

EVASIÓN FISCAL

Gregorio RODRÍGUEZ MEJÍA*

RESUMEN: Este ensayo hace un estudio de la omisión de la obligación de pagar impuestos, que comúnmente se conoce como evasión fiscal. En primer lugar se hace una precisión conceptual, con el objeto de distinguir entre evasión y elusión fiscal. En seguida, se analiza la obligación fiscal, para poder identificar a los evasores y a los responsables de la evasión fiscal, tanto por parte de personas físicas como de personas morales. Posteriormente, se alude a la responsabilidad que las autoridades fiscales pueden llegar a tener en la generación de la evasión fiscal. A continuación se distingue entre la evasión como infracción y la evasión como delito, para finalmente referirse a las distintas consecuencias derivadas de la omisión del pago de las obligaciones tributarias.

ABSTRACT: This article studies the omission to pay taxes, commonly known as tax evasion. In the first place, a conceptual precision is made, in order to distinguish between tax evasion and tax elusion. Secondly, the nature of fiscal obligations is studied, with the purpose of identifying those subjects (both individuals and "juristic persons") who are responsible for evasion. In third place, the article refers to the responsibility of fiscal authorities concerning the creation of opportunities for tax evasion. Afterwards, the author distinguishes between evasion as an administrative infringement and evasion as a crime, and finally he refers to the different consequence derived from evasion.

* Investigador del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Qué es la evasión fiscal*. III. *La obligación fiscal*. IV. *Los evasores fiscales*. V. *El responsable de la evasión fiscal*. VI. *El evasor fiscal: enemigo social*. VII. *La evasión fiscal por personas morales*. VIII. *Intervención de funcionarios y empleados públicos en la evasión fiscal*. IX. *La evasión fiscal. Infracción*. X. *La evasión fiscal. Delito*. XI. *La evasión fiscal. Infracción y delito*. XII. *La evasión fiscal y el pago tardío de las contribuciones*. XIII. *Campañas contra la evasión fiscal*. XIV. *Penas que amerita la evasión fiscal*. XV. *Otras penas que suelen aplicarse por la autoridad fiscal en caso de evasión*. XVI. *El importe de las multas por la evasión fiscal*. XVII. *Penas diversas de la multa por la evasión fiscal*. XVIII. *Jurisdicción de la pena por la evasión fiscal*. XIX. *Fin que se persigue con la pena por la evasión fiscal*. XX. *El bien jurídico protegido que afecta la evasión fiscal*. XXI. *Facultad del Estado para aplicar penas por la evasión fiscal*. XXII. *La evasión fiscal: delito continuado*. XXIII. *Querrela y proceso penal por la evasión fiscal*. XXIV. *La evasión fiscal legal*. XXV. *La evasión fiscal y los paraísos fiscales*. XXVI. *Reflexión final*.

I. INTRODUCCIÓN

Es de lógica elemental decir que el Estado no puede tener vida sin los elementos económicos que integran la hacienda pública; como igualmente es lógico decir que sin tales elementos el Estado desaparecería; luego, si existen los obligados para aportar tales elementos, es imperativo que lo hagan, como imperativo es que el cumplimiento de este deber se ajuste a la ley y en ningún caso se incurra en omisión. En esta nota se aludirá a esa posible omisión, la que se analiza como práctica ajustada a derecho o como ilícita, ya sea que en el segundo caso sea considerada infracción o delito.

La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga. Hablar de economía estatal equivale a hablar de las fuentes de operación del mismo.

La operación del Estado se integra con todas las actividades que para hacer efectivo el derecho ha de llevar a cabo y con todas las accesorias que le ha encomendado, directa o indirectamente, su población.

Dentro de las funciones que el Estado debe cumplir está la de dar servicios a su pueblo; servicios que son de diversa índole y que implican gastos; por ello es ineludible que disponga de una hacienda pública suficiente.

Vale la pena decir que dadas las necesidades esenciales o accesorias de servicios, ninguna hacienda pública es suficiente; por ello el gobernante deberá ser razonable al exigir el dinero, atendiendo a dichas necesidades y a las posibilidades de la población que ha de aportarlo. Una verdad palmaria es que raro sería encontrar personas que espontáneamente quisiesen aportar los bienes que han de integrar la hacienda pública; por ello se han dictado las leyes que señalan las obligaciones de hacerlo; leyes de sentido imperativo que no pueden incumplirse por sus destinatarios. En la forma anterior se asegura, en principio, que el Estado disponga de los elementos económicos a que he hecho alusión anteriormente. El no cumplir estas leyes representa infracción, ya sea simple o delictual.

Esta infracción es de seria preocupación para el Estado, pues de generalizarse haría imposible su función que es su razón de ser: hacer posible la convivencia social mediante la aplicación del derecho.

Vista la importancia de tratar dicha omisión, en los siguientes párrafos me propongo estudiarla. Me referiré a la misma como infracción y como delito, y a las consecuencias que lleva aparejadas.

