

Alternativas para reducir la evasión y elusión de impuestos de las Empresas “Factureras” o “Fantasmas”

Ideas clave

- > La evasión y la elusión de impuestos son prácticas que reducen la capacidad recaudatoria del gobierno. La diferencia entre ambas es que la evasión de impuestos es ilegal mientras que la elusión no lo es.
- > Diversos estudios indican que la recaudación fiscal producto de la evasión y elusión de impuestos se ve reducida entre 2.6 y 6.2% del PIB.
- > Pese a los esfuerzos realizados por promover la cultura tributaria y facilitar el pago de impuestos, existen estrategias que algunos contribuyentes usan para evadir el pago de impuestos a través, por ejemplo, de la facturación apócrifa como medio de erosión de la base gravable.
- > Recientemente se han presentado Iniciativas legislativas que pretenden elevar las penas a las empresas “factureras” o “fantasma”, y convertir a la defraudación fiscal en un delito que atenta contra la seguridad nacional y que amerite prisión preventiva oficiosa.

Introducción

En la economía existen bienes y servicios que los individuos o empresas no están dispuestos a producir pero que son relevantes para el desempeño de las actividades productivas y el crecimiento económico. Se trata de los llamados bienes públicos (como carreteras, alumbrado público, seguridad nacional, servicios de salud, etc.), cuya producción asume el Estado y, para lo cual, requiere de recursos financieros que obtiene a través del cobro de impuestos, principalmente. Sin embargo, en muchas ocasiones los ciudadanos son renuentes al pago de contribuciones fiscales, por circunstancias diversas que van desde el egoísmo, hasta la percepción de injusticias sociales, desconfianza o corrupción por parte de las autoridades, y recurren a la evasión o elusión de impuestos para reducir su carga tributaria.

La presente nota tiene como objetivo señalar el impacto negativo de la elusión y evasión fiscal en la economía nacional, haciendo hincapié en las actividades llevadas a cabo por empresas conocidas como “factureras o fantasmas”.

En la primera sección se hace un recuento teórico del impacto que tiene la evasión y elusión fiscal en las finanzas públicas y en la provisión de bienes públicos. En la segunda sección se muestra la evolución reciente de la evasión y elusión fiscal identificada por diversos estudios que analizan el caso de México. En la tercera sección se identifican algunas buenas prácticas y alternativas para combatir la evasión y la elusión de impuestos a partir de la experiencia nacional e internacional. En la cuarta sección se describen las acciones que realizan las empresas que facturan operaciones simuladas, así como las de aquellas que deducen estas mismas operaciones. En la quinta sección se presenta una síntesis de algunas de las Iniciativas de Ley presentadas en el Senado de la República que buscan castigar el fraude fiscal llevado a cabo por las empresas factureras o fantasma en el país. Finalmente, se presentan algunos comentarios adicionales que pueden abonar en el debate legislativo en torno a la forma en que se pretende atacar el problema de evasión y elusión fiscal llevado a cabo por el tipo de empresas mencionado.

1. Marco teórico y conceptual de la evasión y la elusión de impuestos

La evasión y la elusión de impuestos son prácticas que merman la recaudación de ingresos públicos. La diferencia entre ambas es que la evasión de impuestos es ilegal, y la elusión de impuestos no lo es (Rosenberg, 1988; Slemrod & Yitzhaki, 2002; Sandmo, 2004). La evasión de impuestos sucede cuando el contribuyente incurre en alguna de las siguientes acciones ilegales por las cuales puede ser sujeto a sanciones por parte de las autoridades: i) no declara ingresos provenientes de trabajo o capital; ii) sub-reporta ingresos, ventas o riqueza; iii) sobre-reporta gastos deducibles; iv) contrabandea bienes o activos; v) lleva a cabo otros engaños relacionados con la infracción de sus responsabilidades fiscales (Tanzi & Shome, 1993; Sandmo, 2004).

Por otro lado, la elusión de impuestos ocurre dentro del marco de la legislación fiscal y sucede cuando el contribuyente aprovecha lagunas o ambigüedades en

dicha legislación para reducir sus responsabilidades fiscales. Sandmo (2004) y Stiglitz (1985) explican que los cambios en la legislación fiscal modifican las oportunidades para eludir impuestos; sin embargo, prevalecen tres principios básicos de elusión en relación con impuestos sobre la renta: i) aplazamiento de los impuestos, lo que implica que el valor presente descontado de un impuesto aplazado es significativamente menor que el de un impuesto que se paga a tiempo; ii) arbitraje de impuestos entre individuos que enfrentan diferentes rangos (brackets) de impuestos (o bien, el mismo individuo que enfrenta diferentes tasas marginales de impuestos en diferentes tiempos), el cual es un método particularmente efectivo para reducir la carga fiscal al interior de una familia; iii) arbitraje de impuestos entre distintos flujos de ingresos que enfrentan tratamientos impositivos diferentes, por ejemplo, en algunos casos a las ganancias de capital de largo plazo se les aplica una tasa de impuestos menor que a otras formas de ingreso por capital, lo cual induce un incentivo a "convertir" los retornos del capital (o del trabajo) en ganancias de capital de largo plazo.

Tanzi y Shome (1993) argumentan que la evasión fiscal sucede, en mayor o menor medida, en todos los países, y depende de variables como las siguientes: i) estructuras económicas, donde consideran que mientras más atomizada esté la producción, más fácilmente surgirá la evasión de impuestos; ii) estructuras del sistema de impuestos, donde señalan que la evasión fiscal variará de acuerdo con las bases gravables que se analicen; por ejemplo, entre empresas pequeñas, grandes o multinacionales, y también sugieren que a mayor número de impuestos se producen mayores ineficiencias en el sistema impositivo que facilitan la búsqueda de formas de evasión fiscal; iii) tipos de ingresos, donde sugieren que la evasión fiscal respecto al impuesto sobre la renta variará de acuerdo a las fuentes de ingresos; iv) actitudes sociales, donde sugieren distinguir si la evasión fiscal es un fenómeno individual o social, ya que en algunos países esta infracción a la ley puede ser considerada socialmente más aceptada que en otros.

En este sentido, Sandmo (2004) señala que la evasión fiscal puede estar influenciada por las percepciones de un contribuyente individual respecto al comportamiento de otros contribuyentes. El autor argumenta que mientras más generalizada sea la evasión fiscal, será más aceptada socialmente, y será menor la probabilidad subjetiva de ser detectado en la infracción. Mientras tanto, Slemrod (2007) explica que en el marco analítico estándar para analizar las decisiones de los individuos sobre si incurren en la evasión fiscal y en qué monto lo podrían hacer, parte del primer modelo de disuasión de evasión de impuestos desarrollado por Allingham y Sandmo (1972), el cual a su vez, adaptó el modelo de la economía del crimen de

Becker (1968); y considera que la evasión fiscal óptima depende de las posibilidades percibidas por un individuo de ser atrapado y castigado por evadir impuestos, de la magnitud de la sanción por incurrir en dicha acción, y del nivel de aversión al riesgo del individuo.

En cuanto a los factores que incentivan la elusión de impuestos corporativos, Cai y Lui (2009) sugieren que mientras mayores sean la competencia de mercado y la posición de desventaja de una empresa, mayores serán los incentivos para que esta busque eludir los impuestos corporativos que le correspondería pagar. Por su parte, Desai y Dharmapala (2009) argumentan que los incentivos para que una empresa busque eludir impuestos corporativos se incrementan ante un nivel bajo de gobernanza en la conducción de dicha empresa. En este sentido, los autores sugieren que mientras más oportunista sea el administrador de una empresa en su búsqueda por obtener un beneficio para sí mismo —aún a costa de los accionistas de la empresa—, más probable será que incurra en la elusión de impuestos.

La evasión y la elusión generan un significativo costo para los ingresos públicos por las grandes sumas de recursos que dejan de recaudarse. Así, por ejemplo, Corporate Reform Collective (2014) menciona que, a pesar de la dificultad para calcular los ingresos públicos perdidos por este tipo de prácticas, la Unión Europea señala que en 2013 el nivel alcanzado por la suma de la evasión y la elusión de impuestos fue de aproximadamente un billón de euros corrientes, monto equivalente al 8% del PIB agregado de todos sus países miembros. Similarmente, Corporate Reform Collective señala que el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos ha estimado la suma de la elusión, evasión y atraso de impuestos en EUA durante 2013 en 385 miles de millones de dólares, monto equivalente al 2.3% del PIB de dicho país en ese año. La reducción de la evasión y la elusión de impuestos implicarían un fortalecimiento de los ingresos públicos, y por consiguiente de la sostenibilidad fiscal de los gobiernos. Como señala Schweizer (1984), reducir la pérdida de potenciales ingresos públicos al reducir la evasión y la elusión tendría un impacto positivo en el bienestar de los países.

