

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA

FACULTAD DE DERECHO CULIACÁN

UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRÍA EN CIENCIAS DEL DERECHO



“EL CIVISMO FISCAL COMO FACTOR DETERMINANTE EN LA EFICACIA Y EFECTIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO CONTEMPORANEO”

TESIS

QUE COMO REQUISITO PARA OBTENER EL GRADO DE  
MAESTRO EN CIENCIAS DEL DERECHO

PRESENTA:

JULIÁN OMAR GONZÁLEZ TRUJILLO

DR. GONZALO ARMIENTA HERNÁNDEZ

DIRECTOR

Culiacán Rosales, Sinaloa, Enero 2018

Agradecimientos.

A mis padres y hermanos por su amor, paciencia y apoyo.

Al posgrado en Derecho de la Universidad Autónoma de Sinaloa.

A mi tutor Doctor Gonzalo Armienta Hernandez.

A la Doctora Gloria Salinas, coordinadora de la Maestría en Ciencias del Derecho y excelente mentora.

Al Doctor Mauro Sandoval por su amabilidad e inigualable guía.

A mis maestros de Maestría en Ciencias del Derecho.

A mis amigos de maestría: José Carlos Clark, Alejandra Esquivel, Elizabeth Camacho, Jorge Guzmán, Guadalupe Medina, Cecilia Gaxiola y Fabián Moreno.

A René Carrillo por su apoyo incondicional.

A la Universidad de Salamanca, España.

A la Biblioteca y al personal del Instituto de Estudios Fiscales por su importante colaboración, en especial a Pilar Jiménez Guerrero.

A la Biblioteca y personal de la Universidad Autónoma de México por su amabilidad y cordial atención, en especial a Arturo Anzures.

*“Los impuestos son el precio que pagamos  
por una sociedad civilizada”*

*-Oliver Wendell Holmes-*

## ÍNDICE

### EL CIVISMO FISCAL COMO FACTOR DETERMINANTE EN LA EFICACIA Y EFECTIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO CONTEMPORANEO

	Página
INTRODUCCIÓN .....	i
CAPÍTULO PRIMERO. NATURALEZA JURIDICA DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO .....	1
A. Conceptos jurídicos e iusfilosóficos.....	1
1. Contribución.....	2
2. Sistema tributario .....	3
3. Eficacia y efectividad tributaria .....	5
4. Civismo tributario .....	8
5. Justicia fiscal.....	12
6. Moralidad tributaria .....	14
B. Elementos para el cumplimiento de las contribuciones .....	15
1. Elementos Instrumentales .....	16
a. Registro de contribuyentes.....	16
b. Contabilidad electrónica .....	18
c. Determinación de las contribuciones .....	20
2. Autoridades y legislación tributaria .....	22
a. La federación.....	23
i. Código fiscal de la federación .....	26
ii. Leyes de impuestos federales.....	27
iii. Misceláneas fiscales .....	29
b. Los estados.....	30
c. El municipio.....	31
3. Colaboración administrativa entre autoridades fiscales .....	32
a. Ley de coordinación fiscal .....	33
b. Convenios de colaboración fiscal.....	34
c. Acuerdos internacionales de intercambio de información fiscal.....	36
C. Principales fuentes de ingreso en México.....	37
1. Ingresos tributarios .....	37

