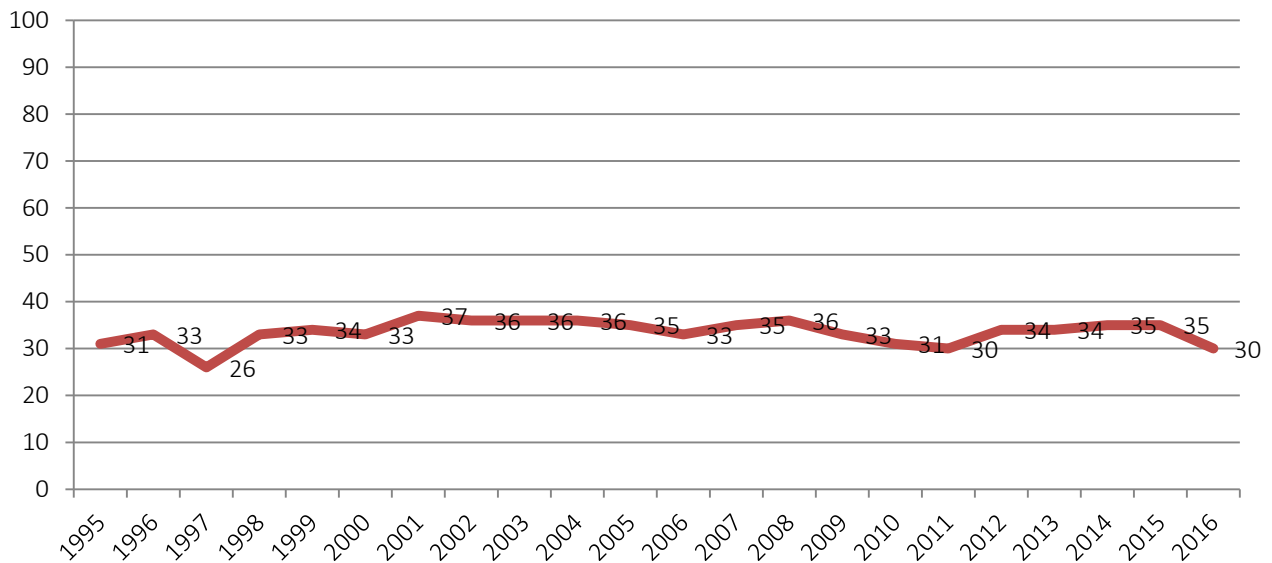
En la gráfica «Número de países evaluados», se puede apreciar que la cantidad de países evaluados de un año respecto del inmediatamente anterior ha aumentado 13 veces, disminuido 6 y permanecido igual 2. También muestra que en 1995 se evaluó la menor cantidad de países (42), y en 2011 la mayor (183). Es llamativo que la cantidad de países evaluados haya aumentado más de 300 % si comparamos el IPC de 1995 (42) con el de 2016 (176).

NÚMERO DE PAÍSES EVALUADOS



La gráfica «Calificaciones de México» muestra que el país siempre ha obtenido una calificación en el rango de los treinta (de 30 a 37), exceptuando el ÍPC de 1997, año en el que obtuvo su calificación más baja (26). Recordemos que cuanto mayor es la calificación, menor es la percepción de corrupción.¹⁰⁴

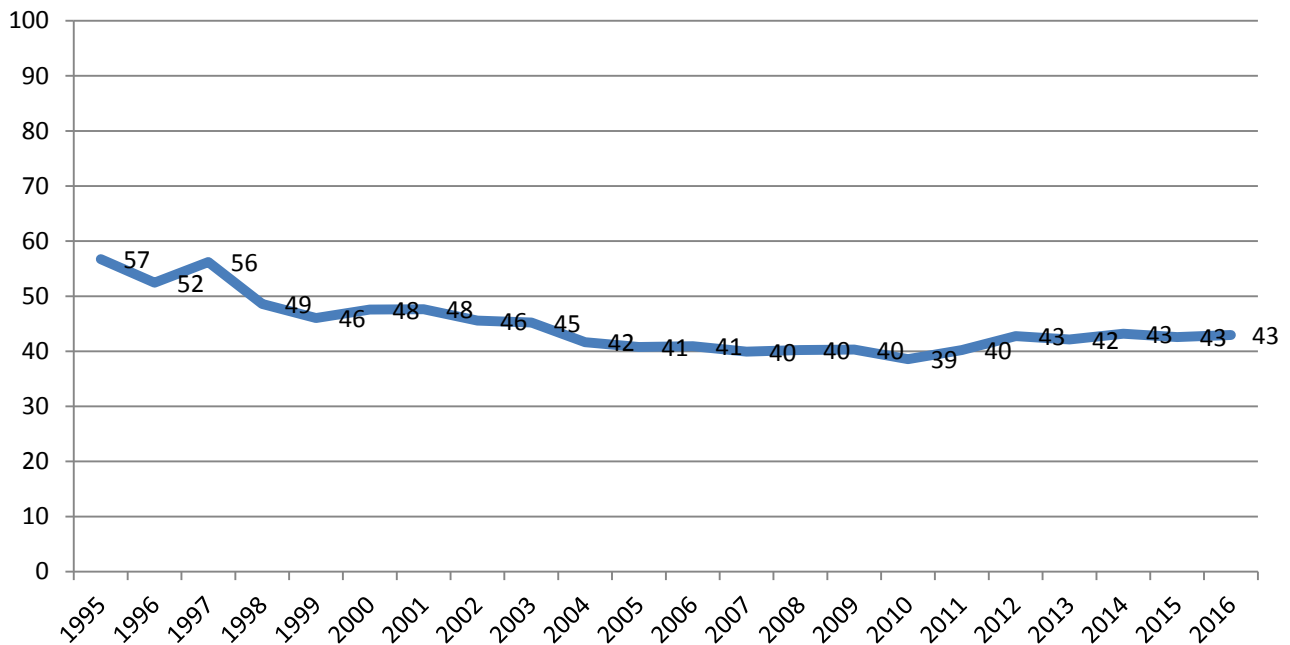
CALIFICACIONES DE MÉXICO



¹⁰⁴ La información se encuentra en la página de Transparencia Internacional:
http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_early

En la gráfica «Promedio de calificación de todos los países», se puede apreciar que el promedio de calificación de todos los países de un año respecto del inmediatamente anterior ha aumentado 5 veces, disminuido 10 y permanecido igual 6. También muestra que se obtuvo el promedio más alto en 1995 (57) y el más bajo en 2010 (39). Desde 2014, el promedio ha permanecido en 43 puntos, es decir, 14 puntos menos que su calificación más alta.

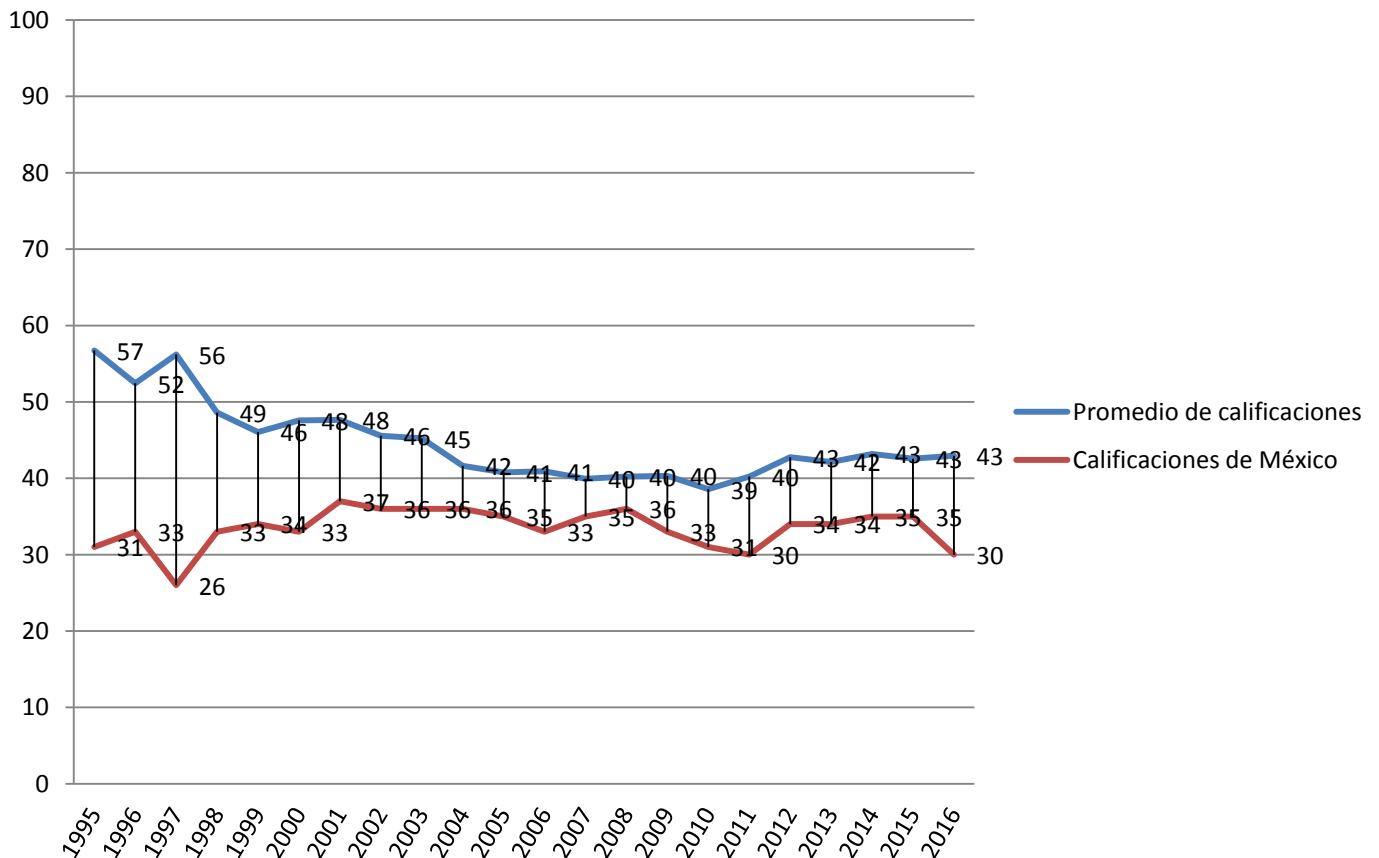
PROMEDIO DE CALIFICACIÓN DE TODOS LOS PAÍSES



La gráfica «Calificaciones de México comparadas con el promedio de todos los países» muestra que México siempre ha obtenido una calificación inferior al promedio. Esto ha ocurrido así aunque el promedio de todos los países mostró una tendencia a la baja hasta 2010, sin que actualmente haya recobrado sus niveles iniciales.