Tanzi y Shomo (1993) hacen algunas recomendaciones para intentar minimizar la evasión de impuestos, tales como: i) cuidar las relaciones públicas de las agencias administradoras de impuestos con los contribuyentes, en el sentido de facilitar la información, formatos y orientación a los ciudadanos que lo soliciten para cumplir con sus obligaciones fiscales; ii) fomentar la retención de impuestos en las fuentes de ingresos, lo cual es efectivo tanto en las empresas o instituciones que son empleadores, como en las que administran inversiones por las que deben pagarse impuestos por intereses de ingresos de capital o dividendos; iii) usar

métodos de cálculo indirectos de ingresos de contribuyentes, a partir de los cuales se fija una tasa mínima a pagar de impuestos sobre la renta a los contribuyentes (individuos y empresas) a partir de una estimación de su ingreso derivada de la evaluación de variables como los activos que se poseen, entre otras; iv) hacer cruces de información, lo cual podría implementarse entre la agencia administradora de impuestos y otras instituciones, como por ejemplo las de seguridad social, aduanas; también puede recurrirse al acceso de información sobre cuentas bancarias, auditorías o reportes por parte de las empresas o instituciones empleadoras, o las que sean la fuente de ingresos del contribuyente; v) fomentar la ética social, ya que la evasión fiscal florece en sociedades que la consienten, por lo que los ciudadanos en su conjunto tienen una responsabilidad en prevenir que ocurra la evasión fiscal; vi) fomentar la ética de los gobernantes, ya que cuando los liderazgos de un país se involucran en evasiones fiscales o actividades similares se envía una inequívoca señal a los gobernados de que el incumplimiento es aceptable; vii) diferenciar la severidad de sanciones por incumplimientos fiscales, ya que las sanciones por retrasos en el pago de impuestos deben ser menores que aquellas aplicadas por evasión y fraude fiscal.

Stiglitz (1985) sugiere que para reducir la elusión de impuestos es necesario tener una única tasa para el impuesto sobre la renta, o al menos reducir de forma significativa la diferencia entre las tasas marginales en dicho impuesto. Mientras que Corporate Reform Collective (2014) enfatiza que para reducir la elusión de impuestos de las corporaciones multinacionales es necesario adoptar un principio de unificación en materia impositiva a nivel internacional bajo el cual los ingresos o las ganancias sujetas a impuestos se asignen a jurisdicciones impositivas individuales con base en la actividad real de los negocios; asimismo, sugiere una efectiva coordinación internacional en materia de impuestos para asegurar que las corporaciones multinacionales no pongan en conflicto a un país con el resto al reclamar o negociar ventajas especiales en materia de impuestos.

Recuadro 1. Moral Fiscal

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2013), define la moral fiscal como las percepciones y motivación de los contribuyentes respecto a pagar, evadir o eludir impuestos, independientemente de su obligación legal de hacerlo. La OCDE (2013) explica que el proyecto de investigación denominado Encuesta Mundial de Valores (WVS por sus siglas en inglés) explora los valores y creencias de las personas, cómo cambian en el tiempo y qué impacto social y político tienen. La WVS se lleva a cabo mediante una red de científicos sociales, quienes desde 1981 han

implementado encuestas nacionales representativas en casi 100 países, siendo la única fuente de datos empíricos sobre actitudes que cubre la mayoría de la población mundial (cerca de 90%). La WVS provee información relacionada con la moral fiscal ya que hace preguntas sobre si las personas justificarían hacer trampa en el pago de impuestos si tuvieran la oportunidad de hacerlo, si justificarían reclamar beneficios públicos para los cuales no tienen derecho, qué tan positivo consideran que sea tener un sistema democrático para gobernar su país, y cuánta confianza tienen en su gobierno.

Con base en el análisis de la WVS, la OCDE (2013) identificó los principales factores institucionales y socioeconómicos que influyen en la moral fiscal a nivel global. Así, dicho organismo observó que el nivel de apoyo a un sistema democrático es la principal variable que explica la moral fiscal (12.4%), seguido de la edad de las personas encuestadas (a mayor edad también es mayor la moral fiscal) (7.5%), la confianza en el gobierno (5.5%), el género de las personas (las mujeres tienden hacia una mayor moral fiscal que los hombres) (3.5%), si las personas son religiosas (2.7%), y el nivel educativo de los encuestados (1.5%).

Al profundizar el análisis de los factores institucionales asociados a la moral fiscal, la OCDE observó que los ciudadanos que identifican la redistribución de ingresos como una característica esencial de las democracias (que creen que el gobierno debe gravar impuestos a los ricos para subsidiar a los pobres) tienen una mayor moral fiscal. Asimismo, se observó que existe una correlación positiva entre una mayor moral fiscal y aquellos individuos que reclamarían beneficios públicos para los cuales no tienen derecho. La OCDE señala que esta correlación puede explicarse a partir de la estrecha vinculación entre pagar impuestos y las expectativas de la gente sobre el eventual uso de los recursos recaudados por el fisco. En el grupo de los 18 países latinoamericanos incluidos en el análisis llevado a cabo por la OCDE (2013), se observa que México se encuentra en la posición 13 respecto a que tan de acuerdo están los ciudadanos en que la evasión de impuestos nunca está justificada; Ecuador se ubicó con la mayor moral fiscal en este aspecto y Nicaragua con la menor.

A partir de su análisis, la OCDE (2013) identifica las potenciales áreas en las que la sociedad civil, el sector privado, y las organizaciones internacionales que promueven el desarrollo podrían apoyar los esfuerzos de los gobiernos para mejorar la moral fiscal y el cumplimiento de las obligaciones fiscales:

- Fortalecer y clarificar los vínculos entre ingresos fiscales y gasto público: Las percepciones positivas de los ciudadanos respecto al gobierno, las instituciones y servicios públicos, pueden incrementar el cumplimiento fiscal de las personas.

Etiquetar ingresos públicos provenientes de fuentes específicas para financiar rubros específicos de gasto ha sido una forma en la que algunos gobiernos han logrado estrechar el vínculo entre ingresos fiscales y gasto público.

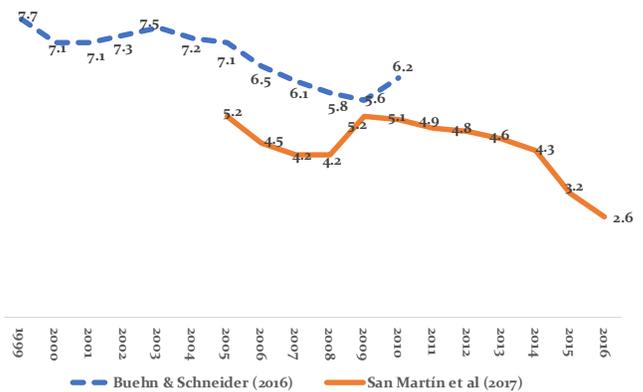
- Crear perfiles de contribuyentes: Analizar las percepciones y actitudes de los ciudadanos respecto al pago de impuestos permitiría a los países desarrollar sus propios perfiles de contribuyentes, lo cual proveería información sobre qué grupos de ciudadanos se resisten más a pagar impuestos, y que grupos podrían ser convencidos con mayor facilidad acerca de los beneficios de contribuir a la hacienda pública. El contar con perfiles de contribuyentes también podría ayudar a diseñar e implementar campañas educativas y de concientización de los ciudadanos en relación con la contribución fiscal.
- Comprender mejor al sector informal: El cobro de impuestos en el sector informal es un reto para la mayoría de los países en desarrollo; por lo cual debe mejorarse la comprensión de dicho sector con la finalidad de establecer un diálogo en temas de impuestos que contribuya a crear una cultura de cumplimiento fiscal.
- Incrementar la transparencia en el diseño de la política fiscal y modernizar los procedimientos administrativos en el cobro de impuestos: Estas medidas reducirían el espacio a la corrupción y mejorarían la experiencia del contribuyente en el pago de impuestos. Simplificar los regímenes fiscales y aumentar el uso de tecnologías de la información son formas para incrementar la moral fiscal y el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Alinear esfuerzos en distintas áreas para evitar interacciones negativas entre las variables que influyen en el cumplimiento de las obligaciones fiscales: Los diferentes factores que influyen en el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales también se refuerzan entre sí. Por ejemplo, si los contribuyentes perciben que las autoridades fiscales son excesivamente controladoras pueden sentir que son considerados poco confiables por parte dichas autoridades, lo cual puede minar la confianza de los contribuyentes en el fisco y a su vez, traducirse en un menor cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2. Evolución de la evasión fiscal en México