a. Impuesto al Valor Agregado.....	37
b. Impuesto Sobre la Renta.....	38
c. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.....	40
d. Derechos.....	40
e. Aportaciones de seguridad social.....	41
f. Contribuciones de mejoras.....	42
2. Ingresos no tributarios.....	42
a. Productos.....	43
b. Aprovechamientos.....	43
c. Deuda pública.....	44
3. Política fiscal.....	45
a. Política presupuestal.....	47
b. Gasto público.....	48
c. Plan nacional de desarrollo.....	50
<b>CAPÍTULO SEGUNDO. PROBLEMÁTICA SOCIO JURÍDICA DEL SISTEMA</b>	
<b>TRIBUTARIO MEXICANO.....</b>	<b>51</b>
A. La problemática de la justicia tributaria en México.....	51
1. Los principios de las contribuciones y su presencia en la legislación fiscal mexicana.....	53
2. Principales obstáculos de la justicia fiscal en México.....	60
3. El papel de las teorías de Justicia tributaria, filosofía y moral en la solución a la problemática socio jurídica del sistema tributario mexicano.....	67
B. El civismo, la conciencia y la educación tributaria como hechos de interés jurídico tributario en México.....	70
1. El civismo fiscal desde el enfoque de la sociología del derecho.....	70
2. El comportamiento del contribuyente y la autoridad fiscal.....	73
3. La importancia de la educación fiscal.....	75
C. Desarrollo de la política fiscal en México.....	79
1. Federalismo fiscal.....	91
2. Pactos fiscales y coordinación fiscal contemporánea.....	94
3. Influencia del fenómeno petrolero y relaciones internacionales.....	98

CAPÍTULO TERCERO. LA CULTURA TRIBUTARIA COMO SOLUCIÓN A LA INEFECTIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO EN LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL Y DEL DERECHO COMPARADO .....	103
A. Educación fiscal; Estrategias educativas en el extranjero y su influencia en México. ....	103
1. La educación fiscal en España .....	105
2. La educación fiscal en Latinoamérica .....	108
a. Argentina .....	109
b. Brasil .....	112
c. Chile .....	115
d. Costa Rica.....	118
e. Guatemala.....	121
f. El Salvador .....	123
g. Perú.....	125
3. Análisis de derecho comparado de la educación fiscal en América Latina y España. ....	128
B. Análisis de las recomendaciones de organismos internacionales .....	132
1. Recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). ....	132
2. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).....	134
3. Cooperación de la Unión Europea (EUROsociAL II) .....	136
C. Recomendaciones político jurídicas para la eficaz impartición de educación tributaria en México. ....	138
1. Capacitación en los órganos autónomos de arbitraje y transparencia. ....	138
2. El federalismo fiscal como vía para programas de cultura tributaria.....	139
3. Simplificación e inclusión en el sistema tributario y sus herramientas.....	140
4. La educación tributaria como política de interés público.....	141
5. Ejercicio responsable del gasto público y conciencia civil de los bienes y servicios públicos.....	141
6. Iniciativa universitaria para la instrucción y desarrollo de herramientas enfocadas en la promoción de la cultura tributaria y el civismo fiscal.....	142
CONCLUSIONES.....	144
PROPUESTAS .....	145
FUENTES CONSULTADAS.....	146

## INTRODUCCIÓN

El interés de realizar ésta investigación es encontrar una forma de conjugar la ética, la moral y el civismo, al ejercicio diario del derecho fiscal en el sistema tributario mexicano, ya que consideramos que es necesario que la sociedad interiorice “como virtud” los principios, derechos y obligaciones que del ejercicio de tributar se desprenden, para obtener “como resultado” un actuar cívico, mismo que nos lleven a reflexionar como sociedad el rumbo tanto de las políticas fiscales como presupuestarias y realizar un manejo realmente soberano, eficaz y eficiente e igualitario del sistema tributario mexicano.

En el primer capítulo se analiza la naturaleza jurídica del sistema fiscal mexicano y los conceptos que estimamos son esenciales para comprender el panorama económico, político y social en el que se desenvuelve en la actualidad la situación fiscal del país; los elementos instrumentales y formales necesarios para el cumplimiento de las contribuciones, así como la manera en que colaboran entre sí e incluso los convenios internacionales que les permiten compartir información financiera con otros países y por último se describe cuales son las principales fuentes de ingresos con las que cuenta México, considerando no solo las fuentes tributarias, sino también las fuentes petroleras y el endeudamiento.

