

Jazmin Anahi Hernández Santiago
A312068@alumnos.uaslp.mx
ORCID: 0009-0006-1840-7724
Sergio Arcos Moreno
sarcos@uaslp.mx
ORCID: 0000-0001-9292-1728
Jazmina Reyes González
A307392@alumnos.uaslp.mx
ORCID: 0009-0001-2627-1664
Jessica Ivonne Hinojosa-López
jessica.hinojosa@uaslp.mx
ORCID: 0000-0002-8751-2388

EVASIÓN, ELUSIÓN Y DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO TAX EVASION, AVOIDANCE AND FRAUDATION IN MEXICO

RESUMEN

La recaudación de impuestos en los contribuyentes es un desafío para el sistema tributario debido a que gran parte de los contribuyentes optan por omitir el pago de contribuciones a que están sujetos (Sarduy, 2017). Es por ello que el tema de la evasión es importante para los gobernantes ya que a través de los impuestos obtienen ingresos para mantener el gasto de gobierno y el gasto público (Rosas & Demmler, 2020) para dotar de los servicios a los ciudadanos (Sánchez & Covarrubias, 2019). Esta investigación tiene como objetivo identificar las principales causas que persuaden a los contribuyentes (MIPYMES) a ejecutar actos ilegales como lo son la evasión, elusión y defraudación fiscal. Los resultados permitieron identificar las principales variables que intervienen en los contribuyentes en la omisión de sus obligaciones fiscales, así como la efectividad del sistema tributario en la recaudación de los impuestos.

Palabras clave: Evasión Fiscal, Elusión Fiscal, Defraudación Fiscal, Ética Tributaria, Paraísos Fiscales

ABSTRACT

The collection of taxes from taxpayers is a challenge for the tax system because a large part of taxpayers chooses to omit the payment of contributions to which they are subject (Sarduy, 2017). This is why the issue of evasion is important for rulers since through taxes they obtain income to maintain government spending and public spending (Rosas & Demmler, 2020). To provide services to citizens (Sánchez & Covarrubias, 2019). This research aims to identify the main causes that persuade taxpayers (MSMEs) to carry out illegal acts such as tax evasion, avoidance, and fraud. The results allowed us to identify the main variables that intervene in taxpayers' omission of their tax obligations, as well as the effectiveness of the tax system in tax collection.

Keywords: Tax Evasion, Tax Avoidance, Tax Fraud, Tax Ethics, Tax Havens

INTRODUCCIÓN

En la actualidad la recaudación de impuestos es el principal desafío del sistema tributario en México ya que la mayor parte de los contribuyentes deciden omitir el pago de las contribuciones a las que se encuentran sujetos (Sarduy, 2017). Por lo que en los últimos años se ha tenido una escasez en la recaudación de impuestos, retrasos económicos y como consecuencia desequilibrio económico en el país (Casares et al., 2015).

En la economía de México la falta de control en la recaudación de impuestos ha derivado grandes pérdidas en años anteriores, situación que sigue desarrollándose año con año (Jiménez, 2003). En México existen dos principales instrumentos tributarios que son el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que son los más propensos a la evasión fiscal (Delfín et al., 2016). Por otra parte, Ramírez (2007) explica que los contribuyentes que realizan actos ilícitos lo hacen como parte de su formación personal, además, explica que si se parte con la idea de que el impuesto que recauda el gobierno es para afectar la tranquilidad de la sociedad o imponer costos extras a sus actividades, entenderán que los impuestos son realmente malos, sin embargo, si se le da énfasis a que los impuestos que recauda el gobierno son para devolverlo en bienes o servicios a beneficio de la población, todos los contribuyentes aportarán sin oponerse a ciertos lineamientos.

Davizon (2014) menciona la problemática de evasión fiscal que se presenta en México y sus limitantes como son las restricciones legales por desconocimiento y falta de empatía al no contribuir al pago de impuestos. También indica que ciertas actitudes de los contribuyentes se deben a la falta de credibilidad, es decir, que desconfían del sistema tributario y del gobierno en el manejo eficiente de los recursos financieros recaudados.

Debido a esto, la evasión fiscal y la manipulación de los precios de transferencia son de gran importancia ya que los gobernantes a través de los impuestos obtienen ingresos para mantener el gasto público, así como el gasto de gobierno (Rosas & Demmler, 2020). A raíz de esta situación Sánchez y Covarrubias (2019) mencionan que para poder proveer de servicios a millones de personas es indispensable que los ciudadanos estén conscientes de la importancia de asumir su rol como contribuyentes.

Jiménez (2003) expresa que la mentalidad de los contribuyentes desata una serie de problemáticas, tanto para las empresas como para el gobierno, explica que gran parte de las empresas mexicanas se han disuelto por problemas en sus estados financieros,

mala gestión e incumplimiento en las obligaciones fiscales lo que ocasiona que el estado deje de percibir ingresos para la inversión en obras sociales y productivas.

Mientras que Cruz (2022) hace énfasis a la defraudación fiscal que se considera como un delito severo, ya que, afecta principalmente al patrimonio del estado y sus finanzas, provocando un obstáculo en el otorgamiento de programas públicos y sociales a los ciudadanos siendo una causantes del decaimiento de los principios de responsabilidad tributaria que se vive en la actualidad. Por otro lado, la elusión fiscal tiene un impacto relevante sobre los ingresos nacionales, debido a que el contribuyente busca emplear y aprovechar la información a su conveniencia, lo que conlleva tener un gran impacto en los ingresos de la nación y ser un problema que no se puede erradicar (Cajigas et al., 2007).

Delfín et al. (2016) mencionan que, México es el país con la recaudación de impuestos de ISR e IVA más baja en comparación con otros países. Así mismo, Favila y Armas (2018) señalan que el gobierno de México se encuentra en una situación difícil debido a que necesitan recaudar los suficientes recursos para poder cumplir con las funciones y compromisos que demanda la ciudadanía, pero sin alterar el equilibrio social.

Los impuestos y su impacto en la economía por la baja recaudación se procede sustancialmente por la evasión fiscal que trae como resultados la desigualdad y desequilibrio (Dueñez, 2015). De igual forma, la cuestión de la evasión fiscal y elusión fiscal se enfoca en el actuar de los contribuyentes para evitar el pago o rebajar el monto a pagar de los impuestos en el que están obligados (Moreno, 2014). En cuanto a la defraudación fiscal también es un asunto que desafía al sistema tributario del gobierno mexicano (Espinosa, 2016). Identificado las variables que obstaculizan la recaudación de las contribuciones resulta conveniente puntualizar el actuar de estas variables y las incidencias que originan en la administración tributaria.

Con respecto a la problemática presentada, la investigación que se muestra es con el objetivo de plasmar una serie de principales causas que persuaden a los contribuyentes a ejecutar actos ilegales como lo son la evasión, elusión y defraudación fiscal, así mismo examinar la trascendencia que han presentado las MIPYMES mexicanas en la economía así como su evolución, al realizar dicho análisis, posibilitará la identificación de las principales variables que intervienen en los contribuyentes en la omisión de sus obligaciones fiscales, así como estudiar la efectividad del sistema tributario en la recaudación de los impuestos.

Además de explorar los fenómenos mencionados anteriormente como causantes primordiales de la problemática en la recaudación de impuestos, otra finalidad es precisar cómo la ética tributaria predomina en los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes hacia el sistema tributario en México, puesto que en la actualidad las irregularidades llevadas a cabo ya no emanan solamente de falta de conocimiento sino por desconfianza a los gobernantes.

Ante este contexto se crea como pregunta de investigación: ¿Cuáles son las principales causas que inducen a los contribuyentes jurídicos a evadir impuestos y como se puede reducir dichos actos? Se desglosan objetivos generales y específicos como componentes esenciales que guían a la meta la presente investigación. Comenzando con el objetivo general que es el identificar las principales causas que inducen a los contribuyentes jurídicos a evadir impuestos y como se puede reducir dichos actos. Y por consiguiente se describen los objetivos específicos de la investigación que son identificar las causas que generan la evasión, elusión y defraudación fiscal; determinar el impacto que tienen las micro, pequeñas y medianas empresas (MYPYMES) en la economía; identificar los tipos de evasiones fiscales; evaluar cómo la ética tributaria influye en el pago de impuesto; así como, evaluar las nuevas modalidades de evasión y finalmente proponer estrategias para disminuir la evasión, elusión y defraudación fiscal

METODOLOGÍA

La metodología que se presenta es bajo una investigación documental, para poder realizar un amplio análisis de la evasión fiscal de los contribuyentes estudiado desde otros estados y países. Para desarrollar la investigación fue necesario examinar diversos libros que analizan y estudian el sistema tributario en México desde el siglo XVI que fue cuando comenzó la construcción de un sistema impositivo del México colonial, por lo que se recurrieron a varios artículos científicos, revistas, leyes, tesis desde las bibliotecas digitales en el que se seleccionaron investigaciones que se inclinan hacia la evasión y sus componentes. Además, se consultaron páginas electrónicas del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), al igual que las páginas del Servicio de Administración Tributaria (SAT) para poder visualizar la cantidad de empresas MIPYMES existentes en México, el número de empresas que realmente cumplen con sus obligaciones fiscales así como las empresas que son consideradas Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y las Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS), también fueron materia de estudio el Código Fiscal de la Federación, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por mencionar algunas leyes y códigos.