Las estimaciones de Buehn y Schneider (2016) arrojan que la evasión fiscal como proporción del PIB en México durante el período 1999-2010 comenzó en un nivel de 7.7% y terminó en 6.2%; si bien tuvo algunos repuntes durante dicho período, se observa una tendencia decreciente. Por otro lado, las estimaciones de San Martín *et al* (2017) señalan que la evasión fiscal como

porcentaje del PIB en México durante el período 2005-2016 comenzó en un nivel de 5.2% y terminó en 2.6%; salvo el repunte observado en el año 2009, dicha variable mantuvo una tendencia decreciente durante el período analizado. En el período 2005-2010, tanto el estudio de Buehn y Schneider (2016) como el de San Martín *et al* (2017) estimaron la evasión como proporción del PIB en México, la diferencia promedio entre ambas estimaciones fue de 1.5 puntos porcentuales del PIB.

Gráfica 2. Evolución de la evasión fiscal como porcentaje del PIB en México



Fuente: Elaboración propia con base en datos de Buehn y Schneider (2016), y de San Martín *et al* (2017).

De acuerdo con el Procurador Fiscal, Carlos Romero Aranda, durante el período 2014-2018, el monto de la evasión fiscal en México por facturas está calculado en 2 billones de pesos durante este periodo, es decir, un monto promedio anual aproximado de 500 mil millones de pesos (Gutiérrez, 2019). En este sentido, la evasión fiscal en México por facturas durante dicho período habría promediado 2.5% del PIB. Por otro lado, el entonces Secretario de Hacienda, Carlos Urzúa Macías, estimó en marzo de 2019 que la evasión y la elusión de impuestos en conjunto equivalen en México a cerca de 1 billón de pesos anuales, cifra que sería cercana al 4.0% del PIB (Albarrán, 2019).

Al analizar la tasa de evasión por tipo de impuesto respecto a su recaudación potencial durante el período 2005-2016, San Martín *et al* (2017) estiman que, al comparar el final con el inicio de dicho período, la evasión en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) tuvo una disminución relativa de 48.8%, la del Impuesto sobre la Renta (ISR) una de 38.9%, la del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios (IEPS) una de 32.0%, mientras que para la evasión global se estima una disminución relativa de 38.4%. Para los Impuestos Generales sobre Importación y Exportación (IGIE), San Martín *et al* (2017) sólo estiman su tasa de evasión en 2016, la cual sitúan en 10.9% respecto a su recaudación potencial.

Tabla 1. Tasa de evasión por tipo de impuesto respecto a su recaudación potencial en México

Año	Tasa de evasión del IVA	Tasa de evasión del ISR	Tasa de evasión del IEPS total	Tasa de evasión del IGIE	Evasión total
2005	33.6	49.4	14.7		41.9
2006	27.7	44.7	14.3		36.7
2007	30.4	39.3	13.1		34.7
2008	24.9	41.7	12.9		34.0
2009	32.2	47.5	11.5		40.4
2010	27.9	44.8	15.6		37.1
2011	31.9	39.8	21.1		35.9
2012	31.2	40.2	21.0		35.7
2013	29.1	38.0	19.6		33.6
2014	21.7	38.0	13.3		30.3
2015	19.4	25.8	8.8		22.4
2016	16.4	19.2	4.7	10.9	16.1

Fuente: San Martín *et al* (2017).

Tabla 2. Tasa de evasión por tipo de impuesto respecto a su recaudación potencial en México

Año	IVA	ISR				ISR TOTAL
		Personas morales	Sueldos y salarios	Arrendamiento	Personas físicas con actividad empresarial	
2004	35.1%	59.9%	32.5%	90.6%	52.1%	49.3%
2005	33.6%	54.8%	36.6%	91.4%	69.5%	49.4%
2006	27.7%	46.8%	35.2%	91.0%	64.6%	44.7%
2007	30.4%	36.5%	33.7%	90.7%	66.4%	39.3%
2008	24.9%	42.8%	33.9%	89.2%	66.7%	41.7%
2009	32.2%	53.1%	35.7%	88.7%	70.5%	47.5%
2010	27.9%	48.0%	34.3%	87.3%	74.9%	44.8%
2011	31.9%	40.7%	30.9%	86.4%	75.0%	39.8%
2012	31.2%	47.4%	24.8%	85.3%	71.2%	40.2%
2013	29.1%	44.9%	22.6%	83.8%	70.7%	38.0%
2014	21.8%	44.1%	24.5%	79.5%	67.0%	37.3%
2015	19.4%	30.0%	13.4%	76.2%	68.0%	25.6%

Fuente: UDLAP (2016).

La Universidad de las Américas Puebla (UNLAP) (2016), estimó la tasa de evasión fiscal para el IVA y para distintos componentes del ISR respecto a su recaudación potencial en México durante el período 2004-2015. A partir de dichas estimaciones se observa que el arrendamiento es el componente del ISR con la mayor tasa de evasión fiscal promedio durante el período analizado (86.7%), seguido del ISR proveniente de personas físicas con actividad empresarial (68.1%), el ISR proveniente de personas morales (45.7%), y del ISR proveniente de sueldos y salarios (29.8%).

La elevada evasión y elusión de impuestos que ha mantenido México ha sido una de las variables que explican el rezago del país dentro de la OCDE en términos de la proporción que representan sus ingresos tributarios respecto al PIB. Los ingresos tributarios totales incluyen a los del gobierno federal, de los gobiernos estatales, de los gobiernos municipales, en adición al rubro de los fondos para la seguridad social. Con base en datos de la OCDE, puede observarse que México ha ocupado el último lugar en relación con la

proporción que representan los ingresos tributarios respecto al PIB dentro del conjunto de 36 países que conforman dicha organización. Así, durante el período 2013-2017, los ingresos tributarios de México representaron en promedio 15.1% de su PIB, mientras que la media de la OCDE fue de 33.8%. Aun después de que México impulsó una reciente reforma fiscal, su recaudación tributaria en 2017 apenas representó 16.2% del PIB, mientras que la media de la OCDE en dicho año fue de 34.2%. En este sentido, la brecha entre los ingresos tributarios como proporción del PIB en México respecto al promedio de los países que integran la OCDE es de 18.0 puntos porcentuales (pp) del PIB en el último año del período analizado.

Tabla 3. Ingresos tributarios como proporción del PIB en países de la OCDE, 2013-2017

País	Total	Nivel de gobierno federal o central	Nivel de gobierno estatal o regional	Nivel de gobierno municipal o local	Fondos de seguridad social
Dinamarca	46.4	32.7	0.1	13.1	0.5
Suecia	44.6	24.0	0.1	15.2	5.3
Bélgica	43.7	24.9	2.8	2.1	13.9
Francia	43.2	15.7	0.1	5.1	22.3
Finlandia	42.7	21.1	0.2	9.5	11.9
Austria	42.1	28.3	0.8	1.3	11.7
Italia	41.7	22.3	0.2	6.7	12.5
Noruega	41.2	35.6	-0.1	5.7	0.0
Hungría	38.1	23.6	0.2	2.3	12.0
Luxemburgo	37.2	25.2	0.0	1.7	10.3
Eslovenia	36.9	19.4	0.1	3.3	14.1
Países Bajos	36.3	21.1	0.4	1.3	13.5
Islandia	36.1	27.0	0.0	9.1	0.0
Alemania	35.6	11.0	8.1	2.8	13.7
República Checa	33.6	18.4	0.2	0.4	14.6
Promedio OCDE	33.4	20.3	1.4	3.7	8.0
España	33.2	14.2	4.6	3.0	11.4
Grecia	33.0	21.7	0.1	0.6	10.6
Polonia	32.7	16.5	0.1	4.0	12.1
Nueva Zelanda	38.6	36.6	0.0	2.0	0.0
Reino Unido	32.6	24.9	0.1	1.6	6.0
Israel	32.4	24.6	0.1	2.5	5.2
Canadá	32.0	13.8	12.3	3.1	2.8
Portugal	31.9	21.7	0.2	2.1	7.9
Estonia	31.9	26.4	0.1	0.4	5.0
Eslovaquia	30.7	17.3	0.1	0.7	12.6
Austria	28.3	23.0	4.4	0.9	0.0
Leonia	28.3	14.4	0.2	5.2	8.5
Irlanda	27.9	23.3	0.1	0.7	3.8
Japón	27.2	9.7	0.0	7.0	10.5
Suiza	27.0	9.6	6.6	4.2	6.6
Estados Unidos	25.5	10.4	5.2	3.7	6.2
Turquía	23.5	16.4	-1.0	2.1	6.0
Corea del Sur	23.6	14.3	0.0	4.0	5.3
Chile	20.1	17.7	0.0	1.4	1.0
México	13.6	10.7	0.5	0.2	2.2

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la OCDE.