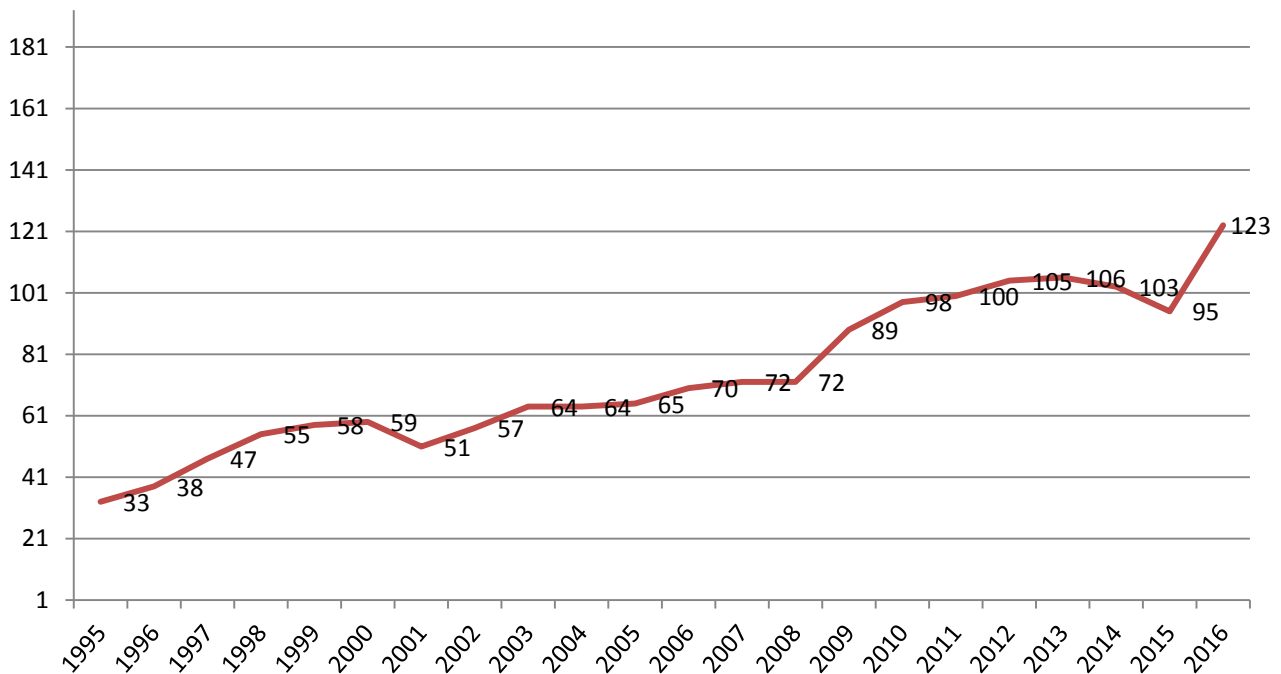
Como ya se mencionó, el promedio más bajo se dio en 2010 con 39 puntos, pero ni en ese momento México logró siquiera igualarlo, pues obtuvo 31 puntos. El año en el que más se han acercado el promedio y la calificación de México es 2007, cuando el promedio fue 40 puntos y México obtuvo 35. El año en el que más se han alejado el promedio y la calificación de México es 1995, cuando el promedio fue 57 y la calificación de México 31.

CALIFICACIONES DE MÉXICO COMPARADAS CON EL PROMEDIO DE TODOS LOS PAÍSES



En la gráfica «Posiciones de México», se puede apreciar que el país ha ascendido de posición 16 veces, disminuido 3 y permanecido en un año igual que el inmediatamente anterior 2. Su posición más elevada (con mayor percepción de corrupción) la obtuvo en 2016 (123) y la menos elevada en 1995 (33).

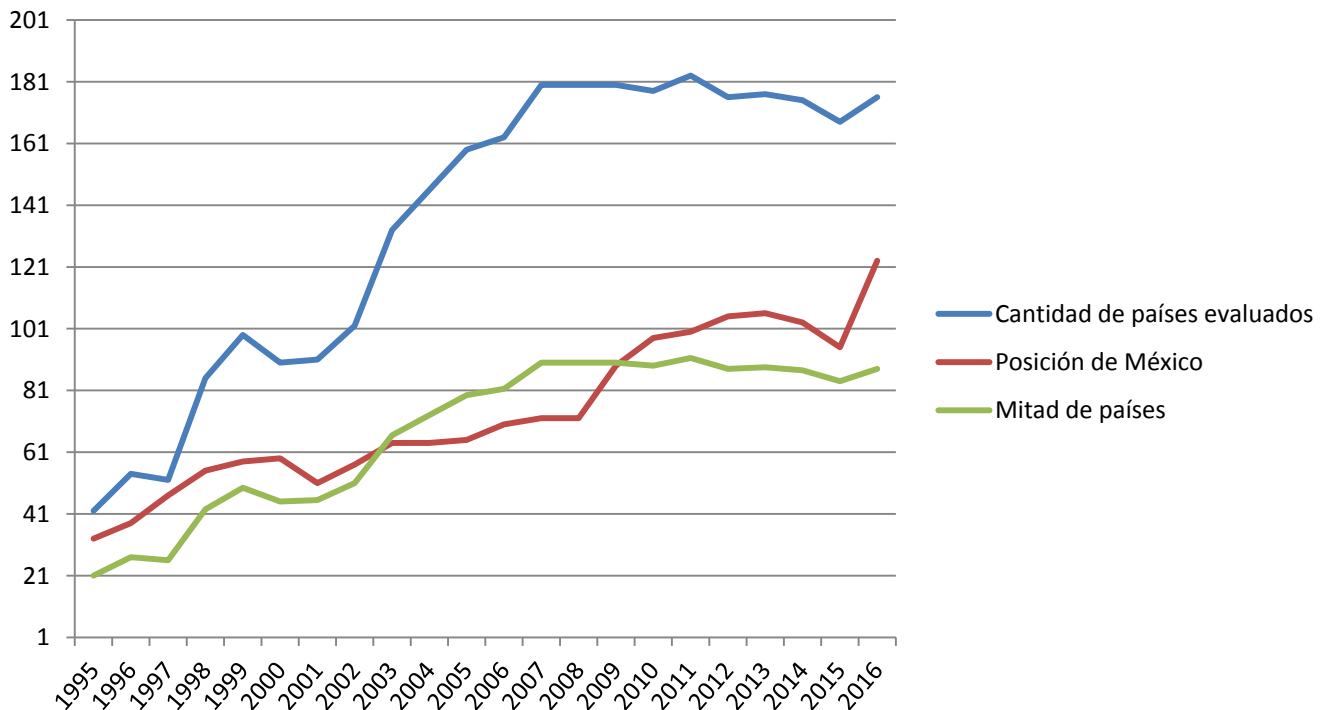
POSICIONES DE MÉXICO



La gráfica «Comparación entre la cantidad de países evaluados, la posición media y la posición de México» muestra que México ha estado 15 veces en la mitad más corrupta de países evaluados y 7 veces en la menos corrupta (desde el IPC de 2003 hasta el de 2009).

Si comparamos estos resultados con la gráfica «Calificaciones de México desde 1995 hasta 2016», podremos observar, como ya se mencionó, que México se mantuvo en el rango de calificación de los treinta, así que la ubicación en la mitad menos corrupta desde 2003 hasta 2009 no obedece a que el país haya mejorado su calificación, sino a que, en proporción con la cantidad de países evaluados, hubo una cantidad mayor de países con calificaciones debajo del rango de los treinta.