Las técnicas de información utilizadas para el estudio fueron cualitativas con alcance descriptivo, lo cual permitió recolectar datos y características de diversos artículos científicos, revistas, leyes y libros, que permitieron profundizar la investigación de la evasión, elusión y defraudación fiscal obteniendo información de manera objetiva, clara y concisa que suministraron información para poder disminuir la problemática en el país y de esta manera dar respuesta a la pregunta y objetivos de la investigación.

Para la unidad de análisis se examinó a las MIPYMES que existen en México con la finalidad de visualizar el nivel de cumplimiento en sus obligaciones fiscales, además de identificar los tipos de empresas que generan mayor evasión, elusión y defraudación fiscal que permitan comprender con mayor facilidad las causas que motivan a dichas empresas a rehusarse en sus obligaciones y de esta forma implementar algunas estrategias para reducir cierto porcentaje de los actos ilícitos.

LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

De acuerdo con la Cámara de Diputados LXV Legislatura (2022) menciona que los impuestos se clasifican en impuestos directos e indirectos indicando que los impuestos directos son los que gravan al patrimonio o la renta de manera directa como lo es el Impuesto Sobre la Renta (ISR). Y a su vez, señala que los impuestos indirectos son los que gravan al consumo, es decir gravan a la renta de una manera indirecta por lo que los tributarios pagan una tasa o cuota fija como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por otra parte, el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2016) en sus apuntes didácticos publicado por la Auditoría Superior del Estado muestra una descripción concisa acerca de los ingresos tributarios en México, así como su valor en cuestión de la recaudación. Posiciona al Impuesto Sobre la Renta como el principal impuesto, revelando que representa el 26.2% de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal (2016), posteriormente ubica al Impuesto al Valor agregado (IVA), exponiendo que, representa el 15.6% de los ingresos totales, y como tercer lugar localiza el IEPS mostrando que representa el 2.9% de los ingresos totales. En la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal (2023) aprobado y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de noviembre de 2022, la representación impositiva más importante quedó de la siguiente manera: el ISR 30.2%, IVA 17.1% y el IEPS en 5.8%. En la siguiente tabla se clasifica los impuestos más representativos en México.

Tabla 1
Impuestos más representativos en México

Tipo de impuesto	Conceptualización
Impuesto Sobre la Renta	Es la contribución que grava la utilidad de capital de los ciudadanos mexicanos o extranjeros que viven legalmente en México; dentro de ella, se encuentran las sucursales, agencias, así como las empresas y residentes extranjeros que cuenten con una fuente de ingreso dentro del territorio mexicano.
Impuesto al Valor Agregado	Es un impuesto considerado como indirecto, se le conoce como el régimen contributivo sobre el valor añadido en todas las fases de la producción, el mercadeo y la transacción final al consumidor.
Impuesto Especial de Producción y Servicios	Es una cuota especial de la producción se le conoce como un tipo ad-Valorem, donde su efecto debe ser proporcional a gravar las fases de la producción y el mercadeo, previniendo su acumulación.

Fuente: Elaboración propia con información del Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2016)

Fuente: Elaboración propia con información del Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2016)

FUNDAMENTOS LEGALES DE LOS IMPUESTOS

En México, el fundamento legal que regula la obligación del ciudadano de cumplir con la aportación de los impuestos, se encuentra definido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2022) en el artículo 31 fracción IV donde establece que, es obligación de todos los ciudadanos mexicanos contribuir a los gastos públicos de la federación, de la Ciudad de México, del mismo modo en el estado y municipio donde se encuentren residiendo, de tal forma que sea proporcional y de manera equitativa de acuerdo a lo que las leyes dispongan.

En el artículo 1, tanto de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2021), como la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, (2021), se encuentran descritos los sujetos (contribuyentes obligados) y los objetos, que tratan lo que gravará de impuesto a los contribuyentes obligados por sus ingresos o actos o actividades que desarrollarán.

Por otra parte, en el Código Fiscal de la Federación (2021), que es supletorio o complementario de las leyes fiscales, en su artículo primero establece que las personas físicas y las personas morales, se encuentran obligadas de acuerdo a las leyes fiscales a contribuir para los gastos públicos. Así mismo en el artículo segundo menciona la clasificación de las contribuciones siendo estas las siguientes: impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y

derechos. Mientras que el artículo sexto, párrafo cuarto sostiene que las contribuciones se deberán pagar de acuerdo con la fecha y plazos señalados conforme a las disposiciones respectivas. En el artículo 27 expresa la obligación de las personas físicas y morales a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

Por otro lado, en el artículo 29 hace referencia a la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen y posteriormente emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Finalmente, en los artículos 108 y 109 expresan el delito de defraudación fiscal, que se desarrolla cuando existan ingresos o recursos que se hayan originado de operaciones con recursos de procedencia ilícita, además de señalar cuándo serán considerados como defraudación y el tipo de sanción que recibirán dependiendo de la gravedad del delito, que puede ser desde varios meses o inclusive hasta años de prisión. En general se utiliza este código para sustentar los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

VARIABLES QUE DESAFIAN AL SISTEMA TRIBUTARIO

La Evasión Fiscal

La evasión fiscal es la desobediencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias bajo la propia decisión del contribuyente con la finalidad de no pagar. Siendo esta una manera en que el contribuyente se rehúsa a cumplir sus obligaciones tributarias (Matus, 2017). La evasión es más ingenioso que la defraudación fiscal, por lo que la evasión procede como un caso de infracción cuando el contribuyente deja de efectuar el pago por dos razones: falta de conocimiento o por incapacidad material (Ochoa, 2014).

Por su parte, Marcelino (2021) conceptualiza a la evasión como una actividad ilegal donde excluye o disminuye la carga tributaria. En cambio Peramo (2016) indica que la evasión fiscal se refiere a la acción de no contribuir en los impuestos o en tal caso pagar menos, por tanto si la autoridad fiscal establece información de sus impuestos pendientes y este no obedeciera con lo solicitado se le castigaria.

Evasores Fiscales

Con respecto a Rodríguez (2001) menciona que el evasor es la persona encargada del acto ilegal y por consiguiente dicho evasor puede desarrollarlo en diferentes posturas pero que siempre implica esquivar las obligaciones con el gobierno fiscal, por lo que indica que se localizan evasores fiscales accidentales y habituales. Los evasores accidentales son aquellos que simplemente por excepción no aportan en los impuestos, y los evasores habituales son los que de manera continua desarrollan conductas gravadas y que por lo regular omiten sus responsabilidades como contribuyentes.

Tipos y formas de Evasión Fiscal

De acuerdo a Cosulich (1983) externa que, los tipos de evasión de impuestos se puede resumir en: La falta de inscripción en los registros federales, no realizar las declaraciones correspondientes, no pagar el impuesto enterado, es decir, omitir el pago, declarar de manera equivocada, o encubrir datos. De acuerdo con las maneras más frecuentes de la evasión, se localizan a los contribuyentes que no declaran o dejan de declarar, esta es una manera más ordinaria y se realizan de manera frecuente en los entes económicos. Varios contribuyentes que no enteran impuestos permanecen la mayor parte de su vida activa pero distante de la administración tributaria (Cosulich, 1983).

Por otra parte, se encuentran a los contribuyentes que no declaran correctamente, este se enfoca en la declaración de informes inexactos en las declaraciones de los tributarios lo que conlleva a una cuantificación errónea en la determinación de los impuestos. Este acto puede desarrollarse primeramente por la disminución de la base imponible, aumento ilegal de las deducciones, exenciones y traslación de la base imponible (Cosulich, 1983).

Con respecto a la morosidad del pago de los impuestos, éste se desarrolla cuando los tributarios no pagan el impuesto durante el plazo dictaminado por la ley (Cosulich, 1983). Por lo que Laban (2018) alude a la Revista Luxor Empresarial (2012) para indicar una serie de categorías para clasificar a los morosos. En la tabla 2 se muestra una breve clasificación de ello.

Tipos de morosos	Conceptualización	Autor
Morosos intencionales	Cuentan con la facilidad de realizar el pago, pero disponen en no hacerlo aun teniendo suficiente solvencia para pagar sus obligaciones fiscales.	(Laban, 2018).
Morosos fortuitos	Tratan de pagar y manifiestan el intento de realizarlo, pero no pueden. En esta clasificación se encuentran los de buena intención. No obstante, no disponen de buena liquidez para ejecutar el pago. Si tuvieran las posibilidades para pagar sus obligaciones, lo harían durante la fecha determinada.	
Morosos desorganizadas	Tienen la capacidad de pagar ya que cuentan con los recursos, pero no son sensatos por los impuestos que deben pagar. En esta clase están listos para saldar sus cuentas y no cuentan con una mala intención, pero por incompetencia y la indisciplina en su administración pasan desapercibido las obligaciones que tienen que pagar.	
Morosos negligentes	En esta categoría no se preocupan por lo que deben declarar. Descuidan las obligaciones que tienen que atender, más allá de estar pendientes de los deberes que anteponen otro tipo de actividades.	