II. QUÉ ES LA EVASIÓN FISCAL

En el diccionario de nuestra lengua aparecen dos palabras cuyo significado prácticamente se confunde.

Esas expresiones son *evadir* y *eludir*.

Dice el diccionario: “*Evadir* (lat. *evadere*). Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel. *Eludir* (lat. *eludere*). Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar”.¹

¹ *Diccionario enciclopédico ilustrado*, Madrid, Editorial LIB.

Ampliamente es sabido que, en general, un diccionario, salvo algunos especializados, poco aporta para el estudio de las materias como las jurídicas.

De los mencionados verbos se han derivado sendos sustantivos: evasión y elusión que suelen utilizarse con significado diverso.

En su oportunidad se hará en este trabajo la distinción entre elusión y evasión; mientras tanto usaré la expresión evasión fiscal con el significado vulgarizado que se le da.

Sin embargo, me parece conveniente recordar que Flores Zavala distingue entre evasión legal (elusión) y evasión ilegal, simplemente evasión.²

La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.

La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias a que luego se hará referencia. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan “hecho imponible”, o dan otros nombres.³

Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.

2 Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1961, p. 268.

3 Véase Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Revista de Jurisprudencia, 1943; y Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1981, p. 380.

III. LA OBLIGACIÓN FISCAL

Entendida la obligación como el deber que un ente jurídico tiene de dar o reconocer a otro lo que le corresponde, o realizar u omitir conductas en su beneficio, ha de definirse la obligación fiscal como el deber de quienes se encuentren en la situación prevista por la ley, de dar al Estado lo que la misma ley ordene.

El verbo dar debe entenderse en forma general y no sólo con el sentido de entregar algo, sino de cumplir a favor del fisco cuanto las normas jurídicas respectivas establezcan. Así el sujeto pasivo de esta obligación no sólo estará obligado a pagar sus contribuciones, sino a realizar todos los actos que tengan por objeto determinarlas, formular declaraciones, llevar control de sus actos o conductas gravadas; colaborar con el fisco para que pueda este órgano estatal cumplir su función de recaudador para entregar al órgano competente, también estatal (que puede ser el mismo) los fondos para integrar la hacienda pública.

Como se observa, la expresión “dar”, utilizada en la definición de obligación fiscal, tiene un sentido muy amplio y con esa extensión deberá cumplirse por el sujeto pasivo de la misma.

A veces la obligación fiscal implica el deber de abstención de ciertas conductas.

Cuando la expresión “dar” se emplea con el sentido de entregar algo, ha de recordarse que lo que ha de cumplirse, abarca suerte principal y accesorios.

Asimismo para dar cumplimiento a la obligación fiscal, con frecuencia hay que atender a las modalidades a que la ley haya sometido dicho cumplimiento; luego habrá que atender a la condición, plazo y modo establecidos en los preceptos respectivos.

En forma amplia ha de decirse que no sólo se da la evasión fiscal cuando se dejan de pagar las contribuciones, sino también cuando no se da cumplimiento a la ley respectiva, y darle cumplimiento a la ley es no sólo pagar la contribución de que se trate, sino hacer o dejar de hacer cuanto ordene.

IV. LOS EVASORES FISCALES

Siendo la evasión fiscal una conducta, hay en la misma la intervención activa o pasiva de un agente que es el evasor.⁴

Como ha quedado apuntado, este evasor es responsable de un ilícito y este evasor puede serlo en diversas manifestaciones que siempre concluyen en el no cumplimiento de un deber con el fisco.

Existen evasores fiscales accidentales y evasores que pudiéramos llamar habituales.

El evasor accidental es quien sólo por excepción no paga sus contribuciones.

El evasor habitual es el sujeto que en forma constante realiza conductas gravadas y que lo normal es que eluda el pago de sus obligaciones fiscales.

Ambos sujetos fiscales evasores deberán ser tratados en forma diversa.

Nuestras leyes fiscales no han hecho hincapié en la diversidad de régimen a que ha de someterse la conducta de estos diversos evasores.

V. EL RESPONSABLE DE LA EVASIÓN FISCAL

La punición por la violación a la ley debe siempre hacerse efectiva en la persona o en el patrimonio del responsable de la infracción, por lo que es indispensable determinar quién es este sujeto.

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación (CFF) indica: “Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos”.

⁴ Como ampliación del tema se sugiere leer Arrijo Vizcaíno, Adolfo, “Delito de defraudación fiscal”, *Derecho fiscal*, México, Themis, 1990.

Frecuentemente, en la infracción consistente en la omisión del pago de una contribución intervienen, además de quien se beneficia directamente por la misma, otras personas quienes de acuerdo con la ley son también responsables de la comisión de este ilícito.

El artículo 26 del mismo código menciona diversos responsables solidarios, como los retenedores y recaudadores de impuestos, los liquidadores, los síndicos de juicios concursales, administradores de negociaciones, representantes de sujetos pasivos, socios de empresas, legatarios, donatarios y sociedades escindidas.