COMPARACIÓN ENTRE LA CANTIDAD DE PAÍSES EVALUADOS, LA POSICIÓN MEDIA Y LA POSICIÓN DE MÉXICO



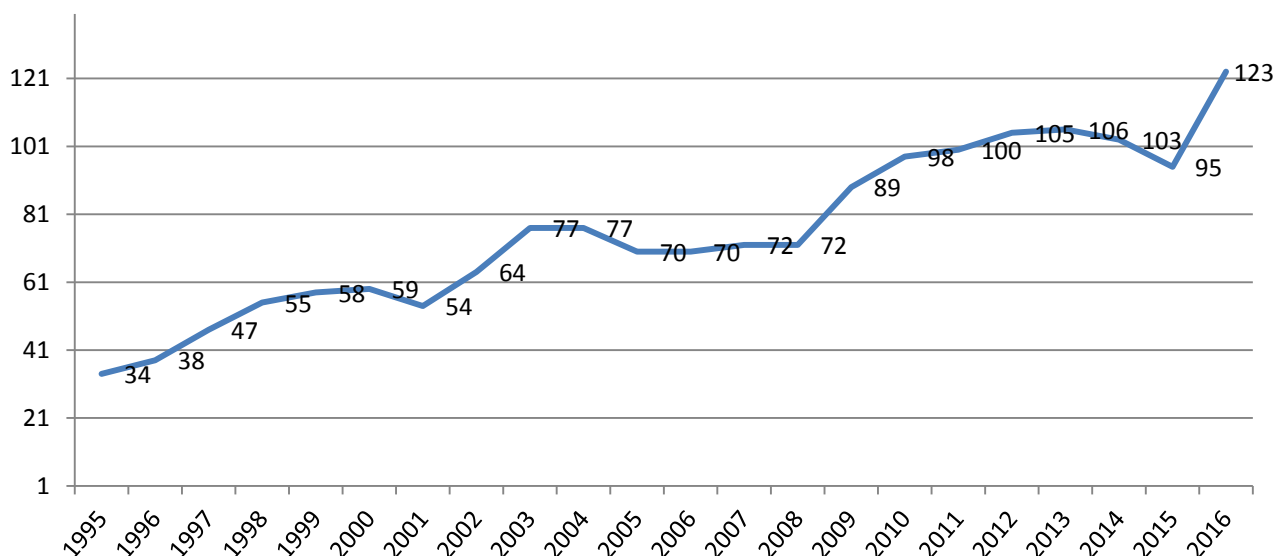
México es el miembro número 25 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) desde el 18 de mayo de 1994.¹⁰⁵ La OCDE es un foro internacional, fundado en 1961, en el que los gobiernos pueden trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a problemas comunes; su objetivo es la promoción de «políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo».¹⁰⁶

¹⁰⁵ *Cfr.* Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

¹⁰⁶ Esta información se encuentra en la página electrónica de la OCDE: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

La gráfica «Posición más alta de algún miembro de la OCDE»¹⁰⁷ muestra cuál ha sido la calificación más alta (que refleja mayor percepción de corrupción) de algún país miembro de esta organización. Estos datos exponen que de los 22 ÍPPCC, 14 veces ha aumentado la posición más alta de algún país miembro respecto del índice del año inmediatamente anterior, permanecido igual 3 y disminuido 4.

POSICIÓN MÁS ALTA DE ALGÚN PAÍS MIEMBRO DE LA OCDE



En el IPC de 2015, México obtuvo la calificación de 35, que lo ubicó en el lugar 95 de 168 países evaluados, y en el lugar 34 de los 34 países que integran la OCDE.¹⁰⁸ En 2016, la percepción de la corrupción en México empeoró, pues obtuvo la calificación de 30, lo que lo ubicó en el lugar 123 de 176

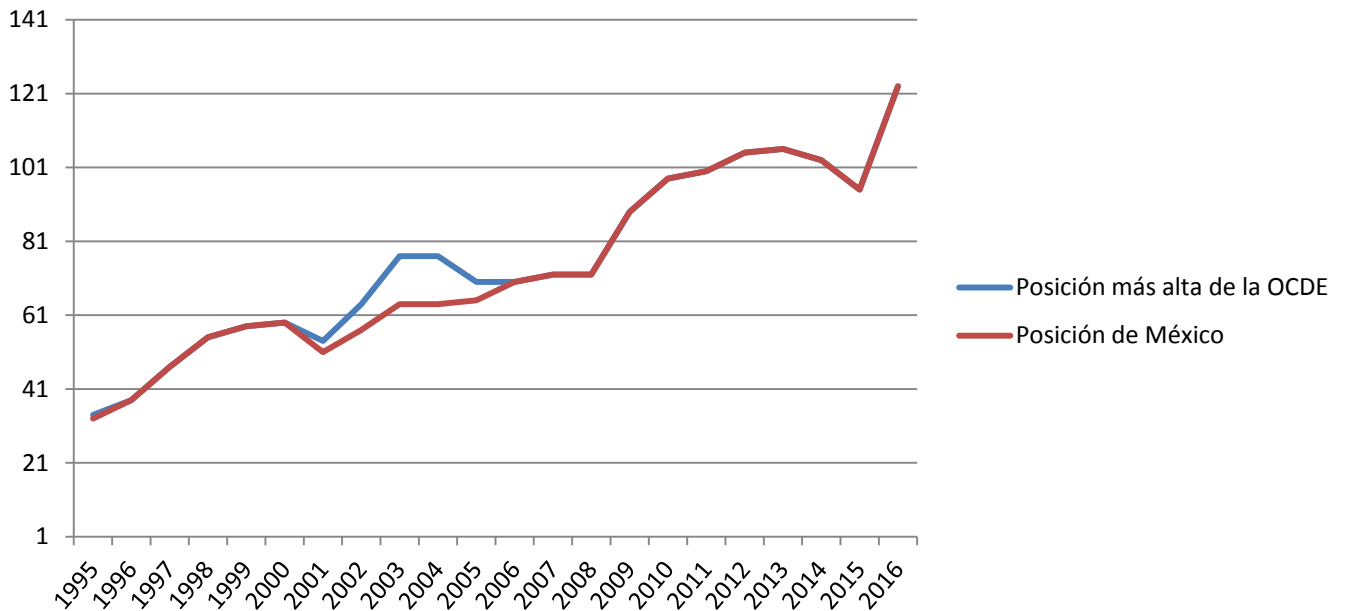
¹⁰⁷ Para poder realizar este gráfico, se averiguó cuáles países eran miembros de la OCDE en el año de cada IPC. La fecha de adhesión de los países a la OCDE se puede consultar en: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

¹⁰⁸ Información obtenida en la página electrónica de Transparencia Internacional: <http://www.transparency.org/cpi2015>

países evaluados, y, nuevamente, en el lugar 34 de los 34 países que integran la OCDE.¹⁰⁹

La tabla «Calificación de México comparada con la posición más alta de algún miembro de la OCDE» muestra que, de los 22 ÍPPCC, México ha estado en la posición más alta (con la calificación más baja) obtenida por algún país miembro de la OCDE 16 veces. Desde 2006 hasta 2016, ha sido el país con la posición más alta de la OCDE.

CALIFICACIÓN DE MÉXICO COMPARADA CON LA POSICIÓN MÁS ALTA DE ALGÚN MIEMBRO DE LA OCDE

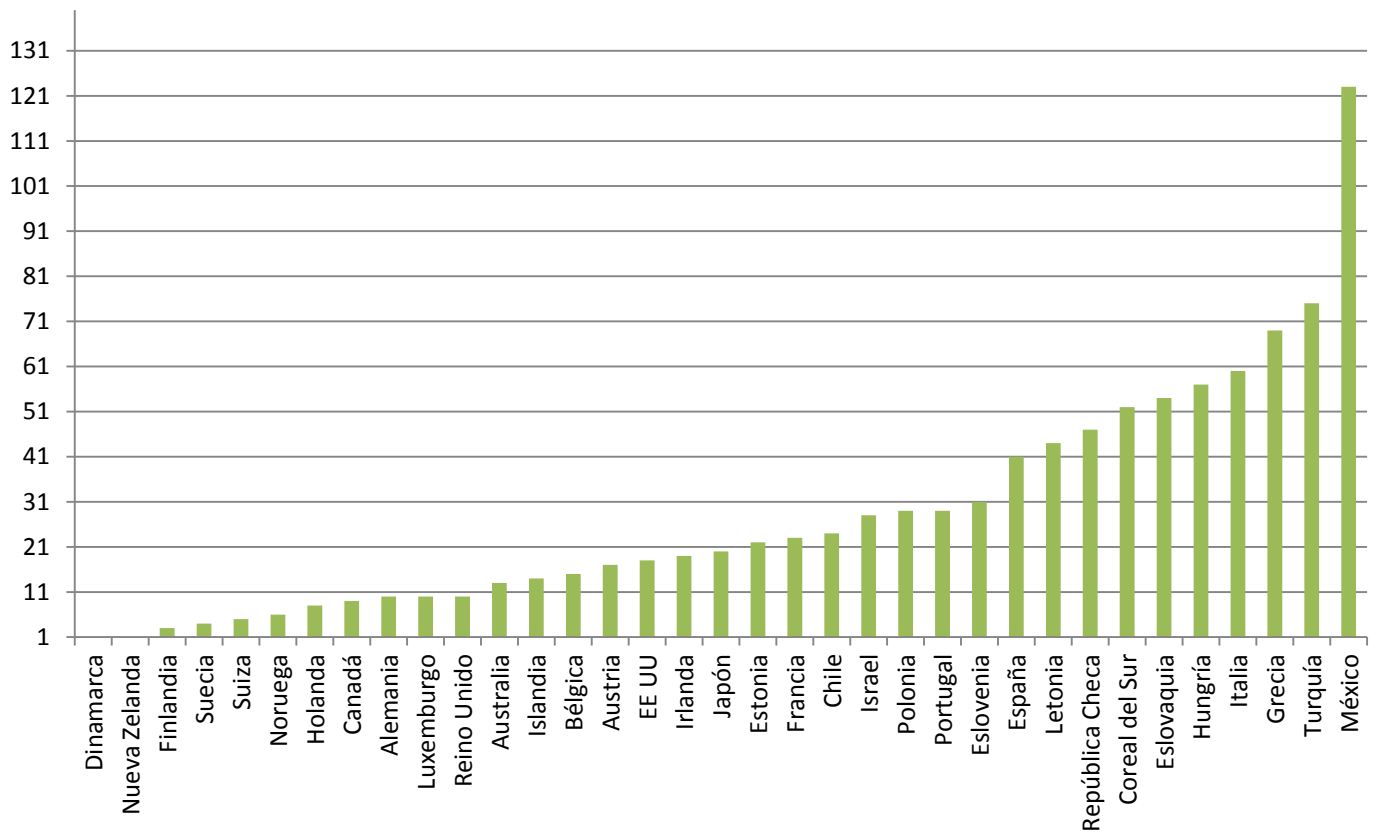


¹⁰⁹ Esta información se encuentra en la página electrónica de Transparencia Internacional:

http://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016

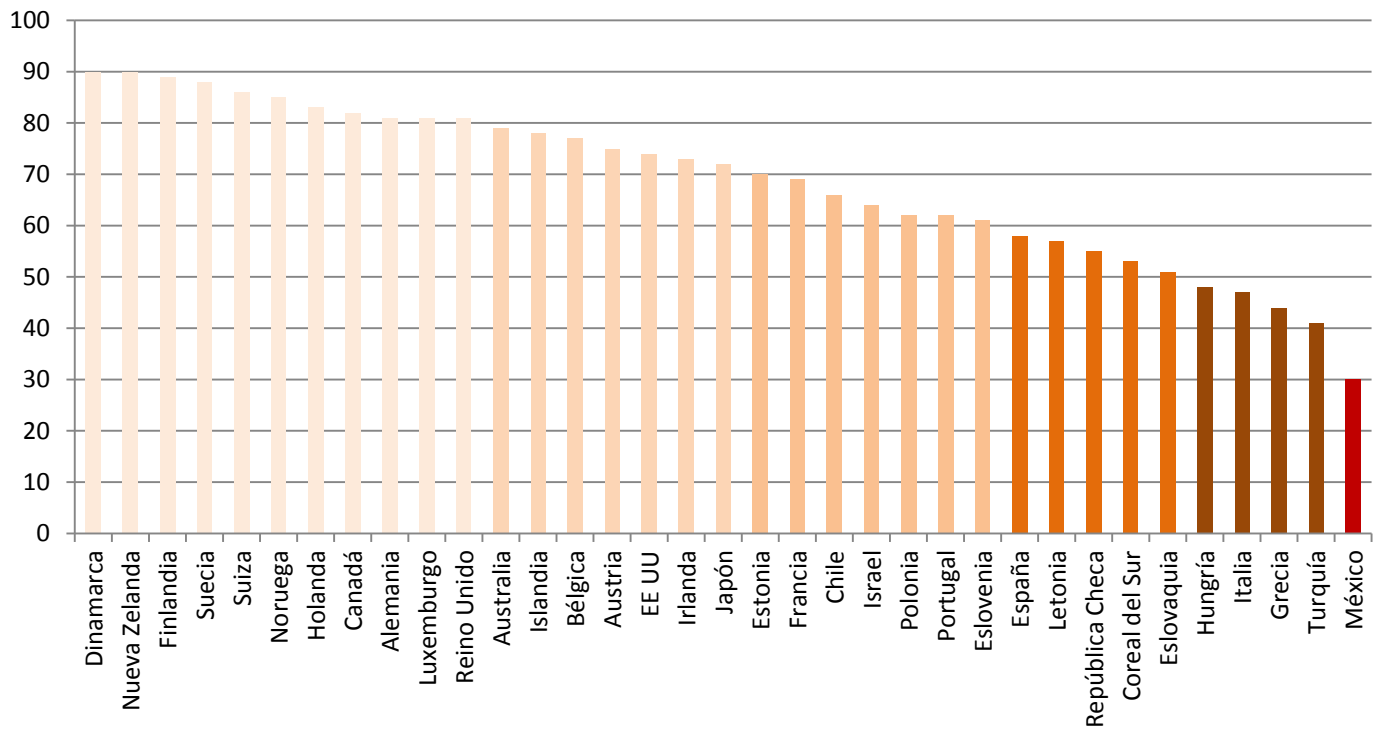
En la gráfica «Posiciones que ocupan los países miembros de la OCDE en 2016» se muestra claramente que México es el país con la posición más alta, inclusive sobrepasa por 48 posiciones al segundo país más alto de la OCDE (Turquía).

POSICIONES QUE OCUPAN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE EN 2016



En la gráfica «Calificaciones que obtuvieron los países miembros de la OCDE en 2016» notamos que el promedio de calificación es 69, es decir, 39 puntos más que la calificación mexicana.

CALIFICACIONES QUE OBTUVIERON LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE EN 2016



3.2. Administración de recursos públicos

Cuando los Estados establecen objetivos jurídicos para los recursos públicos, éstos pueden ser administrados por los servidores públicos mínimamente de dos formas: (1) aplicándolos concordantemente con sus objetivos jurídicos; y (2) desviándolos de sus objetivos jurídicos.

A su vez, cuando los recursos son desviados, pueden ser encauzados de dos formas: (1) en actividades o programas públicos; y (2) en patrimonios o actividades particulares. Este capítulo solamente se refiere a la desviación de recursos públicos a patrimonios o actividades particulares, porque en el primer caso los recursos continúan en la administración pública y el daño que se puede causar al Estado es menor que en el segundo.

3.3. Marco jurídico

Nuestra legislación federal¹¹⁰ contempla la desviación de recursos públicos en cuatro figuras jurídicas, una de ellas es del fuero militar y tres del fuero civil:

- Peculado.
- Desvío de recursos públicos.
- Malversación.

¹¹⁰ El párrafo se refiere a la legislación que, sin importar su aplicación federal o general, fue creada mediante un proceso legislativo federal.

- Enriquecimiento ilícito.

Existen dos tipos de peculado, uno delictivo y el otro administrativo. Esto significa que dos conductas similares, pero no idénticas, son llamadas peculado y sancionadas por una norma administrativa y por una penal.

El peculado como falta administrativa grave¹¹¹ y el desvío de recursos públicos,¹¹² que también es falta administrativa grave, deben ser investigados por la Auditoría Superior de la Federación y sancionados por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.¹¹³

El peculado como delito debe ser investigado por la Procuraduría General de la República, específicamente por la Fiscalía Especializada en materia de delitos relacionados con hechos de corrupción,¹¹⁴ y sancionado por un juez federal.

La malversación es un delito que solamente pueden cometer los militares en relación con bienes que pertenecen al ejército.¹¹⁵ Así lo reflejan el artículo 203, fracción XIV, del Código de Justicia Militar y la siguiente jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte:

MALVERSACION DE DINERO. VALORES O CUALESQUIERA OTROS EFECTOS PERTENECIENTES A TIENDAS SEDENA. **Para que se configure el ilícito**

¹¹¹ *Cfr.* artículo 53 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

¹¹² *Cfr.* artículo 54 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

¹¹³ *Cfr.* artículo 3 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

¹¹⁴ *Cfr.* artículo 10 Bis de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

¹¹⁵ *Cfr.* artículo 203, fracción XIV, del Código de Justicia Militar.

previsto en el artículo 241 del Código de Justicia Militar, se requiere como uno de los elementos esenciales del tipo que el activo tenga el carácter de militar; el otro elemento constitutivo consiste en que el dinero, valores o cualesquiera otros efectos, pertenezcan al ejército o a sus componentes; por tanto, los militares que como consecuencia de servicio tienen el cargo de gerentes de una tienda denominada SEDENA aun cuando conforme al artículo 108 constitucional, genéricamente sean servidores públicos esa calidad en el caso específico deriva del carácter de militar del sujeto activo, por lo que al encontrarse en servicio; y, acorde al decreto publicado el 28 de diciembre de 1976, del que se advierte que la Secretaría de la Defensa Nacional, reasumió el control, dirección y administración de las tiendas denominadas SEDENA, y por lo mismo, dejaron de pertenecer al organismo público descentralizado ISSFAM, de allí que, al estimarse responsable de esa conducta, en virtud de su empleo o comisión, aquella se adecua al tipo previsto en la norma especial del Código de Justicia Militar y por ello no se puede configurar el delito de peculado, a que se refiere el artículo 223, fracción I, del Código Penal Federal, cuyos elementos difieren del ilícito de malversación previsto en el citado artículo 241 del Código de Justicia Militar (Tesis: 1a./J. 3/93).

Por ello, este delito debe ser investigado por la Procuraduría General de Justicia Militar y sancionado por jueces militares.

El enriquecimiento ilícito es un delito que debe ser investigado por la Procuraduría General de la República, específicamente por la Fiscalía Especializada en materia de delitos relacionados con hechos de corrupción, y sancionado por un juez federal.

Es relativamente simple para los servidores públicos cometer alguno de los ilícitos mencionados; sin embargo, resulta más difícil o requiere mayores esfuerzos el ocultamiento de los mecanismos realizados para la comisión de dichos ilícitos. Es más fácil desviar recursos públicos que ocultar la desviación.

En muchas estrategias de desviación de recursos públicos, los servidores públicos necesitan confabularse con otras personas para ocultar la desviación, ya sea mediante estrategias de ocultamiento de registros o con el uso de empresas fantasmas y testaferros.

Como ya se explicó en el capítulo anterior, las empresas fantasmas son sociedades que se constituyen ante notario público, cuentan con domicilio fiscal y emiten comprobantes fiscales, pero que no realizan las actividades económicas que amparan los comprobantes fiscales emitidos por ellas. También se mencionó que suelen ser utilizadas para evadir el pago de impuestos. En esta sección, se explicará cómo las empresas fantasmas también son utilizadas por los servidores públicos para desviar recursos públicos mediante comprobantes fiscales que amparan actos simulados, como en el caso de la evasión fiscal.

El procedimiento para desviar recursos públicos es muy parecido al procedimiento para evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales. Al igual que cuando se pretenden fines evasivos fiscales, los servidores públicos que pretenden desviar recursos públicos necesitan personas que entreguen sus credenciales de elector mediante pago o engaño. Las personas que voluntaria o involuntariamente brindan sus credenciales se convierten en testaferros o prestanombres de los servidores públicos desviadores.

Posteriormente, se abren cuentas bancarias con los documentos entregados por los testaferros, pero sólo los servidores públicos desviadores tienen acceso al dinero, pues son de ellos las firmas y claves registradas, como en el caso de los evasores.