Morosos intencionales	Cuentan con la facilidad de realizar el pago, pero disponen en no hacerlo aun teniendo suficiente solvencia para pagar sus obligaciones fiscales.	(Laban, 2018).
Morosos fortuitos	Tratan de pagar y manifiestan el intento de realizarlo, pero no pueden. En esta clasificación se encuentran los de buena intención. No obstante, no disponen de buena liquidez para ejecutar el pago. Si tuvieran las posibilidades para pagar sus obligaciones, lo harían durante la fecha determinada.	
Morosos desorganizadas	Tienen la capacidad de pagar ya que cuentan con los recursos, pero no son sensatos por los impuestos que deben pagar. En esta clase están listos para saldar sus cuentas y no cuentan con una mala intención, pero por incompetencia y la indisciplina en su administración pasan desapercibido las obligaciones que tienen que pagar.	
Morosos negligentes	En esta categoría no se preocupan por lo que deben declarar. Descuidan las obligaciones que tienen que atender, más allá de estar pendientes de los deberes que anteponen otro tipo de actividades.	

Fuente: Elaboración propia con información de Laban (2018)

Figura 1. Operaciones Simuladas de EDOS y EFOS.

Causas de la Evasión de los Impuestos

Por su parte, Licona (2011) muestra las causas de la evasión fiscal que lo determina como primordiales, comenzando con el costo beneficio de quien evade, donde el contribuyente comprende sus obligaciones fiscales y juiciosamente investiga la probabilidad de obedecer en absoluto o parcialmente. Por lo que, la evasión fiscal se evalúa por la disponibilidad de cumplir con el pago de los impuestos o evadir cierta parte o en su caso la totalidad de ella. De modo que, investigan la probabilidad de que la autoridad tributaria detecte la evasión y en consecuencia lo sancione. Previo a esto, se enfocan por los rendimientos, determinando la utilidad esperada por la contribución evadida. (Licona, 2011).

La siguiente causa es la escasa conciencia o cultura tributaria, la carente conciencia tributaria produce una idiosincrasia basada en uno de estos elementos, la noción de que los servidores públicos esconden los impuestos y la impresión de la escasa atención por parte de las autoridades fiscales ante las necesidades de los tributarios (Licona, 2011).

En otro orden de ideas, Licona (2011) cita a González (2003) para indicar que el sistema tributario poco transparente y complejo se da en el caso de los tratamientos preferenciales por lo que también son motivos de confusión e inquietud que incitan a los con-

tribuyentes a evadir. Lo que incumple con un sistema fiscal transparente. Como ejemplo, las facilidades administrativas a cierto tipo de contribuyentes (sector primario, transportistas) y las reglas misceláneas que emite el Servicio de Administración Tributaria (SAT), que en ocasiones confunden en la interpretación de una norma legal.

Los problemas de corrupción tributaria desarrollados por autoridades fraudulentas se efectúan mediante las siguientes actividades como lo son las devoluciones ilícitas, omitir evidencias, falsear documentos, eliminar documentos con deudas. Esto también implica los sobornos, y proceder como preferencia, conflicto de intereses, abusos de la influencia y poder al estar en cargos públicos, la deficiencia esquema de fiscalización y administración tributaria también se considera como causa de evasión (Camargo, 2005).

Regulación de la Evasión Fiscal

Se desarrolla evasión fiscal cuando un contribuyente desobedeciendo la ley, deja de contribuir en una parte o incluso en todo en el pago de los impuestos en el que está sujeta. Al infringir de manera voluntaria con el pago de los impuestos que le conciernen como contribuyente, estará efectuando un delito. Esta infracción origina una pérdida económica por lo que el contribuyente consigue una ganancia que no le pertenecía, cayendo en el delito de la defraudación fiscal. La evasión fiscal se entiende fácilmente que es el evadir el pago de impuestos, lo cual corresponde como delito de defraudación que se enfoca en el encubrimiento de los ingresos, simulación o aumento de las deducciones con el objetivo de evitar el pago de los impuestos que legalmente le competen al contribuyente (Barraza & Luque, 2013).

La Elusión Fiscal

La elusión fiscal, es asunto de consecuente inquietud para los fiscos en todo el mundo y más porque en la actualidad por causa de la variación en los esquemas ocupados por los contribuyentes para conseguir algunos beneficios en el aspecto que logren una reducción en el pago de los impuestos, sin incumplir abiertamente la ley, pero perjudicando su esencia y teleología (Estrada, 2022).

Las condiciones económicas en el país siempre han resultado difíciles para la mayoría de los ciudadanos con la duda hacia dónde queda el impuesto recaudado, para las personas físicas y morales no es un beneficio pagar impuestos, más bien, lo valoran como un castigo que por pánico o porque la situación no tenga otra salida, lo asumen como algo que, en vez de producir complacencia, sienten que dejan ir algo muy valioso; el fruto de su trabajo. El desprendimiento de ese dine-

ro se juzga como algo injusto, produciendo en los contribuyentes que efectúan su pago en tiempo y forma, enfado y frustración, al percibir que no todos pagan los impuestos (Revilla, 2021).

Con respecto a Matus (2017) hace referencia a que la elusión se desarrolla cuando el contribuyente a través de la regulación jurídica es impulsado a escoger la normativa jurídica que le proporcione mayor beneficio fiscal rehusándose a aquellas que conllevan una obligación fiscal mayor. De esta manera menciona que la elusión no infringe con la obligación tributaria, sino que lo previene inteligentemente.

Causas de la Elusión Fiscal

La elección de no contribuir en los impuestos, pagar poco o atrasarlo, resulta atrayente y en México, ese intento se refleja una vez que el contribuyente detecta en las leyes fiscales vulneraciones de principios y de reglas evidenciados en las leyes federales que no están adecuadas con la legislación fiscal aplicable y esta última, presenta deficiencias legislativas que limitan el proceder de las autoridades fiscales (Revilla, 2021).

Para los ciudadanos que comprenden, interpretan y adaptan las leyes fiscales federales, encuentran varios medios para eludir el pago del tributo, ya que en México existen las condiciones jurídico fiscales para que se lleve a cabo, y este se desarrolla por medio de tácticas que, aun cuando son cuestionadas, resultan legales y se utilizan por los contribuyentes para eludir el pago del impuesto (Revilla, 2021).

Formas de elusión Fiscal

Ochoa (2014) hace mención que las más importantes maneras de elusión fiscal internacional, ocurre mediante los llamados paraísos fiscales, determinados por la Ley del ISR en México, como los regímenes fiscales preferentes, y lo realizan aquellas regiones orientadas a captar empresas o capitales extranjeros mediante esquemas en la que no se ubican exigencia alguna respecto a las rentas del capital y aumentos del patrimonio, así como aquellos que, para determinar el ISR, cuentan con un sistema territorial excluyendo a las operaciones efectuadas fuera del territorio.

Regulación de la Elusión Fiscal

La elusión fiscal forma parte de un delito cuando el Ministerio Público Federal llegue a evidenciarlo indudablemente, dicho órgano público deberá probar el animus del actor, es decir, la intención del contribuyente, y en caso de que lo logre, entonces se habrá probado el delito, pero no como elusión, sino como defraudación fiscal (Montes de Oca, 2023).

La Defraudación fiscal

La defraudación fiscal es una cuestión de derecho penal que se opone al servicio tributario del gobierno mexicano por la desobediencia en las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes al no efectuar el pago concerniente a los impuestos, de igual forma la cultura misma de los ciudadanos al conservar sistemas habituales que generan corrupción, desconfianza en los diferentes ámbitos, deficiente gobernabilidad, arbitrariedad, y una administración insuficiente (Espinoza, 2016).

Al definir la figura jurídica de la defraudación fiscal se conoce como el fraude a la administración tributaria. La función del Estado con respecto a la recaudación de las contribuciones también implica que la misma autoridad hacendaria efectúe gestiones dirigidas a valorar el cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales en las que encuentran regulados los contribuyentes, aplicando facultades suficientes para sancionar tanto penal como administrativamente, las omisiones e irregularidades detectadas por la autoridad (Espinoza, 2016).

Por lo tanto, Centeno et al. (2021) explican el delito de defraudación fiscal, en el momento que la autoridad pública efectuando su función, detecta o comprueba que la información facilitada por el contribuyente es ficticio, y que de manera intencional proporcionó información errónea, con el objetivo de obtener beneficios para sí o para un tercero, quedando expuesto el intento de defraudar.