Si todos estos entes son responsables del pago de contribuciones, en caso de omisión, serán igualmente culpables de la evasión del impuesto y habrán de sufrir la pena relativa.

VI. EL EVASOR FISCAL: ENEMIGO SOCIAL

Puesto que la carga de aportar los elementos que han de integrar la hacienda pública nos corresponde a todos los que estamos en la posibilidad de hacerlo, y puesto que todos somos beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, todos hemos de colaborar para integrarla; luego, quien sí recibe tales beneficios y no colabora, es considerado enemigo social.

VII. LA EVASIÓN FISCAL POR PERSONAS MORALES

Sostenemos que la evasión fiscal constituye una infracción y que la misma amerita pena en forma de multa, pero si se tipifica como delito, amerita privación de la libertad.

Mas siendo la infracción o el delito un acto o una omisión, sólo puede atribuirse a personas físicas, aunque los efectos en forma de beneficio se produzcan en el patrimonio de tercero o de una persona moral.

De acuerdo con lo expresado, la pena en forma de multa, si se trata de infracción, se aplicará a la persona física o moral a quien directa o indirectamente beneficie la violación, y si se trata de un delito, ya que la pena por este ilícito será la privación de la libertad, se aplicará al agente físico (persona) que haya llevado

a cabo la delictiva conducta u omisión; las personas morales no pueden, físicamente, ir a la cárcel.

En el primer caso, al fisco no atañe investigar si el agente físico es el culpable del pago tardío o de la infracción; para tal autoridad se ha cometido una violación a la ley que significa beneficio para un patrimonio y sobre ese patrimonio podrá hacer efectivo el derecho de cobro.

No corresponde al derecho fiscal regular las relaciones entre la persona física agente de la evasión y aquella en cuyo nombre se realiza; por lo anterior, al fisco sólo compete aplicar la pena económica o promover que se ejercite la acción penal contra el responsable del ilícito que implica tal acción u omisión.

El recargo (que no es pena) lo deberá cubrir la persona física o moral cuya obligación fiscal se ha cumplido tardíamente.

VIII. INTERVENCIÓN DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS EN LA EVASIÓN FISCAL

Como queda dicho, no sólo quien recibe el beneficio directo por la evasión fiscal es responsable de la misma, sino todo aquel que en forma directa o indirecta intervenga en su comisión; así serán responsables de esta infracción el que la concierta, el que la realice, el que conjuntamente la cometa, el que se sirva de otra persona como instrumento para su ejecución, el que dolosamente induzca a cometerla, el que dolosamente auxilie a cometerla, o con posterioridad a su ejecución auxilie al ejecutor, en cumplimiento de haberlo antes prometido (artículo 95, CFF).

Dentro de estos responsables se localizan frecuentemente funcionarios o empleados públicos fiscales corruptos, para quienes la oportunidad de hacerlo se presenta debido a la comunicación que tienen con los contribuyentes deshonestos.

Puesto que quienes son los primeros obligados a cuidar los intereses de la hacienda pública son los servidores públicos, su colaboración en la comisión de la defraudación es castigada más enérgicamente; así el artículo 97 del CFF indica: “Si un funcio-

nario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de 3 meses a 3 años de prisión”.

Estos servidores públicos tienen la obligación de denunciar la infracción a que se viene aludiendo, so pena de incurrir en responsabilidad (artículo 72, CFF), y en caso de que la determinación de la contribución que ellos deben formular no la realicen y, consecuentemente, no se cubra dicha contribución, los accesorios de la misma serán a su cargo (artículo 73, último párrafo, CFF).

Es evidente que sin la complicidad activa o pasiva de los servidores del fisco, la práctica de la evasión fiscal sería menos frecuente, pues buena parte de la misma se lleva a cabo con conocimiento de aquéllos.

Existió un artículo 70 bis en el CFF que establecía que los ingresos que obtenía la Federación por concepto de multas por infracciones diversas de las aduaneras, se destinarían a integrar un fondo para “estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal” que ejerciese las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales.

Reiteradas veces criticamos el aludido precepto, pues el mismo daba origen a abusos de empleados deshonestos, quienes con el afán de que el mencionado fondo creciese, llevaban a cabo actuaciones ilegales, infligiendo molestias innecesarias a los contribuyentes y obligando a éstos a promover defensas contra las mismas, que representaban nuevas molestias. Por supuesto, los mencionados empleados cumplían con gran celo su encargo.

Pudiera decirse que la medida probaba su bondad, pero siempre se consideró que deberían existir otros caminos para lograr la eficacia del fisco, como el control de los servidores del mismo, tal vez mejores salarios, etcétera.

Finalmente, fue derogado el precepto que se cita.

IX. LA EVASIÓN FISCAL. INFRACCIÓN

Entendida como infracción toda violación a una ley, la evasión fiscal es una infracción.

Tal vez profundizando un poco, filosóficamente se pudiera preguntar si toda ley fiscal satisface el requisito de la juridicidad, con el propósito de que su violación sea realmente infracción con todas sus consecuencias.