En el segundo capítulo se describe la problemática política, jurídica, económica y social del sistema tributario desde cuatro ópticas: Doctrinal, profundizando en las teorías y principios de justicia de las contribuciones; Jurídico, señalando aquellas normativas y el modo en el que se interpretan y aplican en nuestro sistema de justicia tributaria, enfocadas al civismo fiscal y la promoción de la cultura tributaria; Político-económico ya que se analiza el efecto que tiene la política fiscal, su evolución y políticas contemporáneas; Y por último sociológico, la percepción en el pensar ciudadano respecto de la importancia de la tributación, así como el lugar que tiene la concientización en las políticas públicas.

El tercer capítulo se realiza un ejercicio de derecho comparado relacionado a las acciones en materia de educación tributaria; se analizan las recomendaciones y herramientas proponen las organizaciones de cooperación internacional sobre la educación fiscal, los avances y las ventajas que proyectan sus diversas acciones, así como el enfoque que se da respecto al apoyo que se ofrece; y por ultimo expresar recomendaciones para la situación social y recursos institucionales, jurídicos, económicos y humanos a la luz de los avances internacionales, propuestas realistas y que promueven la cohesión social, la participación civil y la educación tanto cívica como fiscal, todo ello dentro del marco jurídico del sistema fiscal mexicano.

La obligación de tributar, no es, ni debe ser considerada un capricho de los gobiernos por obtener ganancias para el uso personal de los funcionarios que administran y ejercen el poder público, la importancia de la obligación tributaria, surge de la necesidad de cooperar como sociedad para mejorar nuestras comunidades y afrontar cualquier tipo de necesidades que solos como individuos no podríamos satisfacer.



## CAPÍTULO PRIMERO. NATURALEZA JURIDICA DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO

### A. Conceptos jurídicos e iusfilosóficos

Para entender claramente las implicaciones teóricas y prácticas que convergen en la presente investigación, así como su trascendencia, es necesario, delimitar e identificar conceptos jurídicos e iusfilosóficos que convergen en éste planteamiento, tales como: contribución, sistema tributario, política fiscal, eficiencia y efectividad tributaria, moral fiscal, civismo fiscal, justicia fiscal, gasto público, entre otros de particular interés.

Además se considera necesario, debido a la delimitación temporal y geográfica, comentar y analizar el caso mexicano, por ello se necesita desarrollar una noción de la evolución y constitución del sistema tributario de éste país, para así concretar propuestas realistas y coherentes a su situación, misma que a continuación se introduce en los siguientes párrafos.

En México existe una coordinación federalizada, entre el sistema político, económico y el tributario, en cada reforma fiscal se busca transformar el sistema de administración impositiva con la esperanza de alcanzar resultados más eficientes, efectivos y justos, estos cambios van desde modificar o derogar la legislación fiscal y métodos de recaudación de contribuciones, hasta transformar la conformación orgánica del servicio de administración tributaria.

A lo anterior cabe sumarle: las distintas vertientes ideológicas políticas que direccionan según su visión las políticas públicas, la diversidad cultural, extensión territorial, etc.; factores que moldean el panorama económico y social, por lo que resulta necesario, adaptar el sistema tributario para con ello sortear toda clase de problemas y lograr evoluciones favorables; es por esto que se remarca la responsabilidad del Estado, para encausar la planeación económica y fiscal en pos de mantener en buenas condiciones el nivel y la calidad de vida de los ciudadanos, en su intento de mantener el orden, la paz y un trato digno y justo, para sus ciudadanos y en sus relaciones internacionales.

## 1. Contribución

Partiremos de la idea de obviar que existe una relación de coordinación entre dos entes que interactúan entre sí, por un lado el Estado y por otro el ciudadano, el cual se convierte para efectos de éste tema en contribuyente; la interacción entre ambos se da en relación a que el segundo aporta al primero los recursos necesarios para sus funciones y para satisfacer necesidades de la comunidad en sus distintos niveles de organización, en pos de garantizar el bien común.