Regulación de defraudación fiscal

De acuerdo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (1996) en su información de Prensa 17/96 desarrollada en México, D.F el 30 de enero de 1996 a cargo del Licenciado Javier Ramírez Jacintos quien era el director de Procedimientos Penales de dicha Secretaría, manifestó que, la defraudación fiscal puede ser clasificada como genérica o específica, mencionando que la defraudación fiscal genérica se efectúa mediante el uso de engaños y se desarrolla por errores o por la omisión del pago del impuesto logrando generar ganancias ilícitas, encontrándose regulada en el artículo 108 del CFF. Por otro lado, expresó que, la defraudación fiscal específica consiste en varios comportamientos desde declarar ingresos acumulables menores a lo obtenido o estipulados de acuerdo con la ley hasta efectuar deducciones falsas, desarrollar erogaciones mayores a los ingresos enterados, regulándose en el artículo 109 en el CFF.

Defraudación Fiscal Genérica

Con referencia a lo explicado anteriormente, la defraudación fiscal está sujeta actualmente en el Código Fiscal de la Federación (2021) en el artículo 108 y de-

termina que desarrolla el delito de defraudación fiscal quien con base de engaños o aprovechamiento ilegal de errores disponga pasar por alto de forma total o parcial el pago de sus impuestos o en diferente manera logre algún beneficio ilegal perjudicando al fisco federal. De igual forma, se considerará que se realizó defraudación fiscal cuando se ubica ingresos que se deduzca de operaciones con recursos ilícitos.

Situaciones consideradas como delitos fiscales

Se determinará que se cometió delito fiscal cuando se originen supuestos como el uso de documentación apócrifa, cuando se omita de manera continua la expedición de comprobantes de acuerdo con las actividades que se realizan, solo en caso de que las disposiciones fiscales determinen la obligación de expedirlos, además de la presentación de datos falsos para poder recibir la devolución de contribuciones que no le corresponden de la autoridad fiscal, así mismo no contar con algún registro o sistema contable, de acuerdo con las obligaciones que estén sujetas a través de las disposiciones fiscales, al igual que registrar datos apócrifos en los registros o sistemas ya mencionados, pasar por alto las contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas, declarar datos falsos con la finalidad de poder reintegrar las contribuciones que no le correspondan, además de usar datos falsos para justificar o aminorar sus contribuciones y finalmente declarar ante el fisco pérdidas fiscales inexistentes, entre otros delitos que explica el artículo abordado (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

Penalización de la defraudación fiscal

El delito de defraudación fiscal cuenta con diversos tipos de penas dependiendo la gravedad del delito cometido, a continuación, se presentan algunas de las penas que marca el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (2021) cuando el monto defraudado no supere \$1,932,330.00 se determinará prisión de tres meses a dos años, por otro lado si el monto defraudado es superior a \$1,932,330.00 sin exceder a \$2,898,490.00 se sancionará con prisión de dos a cinco años, pero si el monto defraudado excede a los \$2,898,490.00 se aplicará una pena de tres a nueve años de prisión. Si en otro caso no se puede determinar la cantidad que se defrauda, se sancionara con una pena de prisión de tres meses a seis años o por el contrario el monto que se defrauda se repone en su solo pago de forma inmediata la pena podrá disminuirse hasta en un cincuenta por ciento.

Defraudación Fiscal Específica

En el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación (2021) hace alusión a las sanciones para quienes desarrollen infracciones de defraudación fiscal de acuerdo a lo siguiente, cuando efectúe deducciones engañosas o ingresos acumulables por montos inferiores a los realmente conseguidos en las declaraciones que entere para efectos fiscales. De igual manera se castigará a las personas físicas que perciban ingresos acumulables en un ejercicio fiscal por erogaciones superiores a los que se enteraron en su propio ejercicio y no puedan comprobar ante la autoridad hacendaria la diferencia en los plazos conforme con los procedimientos que manifiesta la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR). Por lo que, cuando el contribuyente evite notificar a la autoridad fiscal los montos que hubieran retenido o percibido por concepto de contribuciones de acuerdo con el plazo que la ley dictamine o perciban beneficios de subsidio o estímulo fiscal sin tener el derecho son acciones consideradas ilícitas y acreedoras de castigos.

Otras situaciones que se consideran susceptibles a sanciones son, el imitar contratos o actos percibiendo un beneficio de estos en contra del fisco, así como evitar pagar el impuesto correspondiente y omitir presentar por más de doce meses declaraciones definitivas, al igual que las de un ejercicio fiscal que dictaminen las leyes fiscales. Por otro lado, emplear para efectos fiscales comprobantes digitales que no contengan los requisitos necesarios que se mencionan en el artículo 29 y 29-A del presente Código como lo son: Certificado de firma electrónica avanzada vigente, tramitar ante el SAT un certificado para uso de sellos digitales, cumplir con la clave del Registro Federal del Contribuyente, nombre o razón social, régimen en el que se encuentren tributando de acuerdo a la LISR así como cumplir con cualquier especificación que se considere indispensable en materia de informática que considere necesario el SAT son actos valorados por el fisco merecedores de recibir la sanción necesaria.

NUEVAS TENDENCIAS DE LA EVASIÓN FISCAL

Mediante el empleo de los instrumentos tecnológicos con los que se cuenta en la actualidad en materia fiscal, lamentablemente han creado elementos evasivos de contribuciones, como lo son las empresas facturadoras de operaciones simuladas (EFOS), así como las empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS). A causa de estas nuevas tendencias de evasión, sus actos o actividades han estropeado en la base gravable, generando una amenaza en la recau-

dación del sistema tributario, así como en la justicia y equidad con la que los ciudadanos pagan sus contribuciones (Murcia et al. 2019).

Operaciones Simuladas

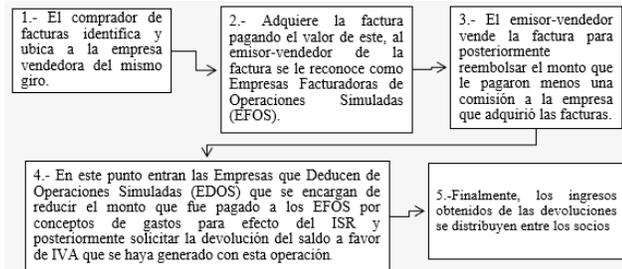
El artículo 69-B del Código Fiscal Federal, va enfocado a procedimientos para sancionar y neutralizar a los contribuyentes que realicen fraudes tributarios a través del tráfico de comprobantes fiscales. Es decir, las autoridades fiscales tienen la facultad de combatir el tráfico de comprobantes fiscales que tiene como objetivo favorecer a las operaciones inexistentes. Es así como se establece un mecanismo con el que las autoridades fiscales podrán detectar y sancionar a todo aquel que esté implicado en la emisión de comprobantes que amparen operaciones inexistentes (Camacho, 2018).

Con respecto a lo anterior, en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (2021) establece que si algún contribuyente es detectado por la autoridad fiscal que ha estado emitiendo comprobantes que no cuenten con los requisitos necesarios como lo son los activos, el personal, la infraestructura directa o indirecta en donde se presten servicios, se produzcan o comercialicen bienes, se entenderá que no existen operaciones materializadas en dichos comprobantes. Por consiguiente, les notificarán del supuesto de operaciones inexistentes ante su cuenta del buzón tributario que revisan en el portal del SAT, al igual que la publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) de sus datos fiscales de identidad, con la finalidad de que aquellos contribuyentes que tuvieron operaciones con ellos y se encuentren en esta situación tengan la oportunidad de presentar documentación e información que consideren adecuada y necesaria para desvirtuar dichos hechos ante la autoridad fiscal, teniendo un plazo de 15 días contados en el momento que reciban la última notificación.

Camacho (2018) opina que la adición de este artículo va principalmente centrado a sancionar y neutralizar la venta o tráfico de facturas electrónicas. Es así como la propuesta se dirige en la atención de los contribuyentes que llevan a cabo fraudes tributarios por medio del tráfico de comprobantes fiscales, así como de quienes los adquieren o venden y quienes de alguna forma se benefician de este tipo de actividad sacando un provecho económico ilegal.

Hoy en día, las autoridades fiscales ya disponen de procedimientos especiales para combatir la evasión fiscal mediante la expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, pero

evidentemente no se lleva a cabo de manera correcta este procedimiento, dando como resultado la inclusión a la lista negra a contribuyentes que no son emisores de operaciones simuladas, viéndose estos afectados (Calva et al., 2007). Enseguida, se muestra la forma de operatividad de las operaciones simuladas tanto de los EFOS como de los EDOS.



Fuente: Elaboración propia con información de ContadorMx.com

Con lo previsto en el artículo 69-B del CFF, la estrategia de publicar la lista negra de las empresas “fantasma” ha sido innecesaria, debido a que estas empresas al ser creadas específica y necesariamente para simular operaciones no les afecta en nada ser exhibidas como EFOS, más bien lo que les conviene es desaparecer la empresa y para posteriormente constituir una nueva empresa de tal forma que puedan sustituir la que el SAT ya detectó y publicó en la lista negra. Por lo que se estima que la vida promedio de los EFOS es de quince meses (García et al., 2023).