Para contestar esta pregunta habría que hacer estudio de las diversas disposiciones fiscales, y habrá que recordar que no sólo las que establecen contribuciones son leyes fiscales, ya que existen otras que regulan procedimientos diversos, como las visitas domiciliarias, la determinación de contribuciones, o los procesos en los recursos administrativos, o ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y otras muchas que frecuentemente ni siquiera tienen apariencia de ley, cuyo estudio no es propósito de este trabajo.

Sin hacer análisis detenido de cada caso, hemos de decir, *grosso modo*, que habrá infracción cada vez que se viole una de las mencionadas normas; y habrá que agregar que toda infracción amerita una pena.

Hay que recordar que la evasión no sólo se da por la omisión del pago de una contribución, sino también cuando, para no hacer el pago total o parcial de la misma, se realizan deducciones no autorizadas o acreditamientos contra impuestos.

X. LA EVASIÓN FISCAL. DELITO

Tal vez se pregunte: ¿y en todo caso la evasión fiscal será una infracción? A esta pregunta ha de contestarse en forma genérica que sí; pero no toda infracción es simplemente eso, pues algunas constituyen delitos.

Cabría aquí otra pregunta: ¿en qué caso la infracción es infracción simple y en qué caso delito? Para contestar habrá que definir el delito.

No se puede recurrir a nuestra legislación para encontrar un concepto de delito, pues el artículo 7o. del Código Penal para el

Distrito Federal que lo define, nos parece erróneo; y desgraciadamente los autores coinciden al hacerlo, por lo que después de haber conceptualizado la infracción como toda violación a una ley, se propone, para efectos prácticos, la siguiente idea de delito fiscal: infracción imputable a una persona física que amerita una pena distinta de la económica.⁵ No aludo expresamente a la antijuricidad, porque esta característica del delito se encuentra implícita en el género de este ilícito, que es la infracción.

Hago referencia a que el delito es imputable a personas físicas, porque si con frecuencia la evasión beneficia a personas morales, la conducta delictiva (no el beneficio de la misma) se lleva a cabo por hombres.

En el concepto de delito fiscal que he propuesto, indico que el mismo amerita para su autor una pena diversa de la económica, porque el CFF en el artículo 70 así lo expresa.

La evasión fiscal a veces se presenta como infracción y a veces como delito, por lo cual, se pueden aplicar a la misma como pena, la multa o la privación de la libertad.

XI. LA EVASIÓN FISCAL. INFRACCIÓN Y DELITO

Según ha quedado expresado, la evasión fiscal es una infracción y un delito.

Ante el artículo 23 de nuestra Constitución federal que indica que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, se pregunta si puede aplicarse al evasor, pena como infractor genérico y pena como infractor delincuente.

Existen dos casos en la materia fiscal en que se da la doble situación de infracción y de delito; se trata del contrabando y de la defraudación fiscal; ambos en sus diversas formas.

El CFF establece penas de delito por el contrabando y por la defraudación fiscal (artículos 104 y 108).

⁵ En relación con la noción de delito, consúltese Plascencia Villanueva, Raúl, "El delito", *Los delitos contra el orden económico. La responsabilidad penal de la persona jurídica*, 2a. ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999.

La Ley Aduanera expresamente califica de infracción (artículo 176) lo que el CFF califica de delito (artículo 102), refiriéndose ambos a la conducta del contrabando.

La Ley Aduanera señala como pena por el contrabando (artículo 178) multas proporcionales a la omisión del pago del impuesto, y el código fiscal establece como penas por el mismo acto (artículo 104) la prisión, también proporcional a la omisión de las contribuciones no cubiertas para realizar legalmente la importación o la exportación de mercancías.

En esta forma, se está aplicando por la misma conducta ilícita una doble pena, lo que da la apariencia de una violación al citado artículo 23 constitucional.

Margarita Lomelí Cerezo⁶ transcribe el artículo 853 del Código Penal Español de 1928 que indica: “En ningún caso podrá castigarse un mismo hecho con sanción judicial y gubernativa”.

Si se compara el citado precepto español con el constitucional nuestro se observará una variante, pues el español habla de “hecho” y el constitucional mexicano de “delito”.

La misma autora alude a la ley italiana de 7 de enero de 1929, en que se dice que “la competencia en caso de delito fiscal es exclusivamente judicial sin que se castigue el mismo hecho en la vía administrativa”.⁷

El artículo 70 de nuestro CFF, como queda dicho, indica que la aplicación de multas por infracciones fiscales se hará independientemente “de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”.

XII. LA EVASIÓN FISCAL Y EL PAGO TARDÍO DE LAS CONTRIBUCIONES

Si hemos definido la infracción como toda violación a una ley, concluiremos que el pago tardío de contribuciones constituye infracción, pues la ley señala la fecha en que el pago debe hacerse,

⁶ Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, México, Porrúa, 1979, p. 118.

⁷ *Idem*.

y no cumplir la disposición respectiva evidentemente constituye infracción.