Uno de los conceptos básicos que forman al antes descrito sistema, es el elemento mediante el cual se da esa coordinación de la que antes se hablaba, la contribución, éstas tienen diferentes clasificaciones, su naturaleza es múltiple y en ocasiones compleja, al respecto Venegas Álvarez comenta: “Contribución es aquella obligación legal de derecho público, creadas a través de una ley, para el sostenimiento de los gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad.”<sup>1</sup>

Si bien lo anterior es ilustrativo, cabe agregar más elementos a la descripción de la figura en comento ya que su naturaleza es más compleja, para ello retomamos la descripción que hace López Guerrero del concepto legal de contribución: “...la tendencia legal es considerar a la contribución como género, y éste a su vez subdividirlo en especie, así encontramos a los derechos, impuestos e impuestos especiales”.<sup>2</sup>

Hasta este punto y para no invadir conceptos que se abordan en posteriores subtemas, basta con saber que la contribución es legalmente la obligación, que mediante su cumplimiento logra la transmisión de los recursos del contribuyente al Estado para el sostenimiento de sus funciones, las cuales se verán reflejadas en su organización y el crecimiento del Estado mismo.

---

<sup>1</sup> Venegas Álvarez, Sonia, “Derecho fiscal”, Oxford, México, 2010, p.95

<sup>2</sup> López Guerrero, Luis García, “Derechos de los Contribuyentes”, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2002, p.5.

## 2. Sistema tributario

Para profundizar en la definición de éste concepto, separaremos los términos que lo componen, un sistema en general; según la Real academia española es el: “Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí”<sup>3</sup>. Ahora bien, en lo que respecta al término tributario, éste hace referencia a una rama de la ciencia jurídica, el Derecho financiero, del cual se desprende a su vez el Derecho tributario o fiscal, en palabras de Dorantes Chávez y Gómez Marín, es lo siguiente:

...Por derecho fiscal entendemos al conjunto de normas jurídicas creadas por el poder público facultado del Estado que establecen los derechos y obligaciones de los gobernados para contribuir al gasto público y que regulan la relación de dichos particulares con el Estado actuando éste en su calidad de recaudador o Hacienda Pública...<sup>4</sup>

Podemos concluir, a modo de definición propia de sistema tributario, que nos referimos al conjunto de reglas y principios obedecidos o creados por el poder público donde establecen derechos, obligaciones, procedimientos y garantías que rigen la relación entre los particulares y el estado para el recaudo de las contribuciones este ultimo en calidad de recaudador y administrador.

Tomando en cuenta las definiciones axiológicas primeras, es que los doctrinarios del derecho definen al sistema tributario, como recién lo hiciéremos en el párrafo anterior; reafirmando la conceptualización tenemos la definición que nos proporciona el jurista Sainz de Bujanda;... cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario de la organización política correspondiente.<sup>5</sup> Por su parte, Fernando Pérez Royo, señala:

---

<sup>3</sup> Real academia española, “sistema”, España, <http://dle.rae.es/?id=Y2AFX5s>, consultado el 29 de mayo de 2016.

<sup>4</sup> Dorantes Chávez, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica E., “Derecho Fiscal”, Grupo editorial Patria, México, 2014, p.7.

<sup>5</sup> Sainz de Bujanda, Fernando , Citado por Ferreiro Lapatza, Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, 16<sup>a</sup> ed., Madrid, Ediciones Jurídicas S.A., 1994, p. 184.