Ya que la empresa fantasma está constituida y es titular de cuentas bancarias, los servidores públicos simulan la celebración de licitaciones para contratos de obra o prestación de servicios que serán asignados finalmente a sus empresas fantasmas; inclusive, pueden existir asignaciones directas, sin simular las licitaciones.

Para continuar con la treta, los servidores públicos cumplen la obligación de pago por los bienes o servicios, mientras que las empresas fantasmas emiten comprobantes fiscales que amparan la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, pero éstos nunca son entregados o prestados. Cuando las empresas fantasmas reciben el pago, transfieren el dinero a cuentas bancarias de otros testaferros, quienes suelen ser parientes o amigos de los servidores públicos desviadores; inclusive, puede retirarse el dinero de la cuenta bancaria para repartirlo en efectivo.

Al igual que la evasión fiscal, la desviación de recursos públicos conlleva lavado de dinero. Este concepto¹¹⁶ se aborda en la Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional, de la cual México es Estado parte.¹¹⁷ De acuerdo con la convención, cada Estado Parte debe adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito las siguientes conductas:

La convención o la transferencia de bienes, a sabiendas de que esos bienes son producto del delito, con el propósito de ocultar o disimular el origen ilícito de los bienes o ayudar a cualquier persona involucrada en la comisión del delito

¹¹⁶ El concepto también es conocido como lavado de activos, lavado de capitales, blanqueo de activos y blanqueo de capitales.

¹¹⁷ Diario Oficial de la Federación, Decreto Promulgatorio de la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el quince de noviembre de dos mil.

determinante a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos;

La ocultación o disimulación de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, disposición, movimiento o propiedad de bienes o del legítimo derecho a éstos, a sabiendas de que dichos bienes son producto del delito;

La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de su recepción, de que son producto del delito; [y]

La participación en la comisión de cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo al presente artículo, así como la asociación y la confabulación para cometerlos, el intento de cometerlos, y la ayuda, la incitación, la facilitación y el asesoramiento en aras de su comisión.¹¹⁸

El Estado mexicano, en cumplimiento de su obligación convencional, plasma estas ideas en el Código Penal Federal tipificando las operaciones con recursos de procedencia ilícita, de esta forma se sanciona a quien, por sí o por interpósita, persona realice cualquiera de las siguientes conductas:

I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o

¹¹⁸ Artículo 6 de la Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional.

II. Oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.¹¹⁹

Se colige de esta exposición que la desviación de grandes cantidades de recursos públicos necesita la confabulación de varias personas, es decir, una red de individuos que actúen en coordinación para desviar los recursos y, además, para ocultar las pruebas de la desviación. Esto significa que la desviación de recursos públicos y el lavado de dinero suelen implicar actuaciones internacionales y delincuencia organizada, es decir, «una organización de hecho de tres o más personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada»,¹²⁰ como se define constitucionalmente.

3.4. Fiscalización de la cuenta pública

La Auditoría Superior de la Federación realiza la fiscalización de la Cuenta Pública mediante auditorías a los poderes ejecutivo, legislativo y judicial federales, a los órganos constitucionalmente autónomos, a las entidades federativas, a los municipios y a cualquier ente o persona física que ejerza recursos públicos federales. Aunque puede pensarse que la fiscalización de la Cuenta Pública solamente sirve para revisar que los recursos públicos no sean desviados, también sirve, entre otras cosas, para determinar si los objetivos de las políticas y programas gubernamentales son cumplidos.

¹¹⁹ Artículo 400 Bis del Código Penal Federal.

¹²⁰ Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las auditorías que realiza la ASF son de cuatro tipos según sea su objetivo: (1) de cumplimiento financiero, (2) de desempeño, (3) al gasto federalizado, y (4) a las tecnologías de la información, comunicaciones y control.

Las auditorías de cumplimiento financiero revisan que la recaudación, captación, administración, ejercicio y aplicación de recursos aprobados por el poder legislativo se lleven a cabo de acuerdo con la normativa correspondiente y que su manejo y registro financiero hayan sido realizados correctamente. Las auditorías de cumplimiento financiero se dividen, a su vez, en auditorías de inversiones físicas y auditorías forenses. En las auditorías de inversiones físicas se analizan los procesos mediante los que son adquiridas y desarrolladas las obras públicas; se realizan evaluaciones para saber si se justifican las inversiones, «si se cumplen los estándares de calidad previstos, la razonabilidad de los montos invertidos, si fueron entregadas en tiempo y forma, y si observaron la normativa vigente». En las auditorías forenses se realiza la «revisión rigurosa, pormenorizada y crítica de los procesos, hechos y evidencias derivados de la fiscalización, para la investigación y documentación de un presunto ilícito».¹²¹

Las auditorías de desempeño evalúan en qué porcentaje se cumplieron las metas y los objetivos de los programas gubernamentales implementados. Estas auditorías descubren si la implementación se llevó a cabo eficaz, eficiente y económicamente; por otro lado, se evalúa si tuvo impactos sociales y económicos beneficiosos para la ciudadanía.¹²²

Las auditorías al gasto federalizado fiscalizan la utilización de todos los recursos públicos federales. Sin embargo, también se enfocan en el cumplimiento de las metas y los objetivos establecidos para los fondos y programas públicos que, como se mencionó, se financien con recursos federales. Es importante resaltar que estos recursos no son necesariamente utilizados de forma directa por

¹²¹ ASF, *Informe General Cuenta Pública 2015*, p. 30.

¹²² *Ibidem*, p. 31.

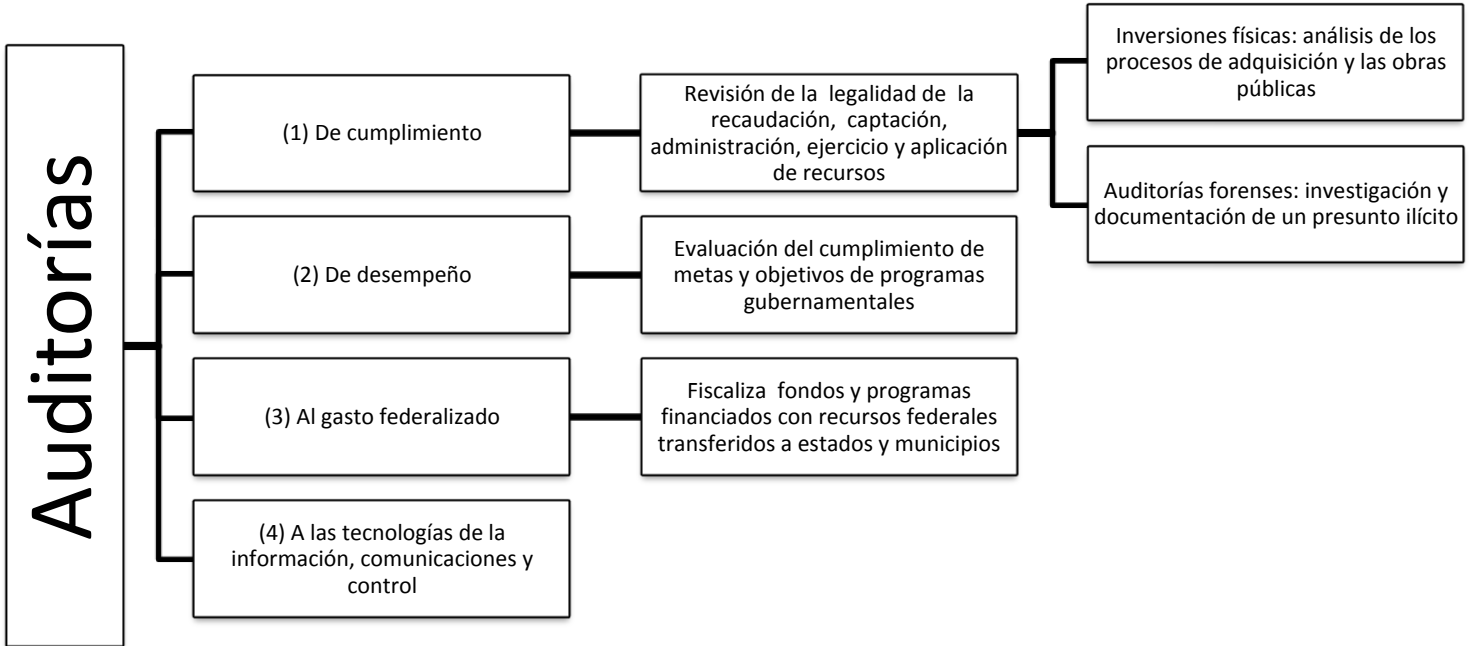
la federación, pues pueden ser «transferidos a estados y municipios, para renglones como educación, salud, creación de infraestructura básica, abatimiento de la pobreza y seguridad pública».¹²³

Las auditorías a las tecnologías de la información, comunicaciones y control, se enfocan en evaluar los programas de tecnologías, cómo se adquieren, administran y aprovechan los sistemas e infraestructuras, así como la calidad de los datos y de la información de las entidades. Por último, se «revisa el marco institucional, los resultados globales y agregados de las finanzas públicas», y se evalúan los sistemas de control interno.¹²⁴

El siguiente diagrama ayudará a esquematizar las facultades fiscalizadoras de la Auditoría Superior de la Federación:

¹²³ *Idem.*

¹²⁴ *Idem.*



CAPÍTULO IV: REESTRUCTURACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA PARA EL COMBATE A LA EVASIÓN FISCAL Y A LA DESVIACIÓN DE RECURSOS PÚBLICOS

4.1. Sistema Nacional Anticorrupción

El 27 de mayo de 2015, se reformó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para crear el Sistema Nacional Anticorrupción (SNA),¹²⁵ el 18 de julio de 2016, se reformaron algunas leyes y se crearon otras para regular su funcionamiento. Gracias a estos procesos legislativos, el SNA quedó constituido como el conjunto de mecanismos interinstitucionales de coordinación entre el Comité Coordinador, el Comité de Participación Ciudadana, el Comité Rector del Sistema Nacional de Fiscalización, y los sistemas anticorrupción locales.¹²⁶

El Comité Coordinador es la instancia encargada de garantizar, como su nombre lo expone, la coordinación y la eficacia del SNA. Este comité se integra por:

1. La persona presidenta del Comité de Participación Ciudadana.
2. La persona titular de la Auditoría Superior de la Federación.
3. La persona titular de la Secretaría de la Función Pública.
4. La persona titular de la Fiscalía Especializada en el Combate a la Corrupción.
5. Una persona representante del Consejo de la Judicatura Federal.