El artículo 21 del CFF indica que:

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

No existe criterio unánime entre los autores fiscalistas acerca de la naturaleza de los recargos; según Giorgio Tesoro (*Principii di Diritto Tributario*) los recargos constituyen “una sanción de carácter complementario o accesorio”, en tanto que para Bielsa (ambos citados por Margarita Lomelí Cerezo)⁸ son intereses punitorios y tienen “en realidad una función de resarcimiento y no de pena”.

Nuestro artículo 21 del código fiscal es preciso al respecto, pues tales recargos constituyen una indemnización por falta de pago oportuno.

Pero aún queda la duda: ¿por qué el recargo es un resarcimiento y no una pena que pudiera confundirse con la multa?

Nuestra ley no lo indica; pero sí existe, en forma indirecta, la respuesta en otro artículo, el cual expresa lo siguiente “no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales...” (artículo 73, CFF).

En el caso que prevé este precepto, o se ha cometido la infracción o ha ocurrido evasión temporal del pago del crédito fiscal, pero la ley elimina la pena, si bien han de cubrirse los recargos que amerita el pago extemporáneo.

⁸ *Ibidem*, p. 201.

XIII. CAMPAÑAS CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

El Estado, como ha quedado apuntado, vive y funciona gracias a la hacienda pública, y ésta sólo puede integrarse con las aportaciones que hacemos los obligados a ello; por esta razón, es necesario que la actividad recaudatoria de las contribuciones se lleve a cabo en forma satisfactoria.

Para lo anterior, es necesario que el Estado cumpla y haga cumplir la ley fiscal; pues para este ente no es opcional cobrar las contribuciones (artículo 28, CFF) sino que constituye buena parte de su función. Esta actividad del Estado debe ser permanente, como permanente es la existencia de sus necesidades. Así se justifica el que constantemente se actúe por los órganos estatales para que los obligados cumplan en forma exacta, en el tiempo y en la cantidad, el pago de los créditos fiscales. Y como el Estado no puede dejar de gobernar, tampoco puede suspender el cobro de las contribuciones. Lo dicho justifica que el fisco actúe permanentemente para evitar la evasión y que exista una campaña constante en este sentido.

XIV. PENAS QUE AMERITA LA EVASIÓN FISCAL

Ha quedado dicho que la evasión fiscal se presenta como infracción, unas veces, y otras como delito.

En cada caso, la pena por la violación a la norma fiscal es diversa, pues como igualmente queda apuntado: debido a la infracción, la pena es económica, y por el delito, la privación de la libertad; por la infracción, la pena la aplica la autoridad fiscal, y por el delito, la autoridad judicial.⁹

Habrá que ratificar lo relativo a la doble pena cuando alguna conducta se tipifica como infracción y como delito (recuérdense las penas por el contrabando).

En relación con el responsable o los responsables de la evasión fiscal, conviene aclarar algo que parece que nuestro legislador no ha visto interesante, pero que tomando en cuenta los frecuentes

9 Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.

casos en que sucede, habrá que tener presente y atender al régimen legal aplicable; me refiero a los casos en que no existe persona a quién imputar el beneficio de la evasión; son muy frecuentes los casos en que las entidades que se benefician con la misma, constituyen un patrimonio afectación.

¿A quién imputar el ilícito en el caso apuntado?

No me refiero sólo al caso de delito, pues cuando éste se comete, la pena de prisión se aplica a la persona física que en el mismo interviene, aunque el beneficiario sea otra entidad, también aludo a los casos de infracción.

El artículo 71 del código antes transcrito hace responsables de la comisión de las infracciones a “personas que realizan los sujestos” de las mismas.

Aunque la ley es omisa, es lógico indicar que la multa relativa por la infracción se hará efectiva sobre el activo del mencionado patrimonio afectación, y si son varios los patrimonios en cuyo nombre se haya cometido la infracción, seguro que “cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga”.¹⁰

XV. OTRAS PENAS QUE SUELEN APLICARSE POR LA AUTORIDAD FISCAL EN CASO DE EVASIÓN

Puesto que por la evasión fiscal no sólo se aplica multa —como pena— y privación de la libertad —cuando la evasión constituye delito— sino otras penas —como clausura de locales del infractor, la prohibición de ejercer determinadas actividades, etcétera—, se cuestiona la constitucionalidad de estas penas.

El artículo 21 constitucional indica al respecto: “Compete a la autoridad administrativa¹¹ la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas”.

10 Artículo 71 del Código Fiscal de la Federación.

11 Es de recordarse que en nuestra legislación, la expresión “autoridad administrativa” se usa genéricamente para aludir a la que no es judicial o legislativa, sino especialmente a la fiscal.

Ante el contenido del precepto constitucional es evidente que cualquier pena de las no mencionadas aparecería violatoria del mismo.¹²

Conviene aclarar, en este punto, que existen otras medidas que con diversos propósitos suele aplicar la autoridad administrativa, como la pérdida del derecho de explotar ciertos permisos condicionados, cuando no se satisface la condición, y la prohibición del ejercicio del comercio en la vía pública, que se aplican con diversos propósitos de los de la punición, que no se consideran penas, o sanciones, como les llama el artículo constitucional.