Recuadro 2. La evasión fiscal en México y la OCDE
Buehn y Schneider (2016) desarrollaron series de tiempo de evasión fiscal como porcentaje del PIB para 36 países en el período 1999-2010, con base en modelos de múltiples indicadores y múltiples causas (MIMIC) de la ‘economía sombra’ en dichos países.¹ Durante el período analizado, los autores estimaron que Turquía y México

¹ En la literatura económica se denomina ‘economía sombra’ a toda la actividad laboral y de transacciones de negocios que no es

declarada ante las instituciones hacendarias y por lo tanto no paga impuestos, aunque debería hacerlo.

eran los países con las economías sombra de mayor tamaño relativo; el tamaño de la economía sombra de Turquía representaba el 30.2% de la economía, mientras que en México representaba el 30.0%. En contraste, los países con las menores economías sombra en términos relativos eran Estados Unidos y Luxemburgo, con 8.7% y 9.6% del total de su economía, respectivamente. La media de la OCDE en cuanto al tamaño que representaba la economía sombra en la economía de los países fue de 20.3%.

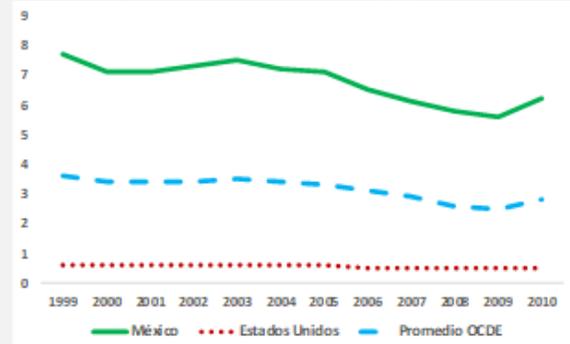
Buehn y Schneider (2016) estimaron que para el período analizado los impuestos indirectos eran el principal determinante de la economía sombra, la cual explicaban en 29.4% en promedio en el conjunto de los países analizados. Asimismo, estimaron que las otras variables que determinaban la economía sombra eran el autoempleo, con un impacto relativo promedio de 22.2%, seguido de la tasa de desempleo (16.9%), los impuestos sobre ingresos personales (13.1%), la moral fiscal (9.5%), el Índice de Libertad de Negocios (8.1%), y el crecimiento del PIB (0.9%).

Adicionalmente, Buehn y Schneider (2016) estimaron que para el período analizado los impuestos sobre ingresos personales tenían un impacto relativo bajo para explicar la economía sombra en Chile (1.8%) y en México (2.3%), mientras que dicho impacto era elevado en Dinamarca (34.6%) y en Estados Unidos (27.5%); la media de la OCDE de dicho impacto fue de 13.1%. En contraste, el impacto relativo de los impuestos indirectos como determinante de la economía sombra era elevado en México (42.1%) e Islandia (39.7%); mientras tanto, dicho impacto era bajo en Estados Unidos (5.1%) y Canadá (17.5%); la media de la OCDE de dicho impacto fue de 29.4%.

La moral fiscal tuvo el mayor impacto relativo sobre la economía sombra en Luxemburgo (20.0%) y Lituania (17.5%), y el menor en Turquía (0.7%) y Dinamarca (4.0%); en México dicho impacto fue de 10.2%, mientras que para el promedio de la OCDE fue de 9.5%. La tasa de desempleo tuvo el mayor impacto relativo sobre la economía sombra en España (29.2%) y Polonia (26.1%), y el menor en Islandia (7.1%) y Dinamarca (9.5%); en México dicho impacto fue de 5.9%, mientras que para el promedio de la OCDE fue de 16.9%. El autoempleo tuvo el mayor impacto relativo sobre la economía sombra en Corea del Sur (44.3%) y Turquía (41.4%), y el menor en Dinamarca (9.9%) y Luxemburgo (11.9%); en México dicho impacto fue de 33.8%, mientras que para el promedio de la OCDE fue de 22.2%. El crecimiento económico tuvo el mayor impacto relativo sobre la economía sombra en Estonia (1.8%) y Letonia (1.8%), y el menor en Italia (0.1%) y Dinamarca (0.3%); en México dicho impacto fue de 0.4%, mientras que para el promedio de la OCDE fue de 0.9%. Finalmente, el Índice de Libertad de Negocios tuvo el mayor impacto relativo sobre la economía sombra en Estados Unidos

(15.4%) y Noruega (10.5%), y el menor en Turquía (4.6%), México (5.3%) y Polonia (5.3%); la media de la OCDE de dicho impacto fue de 8.1%.

Gráfica 1. Tamaño y evolución de la evasión fiscal como porcentaje del PIB en México, Estados Unidos y promedio de la OCDE 1999-2010



Fuente: Elaboración propia con base en datos de Buehn y Schneider (2016).

Buehn y Schneider (2016) estimaron que el país con el mayor promedio de evasión fiscal como proporción del PIB durante 1999-2010 fue México (6.8%), seguido de Turquía (6.7%) y Grecia (4.8%); mientras que los países con el menor promedio de evasión fiscal fueron Estados Unidos (0.5%), Luxemburgo (1.3%) y Austria (1.4%). El promedio de la evasión fiscal como proporción del PIB en la OCDE durante el período de análisis fue de 3.2%.

3. Áreas de oportunidad para reducir la evasión y la elusión fiscal en México

A partir de lecciones nacionales e internacionales se identifican algunas buenas prácticas y áreas de oportunidad para reducir la evasión y la elusión de impuestos en México: i) continuar con el tipo de medidas implementadas en México que han tenido buenos resultados para reducir la evasión fiscal; ii) limitar los tratamientos especiales en el cobro de impuestos para reducir la elusión fiscal y los gastos fiscales; iii) adoptar buenas prácticas internacionales para fortalecer la cultura del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En lo que se refiere a continuar con las medidas que han tenido buenos resultados para reducir la evasión fiscal, de acuerdo con el CEFP (2019), las acciones para combatir la evasión fiscal se clasifican en acciones preventivas y medidas punitivas. Las acciones preventivas se refieren al establecimiento de candados que dificultan la evasión fiscal y desincentivan su práctica. A la vez, dichas acciones se clasifican en acciones directas e indirectas; las directas dificultan al contribuyente realizar la evasión a través de acciones legales o candados fiscales, mientras que las indirectas tienen como objetivo desincentivarla mediante la

concientización y educación fiscal. Entre las principales acciones directas que se han establecido se encuentran:

- La implementación del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI): Estos comprobantes fueron diseñados para mejorar la facturación, asignando números de folios y series a través de auxiliares. A partir de diciembre de 2014, se hace obligatoria la emisión de facturas electrónicas, por lo que se eleva la calidad de la información fiscal y la recaudación es más efectiva. De acuerdo con datos del SAT, el número de facturas pasó de 760.3 millones a 6,928 millones, lo cual muestra la eficiencia de esta medida.
- Las Auditorías: Este es otro mecanismo que implementa el SAT, consiste en auditar a personas que tienen inconsistencia en los datos fiscales. Dado que este recurso representa un costo para la autoridad fiscal, se utiliza la rentabilidad promedio de fiscalización para analizar su efectividad. El SAT reporta que, de 2016 a 2018, a causa del incremento de juicios favorables a sentencias definitivas, hay un aumento en la rentabilidad, pasando de 44.5 a 54.8 pesos recuperados por cada peso invertido.
- Declaraciones anuales: Luego de la implementación de la reforma hacendaria en 2014, el número de facturas anuales fue en aumento, llegando a los 9 millones 56 mil 678 declaraciones en 2018, esto a consecuencia de la facilitación del mecanismo fiscal a través de las declaraciones por internet.