Actualmente se usan las operaciones simuladas para disminuir la base imponible de los impuestos a través del aprovechamiento de mecanismos de contratos y facturas electrónicas que aparentan ser legales para poder generar un saldo a favor de sus impuestos (Murcia et al. 2019).

Murcia et al., (2019) menciona que ya no solo basta con que los contribuyentes cumplan los requisitos de comprobantes fiscales para que se pueda aplicar el efecto fiscal que se pretende, sino que además se debe demostrar que los acreditamientos o las deducciones que realizan los contribuyentes provienen de operaciones reales, existiendo la materialidad. A su vez Cornejo et al. (2021) opinan que un CFDI no es del todo suficiente para avalar las acciones de compra-venta, si no que se necesita todo lo que sirva para comprobar que el acto mercantil se realizó de manera legal y transparente para que la autoridad fiscal tenga la facultad de solicitar los documentos necesarios para comprobar que las operaciones son reales.

Barajas et al. (2011) expresan algunos motivos o razones por la que los contribuyentes emiten facturas apócrifas, siendo las más importantes, el interés por disminuir el impuesto al ingreso por medio del incremento de los gastos deducibles (disminuir la base gravable),

el reembolso de IVA, la reducción del monto de IVA a pagar mediante el aumento ficticio del uso de insumos a acreditar, la alteración de la tasa de IVA aplicable, solo por mencionar algunos.

Por otro lado, López et al. (2019) se describen los requisitos del SAT para ser considerado como empresas con operaciones existentes, el contribuyente debe probar sus operaciones. Primeramente, se debe de contar con un acta constitutiva, así como actas de asamblea, contratos de arrendamiento del lugar donde realiza su actividad y comprobantes expedidos a sus clientes, de ahí llevar el registro contable y auxiliar de la entidad, se debe tener pólizas de ingresos, egresos y diario para amparar que sus operaciones son reales, así como elaborar balanzas de comprobación, estados de resultados, entre otros, indicadores financieros para determinar la situación de la entidad. Posteriormente dar a conocer el estado de las operaciones para con terceros de las declaraciones informativas de operaciones con terceros (DIOT), por lo que hay que tener los comprobantes fiscales digital por internet (CFDI) para amparar las operaciones de la entidad, así como contar con los medios con los que se realizan pagos como lo son el dinero en efectivo, tarjetas de débito o crédito, cheques, transferencias bancarias y cualquier documentación comprobatoria.

Además, se debe contar con contratos o documentos que confirmen las operaciones de la entidad como documentos fiscales, alta en la seguridad social, libros contables, entre otros, los estados de cuenta bancarios, como contratos de aperturas de cuentas, anversos y reversos de cheques, tarjeta de firmas, incluso poseer una relación de los activos o mejor conocido como conjunto de bienes, derechos y otros recursos que posee una compañía explicando si son rentados o si son propios y la documentación que ampare esto, así mismo, contar con un control de inventarios o existencias de un almacén, tanto en la entrada, salida o permanencia y de la documentación que lo confirme (López et al. 2019).

Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS)

Los EFOS son aquellas empresas que generan facturas ficticias y/o apócrifas las cuales aparentan la venta de productos o servicios con el objetivo de generar gastos para el beneficio de otras empresas, evitando el pago de contribuciones para posteriormente cometer evasión de impuestos (SAT, 2023). Mientras que Encarnación et al. (2018) mencionan que los EFOS son aquellas empresas que emiten comprobantes fiscales, con los cuales tratan de amparar la realización de operaciones que son inexistentes.

Al inicio, el esquema de los EFOS tenía la finalidad de utilizar comprobantes apócrifos, con el objetivo de deducir y acreditar las cantidades que aparecían en los mismos, sin tener que pagar las cantidades que se reflejaban en ellos. Cuando los controles de seguridad y requisitos que la autoridad fue implementando a través de diversas reformas con el objetivo de evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, se obtuvo la disminución de recurrir a esta práctica temporalmente. No obstante, este tipo de prácticas ilícitas fue evolucionando, llevando así a los contribuyentes que evaden impuestos a acudir a un sistema más diverso, para finalmente obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal (Camacho, 2018).

A continuación, Camacho (2018) muestra las características o patrones de conducta que presentan los EFOS exponiendo que, su objeto social es muy amplio por lo que les permite ofrecer a sus clientes diversos comprobantes fiscales que contengan conceptos que puedan pasar desapercibidos dentro de las actividades predominantes de ésta. Estos emiten comprobantes fiscales respecto a operaciones que no se realizaron y expiden comprobantes fiscales cuya contraprestación pagada es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones. Por lo tanto, no cuentan con el personal apto y suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales, ni tampoco cuentan con activos adecuados y suficientes para que se lleven a cabo las operaciones que se mencionan en los comprobantes fiscales.

Otras de las características con respecto a las conductas de los EFOS es que, perciben ingresos que no son proporcionales a las características de su establecimiento y las cuentas bancarias o de inversiones con las que cuentan se encuentran activas durante un tiempo determinado, para posteriormente ser canceladas o las dejan con saldos muy pequeños después de haber manejado cantidades muy altas. Estas empresas tienen establecidos sus domicilios en lugares que no corresponden al que se muestra ante el RFC lo que hace difícil su acceso, por tanto, solo se encuentran activas durante cierto período y después se vuelven ilocalizables. Inclusive abren cuentas bancarias para utilizarlas, después de un tiempo estas cuentas se cancelan, los ingresos del ejercicio de que se trate son similares a sus deducciones o bien, éstas son mayores por margen mínimo, dejando en evidencia sus irregularidades. Finalmente, los servicios que prestan y los servicios que reciben son casi por los mismos montos, por lo que, tienen en común los mismos domicilios que otros contribuyentes que igualmente son prestadores de servicios (Camacho, 2018).

Tosca et al. (2022) explica que los EFOS son entidades que expiden facturas para que las personas físicas o personas morales tengan la posibilidad de obtener deducciones mayores, para más adelante evitar pagar de manera apropiada la contribución, así mismo este tipo de empresas cambian de domicilio fiscal constantemente y no cuentan con infraestructura para poder estar en operación. Sin embargo, este tipo de sistemas de evasión fiscal son una gran problemática para el correcto desarrollo de la cultura contributiva, debido a que los contribuyentes al contar con una forma de evitar el pago correcto de sus impuestos terminan por adquirir estas facturas y poder disminuir la contribución que se tiene que realizar.

Cuando el SAT detecte que existen empresas o algunos contribuyentes que estén expidiendo comprobantes y que no cuenten con la infraestructura ya sea de forma directa o indirecta, para ofrecer productos, comercializar, entregar los bienes que respaldan tales comprobantes o bien brindar servicios y que dichos contribuyentes no se encuentren localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones que respalden los comprobantes. Por consiguiente, este acto ilícito se sanciona con hasta nueve años de prisión de acuerdo al artículo 113 Bis CFF (SAT, 2023).

El artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación (2021) expresa que se sancionará desde dos a nueve años de prisión, al que por cuenta propia o en provecho de otra persona, emita, venda, adquiera o compre algún comprobante fiscal que de alguna forma respalden operaciones aparentemente falsas, inexistentes o maniobras jurídicas simuladas. De igual modo se sancionará con el mismo tipo de pena a todo aquel que conociendo lo anterior, publique o permita la obtención de comprobantes fiscales inexistentes. Por último, es conveniente mencionar que cuando el delito lo cometa un funcionario público que se encuentre en ejercicio de sus funciones, este será destituido de su cargo y será inhabilitado desde uno a diez años para que no pueda desempeñar ninguna comisión o cargo público.

Contribuyentes incorporados en la "lista negra" del SAT

El 08 de noviembre del 2021, se encontró publicada en la página de internet del SAT una lista negra que contenía más de diez mil novecientos contribuyentes considerados emisores definitivos de operaciones inexistentes, es indispensable mencionar a los contribuyentes que continuamente deben de verificar este listado para descartar que alguno de sus proveedores

de bienes o prestadores de servicios se encuentre dentro en este listado (Blas et al., 2022).

De acuerdo a los datos emitidos por el SAT (2023) el día 31 de julio de ese año se encontraron 12,698 contribuyentes incorporados a la lista negra, de los cuales el 86% eran definitivos, es decir contribuyentes que proporcionaron evidencia insuficiente o la omitieron, comprobando así la existencia de operaciones simuladas, por otro lado el 8% fueron desvirtuados, en pocas palabras los contribuyentes aportaron las evidencias necesarias para confirmar la existencia y materialidad de sus operaciones, mientras que el 3% se consideraron presuntos debido a que estos contribuyentes aún se encuentran pendientes de entregar evidencia necesarias para poder desvirtuarse, finalmente el 3% restante aplicó algún medio de defensa y tuvieron sentencias favorables, gracias a que estos contribuyentes presentaron pruebas de su posible presunción de operaciones inexistentes, probando que no cometieron ninguna irregularidad para posteriormente obtener una sentencia favorable. A continuación, se muestran las siguientes gráficas donde se comparan el año 2021 y 2023 respecto a los contribuyentes que se encontraron agregados en las listas negras.