Asimismo, conviene recordar que no todas las penas que se aplican tienen estrictamente propósito punitivo, sino que con la aplicación de las mismas algunas veces se pretende reparar los daños que la conducta del infractor ha provocado, como en el caso del *dumping* que afecta la economía de los productores nacionales, por el cual se cobran las cuotas compensatorias.

XVI. EL IMPORTE DE LAS MULTAS POR LA EVASIÓN FISCAL

Como ha quedado expresado, en la materia fiscal las multas generalmente se señalan en porcentajes del importe de la evasión fiscal, según el artículo 76 del CFF; además, habrá que tener presente que el segundo párrafo del artículo 70 del mismo ordenamiento indica que si las multas no se pagan en la fecha establecida deberán actualizarse desde el mes en que debieron ser cubiertas.

Es bien sabido que actualizar una multa significa darle el valor monetario presente. De esta manera, el fisco recibirá por la multa el valor real de la misma.

Habrá que aclarar en este punto que el pago de recargos por el cumplimiento tardío de la obligación de pagar una contribución es independiente de la multa que por la infracción que esto representa ha de aplicarse (artículo 21 del CFF).

¹² Véase, al respecto, Lomeli Cerezo, Margarita, *op. cit.*, nota 6, p. 49.

También conviene aclarar que además de la multa se aplicará por la autoridad judicial la pena respectiva, cuando la evasión esté tipificada como delito (artículo 70 del CFF).

XVII. PENAS DIVERSAS DE LA MULTA POR LA EVASIÓN FISCAL

La evasión fiscal puede ser infracción o delito; la pena en cada caso es diferente. El delito de evasión se da en la defraudación y en el contrabando; delitos que el código fiscal, en los artículos 108 y 102, define de la siguiente manera: “Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”; artículo 102.

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

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

III. De importación o exportación prohibida.

Generalizando el concepto de contrabando, se dice que el mismo es el delito consistente en introducir al territorio nacional o extraer del mismo mercancías sin la satisfacción de los requisitos legales.

Los artículos 108 y 104, respectivamente, del código fiscal establecen las penas de prisión por los delitos de defraudación fiscal y de contrabando.

Ha de recordarse que por el contrabando, también se aplica multa, cuando la Ley Aduanera lo tipifica como infracción (artículo 176).

En relación con las penas que establece la Ley Aduanera, se habrá, además, de tener presente que el artículo 183-A señala diversas mercancías que se importan y que pasarán a propiedad

del fisco federal, sin perjuicio de las demás penas aplicables, y que “cuando existiere imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del fisco federal, el infractor deberá pagar el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan”.

XVIII. JURIDICIDAD DE LA PENA POR LA EVASIÓN FISCAL

Se pregunta si al aplicarse multas por la evasión fiscal no se viola el artículo 21 constitucional, el cual indica que la aplicación de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La duda anterior se disipa, si se tiene presente la fracción XXX del artículo 73 de la misma ley fundamental, que después de que el mismo, en la fracción VII, ha indicado que el Congreso de la Unión tiene facultad “Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”, expresa que el mismo Congreso tiene facultad “Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la Unión”.

En cumplimiento de la primera de las fracciones, el Congreso ha dictado las normas que dan facultad al fisco para la aplicación de multas por las infracciones en este campo.

XIX. FIN QUE SE PERSIGUE CON LA PENA POR LA EVASIÓN FISCAL

Como en el derecho penal común, en la materia fiscal se pregunta cuál es el fin de la pena que se aplica en caso de evasión.

En general, las personas observan la pena como un castigo o una venganza de la sociedad ofendida, contra el responsable de la infracción o del delito cometidos.¹³

¹³ *Ibidem*, p. 195.

Para la ciencia penal moderna, la pena no necesariamente y en forma exclusiva se aplica como castigo o como venganza, sino con otros fines.

¿Cuáles son esos otros fines de la pena?, readaptación o educación del infractor, más que represión o castigo. También, a veces la pena fiscal tiene el propósito de ser ejemplar para otros posibles infractores, y casi siempre busca la reparación del daño económico causado al fisco. Se trata, por supuesto, de la pena en forma de multa.

XX. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO QUE AFECTA LA EVASIÓN FISCAL

Para la mejor comprensión de este subtema hay que conceptualizar el bien jurídico.

En derecho, el bien está representado por el interés que alguien tiene, y se llama jurídico porque al derecho corresponde su protección; luego, el bien jurídico es aquello a que se tiene derecho.

En el fondo del interés jurídico hay un derecho subjetivo o facultad que debe apoyar el derecho objetivo. Seguramente hemos de preguntarnos: ¿en el campo del derecho fiscal, cuál será ese bien jurídico?