Por otra parte, se encuentran las medidas punitivas, que son acciones que sancionan las conductas ilegales, reguladas por el Código Fiscal de la Federación (CFF). La Ley establece una diferencia entre infracción simple y delito de defraudación fiscal. La infracción simple se refiere a la omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que, de acuerdo con el artículo 21 del CFF, se deberá pagar las contribuciones pendientes actualizadas al mes en que se efectuó el pago, así como recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Como delito de defraudación fiscal se entiende “quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”, cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen.
- c) Manifestar datos falsos para obtener la devolución o compensación de contribuciones que no le correspondan.

- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado.
- e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- f) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Las sanciones se establecen en el artículo 108 del CFF y cuentan con las siguientes penas:

1. Prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.0;
2. Prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado este entre el rango de \$1,734,280.0 y \$2,601,410.0;
3. Prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.0;
4. Si el monto de lo defraudado no se puede determinar, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto defraudado es restituido de manera inmediata, la pena podría reducirse hasta en un 50%.

En lo referente a limitar los tratamientos especiales y los gastos fiscales, Tello (2019) argumenta que salvo en IVA en alimentos y medicinas, se podría eliminar prácticamente la totalidad de los tratamientos especiales, tanto en IVA como en ISR. Gutiérrez (2019) advierte que generalizar el IVA en alimentos y medicinas encarecería la canasta básica y al hacerlo inmediatamente caerían muchos mexicanos por debajo de la línea de pobreza, por lo cual es muy difícil políticamente poder hacer esta generalización específica del IVA. Asimismo, explica que el sistema tributario presenta deficiencias estructurales que provocan una pérdida de recaudación potencial al facilitar la elusión de impuestos; la SHCP estima que el gasto fiscal aún representa alrededor de 4% del PIB, lo que es equiparable al 98% de lo que se recauda por IVA, o al 54% de lo que se recauda por ISR, o 250% de lo que se recauda por IEPS. En este sentido, el propio Gutiérrez (2019) afirma que en el rubro de gastos fiscales hay un margen importante para llevar a cabo correcciones que permitan incrementar la recaudación de impuestos.

Como explica la SHCP (2016), los gastos fiscales se definen como los tratamientos de carácter impositivo que se desvían de la estructura normal de impuestos, por lo que conllevan a un régimen de excepción que se traduce en una renuncia de recaudación tributaria. En este sentido, los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que se refieren a los apoyos indirectos generalmente auto-aplicativos otorgados por el gobierno a sectores de la economía o de contribuyentes mediante el marco tributario (ASF, 2016; OCDE, 2010; Daniel *et al*, 2006).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2010) explica que las distintas modalidades de tratamientos especiales en relación con el pago de impuestos en los llamados gastos fiscales incluyen: deducciones, exenciones, reducciones de tasas, diferimientos (aplazamientos de pagos), y acreditamientos que reducen la carga fiscal.

En el caso de México, las estimaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF) se realizan aplicando el método de pérdida de ingresos, que consiste en estimar el monto de recursos que deja de percibir el erario debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferencial (SHCP, 2012 y 2016). En este sentido, los montos reportados corresponden a estimaciones de ingresos que el erario no percibe, por la auto-aplicación de parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales de los diversos impuestos, como son el Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE), el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (ISRPF), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los Impuestos Especiales y los Estímulos Fiscales. El siguiente cuadro incluye los distintos gastos fiscales en México por tipo de tratamiento que ha estimado SHCP para el período 2018-2020.

Cuadro 4. Estimación de gastos fiscales por tipo de tratamiento en México, 2014-2020

Tipo de tratamiento	Millones de pesos corrientes			Puntos porcentuales del PIB		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
ISR de Empresas						
Deducciones	20,712	24,666	25,959	0.089	0.099	0.099
Exenciones	12,001	11,765	12,382	0.051	0.047	0.0472
Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales	11,274	11,641	12,251	0.048	0.047	0.047
Diferimientos	24,194	20,307	21,372	0.104	0.082	0.082
Facilidades administrativas	5,029	5,348	5,628	0.022	0.022	0.022
Subsidio para el empleo	47,929	49,359	51,947	0.025	0.198	0.198
ISR de Personas Físicas						
Deducciones	27,530	25,469	26,806	0.118	0.102	0.102
Exenciones	167,836	182,291	178,840	0.718	0.733	0.683
Regímenes especiales o sectoriales	29,979	28,963	28,701	0.128	0.116	0.110
Diferimientos	847	137	144	0.004	0.001	0.001
Impuesto al Valor Agregado						
Exenciones	59,555	65,965	69,424	0.255	0.265	0.265
Tasas reducidas	258,753	290,177	305,392	1.106	0.167	0.167
Impuestos Especiales						
Exenciones	9,752	9,964	10,486	0.042	0.040	0.04
Estímulos Fiscales	189,213	209,744	130,584	0.809	0.843	0.499

Fuente: Elaboración propia con base en datos de SHCP.

Recuadro 3. Buenas prácticas internacionales para fortalecer la capacitación de los contribuyentes y la cultura fiscal

La OCDE (2015) analizó las experiencias exitosas de 28 países, principalmente naciones en vías de desarrollo, en cuanto a capacitación de los contribuyentes en materia de impuestos con la finalidad de contribuir a fortalecer la cultura del cumplimiento de las

obligaciones fiscales. A continuación, se presenta una síntesis de algunos de estos casos de éxito:

- Día Nacional del Pago del Impuesto sobre la Renta en Bangladesh:** En dicho país se celebra 15 días antes de la fecha límite para cumplir con la obligación de llevar a cabo la declaración anual de dicho impuesto, el Día Nacional del Pago del Impuesto sobre la Renta. En este día los departamentos que administran el cobro de impuestos en todo el país llevan a cabo eventos, seminarios y talleres; colocan carteles; distribuyen folletos; organizan mesas redondas y conferencias; dan clínicas de impuestos; organizan concursos y dan premios; y proyectan documentales sobre la importancia del pago de impuestos. Esta y otras medidas han permitido incrementar sustancialmente el número de contribuyentes y el monto recaudado; asimismo, ha mejorado la percepción de los contribuyentes respecto a las autoridades fiscales, y se ha fortalecido el cumplimiento fiscal. Cabe mencionar que, crearon una base de datos partir del Número de Identificación del Contribuyente (TIN por sus siglas en inglés), la cual es una útil herramienta para analizar el perfil y comportamiento de los contribuyentes.
- Capacitación y asesoría contable y fiscal a micro y pequeños negocios en Bután y Corea del Sur, y a contribuyentes de bajos ingresos en Brasil:** En Bután se llevan a cabo talleres con micro y pequeños negocios sobre cómo llevar libros contables, segmento que representa un estimado de 80.0% de los contribuyentes en dicho país, y al que es difícil cobrarle impuestos debido a que no suele llevar registros financieros. En Corea del Sur se ha implementado un programa de educación sobre impuestos, con un particular énfasis en la capacitación de micro y pequeños negocios. Este programa lo imparte el Instituto Nacional de Entrenamiento a Oficiales de Impuestos, y consiste en 20 clases que abordan de forma específica cada uno de los tipos de impuestos que se cobran en el país. Por otro lado, en Brasil se han implementado centros de capacitación fiscal denominados Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF), los cuales se encuentran en universidades y tienen como principal finalidad acercar este tipo de capacitación a personas o empresas de escasos recursos.
- Campaña de implementación del número de identificación de contribuyente en el sector informal en Burundi:** Se llevó a cabo una campaña durante 10 meses para incentivar a los comerciantes informales a que se registraran con un número de identificación de contribuyente, con la finalidad de atraerlos hacia la red fiscal. Dicha campaña inició en centros comerciales y, posteriormente, se extendió a

mercados y tiendas. En esta iniciativa se incluyeron sesiones de concientización sobre la importancia y necesidad de pagar impuestos. A partir de esta campaña se incrementó el número de contribuyentes registrados, lo que permitió aumentar el número de declaraciones de impuestos, así como reducir el sector informal. Asimismo, se incrementó la capacitación fiscal, mejoró la percepción de los contribuyentes sobre las autoridades fiscales y aumentó el cumplimiento fiscal.