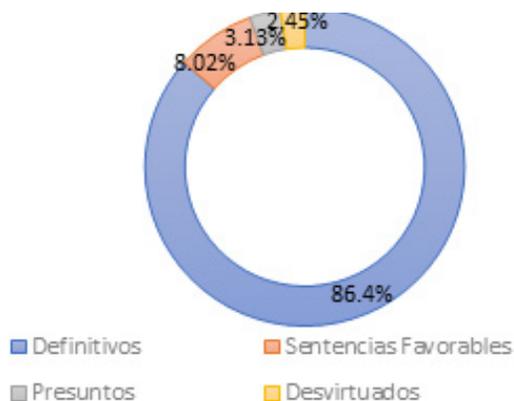


Figura 2. Contribuyentes agregados a la lista negra 2021 lista negra 2023

Fuente: Blas et al. (2022)

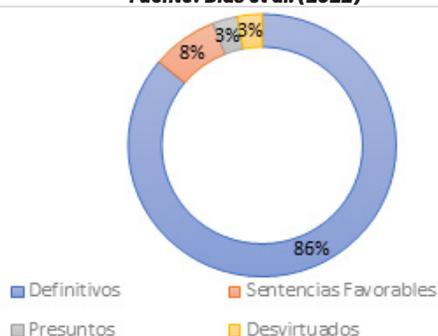


Figura 3. Contribuyentes agregados a la lista negra 2023

Fuente: Elaboración propia con base en datos publicados por el SAT (2023)

Expresa que las empresas facturadoras de operaciones simuladas no son recientes, debido a que anteriormente ya se utilizaba este sistema de evasión fiscal, solo que, en vez de emitir un CFDI, las empresas usaban una serie de folios fiscales falsos y llenaban estas facturas en papel con la venta de algún bien o servicio que nunca ocurrió y lo que realmente se vendía era el papel que contenía un folio fiscal (Pérez, 2020).

Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS)
Se conoce como EDOS a las entidades que adquieren comprobantes fiscales falsos, para poder contabilizar las transacciones que fueron realizadas por los EFOS con el fin de registrar gastos inexistentes o comprobar gastos deducibles para utilizarlos en su declaración y de esta forma solicitar devolución de saldos a favor (Servicio de Administración Tributaria, 2023).

Algunas de las características de los EDOS es que reciben el reembolso directo del comprobante fiscal que adquirieron a través de un tercero, menos el monto de las comisiones cobradas, para finalmente deducir o acreditar, para finalmente terminar con el ciclo de tráfico de comprobantes (López et al., 2019).

Por otro lado, Tosca et al. (2022) mencionan algunas características de los EDOS como lo es tener un proveedor o varios con características de EFOS, algo que los hace muy notorios es que siempre cumplen en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales además de deducir cantidades muy grandes casi siempre por concepto de servicios para luego solicitar la devolución del IVA, otra característica más es que reintegran montos por bienes o algún servicio recibido. Finalmente reintegran las comisiones que van desde un 5% hasta un 16% en donde las empresas que facturan operaciones simuladas ganan una comisión sobre el importe del CFDI que emitieron, siendo una cantidad menor a lo que se desembolsaron los EDOS por la factura que recibieron respaldando una operación ficticia de compra - venta, donde el fisco se ve afectado al perder los montos no pagados de IVA e ISR por los comprobantes de los EDOS.

A manera de resumir y ejemplificar los conceptos de elusión, evasión y defraudación fiscal, se agrega el siguiente cuadro:

Tabla 3

Clasificación de la Elusión, Evasión y defraudación fiscal.

Acciones	Definición	Ejemplos
Elusión fiscal	Conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma (Real Academia Española, 2023).	Aprovechar las formas de tributación, deducciones y/o facilidades que propone el SAT.
	Es una forma de evitar el pago de impuestos de manera legal o pagar lo menos posible, aprovechando y utilizando al máximo las oportunidades o ambigüedades de las leyes fiscales. A diferencia de la defraudación fiscal y la evasión de impuestos, la elusión fiscal no es ilegal, pero puede ser considerada poco ética.	Adquirir un bien en una zona de baja imposición. Establecer un negocio en una zona de baja tributación. Utilizar los paraísos fiscales.
Evasión fiscal	Incumplimiento culpable de la obligación tributaria válidamente surgida de la realización del hecho imponible (Real Academia Española, 2023).	No declarar todos los ingresos obtenidos de una actividad económica, que en la mayoría de los casos son de ventas cobradas en efectivo a clientes que no les expiden un comprobante fiscal.
	Es una forma de evitar el pago total o parcial de impuestos de manera ilegal, ocultando la información e ingresos reales a las autoridades fiscales. Es ilegal y puede ser castigada con multas e incluso con prisión.	No declarar todos los bienes o ingresos obtenidos en el extranjero.
	Respecto a la conducta del contribuyente en la mayoría de los casos se sanciona en la esfera administrativa, por un simple incumplimiento de una obligación y no reviste características de gravedad y peligro.	No presentar las declaraciones fiscales (provisionales, definitivas o anuales) en el plazo establecido. No pagar los impuestos de manera total.
Defraudación fiscal	Se establece que "Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal" (Código Fiscal de la Federación, 2021, Artículo 108).	No declarar todas las ventas o ingresos obtenidos de una actividad económica por la omisión en la expedición de comprobantes fiscales.
	La omisión total o parcial de alguna contribución comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.	El uso datos o documentación falsa o infladas para deducir más gastos, reducir la base imponible, acreditar o disminuir contribuciones.
	Existe el engaño de manera dolosa a la autoridad fiscal recaudadora para no hacer los pagos de los impuestos que le corresponden de manera legal.	No declarar todos los bienes o ingresos obtenidos en el extranjero.
	Es ilegal y puede ser castigado con multas e incluso con prisión. La esfera jurídica también se considera en el derecho penal.	No llevar contabilidad.
		Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas. Declarar pérdidas fiscales inexistentes. Utilizar esquemas de simulación, inclusive en lo laboral.

Fuente: Elaboración propia con información de Real Academia Española (2023) y Código Fiscal de la Federación (2021).

CONCLUSIONES

Considerando datos reales sobre las causas en la evasión fiscal que realizan algunos contribuyentes, se concluye lo siguiente:

1.- El contribuyente puede apostarle a declarar en ceros, o pagar de manera parcial o total, fuera del plazo, considerando el costo beneficio con la aplicación de estrategias legales o ilegales, y considerando la probabilidad de que la autoridad tributaria no detecte la evasión. Pero eso puede crearle en algún momento unas multas que pudieran afectar su patrimonio.

En la administración fiscal federal del último gobierno federal en lo que corresponde al Servicio de Administración Tributaria (2023), no han bajado la guardia en materia de fiscalización y recaudación coaccionada. Se ha caracterizado por fiscalizar a los grandes contribuyentes originando en cascada, hacia abajo, la misma sentencia a contribuyentes medianos, pequeños y micros.

Por ejemplo, en los actos de fiscalización, en los grandes contribuyentes, de enero a junio de 2023 se ha recaudado 4.6 veces más que lo que se recaudaba en el año 2018. En los demás contribuyentes, son 3.2 veces más que en 2018. Es decir, que el compromiso de la administración federal en sus programas sociales no cesa, por ello es, de vigilar, fiscalizar y recaudar más recursos para los compromisos de sus políticas públicas. Con base en los estudios de opinión pública del SAT, 84% de los contribuyentes consideran que es eficiente para combatir la evasión fiscal, siendo un indicador de mejora. Además, se mejoró el indicador de rentabilidad promedio que se refiere a los ingresos obtenidos por cada peso invertido en la fiscalización (Servicio de Administración Tributaria, 2023).

Actualmente, al cierre del primer semestre de 2023 alcanzó el importe de 212.9 pesos por cada peso invertido en dichos actos. Es decir, el SAT cada vez es más eficiente, eficaz y rentable en la actividad de recaudación por actos de fiscalización a contribuyentes evasores y defraudadores. La eficiencia recaudatoria es considerada por los ingresos tributarios netos producto de las actividades de control desarrolladas por el SAT, así como de aquellas encaminadas a facilitar el cumplimiento voluntario (Servicio de Administración Tributaria, 2023).

2.- Los contribuyentes en la escasa cultura contributiva. La cultura contributiva puede verse sobre dos factores: la cultura fiscal y la moral tributaria. En cuanto a la cultura fiscal, se considera la frase "Haz el bien sin mirar a quién", es decir, que como se describe en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2022) en el artículo 31 fracción cuarta, inicia

con el verbo "contribuir" y, bajo ese contexto, se interpreta en la manera de concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin. El SAT aplica la eficiencia recaudatoria bajo tres contextos: la primera es el cumplimiento de obligaciones y presentación de declaraciones de manera adecuada; la segunda es la vigilancia oportuna que considera la identificación de situaciones atípicas, inconsistencias y así promover su corrección; y la tercera, la cobranza coactiva mediante acciones persuasivas e invitaciones a regularizarse. Como se observa, la cultura fiscal inicia de manera personal y se tiene que incrementar, y el SAT sigue aumentando su eficiencia recaudatoria.