Indirectamente quedó la respuesta en el punto introductorio de este desarrollo, cuando indicamos que la vida económica del Estado la dan todos los obligados con el pago de las contribuciones; es decir, la sostienen todos los que se ubican en el hecho generador del crédito fiscal, por lo que si alguien afecta esa vida económica con la evasión fiscal, está afectando a todos los que sí cumplen; se trata de lo que se suele llamar “interés difuso”,¹⁴ pues corresponde a todos y a cualquier causante cumplido, y aun a quienes sin ser causantes reciben el beneficio de los servicios que presta el Estado apoyado en la economía de la hacienda pública.

¹⁴ Véase Plascencia Villanueva, Raúl, *op. cit.*, nota 5, p. 164.

XXI. FACULTAD DEL ESTADO PARA APLICAR PENAS POR LA EVASIÓN FISCAL

Es evidente que, así como al crear el Estado hemos dado al mismo la facultad de imponer contribuciones, también se la hemos dado para cobrarlas.

Al Estado lo hemos hecho soberano, y como tal lo hemos vestido de ese supra poder para hacer efectivas las contribuciones. Por supuesto, el ejercicio de la soberanía debe realizarse dentro de los cauces que el derecho exige.

Dino Jarach comienza el capítulo II del primer libro de su obra *Derecho tributario*, indicando: “El poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno, dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico”.¹⁵

Este poder fiscal no sólo abarca el simple derecho de cobrar las contribuciones, sino de cobrarlas por la fuerza, y en caso de incumplimiento de los obligados para cubrirlas, aplicar las medidas que los constriñan a hacerlo.

Estas medidas deben ajustarse a derecho, pues no debe haber discrecionalidad absoluta de la autoridad; “el legislador da un límite inferior y un límite superior; la autoridad que debe aplicar la pena tendrá que razonar adecuadamente su arbitrio”¹⁶ y actuar dentro de esos límites.

Al respecto, ha de recordarse que, por lo general, el código fiscal establece la multa en porcentajes de la omisión (artículo 76), y con aumento o disminución, también en porcentajes (artículo 77), cuando se da la calificación de la infracción que se castiga, ya sea que haya mediado agravante o atenuante en su comisión.

De la anterior manera, al aplicar la pena la autoridad se ajustará a derecho, motivando su resolución.

15 Jarach, Dino, *op. cit.*, nota 3, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, t. I, p. 23.

16 Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 3, p. 66.

En relación con las penas que aplica la autoridad fiscal, es necesario tener presente que el artículo 5o. del código fiscal señala que las leyes fiscales que las establezcan son de aplicación estricta; así, como también, habrá que recordar que el artículo 74 indica que la Secretaría de Hacienda puede condonar las multas.

XXII. LA EVASIÓN FISCAL: DELITO CONTINUADO

Generalmente, el evasor fiscal lo es habitual, pues se trata de un sujeto pasivo también habitual.

Este tipo de sujetos tiene planeada su defraudación, y así organizan sus negocios o su empresa, de modo que, aunque la evasión no la realicen en el presente, su administración está de tal manera concebida que al final de su ejercicio resulta sencillo omitir el pago del impuesto.

Se trata de una conducta que encaja en el concepto de delito continuado.

Dice el artículo 99: “Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad”.

De acuerdo con el mismo artículo, la continuidad del delito se considera agravante, por lo que “la pena podrá aumentarse hasta por la mitad más de la que resulte aplicable”.

Aunque de manera errónea, a esta forma de preparar la evasión se le suele llamar “planeación fiscal”.

Seguramente que preceden a esta evasión varias infracciones como las relacionadas con la contabilidad, y casi todas las que contempla el código fiscal en el capítulo I del título IV.

Estas infracciones las castigará el fisco con la multa respectiva, sin perjuicio de que se aplique por la autoridad judicial la pena que amerita el delito de defraudación representado por la evasión. (artículo 70, CFF). Conviene aclarar que el artículo 75 del código fiscal establece en la fracción V que “cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que corres-

pondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa es mayor”.

XXIII. QUERRELLA Y PROCESO PENAL POR LA EVASIÓN FISCAL

De acuerdo con el artículo 92 del código fiscal para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela.

Iniciada la intervención del ministerio público federal, y antes de que el mismo formule conclusiones, si el procesado paga las contribuciones, cuya omisión se le imputa, juntamente con sus accesorios, como multas y recargos, o los garantiza debidamente, será sobreseído el proceso a petición de la Secretaría de Hacienda.

De acuerdo con el mismo artículo, podrá obtener el inculpado la libertad provisional si presta caución que cubra el daño o el perjuicio que haya cuantificado el fisco, más las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos. Esta caución no sustituye la garantía del interés fiscal.

La misma caución puede limitarse a petición del inculpado y ha discreción de la autoridad judicial, si se ha cubierto o garantizado el interés fiscal.

Por lo que alude a los delitos de contrabando y de apoderamiento de mercancías en recinto fiscalizado, el mismo artículo indica que para proceder penalmente es necesario que la Secretaría de Hacienda declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio (se entiende que también daño).