¹²⁵ La reforma se puede consultar en el Diario Oficial de la Federación: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5394003&fecha=27/05/2015

¹²⁶ Cfr. artículo 7 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

6. La persona presidenta del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI).

7. La persona presidenta del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

Aunque es clara la conformación del Comité Coordinador, no es clara su naturaleza jurídica, pues la Constitución y la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción son ambiguas al respecto. La última norma referida considera, en el artículo 8, que el comité es una «instancia», sin definir a qué se refiere con dicha palabra.

Existe un organismo que funge como órgano de apoyo técnico del Comité Coordinador, cuya naturaleza jurídica sí se encuentra aclarada y sirve como ejemplo para definir la correspondiente al comité:

La Secretaría Ejecutiva del Sistema Nacional [Anticorrupción] es un organismo descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, con autonomía técnica y de gestión, mismo que tendrá su sede en la Ciudad de México. Contará con una estructura operativa para la realización de sus atribuciones, objetivos y fines.¹²⁷

Ante la ausencia de claridad en la Constitución y las leyes, corresponderá al Poder Judicial, cuando surjan conflictos jurisdiccionales, definir los alcances y límites de la naturaleza jurídica que esta «instancia» tiene.

Es importante explicar cada una de las siete instituciones o entidades que componen el Comité Coordinador del SNA. En primer lugar, el Comité de Participación Ciudadana (CPC) está integrado por cinco personas a quienes se les exige jurídicamente probidad, prestigio y que se hayan destacado por su

¹²⁷ Artículo 3 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

contribución a la transparencia, la rendición de cuentas o el combate a la corrupción. El CPC tiene como finalidad coadyuvar en el cumplimiento de los objetivos del SNA, así como ser la instancia de vinculación con las organizaciones sociales y académicas relacionadas con el combate a la corrupción.¹²⁸

Al igual que sucede con el Comité Coordinador, la naturaleza jurídica del CPC es ambigua. El artículo 3 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción considera que el CPC es una «instancia», sin definir la palabra.

De acuerdo con un comunicado del CPC,¹²⁹ el 7 de agosto de 2017 las cinco personas que lo integran presentaron dos demandas de amparo ante juzgados de distrito de la Ciudad de México.

En la primera se pretendía que un juez federal ordenara a los estados que habían incumplido su obligación de reformar sus marcos normativos para que fueran congruentes con la Constitución y con la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción. También pretendía que el juez obligara a los comités coordinadores de los sistemas anticorrupción locales a que la integración de estos sistemas se apegara a las normas referidas.

En la segunda se pretendía que el juez aclarara si la Ley General de Responsabilidades Administrativas es aplicable a los funcionarios públicos y particulares que actúan en el ámbito local, pues, se adujo, las leyes locales han generado incertidumbre al respecto.

Como se mencionó, ambas demandas fueron presentadas por las cinco personas que integran el CPC, pero no por esta «instancia» propiamente dicha, pues no tiene personalidad jurídica para hacerlo. Esta falta de definición sobre su

¹²⁸ Cfr. artículos 15 y 16 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

¹²⁹ El comunicado se puede consultar en la página electrónica del CPC: <http://cpc.org.mx/2017/08/11/amparos-sistemas-locales-anticorrupcion-y-leyes-locales-de-responsabilidades-administrativas/>

naturaleza, impide que el CPC realice adecuadamente sus actividades y, por ende, limita sus facultades para combatir la corrupción.

En segundo lugar, como se pudo observar en el capítulo anterior, la Auditoría Superior de la Federación (ASF) es un órgano técnico de fiscalización de la Cuenta Pública, perteneciente a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, que cuenta constitucionalmente con autonomía técnica y de gestión. La primera significa que la ASF está facultada para «decidir sobre su organización interna, estructura y funcionamiento, así como la administración de sus recursos humanos, materiales y financieros que utilice para la ejecución de sus atribuciones»,¹³⁰ La segunda significa que está facultada para «decidir sobre la planeación, programación, ejecución, informe y seguimiento en el proceso de la fiscalización superior».¹³¹

Aunque la ASF es el órgano con mayor nivel de especialización en la fiscalización de la Cuenta Pública, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) tiene una facultad que es concurrente con las facultades de la ASF. Esta facultad consiste en coordinar la evaluación que permita conocer los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales. Sin embargo, las facultades de la SHCP no se limitan a la evaluación, sino que también debe concertar con las dependencias y entidades de la administración pública federal la validación de los indicadores estratégicos.¹³²

En tercer lugar, la Secretaría de la Función Pública es la dependencia del poder ejecutivo federal encargada de vigilar las actividades de los servidores públicos federales, determinar la política de compras de la Federación, auditar el gasto de recursos federales y coordinar a los órganos internos de control en cada

¹³⁰ Artículo 4 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

¹³¹ Artículo 4 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

¹³² *Cfr.* artículo 31, fracción XIX, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

dependencia federal. Concretamente, la función principal de esta secretaría es la evaluación de la gestión gubernamental e inspección del ejercicio del gasto público federal.¹³³

Una vez mencionado lo anterior y antes de explicar el cuarto elemento del SNA, es importante referir un subsistema fundamental en las labores de fiscalización: el Sistema Nacional de Fiscalización (SNF).

El SNF es el conjunto de mecanismos interinstitucionales de coordinación entre la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública, las entidades de fiscalización superiores locales, y las secretarías o instancias homólogas encargadas del control interno en las entidades federativas, con el objetivo de intercambiar información, maximizar la cobertura y el impacto de la fiscalización en todo el país.¹³⁴

El Sistema Nacional de Fiscalización cuenta con un Comité Rector conformado por la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública (estas instituciones presiden dualmente el comité) y siete miembros rotatorios de entre las secretarías o instancias homólogas encargadas del control interno en las entidades federativas.¹³⁵ El Comité Rector debe diseñar, aprobar, instrumentar y promover políticas integrales en materia de fiscalización; además, debe implementar mecanismos de suministro, intercambio, sistematización y actualización de información en materia de fiscalización que las instituciones competentes generen.¹³⁶

¹³³ *Cfr.* artículo 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

¹³⁴ *Cfr.* artículos 3 y 37, fracción XII, de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

¹³⁵ *Cfr.* artículo 39 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

¹³⁶ *Cfr.* artículo 40 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

Es importante enfatizar que el sistema de fiscalización debe propiciar el intercambio de información,¹³⁷ pues es necesario crear y compartir inteligencia técnica para combatir la desviación de recursos públicos y, también, cumplir con otro de los objetivos primordiales que tiene el sistema: evitar duplicidades.¹³⁸ La duplicidad genera gastos innecesarios en recursos humanos y materiales.

En cuarto lugar, la Fiscalía Especializada en el Combate a la Corrupción es el órgano de la Procuraduría General de la República con autonomía técnica y operativa para investigar y perseguir los hechos que la ley considera como delitos por hechos de corrupción.¹³⁹ La fiscalía representa el aspecto penal del combate contra la desviación de recursos públicos, uno de los más importantes para la restitución de los recursos desviados. Prueba de ello es que la Procuraduría General de la República, en colaboración con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recuperó cuatrocientos veintidós millones de pesos que fueron desviados por el gobierno estatal de Veracruz.¹⁴⁰

En quinto lugar, el Consejo de la Judicatura Federal (CJF) es el órgano encargado de la administración, vigilancia, disciplina y carrera judicial del Poder Judicial de la Federación, con excepción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Electoral. El Consejo de la Judicatura Federal debe velar, en todo momento, por la autonomía de los órganos del Poder Judicial de la

¹³⁷ *Cfr.* artículo 44 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

¹³⁸ *Cfr.* artículo 46, fracción III, de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

¹³⁹ *Cfr.* artículo 10 Bis de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

¹⁴⁰ Esta información se encuentra en el portal de la Procuraduría General de la República: <https://www.gob.mx/pgr/prensa/recupera-pgr-421-millones-en-favor-del-estado-de-veracruz-comunicado-1921-16>

Federación y por la independencia e imparcialidad de los miembros de este último.¹⁴¹

En sexto lugar, el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) es un organismo autónomo, especializado, colegiado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, con plena autonomía técnica, de gestión, capacidad para decidir sobre el ejercicio de su presupuesto y determinar su organización interna, responsable de garantizar el cumplimiento de los derechos de acceso a la información pública y de protección de datos personales.¹⁴²

El INAI es integrante del Sistema Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, y quien preside aquél también preside éste. Además del INAI, pertenecen a este sistema los organismos garantes del acceso a la información en las entidades federativas, la ASF, el Archivo General de la Nación, y el Instituto Nacional de Estadística y Geografía.¹⁴³

En séptimo y último lugar, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) es un órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos y con jurisdicción plena. De igual forma, es el encargado de resolver las controversias

¹⁴¹ *Cfr.* artículo 68 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

¹⁴² *Cfr.* artículo 2 del Estatuto Orgánico del Instituto de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

¹⁴³ *Cfr.* artículo 30, Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

administrativas, fiscales y las relacionadas con actos de corrupción de servidores públicos y personas privadas.¹⁴⁴

4.2. Nuevas tecnologías

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la dependencia encargada de cobrar los impuestos, las contribuciones de mejoras, los derechos, los productos y los aprovechamientos federales, así como vigilar y asegurar que las normas federales en materia fiscal sean cumplidas.¹⁴⁵ Para tales fines, la secretaría cuenta con un órgano desconcentrado llamado Servicio de Administración Tributaria. Como ya se mencionó al inicio de este trabajo, la determinación, liquidación, y recaudación de las contribuciones federales corresponden exclusivamente a éste.¹⁴⁶

Para entender los retos y desafíos que el SAT enfrenta en la consecución de sus objetivos recaudatorios, debe explicarse el desarrollo del conocimiento técnico y la generación de particulares innovaciones tecnológicas, pues éstas son herramientas fundamentales en el siglo XXI.