...Llamamos sistema tributario al conjunto de los tributos...que se aplican en un determinado país para la financiación de los gastos públicos. ...en el que diversas partes se articulan y se relacionan entre sí mediante diversos criterios de carácter lógico... el de carácter geográfico o relativo a los diferentes niveles de gobierno en que se articula el Estado...<sup>6</sup>

De la anterior definición se rescata, que se hable de criterios de gobierno o geográficos, ya que aquí se introducen elementos de gran debate en México, puesto que existe una organización federalizada donde los niveles de gobierno colaboran conviniendo competencias normativas e institucionales interdependientes; más no del todo eficientes. Ahora bien, debido a la intrínseca relación entre el sistema tributario y el derecho fiscal es necesario repasar cuales son los objetivos de éste último para dar cuenta de si es el mexicano un sistema completo acorde con la doctrina jurídica, para ello citamos de nueva cuenta a Dorantes y Gómez:

...El derecho fiscal tiene por objeto sistematizar los medios al alcance del contribuyente para realizar las aportaciones a su cargo para contribuir al gasto público y verificar que la actuación de la autoridad fiscal frente al gobernado sea apegada a derecho... recaudar, los mayores ingresos para que el Estado pueda enfrentar sus obligaciones de proveer a los gobernados de servicios públicos que los beneficien como sociedad. ...salvaguardar los derechos de los contribuyentes para que los actos de molestia de los que sean sujetos en la recaudación sean legales, es decir, que la autoridad fiscal no actúe de manera arbitraria e ilegal...<sup>7</sup>

En conclusión, el sistema tributario mexicano cumple con las características jurídicas doctrinales, pero en la práctica deja mucho que desear en parte por su organización federalizada que dificulta una proporcional distribución de recursos,

---

<sup>6</sup> Pérez Royo, Fernando, Derecho "Financiero y Tributario-Parte General", 17 ed. Editorial Thomson –Civitas, España, 2007, p. 51.

<sup>7</sup> *Op. Cit.* Dorantes Chávez, Luis Felipe...

entre otros problemas que se desglosarán en párrafos siguientes, pero que sin lugar a dudas constituye un sólido y robustamente normado sistema tributario.

### 3. Eficacia y efectividad tributaria

Eficiencia y efectividad son términos fáciles de confundir, sin embargo tiene características muy diferentes, según el diccionario de la real academia española eficiencia es la “capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado”<sup>8</sup>; mientras que define a efectividad como la “capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera”<sup>9</sup>.

Consideramos esencial el tomar en cuenta estos elementos pues son aspectos que influyen de manera categórica en la imagen que se crea el contribuyente tanto del sistema y su funcionalidad como del servidor público responsable de su conducción.

Ahora bien para relacionar la doctrina anterior con un caso práctico, nos remitiremos al autor Coelho Pasin, quien en su obra habla sobre éstos temas desde su experiencia analizando la legislación y el sistema fiscal brasileño, al respecto nos dice que en ese sistema: “El principio de la eficiencia asegura a los ciudadanos un Derecho subjetivo, que se basa en el correspondiente deber objetivo de ser eficaz, que se impone como regla a los administradores públicos para el desempeño de todas sus actividades.”<sup>10</sup> Define también lo que se entiende desde la doctrina del derecho público por eficacia:

Ser eficaz—calidad de ser eficiente—significa perseguir la realización del bien común. Bajo el mandato de la eficiencia institucional, la buena conducta de los agentes públicos debe ser una constante y los mejores resultados deben ser siempre buscados. Debe prevalecer una ética

---

<sup>8</sup> Real academia española, “eficacia”, España, <http://dle.rae.es/?id=EPVwpUD>, consultado el 4 de junio de 2016.

<sup>9</sup> Real academia española, “efectividad”, España, en <http://dle.rae.es/?id=EOjKmrl>, consultado el 17 de noviembre de 2017

<sup>10</sup> Coelho Pasin, Joao Bosco, “Derecho Tributario y ética”, Heliasta, Argentina, 2010, p.203.

institucional de resultado, por supuesto, orientada a partir de los debidos medios.<sup>11</sup>

Por su parte el Centro de economía aplicada y políticas públicas del ITAM (Instituto Tecnológico Autónomo de México), en coordinación con el Servicio de Administración Tributaria, proporcionan las siguientes definiciones tanto de eficacia como de eficiencia o efectividad tributaria:

...La eficacia de la administración tributaria se refiere a la capacidad de gestión de la administración tributaria en los diferentes ámbitos de su accionar... muchas administraciones usan la tasa de evasión, o la brecha de incumplimiento, como un indicador principal de su eficacia. Esto se debe a que la tasa de evasión de los principales impuestos está directamente relacionado con la capacidad de administración tributaria de proveerle información y servicios de buena calidad a los contribuyentes para que puedan cumplir con sus obligaciones tributaria, por un lado, y la capacidad de la misma de controlar eficazmente (fiscalizar, cobrar los impuestos morosos) el cumplimiento de los contribuyentes...<sup>12</sup>

...la eficiencia recaudatoria comprende todas las acciones que realiza una administración tributaria para lograr que el contribuyente pague los impuestos voluntariamente, lo cual incluye desde actividades de acercamiento y apoyo al contribuyente—como difusión, registro, asistencia, etc.- hasta acciones de fiscalización y juicios, así como el cobro coactivo...<sup>13</sup>

Cubrir ambas cualidades es la clave para el idóneo funcionamiento del sistema tributario nacional, sin embargo para ello se tiene que tomar en cuenta que el éxito del sistema no está en cubrir solamente las metas de una eficiencia

---

<sup>11</sup> *Ídem*

<sup>12</sup> Centro de economía aplicada y políticas públicas del ITAM, “Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión”, Instituto Tecnológico Autónomo de México, México, 2009, p.51

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 57

recaudatoria, la política fiscal además debe contemplar el efecto que crear una imagen de institución eficaz y efectiva, en relación a ser responsable y brindar información clara y suficiente para garantizar un trato amable, justo y claro.

Para el fisco mexicano, en comparación con el brasileño que mencionábamos en párrafos anteriores, los conceptos mencionados se reflejan en metas a cumplir, representados como indicadores de desempeño descriptivos y cuantificables, puesto que es obligación del órgano fiscalizador el publicar anualmente estudios sobre la evasión fiscal e implícitamente del desempeño de este órgano para afrontar dicho problema, esto se encuentra estipulado en el artículo 29 de la Ley del servicio de administración tributaria, mismo que a continuación se cita:

...Artículo 29. Con el propósito de conocer con mayor detalle los niveles de evasión fiscal en el país, el Servicio de Administración Tributaria deberá publicar anualmente estudios sobre la evasión fiscal. En dichos estudios deberán participar al menos dos instituciones académicas de prestigio en el país. Sus resultados deberán darse a conocer a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras del Congreso de la Unión, a más tardar 35 días después de terminado el ejercicio...

Así pues mientras que en otros sistemas la eficiencia y efectividad, son vigilados de manera objetiva sobre el actuar de los administradores públicos según una normatividad constitucional, en México contamos con una norma que simplemente solicita a la autoridad supervisar los niveles de cumplimiento y evasión; ello no promueve que se respete un principio de eficiencia en el que se busque en el actuar individual la realización del bien común y al contrario, orilla a las instituciones a actuar como si se tratase de despachos privados de cobranza, donde la productividad es la norma y el objeto.

#### 4. Civismo tributario

Para entender a que nos referimos con civismo tributario primero es necesario tener una noción de lo que se engloba en el término civismo para después trasladarlo a la materia fiscal, para ello proporcionamos la definición construida por Victoria Camps:

...etimológicamente, civismo deriva del latín *civis*, que significa ciudadano. De acuerdo con esta etimología, el civismo constituye el conjunto de cualidades que permiten a los ciudadanos vivir en la ciudad, es decir, vivir en comunidad respetando unas normas de convivencia pacífica, aceptando las reglas del juego de la democracia y los derechos fundamentales o los valores constitucionales...<sup>14</sup>

Ahora bien, si esto lo trasladamos a la materia tributaria, tendremos una primera noción general de lo que trata el civismo fiscal, el conjunto de valores y virtudes que caracterizan al contribuyente, mismos que se ven reflejados en el ejercicio, respeto y vigilia de derechos y obligaciones fiscales. Hasta este punto es muy importante tomar en cuenta que tanto a lo largo de la presente investigación como en la literatura respecto al tema encontraremos términos que se desprenden de entender la concepción de civismo fiscal; hablamos de la ética, la conciencia y la moral fiscal o tributaria, manera general Arroyo Grant los desarrolla en la siguiente cita:

...conciencia fiscal, ética fiscal y moral fiscal se han empleado para designar el conjunto de actitudes y conductas del contribuyente en sus obligaciones tributarias, cada uno de ellos tiene factores diferenciadores: la ética fiscal, son los principios genéricos apremiantes del ser humano, la moral fiscal, se refiere a la vivencia de dichos principios por una

---

<sup>14</sup> Camps, Victoria, "El sentido del civismo", en *Barcelona: Metrópoli Mediterránea*, Los Monográficos, Número 6, España, 2005, p.15.



determinada comunidad en cierto momento, y la conciencia fiscal, es la vivencia de esos principios pero por cada persona...<sup>15</sup>

Es importante notar la relación que existe entre el civismo fiscal y la educación, ya que juega una parte importante de la vida en sociedad, pues mediante ella se transmiten desde la niñez las normas de convivencia, los usos y las costumbres, que forman y caracterizan a la cultura de una nación de manera generacional. Es por medio de la familia, la escuela y algunas veces la comunidad, como se transmiten los más importantes valores cívicos que norman la convivencia. La conciencia, ética y moral fiscal como elementos del civismo fiscal idealmente se pretende que rijan e imperen en el actuar tanto de los administradores como de los contribuyentes para una sana y eficiente convivencia;

Para lograr lo que antes se describe se necesita de la proliferación de cultura en la población, que si lo trasladamos al ámbito fiscal, entenderemos otro de los conceptos importantes para la presente investigación, para mayor claridad, se cita a Sanchez, Laguna y Chen: “La cultura tributaria es un proceso que se inicia con la educación tributaria, continúa con la generación de conciencia tributaria y se concreta en la manifestación de una forma de vida frente al sistema tributario del país.”<sup>16</sup>

Si todo lo anterior lo llevamos al caso específico de la cultura fiscal en México, encontraremos que la tributación, no forma parte importante de la educación por lo que no se transmite a su población ni dentro de la administración pública un trato acorde a lo antes descrito, a lo cual la creación de conciencia y ética al respecto es escasa, por lo que puede afirmarse que se carece de cultura tributaria, éste último término definido, por Andrade Ocegüera, como: “...el conjunto de valores, creencias y actitudes, compartidos por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento

---

<sup>15</sup> Arroyo Grant, María Georgina et.al., “La concientización fiscal de los contribuyentes, como base para formar la cultura tributaria en México”, *Ciencia Administrativa*, México, año 2014, No. 2, julio-diciembre de 2014, p. 145

<sup>16</sup> Chen-Rodríguez, Julia, et al., “Un acercamiento a la educación jurídica y la cultura tributaria en docentes en formación”, en *Revista electrónica trimestral de la Universidad de Ciencias Pedagógicas “José de la Luz y Caballero”*, Cuba, Año XIII, No. 4, Oct.- Dic, II Época, 2014. p.65

permanente de los deberes fiscales”<sup>17</sup>, mismos que deberían ser parte de la educación básica.

Es importante acrecentar el conocimiento y el respeto a los elementos anteriores pues con ello el ciudadano y la autoridad darán un verdadero sentido a sus actuaciones y significado al proceso de recaudación y administración de las contribuciones.