La moral tributaria es la conciencia del contribuyente traducida en la motivación interna para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de manera voluntaria, y, el cuidado de que el Estado aplique los recursos al gasto público de forma eficiente, equitativa, responsable y transparente, por lo que ésta se extiende no solo al contribuyente si no también al Estado como ente regulador de la obligación tributaria (Rodríguez, 2021).

Corresponde a los contribuyentes y a quienes desempeñan los cargos públicos en el sistema tributario, así como a los responsables de aplicar el gasto público, cumplir con sus obligaciones de forma consciente e inteligente, de tal manera que la voluntad sea el eje rector que avale el crecimiento en la recaudación y no el poder coercitivo.

La situación que afecta de manera negativa a este concepto es cuando el poder ejecutivo a través del presidente de la república y/o el gobernador de una entidad federativa y/o el presidente municipal en turno, en el desarrollo de sus encargos, puedan obstinarse en realizar obras, eventos o acciones que sean ostentosas, caras, populistas, dejando a un lado otras que sean prioritarias para el buen vivir (Rodríguez, 2021).

3.- Sistema tributario poco transparente, complejo, cambiante en sus formas de tributación. Como ejemplo, se considera la Figura 4, con datos de 2010 a 2023, en donde se proyecta en primer lugar que en dicho periodo hubo un régimen de pequeños contribuyentes (REPECO) vigente hasta 2013 e igualmente un régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales (Intermedio). Continuando en enero de 2014, el régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales (Actividad Empresarial y Profesional) e iniciando el régimen de incorporación fiscal (RIF), en donde actualmente se cuenta con un padrón con ciertas características y requisitos cumplidos. Posteriormente, en junio de 2020, se crea el régimen de los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares (Plataformas Digitales) y por

último en enero de 2022 inicia el régimen simplificado de confianza.

Es decir, en el sistema tributario son muy cambiantes las formas de tributación, que en el ejemplo que se describe afecta a los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales, teniendo como resultado la baja en el padrón (Registro Federal de Contribuyentes) y afectando en la evasión fiscal, originando que en el periodo descrito solo se haya incrementado 1.8 millones de contribuyentes del sector en casi 14 años.

Figura 4. Contribuyentes personas físicas en actividades empresariales



Fuente: Datos abiertos SAT (2010-2023). Elaboración propia.

Por otro lado la teoría empleada en esta investigación se basa en la teoría del Triángulo del Fraude de Creese (1961) donde se indica que su finalidad principal es evaluar los motivos por los cuales un individuo dispone participar en un fraude, considerando tres tipos de elementos como lo son: el poder, la oportunidad de cometerlo y la racionalización, esta teoría se adapta por lo general en el sector empresarial de México teniendo alusión con el tema de investigación: Evasión, elusión y defraudación fiscal en México, ya que la evasión ha originado un gran problema en la recaudación de contribuciones y es complicado eliminar por completo esta práctica, no obstante se puede prevenir, combatir e incluso disminuir conociendo los factores que motivan a los contribuyentes a realizar fraudes fiscales y aprovecharse de lagunas en las leyes mexicanas.

PROPUESTAS

Amieva (2004) promueve el principio de la capacidad de pago, indicando que un sistema fiscal es equitativo cuando los impuestos pagados por los contribuyentes evidencian la capacidad de pago, cuantificadas en términos de abundancia, ingreso o consumo. De manera que, dicho principio incorpora el problema de la repartición del ingreso, destinando dos disposiciones

fundamentales que son la equidad horizontal y equidad vertical. Con respecto a la equidad horizontal se refiere a que dos individuos "iguales", que tienen el mismo ingreso imponible, deberán atribuirse el mismo impuesto. La equidad vertical se refiere a que dos individuos "desiguales", con diferentes grados de ingreso imponible, estarán condicionados a pagar distintos montos de impuestos.

La falta de equidad horizontal desnivela la repartición de recursos y aumenta la evasión fiscal. La evasión es resultado de la inequidad horizontal, ya que la carga fiscal se destina sobre los contribuyentes cumplidos, aun cuando el disfrute de los servicios públicos sea para todos. Es importante que el contribuyente descubra que el sistema tributario es equitativo para que no evadan los impuestos (Amieva, 2004).

Con respecto al índice de percepción de la corrupción desarrollada por Transparency International (2019) indica en una de sus recomendaciones para reducir la oportunidad de que ocurra la corrupción política, que es indispensable acabar con el trato preferencial, donde los gobiernos deben establecer estrategias para asegurar que la prestación de servicios y la repartición de los recursos públicos no se desarrollan por intereses personales o solamente están destinados para grupos de intereses. De esta manera permite que los ciudadanos consideren que los gobiernos realmente son justos y orientan a que desarrollen sus declaraciones de una manera más confiada.

Para regular la evasión, elusión y defraudación fiscal se cuentan con una serie de leyes y reglamentos como lo son el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2022) en donde se dispone que es obligación de todos los ciudadanos mexicanos aportar a los gastos públicos de la federación, Ciudad de México, entidad federativa o municipio en donde residan, así mismo, el artículo primero del Código Fiscal de la Federación (2021) establece que es obligación de las personas físicas y morales contribuir para los gastos públicos, en los artículos 108 y 109 detallan al delito de defraudación fiscal, por otra parte en el artículo 69-B hace frente al combate de la evasión fiscal, pero este no alcanza del todo a combatirlo, debido a que el artículo no se aplica la auditoría de manera eficaz en contrataciones públicas y es insuficiente para denunciar delitos de corrupción gubernamental. Por lo tanto, se debe promover la cultura tributaria como requisito indispensable desde la educación primaria y hasta la educación superior en sus distintos programas educativos.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Amieva Huerta, J. (2004). *Finanzas Públicas en México*. Porrúa.
- Barajas, S., Campos, R., Sobarzo, H., & Zamudio, A. (2011). *Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación*. México: El Colegio de México., 154.
- Barraza Díaz, S. M., & Luque Rojas, J. M. (2013). *Evasión fiscal en México*. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Bencomo, T. (2019). *Ética, educación y cultura tributaria / Ethics, education and tax culture*. Revista ARJÉ Edición Especial, 13(25), 371-389.
- Blas Flores, J. O. B., Ojeda Orta, M. E. O., & Plazola Rivera, M. S. P. (2022). *Materialidad de las operaciones ante la autoridad fiscal / Materiality of the transactions before the tax authority*. Universidad & ciencia, 11, 180-190.
- Cajigas R., M., Ramírez, E., & Granados, I. (2007). *Minimizar elusión para incrementar ingresos fiscales*. El Hombre y la Máquina, 29, 22-35.
- Calva, J. L., Gutiérrez, G. A., Astudillo Moya, M., & Barcelata Chávez, H. (2007). *Finanzas públicas para el desarrollo (Primera Edición, Vol. 5)*. UNAM. https://www.google.com.mx/books/edition/Finanzas_p%C3%BAbllicas_para_el_desarrollo/YDn66s4GBNcC?hl=es-419&gbpv=1&kptab=overview
- Camacho Fuerte, R. (2018). *Planeación Fiscal y Defensa del 69 B y 69 B BIS del CFF.pdf: Vol. I (Primera edición)*. Tegra Editorial SA de CV. <https://www.tegra.com.mx/images/files/nuestras-publicaciones/2018/Libro-Planeacin-Fiscal-y-Defensa-del-69-B-y-69-B-BIS-del-CFF.pdf>
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021). *Código Fiscal de la Federación*. Diario Oficial de la Federación. www.diputados.pdf.com
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2022). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Diario Oficial de la Federación. www.diputados.pdf.com
- Cámara de Diputados LXV Legislatura. (2022). *Centro de estudios de las finanzas públicas (034)*. <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2022/notacefp0342022.pdf>
- Camargo Hernández, D. F. (2005). *Evasión fiscal: un problema a resolver*. eumed.net. <https://www.eumed.net/libros-gratis/2005/dfch-eva/115.pdf>
- Casares, E. R., García S., M. G., Ruiz G., L. A., & Sobarzo, H. (2015). *Distribución Del Ingreso, Impuestos Y Transferencias En México*. Trimestre Económico, 82(327), 523-558. <https://doi.org/10.20430/ete.v82i327.176>
- Centeno Maldonado, P. A., Yuqui Villacrés, C. S., Guerra Alomía, F. M., & Macazana Fernández, D. M. (2021). *Defraudación tributaria: Un atentado al interés general*. Revista Universidad y Sociedad, 13(2), 50-56.
- Centro de Investigación Económica y Presupuestaria A.C. (2016). *Introducción al sistema fiscal mexicano*. Auditoría Superior de la Federación.
- Cornejo Martínez, S. Z., García García, M. D. C., Chávez Cruz, E., & Colorado Colorado, R. (2021). *Obligaciones de la materialidad en operaciones de los contribuyentes*. Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales, 12. <https://doi.org/10.25009/hccs.v0i12.18>
- Cosulich Ayala, J. (1983). *La evasión tributaria*. Proyecto regional de política fiscal CEPAL-PNUD, 39.
- Creese, D. R. (1961). *PRISON - STUDIES IN INSTITUTIONAL ORGANIZATION AND CHANGE | Office of Justice Programs*. U.S. Department of Justice Office of Justice Programs. <https://www.ojp.gov/ncjrs/virtual-library/abstracts/prison-studies-institutional-organization-and-change>

Cruz Pérez, C. G. (2022). Defraudación Fiscal en las Empresas Privadas en Tabasco. Revista de Investigación Académica Sin Frontera: División de Ciencias Económicas y Sociales, 38, Article 38. <https://doi.org/10.46589/rdiasf.vi38.511>

Davizon Corrales, G. (2014). Legalidad de los Paraísos Fiscales y la Elusión Fiscal en México. RECAI Revista de Estudios en Contaduría, Administración e Informática, 3(8), 86–101.