Las tecnologías de la información y comunicación (TIC) han revolucionado la forma en la que los humanos interactúan, desde los aspectos

¹⁴⁴ *Cfr.* artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

¹⁴⁵ *Cfr.* artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

¹⁴⁶ *Cfr.* Tesis: 2a./J. 75/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVIII, Septiembre de 2003, p. 359.

más básicos hasta los más complejos. Son muy importantes para que las sociedades se puedan desarrollar y para que la información sea más fácilmente creada, compartida, modificada, enriquecida y, finalmente, convertida en conocimiento. Por estas razones, las TIC son fundamentales para lograr una comunicación óptima entre los gobiernos y los gobernados, especialmente en cuestiones fiscales o tributarias.

Recordemos que las declaraciones y, en general, los trámites fiscales eran realizados tradicionalmente en las oficinas del SAT o en ventanillas bancarias. Esto, según expone la profesora Margarita Palomino,¹⁴⁷ generaba una considerable inversión de los contribuyentes, por parte del sector privado, así como recursos humanos y materiales del SAT, por parte del sector público.

En este contexto, continúa la profesora, el sistema tributario mexicano comenzó a incorporarse en la dinámica internacional de las nuevas tecnologías. Con ello, se pretendía agilizar los trámites y actividades administrativos, lo que repercutiría en las capacidades fiscalizadoras del Estado. Al hacer más eficiente la obtención y el flujo de información, la fiscalización resultaría también más eficiente y requeriría menos recursos humanos y materiales.

Si bien la incorporación tecnológica modernizadora en materia fiscal no inició el 5 de enero de 2014, fue en esa fecha cuando fueron publicadas algunas reformas al Código Fiscal de la Federación para incorporar criterios y conceptos sobre medios electrónicos. Comenzaron a implementarse y a regularse en ese momento la firma electrónica avanzada, certificados digitales emitidos por el SAT y por entidades de certificación, y las obligaciones de los titulares de un certificado emitido por el mismo SAT.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Cfr. Palomino, Margarita, *Medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales*, en *Siete décadas de Derecho Tributario: Homenaje jurídico al maestro Ernesto Flores Zavala*, México, 2015, p. 42.

¹⁴⁸ Cfr. Palomino, Margarita, *Medios electrónicos...*, *op. cit.*, p. 41.

Particularmente, la utilización de internet supuso un avance muy importante, aunque gradual. Podemos puntualizar los momentos más relevantes de la siguiente forma:¹⁴⁹

- 1997. Comunicación asincrónica mediante correo electrónico, y comunicación sincrónica mediante chat.
- 1998. Envío y procesamiento de información en línea.
- 2003. Firma electrónica. Este tipo de firma sustituyó la firma autógrafa cuando se trata de documentos digitales, pero conservó los alcances jurídicos de la firma autógrafa.
- 2004. Declaración por internet.
- 2014. Facturación electrónica en tiempo real mediante el comprobante fiscal digital por internet (CFDI). Este documento digital cuenta con validez legal y se basa en la aplicación de estándares «técnicos de seguridad internacionalmente reconocidos para garantizar su integridad, confidencialidad autenticidad, unicidad, y no repudio del documento».¹⁵⁰
- 2014. Revisión electrónica. La autoridad fiscal fue facultada para practicar revisiones electrónicas, las cuales debían ser realizadas mediante el buzón tributario en la página del SAT.¹⁵¹
- 2014. Buzón tributario electrónico. Nuestra legislación establece que las personas físicas y las morales inscritas en el Registro Federal de

¹⁴⁹ Cfr. Palomino, Margarita, *Medios electrónicos...*, op. cit., p. 44.

¹⁵⁰ Palomino, Margarita, *Medios electrónicos...*, op. cit., p. 50.

¹⁵¹ Cfr. Palomino, Margarita, *Medios electrónicos...*, op. cit., p. 55.

Contribuyentes deben tener asignado un buzón tributario.¹⁵² Este buzón «se reduce a un sistema de comunicación electrónica que el SAT pone a disposición de los contribuyentes».¹⁵³

- 2014. Contabilidad electrónica. La contabilidad, que comprende pero no se limita a los registros y asientos contables, a partir del mes de julio de 2014 debe «llevarse a través de la página de internet del SAT misma que se enviará en línea a partir de octubre de 2014, por la información correspondiente de julio del mismo año».¹⁵⁴

4.3. Conclusiones

1. Se debe recuperar la confianza de los contribuyentes en el Estado. El incumplimiento de las obligaciones fiscales debido a que el sujeto considera que los impuestos no serán utilizados para los fines legales, sino que serán desviados hacia los patrimonios de los servidores públicos o personas relacionadas con ellos, puede enfrentarse con políticas públicas enfocadas en el combate contra la corrupción. Estas políticas deben ser convincentes suficientemente para que los sujetos realmente dejen de creer que los recursos serán desviados y confíen en su correcta utilización.
2. La corrupción es la principal causa de desconfianza de los contribuyentes. Se debe asegurar que el Sistema Nacional Anticorrupción funcione

¹⁵² Cfr. artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación.

¹⁵³ Palomino, Margarita, *Medios electrónicos...*, op. cit., p. 50-51.

¹⁵⁴ Palomino, Margarita, *Medios electrónicos...*, op. cit., p. 60.

adecuadamente y logre restablecer la confianza ciudadana. Para ello, es conveniente considerar los siguientes puntos:

- A. Como parte de una reestructuración jurídica e institucional, es pertinente que las leyes y las disposiciones constitucionales que regulan el SNA establezcan que el SAT sea incluido en éste. Esta reestructuración atendería la consecución de dos objetivos concretos: (1) proporcionar al SNA la inteligencia financiera necesaria para combatir la desviación de recursos públicos, y (2) que el SAT sea supervisado directamente por el SNA para asegurar que cumpla adecuadamente con las medidas que combatan la evasión fiscal.

- B. Si el SAT fuere parte del SNA, podría implementarse el intercambio de información automático. Esto significa que, aunque no existiere solicitud por parte de alguna institución que sea miembro del SNA, el SAT compartiría con ellas la información que hubiere obtenido mediante el ejercicio de sus facultades para el combate contra la corrupción.

No se puede negar que las normas vigentes permiten que las secretarías encargadas del control interno firmen convenios con las autoridades que tengan a su disposición datos, información o documentos que puedan servir para verificar la información que los servidores públicos hayan declarado acerca de sus bienes o sobre algún conflicto de interés.¹⁵⁵ Además, las autoridades administrativas que investigan la comisión de infracciones administrativas tienen acceso «a la información necesaria para el esclarecimiento [sic] de los hechos, con inclusión de aquélla que las disposiciones legales en la materia consideren con carácter de reservada o confidencial»,¹⁵⁶ y que esto

¹⁵⁵ Cfr. artículo 31 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

¹⁵⁶ Artículo 95 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

obliga al SAT a compartir la información necesaria para las investigaciones.

No obstante el párrafo anterior, el intercambio de información entre el SAT y el resto de autoridades se basa, de acuerdo con el derecho positivo vigente, en la petición previa, es decir, cuando una autoridad competente solicita información específica al SAT. En este sentido, es muy importante que existan buenas relaciones interinstitucionales, pues, no existe una forma jurídica de sancionar al SAT si no cumple con su obligación de cooperación. Si no existieren buenas relaciones interinstitucionales, sería casi imposible el intercambio de información.

El SAT, al ser parte del SNA, sería supervisado por los integrantes de éste en el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus facultades. De esta forma, se someterían al escrutinio de los otros miembros las cuestiones relacionadas con las condonaciones fiscales que suelen ser objeto de múltiples críticas de organizaciones no gubernamentales por la opacidad de las cantidades y las identidades de las personas beneficiadas.¹⁵⁷

La transparencia y el escrutinio público del SAT posibilitarían que el gobierno federal implementare, sin sospechas de corrupción y con alto grado de legitimidad, un programa de regularización y condonación fiscales, si así lo considerare oportuno para fomentar la reinserción de los contribuyentes irregulares en las dinámicas fiscales.

- C. Ayudaría a que las políticas fiscales (que el SAT no diseña pero debe implementar) sean transparentes y públicas para evitar o, mínimamente, señalar la sectorización de los beneficios fiscales. Lo anterior significa

¹⁵⁷ Como ejemplo, en esta nota se puede leer la inconformidad de la asociación civil Fundar Centro de Análisis e Investigación A. C. por las razones mencionadas: <https://www.animalpolitico.com/2016/09/sat-condonacion-impuestos-empresas/>

que el SAT sería observado para que cumpla puntualmente con sus obligaciones, pero su pertenencia al SNA también ayudaría a saber si adopta las mejores medidas para cumplir con sus objetivos.