- **Uso de las tecnologías de la información para educar a la población sobre la importancia del pago de impuestos en Chile:** Desde 2006 se ha implementado en Chile una estrategia para promover la educación en línea sobre la importancia del pago de impuestos, a partir de los sitios web SIIEduca y Planeta SII; el primero está enfocado a profesores, padres, tutores y el público en general, mientras que el segundo está enfocado a niños de primaria (6-13 años) y sus maestros.

4. Las empresas “factureras” o “fantasmas” en México

Las autoridades tributarias del país han tratado de promover la cultura tributaria y de simplificar los mecanismos de tributación a través de la tecnificación y simplificación de las declaraciones y pagos, gestiones electrónicas y el uso de comprobantes fiscales digitales, por ejemplo. No obstante, existen estrategias que usan algunos contribuyentes para evadir el pago de impuestos, como lo es la facturación apócrifa como medio de erosión de la base gravable (Cruz, 2017).

Con respecto a la evasión fiscal en México, el pasado 25 de junio, la titular del Servicio de Administración Tributaria (SAT), Margarita Ríos Farjat, explicó las acciones que se están realizando para combatir la evasión fiscal producto de operaciones simuladas o inexistentes.

En general, las operaciones simuladas consisten en generar de facturas que posibiliten la reducción del pago de impuesto, ya sea por IVA, ISR o ambos, de intercambios comerciales que no se realizaron. Ríos Farjat detalló que la evasión a través del IVA se realiza mediante la generación de saldos a favor que compensan contra el mismo impuesto o se pide la devolución de un IVA inexistente. Por su parte, con respecto al ISR, el contribuyente declara mayores gastos, lo que disminuye la base gravable del ISR, incluso generando pérdidas que provocarán que no pague ISR en varios periodos. Además, a través de la compensación universal, el IVA compensaba contra el ISR y contra las retenciones a trabajadores que sí pagaban sus impuestos. Es importante mencionar que esta compensación se suprimió en diciembre de 2018.

De acuerdo con Cruz (2017), operación simulada u operación inexistente se refiere a aquella operación mercantil que no es materialmente real en el intercambio de bienes o servicios, cuyo objeto es fingir una operación de compra-venta que ampare la emisión o recepción de un comprobante fiscal con la finalidad no de obtener beneficios comerciales de dicha simulación, sino de engañar a las autoridades fiscales al utilizar dichos comprobantes fiscales como material de deducción de la base impositiva.

Desde 2014 comenzaron a realizarse acciones para evitar la evasión de fiscal a través de este mecanismo, por medio de la entrada en vigor del Artículo 69-B, del CFF, el cual otorga la facultad a las autoridades fiscales de presumir la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes, cuando detecten que los contribuyentes no cuenten con activos, personal, infraestructura, capacidad material, directa o indirecta, para prestar servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparen los comprobantes, o bien que dichos contribuyentes no se encuentren localizados. Para describir el mecanismo de evasión, las autoridades fiscales han definido a las empresas participantes de la siguiente manera:

1. Empresa que factura operaciones simuladas (EFOS). Son empresas que se dedican a vender facturas con el objetivo de ser deducidas por empresas que efectivamente realizan transacciones. De acuerdo con el SAT, presentan las características siguientes:

- a. No cuentan con activos, personal ni infraestructura física.
- b. No se localizan en el domicilio fiscal, o después de un tiempo desocupan sin dar aviso.
- c. Comparten domicilio con otros contribuyentes, generalmente en zonas marginadas, virtuales o ficticias.
- d. Los socios no cuentan con recursos económicos, no declaran, son ilocalizables, habitan en zonas marginadas o fueron empleados.
- e. Abren cuentas y las cancelan pronto. Presentan altos montos de facturación y pocos o nulos gastos.
- f. Tienen un objeto social muy amplio, énfasis en intangibles, para poder ofrecer facturas acordes a las actividades de quien las compra.

2. Empresa que deduce operaciones simuladas (EDOS). Son las empresas que compran las facturas resultado de operaciones simuladas. De acuerdo con el SAT, presentan las características siguientes:

- a. Por lo general, cumple con sus obligaciones fiscales.
- b. Está localizado en el domicilio fiscal que tiene registrado el SAT.
- c. Tienen una actividad de donde la materialidad es visible.

- d. Los socios generalmente están en la nómina, y tienen mayor cumplimiento que los EFOS.
- e. Suelen reportar pérdidas fiscales o utilidades marginales. Generando un mínimo de impuesto a cargo.
- f. Genera documentación apócrifa para acreditar la materialidad de la operación (manuales, asesorías, capacitación, etc.)

De acuerdo con el comunicado del SAT con fecha del 25 de junio de 2019, de 2014 a junio de 2019, fueron identificadas 8,204 empresas que facturan operaciones simuladas y que han generado 8,827,390 facturas por un monto aproximado de 1.6 billones de pesos, lo que representaría una evasión fiscal de 354,512 millones de pesos, monto que para 2019 representaría aproximadamente 1.4% del PIB.

Cuando la autoridad fiscal identifica alguna EFOS, se envía al listado de contribuyentes del artículo 69-B, cuando se detecte que emiten facturas apócrifas. Y se procederá a *notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del SAT, y mediante publicación en el DOF. Los contribuyentes tendrán un plazo de 15 de días para aportar documentación que consideren pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.* La titular del SAT mencionó que el 20 de junio de este año se llevó a cabo un operativo a nivel nacional en el que se realizó la revisión de 150 empresas que facturan operaciones simuladas. Además, se desarrolló un nuevo modelo con atención a redes de riesgo e información detalladas, con el que se está enfrentando esta situación y que ya está ofreciendo los primeros resultados. También mencionó que se han presentado a la SHCP diversas propuestas de reforma legislativa.

La existencia de EFOS responde a la necesidad de los contribuyentes de reducir su base gravable y carga fiscal. Sin embargo, la autoridad fiscal no debe reducir sus esfuerzos por combatir la evasión y además de la detección, exhibición y sanción pública, es necesario promover una cultura contributiva para que no se demanden este tipo de facturas. Por otro lado, las EFOS también fomentan actividades delictivas pues se trata de empresas fantasmas que frecuentemente simulan operaciones de forma coludida con funcionarios públicos con el fin de desviar recursos públicos a manos privadas, fomentando la corrupción (Cruz, 2017).

Siguiendo a Cruz (2017), para combatir estos esquemas el Estado debe desarrollar sistemas de detección de evasores que hagan uso de operaciones simuladas, además de localizar permanentemente al contribuyente desde su alta en el RFC. Asimismo, el sistema de sanciones podría cambiar de un sistema de montos fijos a uno de montos proporcionales en función de la magnitud de la evasión. Por otro lado, si la oferta

de facturas apócrifas está libre de riesgos, ésta no dejará de existir, por lo que debe tipificarse como delito para que puedan ser sancionadas y se desincentive la evasión. Otro factor que debería tomarse en cuenta es fomento a la denuncia ciudadana contra las EFOS para la identificación y sanción de los evasores.

5. Algunas Iniciativas enfocadas en reducir la evasión fiscal

En meses recientes, fracciones parlamentarias en el Senado de los partidos Movimiento Ciudadano (MC), Partido Acción Nacional (PAN), y Movimiento de Regeneración Nacional (MORENA) presentaron iniciativas orientadas a reducir la evasión fiscal en el país. En el presente apartado se hace una revisión sintética de dichas iniciativas.

De acuerdo con Aguirre (2019), las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; de Justicia, y de Estudios Legislativos, Primera de la Cámara de Senadores elaboraron un Dictamen con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del CFF y del Código Penal Federal (Comisiones Unidas, 2019). Dicho Dictamen con proyecto de Decreto incluye las iniciativas presentadas por el Senador Alejandro Armenta Mier (del Grupo Parlamentario de Morena, del 22 de noviembre de 2018); el Senador Samuel Alejandro García Sepúlveda (del Grupo Parlamentario de Movimiento Ciudadano, 18 de junio de 2019); y la Senadora Minerva Hernández Ramos (del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, 10 de julio de 2019), (Comisiones Unidas, 2019).