Si se tiene en cuenta el número de defraudadores fiscales, se verá que es insignificante la cifra de los mismos que se encuentran en prisión. La razón de lo dicho es que este delito generalmente lo cometen causantes de fuertes posibilidades económicas.

Al fisco poco interesa el que estén en prisión sus defraudadores, pues para el mismo lo más importante es lograr el cobro de sus créditos y éstos se integran tanto por la suerte principal de las contribuciones como por los accesorios de las mismas.

XXIV. LA EVASIÓN FISCAL LEGAL

Como ha quedado dicho, autores como Flores Zavala distinguen la evasión legal de la ilegal; a la primera se le llama elusión.

¿Cómo se produce la elusión? Evitando la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador. Lo anterior se logra mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal.

La elusión no implica infracción ni delito, y su utilización depende de la pericia del contribuyente en potencia. Si se analizan las derogaciones y especialmente las modificaciones a las leyes fiscales, se observará que frecuentemente han tenido como propósito cerrar los caminos de la elusión.

Diversas medidas impuestas por la ley tienen la tendencia de evitar este tipo de evasión. Resulta lógica y ajustada a derecho la conducta de un empresario que en lugar de domiciliar sus negocios en un territorio en que sean gravados, los lleve a cabo en otro en que no lo sean; o bien que en lugar de dedicarse a actividades gravadas, las sustituya por otras que no lo son o lo son en inferior proporción.

Tanto en lo nacional como en lo internacional, la elusión del impuesto constituye un problema que a la legislación corresponde resolver. Los criterios para determinar al sujeto pasivo del impuesto por el domicilio, por la ubicación de la fuente de ingreso y por la nacionalidad no han sido suficientes para dar a los Estados interesados solución a esta evasión legal.

Los causantes buscan, con razón que los asiste, ubicar la fuente de su ingreso en territorio en que el gravamen a su actividad no exista o sea inferior. Lo dicho ha dado origen a los “paraísos fiscales”.

XXV. LA EVASIÓN FISCAL Y LOS PARAÍDOS FISCALES

Con el nombre de paraísos fiscales se conocen aquellos territorios en que no existen los gravámenes fiscales o los existentes son

limitados. Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta llama a estos países “jurisdicciones de baja imposición fiscal” (artículo 5o. B LISR).

Los mencionados países cuyas tasas del impuesto existen simbólicamente o son mínimas se suelen llamar “laxos” o “jurisdicciones laxas”.¹⁷

Para los fiscos cuyos contribuyentes escapan de su territorio para refugiarse en un paraíso fiscal, la existencia de éste constituye una preocupación difícil de remediar.

A ningún sujeto pasivo se le puede obligar a serlo. Los elementos para determinar el sujeto pasivo han sido el domicilio, la ubicación de la fuente del gravamen y la nacionalidad.

México no considera de interés la nacionalidad para establecer el vínculo de sujeto pasivo, porque resulta elemento impráctico, aunque los nacionales mexicanos gozan del apoyo de nuestro Estado en cualquier país en que se encuentren; luego, ante la preocupación que han venido a producir los paraísos fiscales, habrá que atender especialmente al domicilio y al lugar de residencia de quienes tengan beneficio por ubicar la fuente de su ingreso en una de esas jurisdicciones.

De acuerdo con el artículo 31 constitucional, los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residamos; así, es definitivo: la residencia, para nosotros, constituye criterio para determinar nuestra obligación de pagar contribuciones a México.

El artículo 9o. del código fiscal, en complemento de lo dicho por el 31 constitucional, nos indica que se consideran residentes en territorio nacional las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en el mismo, salvo que en el año de calendario hayan permanecido en otro país más de 183 días naturales consecutivos, o no, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país, así como los funcionarios o trabajadores del Estado, aun cuando en cumplimiento de sus funciones radiquen en el extranjero; también se consideran residentes

17 Bettinger Barrios, Herbert, *Paraísos fiscales*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 1998, p. 40.

en este territorio las personas morales que se hayan constituido de acuerdo con las leyes mexicanas.

Todos los mencionados tienen obligación de contribuir para los gastos públicos en México.

De acuerdo con lo dicho, es pertinente aclarar que cuando un residente en México tenga su fuente de ingreso en un paraíso fiscal no debería implicar problema alguno, ya que, según el artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le acreditará el gravamen que haya sufrido en aquella jurisdicción.

El problema que representa para los países, cuando quien opera en los considerados paraísos fiscales tenga su residencia en ellos, es que, normalmente, estos segundos fiscos no aportan elementos para que se pueda aplicar adecuadamente la ley a que debe someterse el sujeto pasivo, salvo que exista tratado internacional al respecto.

XXVI. REFLEXIÓN FINAL

Constituyendo la evasión fiscal una conducta no sólo nociva para el Estado, sino para su población, debiera el primero perseguirla y punirla, y la segunda no sólo evitarla sino, de así señalarlo la ley, denunciarla.