- D. La inclusión del SAT en el SNA les otorgaría mayor legitimidad a las autoridades fiscales para exigir el pago de los impuestos y disminuir la brecha tributara, pues la reestructuración jurídica facultaría la colaboración constante para que el Estado enfrente coordinada, inteligente y óptimamente la corrupción en general y la desviación de recursos públicos en particular.
3. El incumplimiento inconsciente se puede ocasionar porque el Estado no tiene medios de comunicación eficaces para noticiar los impuestos vigentes a toda la población, la forma de evitarlo es la implementación de medios de comunicación eficaces, como las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC).
4. La implementación de las TIC debe ser enfocada y optativas para la mayoría de los contribuyentes para evitar que sean inequitativas con aquellos que, por razones económicas, no tienen acceso a esas tecnologías.

De acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, solamente el 57.4 % de la población de seis años o más es usuario de internet en México,¹⁵⁸ por ello, aunque resulta ser una herramienta útil, la implementación de medios electrónicos para la comunicación entre el gobierno mexicano y los gobernados no es suficiente para evitar la evasión involuntaria por desconocimiento de las normas fiscales.

¹⁵⁸ Cfr. INEGI, *Estadísticas a propósito del día mundial de internet (17 de mayo)*, 2017.

5. Las obligaciones fiscales se incumplen porque los sujetos creen que cumplirlas imposibilitaría su subsistencia, por lo cual pueden aplicarse dos tipos de políticas en este caso: (1) el expolio despótico y (2) proyectos económicos gubernamentales enfocados en el aumento de la renta per cápita. El expolio despótico tendría que emplear la fuerza pública para despojar de los pocos bienes que la gente posea (si la miseria aducida fuere real). El primer supuesto es contrario a un Estado de derecho democrático, pues los contribuyentes deben ser vistos como ciudadanos con derechos y obligaciones, no como súbitos sometidos a la voluntad del Estado. El estudio del segundo supuesto corresponde más a la economía, pues es esta área del conocimiento la que puede proporcionar información sobre los alcances y límites de un Estado interventor en la economía.
6. El incumplimiento de las obligaciones fiscales debido al individualismo o al interés económico individual debe combatirse con la implementación de políticas educativas que expliquen a la población la necesidad de contribuir al gasto público. Evidentemente, se debería difundir la idea de que el individualismo económico es pernicioso y se debe evitar.
7. El incumplimiento de las obligaciones fiscales debido a la complejidad que conlleva sus cumplimiento se debe combatir simplificando los trámites de declaración y pago para que, de esta forma, puedan ser disminuidos los gastos y esfuerzos que los contribuyentes tendrían que asumir con trámites más complejos. Además, es necesario capacitar al personal del Servicio de Administración Tributaria y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que aumenten su eficiencia y no retrasen involuntariamente los trámites, ni los hagan más complicados debido a su incompetencia profesional.
8. La recaudación mediante retención es tan importante para el Estado por los resultados que ofrece y por ser gratuita para la administración pública, sería conveniente que se implementaran incentivos para que los retenedores mejoren la recaudación de los impuestos. Estos incentivos deben

considerar el tipo de retenedor a quien van dirigidos, pues no es lo mismo una macroempresa que una empresa mediana o una chica.

La idea anterior se sustenta en que el Estado mejora sus niveles de recaudación gracias a la ayuda forzosa de los agentes privados que se ven obligados a retener impuestos. La heterodeterminación impositiva por parte de agentes privados, que son terceros entre la relación Estado-contribuyente, genera una recaudación del impuesto fácil, cómoda y barata para el Estado, pero que se traduce en un costo adicional para las actividades del retenedor.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA, Adolfo, *Derecho fiscal*, Themis, México, 2000.
- AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, *Fiscalización, transparencia y rendición de cuentas*, México, 2014.
- AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, *Informe General Cuenta Pública 2015*
- BERGMAN, Marcelo, Carreón, Víctor y Hernández, Fausto, *Evasión fiscal del impuesto sobre la renta de personas morales*, Centro de Investigación y Docencia Económicas, México.
- BUITRÓN, Miguel (coord.), *Siete Décadas de derecho tributario. Homenaje jurídico al maestro Ernesto Flores Zavala*, Gráfica Premier, México, 2015.
- BUSCAGLIA, Edgardo, *Lavado de dinero y corrupción política. El arte de la delincuencia organizada internacional*, Penguin Random House, México, 2015.
- CÁMARA DE DIPUTADOS, *Evasión fiscal: datos generales y opinión pública*, México, 2014.
- CANTALÁ, David, Sempere, Jaime y Sobarzo, Horacio, *Evasión fiscal en el impuesto sobre la renta de personas físicas*, El Colegio de México, México, 2005.
- CÁRDENAS, Francisco, *Introducción al estudio del derecho fiscal*, Porrúa, México, 1997.
- CARRASCO, Hugo, *Derecho fiscal I*, Iure editores, México 2013.
- CASAR, María, *México: anatomía de la corrupción*, Centro de Investigación y Docencia Económicas, México, 2015.
- CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, *Política Fiscal: Tendencias del sistema tributario mexicano*, Cámara de Diputados, México, 2007.
- CERQUETI, Roy, y Coppier, Raffaella, *Corruptibility and tax evasion*, Springer Science Business Media, Estados Unidos, 2013.
- CHACÓN, Oswaldo, *Dinero del crimen organizado y fiscalización electoral*, Fontamara, México, 2011.

- COVARRUBIAS, Jorge, *Estudio de la reforma fiscal para el año 2014*, Parás Asesores Fiscales, México, 2014.
- DE LA GARZA, Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1975.
- DEVEREUX, Michael, y Vella, John, *Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?*, Institute for fiscal studies, Reino Unido, 2014.
- DHARMAPALA, Dhammika, *What do We know about Base Erosion and Profit Shifting? A review of the empirical literature*, Institute for Fiscal Studies, Reino Unido, 2014.
- DOMÍNGUEZ, Félix y López, Julio, *Planeación fiscal con el impuesto dual sobre la renta*, en *Revista de economía aplicada*, número 48, España, 2008.
- FUENTES, Hugo (coord.), *Estudio de evasión fiscal en el régimen de pequeños contribuyentes*, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, México, 2011.
- FUENTES, Hugo (coord.), *Evasión global de impuestos: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicio no petrolero*, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, México, 2010
- FUENTES, Hugo, (coord.), *Estudio de evasión global de impuestos*, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, México, 2013.
- GÓNGORA, Genaro, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, Porrúa, México, 2010.
- HABERLY, Daniel, y Dariusz, Wójcik, *Tax havens and the production of offshore FDI: an empirical analysis*, *Journal of economics geography*, Reino Unido, 2014.
- HALLIVIS, Manuel, *Interpretación de tratados internacionales tributarios*, Porrúa, México, 2011.
- HERNÁNDEZ, Fausto y Zamudio, Andrés, *Evasión fiscal en México: el caso del IVA*, Centro de Investigación y Docencia Económicas, México, 2004.
- INSTITUTO MEXICANO PARA LA COMPETITIVIDAD, *La corrupción en México: transamos y no avanzamos*, Río Deva, México, 2015.

- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA, *Estadísticas a propósito del día mundial de internet (17 de mayo)*, 2017
- ISLAS, Abigail (coord.), *Personas jurídicas y derechos humanos: un debate sobre la titularidad de los derechos humanos*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Organización de las Naciones Unidas, 2014.
- LICONA, Cecilia, *Estudio sobre la evasión y la elusión fiscales en México*, Cámara de Diputados, México, 2011.
- LOMELÍ, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, Porrúa, México, 1979.
- LUNA, Issa y Ríos, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*, UNAM, México, 2013.
- MARGÁIN, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2014.
- MARGÁIN, Emilio, *Nociones de política fiscal*, Porrúa, México, 2010.
- MARVÁN, María *et al*, *La corrupción en México: percepción, prácticas y sentido ético*, México, UNAM, 2015.
- MELGAR, Carlos, *La corrupción: sus caminos, su impacto en la sociedad y una agenda para su eliminación*, Oxfam, Guatemala, 2015.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE, 2013.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*, 2006.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, 2015.
- ORRANTIA, Fernando, *Las facultades del congreso federal en materia fiscal: los impuestos, el presupuesto, la ley de ingresos, la cuenta pública, los empréstitos: estudio constitucional*, Porrúa, México, 2001.
- ORTEGA, Carlos, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009.

- ORTIZ, Jorge, *El impacto de la fiscalización en la eficacia del gobierno*, Cámara de Diputados, México, 2016.
- OVERESCH, Michael, WAMSER, Georg, *Bilateral internal debt financing and tax planning of multinational firms*, Springer Science Business Media, Estados Unidos, 2013.
- PÉREZ, Alonso, *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, Porrúa, México, 2001.
- PESCHARD, Jacqueline, *Hacia el Sistema Nacional de Transparencia*, UNAM, México, 2016.
- REYES, Alfredo, *La firma electrónica y las entidades de certificación*, Porrúa, México, 2003.
- RÍOS, Gabriela, *Recaudación de tributos como base de una reforma fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México.
- ROBERTSON, Guillermo, *Exégesis de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente ante las arbitrariedades de las autoridades fiscales y administrativas*, Advisors, México, 2012.
- RODRÍGUEZ, Gregorio, *Las exenciones de impuestos*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México.
- RODRÍGUEZ, Raúl, *Derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2014.
- ROSSIGNOLO, Darío, *El impuesto sobre la renta personal y los altos ingresos en América Latina*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2015.
- SAMANIEGO, Ricardo, *Medición de la evasión fiscal en México*, 2006.
- SAMANIEGO, Ricardo, *Medición de la evasión fiscal*, Instituto Tecnológico Autónomo de México, México, 2006.
- SÁNCHEZ, Mayolo, *Derecho tributario*, Cárdenas editor y distribuidor, México, 2002.
- TAPIA, José, *La evasión fiscal*, Porrúa, México, 2000.