En síntesis, la iniciativa del Senador Alejandro Armenta Mier busca modificar los artículos 187, 167, 192 y 256 del Código Nacional de Procedimientos Penales; el artículo 2 de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada; y, el artículo 5 de la Ley de Seguridad Nacional. La propuesta tiene como objeto “considerar los delitos de contrabando y defraudación fiscal como delincuencia organizada y amenazas a la seguridad nacional, por lo que ameritan prisión preventiva oficiosa” (Aguirre, 2019).

A continuación, se presenta una síntesis de lo expuesto por algunas de las iniciativas más recientes que retoman parte del dictamen anterior y que buscan complementar lo realizado en las comisiones unidas.

Iniciativa de MC

La iniciativa del Senador Manuel Alejandro García Sepúlveda del grupo parlamentario de MC fue presentada en junio de 2019 y se enfoca en modificar el CFF (CFF), el Código Nacional de Procedimientos

Penales (CNPP), la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (LFCDO) y la Ley De Seguridad Nacional (LSN). A partir de esta iniciativa se incrementarían penas al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Asimismo, se establecerían como delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa al contrabando y su equiparable; la defraudación fiscal y su equiparable y la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados previstos en el CFF.

La iniciativa establece que urge una revisión y un cambio sustancial en el marco legal para lograr una mayor transparencia, eficacia en el ejercicio de los recursos públicos, mayor control y vigilancia por parte de las instancias competentes para prevenir, investigar, denunciar e imponer sanciones, para obtener resultados diferentes que permitan ir en contra de los evasores fiscales.

Iniciativa del PAN

La iniciativa de la Senadora Minerva Hernández Ramos del grupo parlamentario del PAN fue presentada en agosto de 2019 y se enfoca a modificar la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada; Ley de Seguridad Nacional; el Código Nacional de Procedimientos Penales; el CFF; la Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA); el Código Penal Federal, y la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC). A partir de esta iniciativa se incrementarían penas al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Se establecerían como delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa contrabando y su equiparable; defraudación fiscal y su equiparable y la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados previstos en el CFF. Se establece un límite inferior para calificar el delito de defraudación fiscal para personas morales. Se sancionaría con las mismas penas, al que permita o publique a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, sería destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos. Se establecería que alguien comete el delito de uso ilícito de atribuciones y facultades a aquel servidor público que dolosamente preste ayuda o auxilio a otro para la

comisión de los delitos fiscales previstos en el CFF. Asimismo, propone establecer un control parlamentario al ejercicio que las instituciones gubernamentales hagan de considerar a la defraudación fiscal y sus equiparables como amenaza a la seguridad nacional, delito de prisión preventiva oficiosa y de delincuencia organizada. Para este efecto el Senado de la República establecería el Observatorio Legislativo de la Elusión y Evasión Fiscales y contaría con el apoyo técnico de investigación jurídica y legislativa del Instituto Belisario Domínguez.

La propuesta se estructura a partir de los siguientes ejes: i) Fortalecer el control efectivo de la corrupción a través del marco jurídico de responsabilidades administrativas y penales de los servidores públicos; ii) Aplicar el régimen de excepción relativo a la delincuencia organizada de manera constitucionalmente proporcional; iii) Establecer un sistema de cuantías adecuado al tamaño de la economía nacional para perseguir la defraudación fiscal de las personas morales; iv) Disminuir los supuestos de defraudación fiscal equiparada a los que sí pueda resultarles aplicable un régimen excepcional de investigación, persecución y sanción; v) Establecer contrapesos institucionales en beneficio de la ciudadanía respecto del ejercicio de la acción penal en los delitos fiscales, y vi) Establecer controles parlamentarios al ejercicio que las instituciones gubernamentales hagan de considerar a la defraudación fiscal y sus equiparables como amenaza a la seguridad nacional, delito de prisión preventiva oficiosa y de delincuencia organizada.

Iniciativa de MORENA

La iniciativa del Senado Ernesto Pérez Astorga de MORENA fue presentada el 12 de agosto de 2019 y se enfoca en modificar el CFF. A partir de dicha iniciativa se establecería que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente, ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, o estos no guarden proporcionalidad, o bien no se encuentren vinculados para prestar los servicios, producir, comercializar y/o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la simulación para efectos fiscales de las operaciones, en consecuencia no surtirán efectos tales comprobantes.

La iniciativa considera que, ante la constante evolución de los esquemas de evasión utilizados por los contribuyentes, se hace necesario reformar las disposiciones cuyos efectos no afecten a la generalidad de los clientes con los que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales tuvo operaciones. Considera

necesario establecer en el CFF un eje de proporcionalidad y vinculación que se relacione de forma directa con los elementos básicos y esenciales entre la capacidad económica del contribuyente y la obtención de beneficios, producto de dichos medios de producción y herramientas necesarias para su desarrollo, a fin de acreditar la efectiva realización o materialidad de las operaciones fiscales que se pretenden amparar con los comprobantes fiscales emitidos.

Asimismo, pretende ampliar el catálogo de medios de notificación a fin de evitar que aquellos se vean entorpecidos por medios de defensa relativos a “ilegalidad de las notificaciones” en virtud de que el artículo actualmente solo prevé la notificación a través de buzón tributario, lo que limita en muchas ocasiones la posibilidad de actuación; así como que, al ser la misma autoridad garante de los derechos tributarios de los contribuyentes, se establece un medio de comunicación alterno. Por lo tanto, estima que con las modificaciones propuestas el Estado Mexicano contará con mayores elementos que permitan una mayor capacidad para evitar pérdidas fiscales e inhibir prácticas agresivas que atentan contra los ingresos del erario.

Consideraciones adicionales

La oferta de facturas apócrifas perjudica las finanzas públicas y el bienestar económico de la sociedad al reducir la disponibilidad de recursos públicos que el gobierno puede orientar a cumplir con sus objetivos, esto es, reduce la oferta de bienes y servicios públicos y daña el mecanismo de distribución del ingresos de la política fiscal (pues las empresas que pagan menos impuestos a través de este mecanismo de defraudación fiscal obtienen ventajas frente a otras empresas que cumplen con sus obligaciones fiscales). Asimismo, dependiendo de su dimensión, la facturación apócrifa puede tener importantes efectos a nivel macroeconómico.

Si bien en el análisis y discusión de las distintas iniciativas que buscan combatir la emisión de facturas falsas y las empresas fantasma, diversos legisladores y expertos se han pronunciado en contra de la defraudación fiscal, al mismo tiempo se han mostrado preocupados porque las iniciativas pueden llevarnos a un llamado “terrorismo fiscal” y proponen que dichas iniciativas eliminen, entre otras cosas, la prisión preventiva oficiosa para este delito o sus equiparables y den garantías para que el sector privado siga

invirtiendo. Asimismo, se han pronunciado por qué no se considere a este tipo de delitos como conductas que atentan contra la seguridad nacional debido a que el tipo penal de defraudación fiscal ya se encuentra reconocido en el CFF.

Por otro lado, entre los que apoyan la iniciativa², se apunta que este tipo de defraudación impacta la recaudación tributaria en más de 1.4% del PIB y que la extinción de dominio que se planea incluir para castigar esta conducta es clave para la recuperación de las contribuciones evadidas y que sólo afectará a quienes compren o vendan este tipo de facturas, protegiendo a los empresarios formales contra prácticas desleales que atentan contra la sana competencia.

Sin embargo, expertos como Arturo Pérez (2019), señalan que incluir la prisión preventiva oficiosa y la aplicación de la ley de extinción de dominio a quienes incurran en la adquisición de facturas falsas que den lugar a una defraudación fiscal o su equivalente por un monto que supere los 7.8 millones de pesos es peligroso pues, en ocasiones, la línea entre cuestiones de simulación relativa, fraude a la ley o mera ilegalidad es muy tenue, lo que podría hacer que las autoridades fiscales procedieran al cobro de créditos fiscales por una interpretación sesgada de la propia ley.

Por su parte, Cervantes (2019) apunta que en el contexto en el que se encuentra actualmente redactada la iniciativa, puede provocar inseguridad jurídica y desaliento a la inversión productiva.