Daza Mercado, M. A., Sánchez Sierra, A., & Lemus Arellano, M. (2020). Ética tributaria en México, reflexiones sobre su aplicación práctica. Proyecciones, 14, Article 14. <https://doi.org/10.24215/26185474e012>

Delfín Ortega, O. V., Hernández Barriga, P., & Ramírez Sepúlveda, N. (2016). La Evasión Fiscal del IVA en México 2004–2013. Revista Nicolaita de Estudios Económicos, 11(2), 61–79. <https://doi.org/10.33110/rnee.v11i2.214>

Dueñez Mejía, M. J. (2015). México, los impuestos y su impacto en la economía por la baja recaudación. Universidad Michoacana de San Nicolás De Hidalgo.

Encarnación Torres, S. del P., Serrano Domínguez, H., Trejo Kuri, E. Y., & Salvador Flores, A. (2018). Los Comprobantes Fiscales y las Operaciones Inexistentes del Artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación. Academia Journals, 10(3), 1009–1014.

Espinosa Leal, I. P. (2016). Evolución legislativa de la defraudación fiscal. Archivos de Criminología, Seguridad Privada y Criminalística, 6(16), 131–141.

Estrada Avilés, M. (2022). La cláusula general antielusión prevista en el Artículo. -A del Código Fiscal de la Federación: Una nueva dimensión del Derecho Fiscal en México. Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, 32.

Favila Tello, A., & Armas Arévalos, E. (2018). Determinantes de la recaudación estatal de impuestos en México. Paradigma económico. Revista de economía regional y sectorial, 10(1), 155–174.

García Requenes, J. I. G., Salcedo Triana, O., Ruiz Romo, D., Delijorge González, G. D. P., Briones, R. M., Paredes Berumen, L. E., Rivera Cornejo, R. A., & Villela Varela, M. E. (2023). Empresas fantasma. Brazilian Journal of Development, 9(2), 7537–7551. <https://doi.org/10.34117/bjdv9n2-093>

Herbas -Torrico, B. C., & Gonzales-Rocha, E. A. (2020). Análisis de las causas del cumplimiento y evasión tributaria: Evidencia de Bolivia. Revista Perspectivas, 46, 119–184.

Jiménez, M. I. (2003). Causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas. Revista del Centro de Investigación, 5(20), 77–90.

Laban Amasifuen, R. G. (2018). Evaluación de la morosidad en los tributos municipales, municipalidad provincial de Iambayeque. Propuesta de mejora en la recaudación tributaria períodos 2016–2017. Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016. (2016).

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023. (2023).

Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2021).

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. (2021).

Ley del Impuesto sobre la Renta. (2021).

Licon Vite, C. (2011). Estudio sobre la evasión y la elusión Fiscal en México. Serie verde temas económicos. http://biblioteca.diputados.gob.mx/janium/bv/cedip/lxi/esteva_elufis_mex.pdf

López Macías, K. C., Valle Escobedo, R. M., valle Escobedo, H. D., & Torres Flores, R. (2019). Guía para evitar ser considerados como Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS). *EDUCATECONCIENCIA*, 22(23), Article 23. <https://doi.org/10.58299/edu.v22i23.49>

Marcelino Junior, J. (2021). La Lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional como fuente de financiación del Desarrollo Sostenible. *Revista de Educación y Derecho*, 21. <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.32162>

Matus Fuentes, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley No 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Lus et Praxis*, 23(1), 67–90.

Montes de Oca Romero, B. E. (2023). Delitos fiscales, elementos básicos del procedimiento penal. *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 33, 126.

Moreno, D. E., & Moreno, S. E. (2014). La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma. *Derecho & Sociedad*, 43, 151–167.

Murcia López, L., Vega Zárate, C., & Sánchez García, D. L. (2019). Alcance de las operaciones simuladas en México como un nuevo esquema para la evasión fiscal: Un nuevo reto para el Estado. *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*, 11, 1–21. <https://doi.org/10.25009/hccs.v0i11.9>

Ochoa León, M. (2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 3(5). <https://ricea.org.mx/index.php/ricea/article/download/19/182?inline=1>

Peramo, J. C. (2016). Paraísos fiscales, riqueza offshore y evasión fiscal. Una estimación para España (1980-2013). *Papeles de Europa*, 29(1), 1–30. https://doi.org/10.5209/rev_PADE.2016.v29.n1.54073

Pérez, B. L. C. (2020). Mercado de facturas apócrifas en México: Un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión fiscal. *El semestre de las especializaciones*, 1(2), 305–357.

Ramírez Cedillo, E. (2007). Crítica a la estructura tributaria actual en México. *Contaduría y Administración*, 223, 113–134. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2007.620>

Real Academia Española. (2023). Diccionario panhispánico del español jurídico—Real Academia Española. *Diccionario panhispánico del español jurídico - Real Academia Española*. <https://dpej.rae.es/>

Revilla Cerrillo, E. S. (2021). La Elusión Fiscal por conflictos normativos en México [Universidad Iberoamericana Puebla]. <http://repositorio.iberopuebla.mx/licencia.pdf>

Rodríguez Arce, A. (2021). Moral tributaria y la corresponsabilidad del Estado. *Revista de investigación jurídica- Praxis de la justicia fiscal y administrativa.*, 29.

Rodríguez Mejía, G. (2001). Evasión fiscal. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. <https://doi.org/10.22201/ij.24484873e.2001.100.3673>

Rosas Rodríguez, B., & Demmler, M. (2020). El Servicio de Administración Tributaria y las multinacionales en México: Un juego de señalización de la evasión fiscal. *Entreciencias: diálogos en la sociedad del conocimiento*, 8(22), 1–18. <https://doi.org/10.22201/enesl.20078064e.2020.22.75413>

Sánchez Sánchez, A., & Covarrubias Cerda, T. M. (2019). Inmovilización de cuentas y demás valores financieros, medida cautelar del Código Nacional de Procedimientos Penales y su afectación fiscal, en México. *Revista de Ciencias Jurídicas*, 148, 43–72.

Sarduy Gonzáles, M. (2017). Enfoques de análisis de la evasión fiscal. Marco conceptual. *Cofin Habana*, 11(2), 367–386.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (1996). Información de presa 17-96. http://www.shcp.gob.mx/SA-LAPRENSA/doc_comunicados_prensa/1996/b17-96.html

Servicio de Administración Tributaria. (2023). Informe Tributario y de Gestión. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ITG_2023_2T.pdf

Servicio de Administración Tributaria. (2023). Sitio de Estadística. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html

Servicio de Administración Tributaria. (2023). Tipos de delitos | Contribuyentes [Gov.mx]. http://omawww.sat.gob.mx/Anticorrupcion/Paginas/td_contribuyentes.html

Tosca Magaña, S. A., Martínez Prats, G., & Silva Hernández, F. (2022). Intervención de las auditorías para la mitigación de EFOS y EDOS. *Investigación & Negocios*, 15(26), 58. <https://doi.org/10.38147/invneg.v15i26.183>

Transparency International. (2019). Índice de percepción de la corrupción 2019. https://images.transparencycdn.org/images/2019_CPL_Report_ES.pdf

**Derechos de Autores (2021) Jazmín Anahí Hernández Santiago, Sergio Arcos Moreno
Jazmina Reyes González y Jessica Ivonne Hinojosa-López**



Este texto está protegido por la licencia [Creative Commons 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).
Usted es libre de Compartir - copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato- y Adaptar el documento -remezcla, transformar y crear a partir del material- para cualquier propósito, incluso para fines comerciales, siempre que cumpla la condición de: **Atribución: Usted debe dar crédito a la obra original de manera adecuada, proporcionar un enlace a la licencia, e indicar si se han realizado cambios. Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que tiene el apoyo del licenciante o lo recibe por el uso que hace de la obra.**

[Resumen de licencia - Texto completo de la licencia](#)