Para Rodolfo Félix, los cambios que pretenden llevarse a cabo en el dictamen son un error, pues son contradictorios y están plagados de inconstitucionalidades. Argumenta que, cuando una empresa o persona física entra a la economía formal, lo hace a través de vías legales, como persona u organización jurídica de derecho, por lo que no pueden ser considerados como delincuencia organizada; pues, además, no están organizados para cometer delitos sino para producir y generar ingresos y empleos. Siguiendo a Félix (2019), la delincuencia organizada tiene la característica de que los ingresos que genera son producto de un acto ilícito (como el narcotráfico, la trata de personas, el tráfico de armas, etc.) pero el ingreso por fraude fiscal no es ilícito. Lo que hace la iniciativa es convertir a los ingresos lícitos en ilícitos cuando superan cierto monto (7.8 millones de pesos), lo cual es incluso un problema grave de inconstitucionalidad. Adicionalmente, convierte a las empresas en parte de la delincuencia organizada y no procedería una reparación del daño fiscal sino un decomiso. Este autor señala que de mantenerse la

² Se trata del Dictamen con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad

Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal.

iniciativa en los términos en que se encuentra, se convertiría a las empresas que defrauden al fisco por más del monto señalado en parte de la delincuencia organizada y, por ende, no podrían existir jurídicamente, por lo que habría que proceder a su liquidación.

De acuerdo con Diana Romo y Pablo Cervera, el concepto de facturas falsas es incorrecto pues de hecho se trata de facturas emitidas con certificados de las autoridades fiscales; sin embargo, tienen un acto simulado detrás de ellas. De acuerdo con estos especialistas, hace falta una mayor coordinación entre el SAT, el IMSS y la Unidad de Inteligencia Financiera pues se cuenta con un andamiaje legal robusto, que no se está utilizando correctamente, pero con el que se podría enfrentar el problema de la defraudación fiscal.

Por otro lado, para Luis Curiel Piña, la llamada facturación falsa no reduce el pago de impuestos, sino que justifica gastos de forma indebida y el castigar la facturación puede hacer que las empresas simplemente decidan no facturar y migren hacia la economía informal. Recordó, además, que también los estados y municipios han incurrido en estas prácticas y que la iniciativa no contiene sanciones para ellos (Curiel, 2019).

Referencias

- Albarrán, E. (2019), *Evasión fiscal representa 4% del PIB, 1 billón: Urzúa*, El Economista. Disponible en: <https://www.economista.com.mx/economia/Evasion-fiscal-representa-4-del-PIB-1-billon-Urzua-20190306-0141.html>
- Aguirre, J., (2019), “Reformas para sancionar la Defraudación Fiscal”, IBD.
- Allingham, M. and Sandmo, A. (1972), *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics, Vol. 1, No. 3-4, North-Holland Publishing Company.
- Becker, G. (1968), *Crime and Punishment: An Economic Approach*, Journal of Political Economy, Vol. 72, No. 2, The University of Chicago Press.
- Buehn, A. and Schneider, F. (2016), Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What do we (not) know?, Journal of Economics and Political Economy, Vol. 3, Issue 1.
- Cai, H. and Liu, Q. (2009), *Competition and Corporate Tax Avoidance: Evidence from Chinese Industrial Firms*, The Economic Journal, Vol. 119, No. 537, Wiley on behalf of the Royal Economic Society.
- CEPF (2019), *El Pago de Impuestos y la Evasión Fiscal en México*, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEPF).
- Cervantes., R. (2019). Participación en la Mesa III “¿Puede ser el fraude fiscal delincuencia organizada?” en el foro “Las reformas fiscales y penales contra las facturas falsas y las empresas fantasmas”, Senado de la República, 21 de agosto de 2019.
- Corporate Reform Collective (2014), *Fighting Corporate Abuse: Beyond Predatory Capitalism*, Pluto Press.
- Cruz, B., (2017), Mercado de facturas apócrifas en México: Un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión fiscal. UNAM. <http://132.248.9.195/ptd2017/marzo/0756350/Index.html>
- Curiel, L., (2019), participación en la Mesa II “El combate a las facturas falsas y a las empresas fantasma”. En el foro “Las reformas fiscales y penales contra las facturas falsas y las empresas fantasmas”, Senado de la República, 21 de agosto de 2019.
- Desai, M. and Dharmapala, D. (2009), *Corporate Tax Avoidance and Firm Value*, The Review of Economics and Statistics, Vol. 91, No. 3, The MIT Press.
- Félix R., (2019). Participación en la Mesa III “¿Puede ser el fraude fiscal delincuencia organizada?” en el foro “Las reformas fiscales y penales contra las facturas falsas y las empresas fantasmas”, Senado de la República, 21 de agosto de 2019.
- García Sepúlveda, S. A, (2019), *Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF, del Código Nacional de Procedimientos Penales, de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada y de la Ley de Seguridad Nacional*, presentada el 18 de julio de 2019, Grupo Parlamentario de Movimiento Ciudadano, Senado de la República, Ciudad de México, México, enlace en: http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2019-06-18-1/assets/documentos/Inic_MC_Sen_samuel_garcia_LF_contra_delincuencia_organizada_LSN.pdf.
- Gutiérrez, F. (2019), *Del 2014 al 2018, evasión fiscal en México alcanzó los 2 billones de pesos*, El Economista. Disponible en: <https://www.economista.com.mx/sectorfinanciero/Del-2014-al-2018-evasion-fiscal-en-Mexico--alcanzo-los-2-billones-de-pesos-20190523-0060.html>
- Hernández Ramos, M., (2019), *Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada; de la Ley de Seguridad Nacional; del Código Nacional de Procedimientos Penales; del CFF; de la Ley General de Responsabilidades Administrativas ; y del Código Penal Federal*,

- presentada el 10 de julio de 2019. Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, Senado de la República, Ciudad de México, México, enlace en:
http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2019-07-10-1/assets/documentos/Inic_PAN_Sen_Minerva_LFC_DO.pdf.
- OECD (2013), *What drives tax morale?*, Committee on Fiscal Affairs, Development Assistance Committee Task Force on Tax and Development, OECD. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-global/what-drives-tax-morale.pdf>
- OECD (2015), *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Sourcebook on Taxpayer Education*, OECD.
- Pérez, A., (2019), participación en la Mesa III “¿Puede ser el fraude fiscal delincuencia organizada?” en el foro “Las reformas fiscales y penales contra las facturas falsas y las empresas fantasmas”, Senado de la República, 21 de agosto de 2019.
- Pérez Astorga, E., (2019), *Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del CFF*, presentada el 14 de agosto de 2019, Grupo Parlamentario de MORENA, Senado de la República, Ciudad de México, México, enlace en: http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2019-08-14-1/assets/documentos/Inic_Morena_Sen_Astorga_Codigo_Fiscal.pdf.
- Ruíz, A. (2019), Presentación en el Foro “Qué reforma fiscal necesita México?” llevado a cabo en el Senado de la República el 9 de julio de 2019.
- Rosenberg, J. (1988), *Tax Avoidance and Income Measurement*, Michigan Law Review, Vol. 87, No. 2, The Michigan Law Review Association.
- Sandmo, A. (2004), *The theory of tax evasion: A retrospective view*, Discussion Paper 31/04, Norwegian School of Economics and Business Administration.
- Slemrod, J. and Yitzhaki, S. (2002), *Tax Avoidance, Evasion and Administration*, in *Handbook on Public Economics*, Vol. 3, Edited by A. J. Auerbach and M. Feldstein, Elsevier Science B.V.
- Slemrod, J. (2007), *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, The Journal of Economic Perspectives, Vol. 21, No. 1, American Economic Association.
- Stiglitz, J. (1985), *The General Theory of Tax Avoidance*, National Tax Journal, Vol. 38, No. 3, National Tax Association.
- Schweizer, U. (1984), *Welfare Analysis of Excise Tax Evasion*, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft/ Journal of Institutional and Theoretical Economics, Bd. 140, H. 2, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG.
- Tanzi, V. and Shome, P. (1993), *A Primer on Tax Evasion*, Staff Papers (International Monetary Fund), Vol. 40, No. 4, Palgrave Macmillan Journals on behalf of the International Monetary Fund.
- Tello, C. (2019), Presentación en el Foro “Qué reforma fiscal necesita México?” llevado a cabo en el Senado de la República el 9 de julio de 2019.

Sitios consultados

- Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República (IBD) (www.senado.gob.mx/ibd)
- Instituto Nacional de Geografía y Estadística (INEGI) (www.inegi.org.mx)
- Market Business News (<https://marketbusinessnews.com/financial-glossary/shadow-economy-definition-meaning/>)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (<https://www.oecd.org/tax/tax-global/work-on-statebuilding-accountability-effective-capacity-development.htm>)
- Indicadores Mundiales de Desarrollo (<http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicator>)