Ahora bien, en lo que respecta a la ética tributaria ésta puede tener dos concepciones, la antes descrita que es la filosófica, pero también puede ser vista como teoría científica como lo propone Cohelo Pasini:

...La ética tributaria debe ser considerada como un capítulo del Derecho Tributario, que estudia los fundamentos de la justicia tributaria –moralidad subjetiva- objetivando el examen de la moralidad de las actuaciones del “Estado-Fiscal” y del comportamiento del “ciudadano-contribuyente” -moralidad objetiva- en dos apartados: el primero centrado en el poder tributario; y, el segundo, dedicado a los Derechos y garantías del contribuyente...<sup>18</sup>

Un ejemplo del impacto de la ética fiscal en la práctica nos remite de nueva cuenta al caso de México donde podría decirse que los ciudadanos presentan niveles bajos de conciencia, moral y ética fiscal resultado de la apatía al sistema, por la falta de programas educativos enfocados a difundir la cultura tributaria, escases de políticas fiscales dirigidas a propiciar una sana administración pública, convenios fiscales con tratos especiales para empresas internacionales, dura o agresivas medidas recaudatorias, entre otros.

En México, la desconfianza hacia los funcionarios públicos y a las instituciones que imparten justicia, es causada por la impunidad y el trato jurídico especial, quedan como evidencia recientes y polémicas situaciones como son: La

---

<sup>17</sup> Andrade Oseguera, Miguel Á. y García Vargas, Ma. De Lourdes Elena, “Cultura Tributaria para una mayor recaudación fiscal”, *Memoria XVII Congreso internacional de contaduría administración e informática*, México, 2012, p.3

<sup>18</sup> *Op. Cit.* Cohelo Pasini, p.49 y 50

casa blanca<sup>19</sup>, Oceanografía<sup>20</sup> ó panamá papers<sup>21</sup>, por citar algunos; a ello queda sumarle la falta de una política tributaria enfocada en restaurar la confianza de los contribuyentes en el sistema y con ello combatir la apatía y falta de voluntad incluso para conocer sus derechos y sus obligaciones, situación que además propicia el empleo informal y el fraude fiscal.

Es por lo anterior importante, que para transformar el antes descrito panorama sembrar en los nuevos contribuyentes o funcionarios conciencia fiscal, moral tributaria y ética fiscal, puesto que solo la ciudadanía puede rescatarse a sí misma del obscuro panorama al que nos enfrentamos hoy en día, tal como lo comenta Arroyo Grant:

...Si al momento de ingresar a la esfera fiscal, se lograra que desde niños tuviésemos una conciencia de responsabilidad, compromiso, legalidad y solidaridad, la conducta fiscal sería diferente,...la ausencia del reforzamiento de valores por parte del gobierno ha ido en contra del beneficio de la patria, por lo que se requiere del compromiso de todos los actores de manera tripartita entre gobierno, instituciones de educación y la sociedad para que impacten como pilar de la cultura tributaria...<sup>22</sup>

Es necesario, subsanar la relación que existe entre la ciudadanía y la administración pública, mediante el desarrollo del civismo fiscal, para interiorizar el deber democrático, solidario, necesario y eficiente que representa el contribuir al gasto público y la exigencia de verdadera justicia fiscal en vez de buscar tomarla de propia mano. La solución a la situación reside en la inversión en educación y no en la severidad de las penas.

---

<sup>19</sup>Véase, La casa blanca de Enrique Peña Nieto (investigación especial) en: <http://aristeginoticias.com/0911/mexico/la-casa-blanca-de-enrique-pena-nieto/>, consultado el 7 de junio de 2016

<sup>20</sup>Véase, Oceanografía: las aguas profundas de la corrupción en: <http://www.forbes.com.mx/oceanografia-las-aguas-profundas-de-la-corrupcion/>, consultado el 7 de junio de 2016

<sup>21</sup>Véase, Los mexicanos que aparecen en "Panamá Papers" en: <http://www.vanguardia.com.mx/articulo/los-mexicanos-que-aparecen-en-panama-papers>, consultado el 7 de junio de 2016

<sup>22</sup> Arroyo Grant, María Georgina et.al., op. cit., p. 146

## 5. Justicia fiscal

Existe un debate aún inconcluso, por definir éste concepto, puesto que, como es bien sabido, el término justicia, es bastante ambiguo en la doctrina jurídica, por lo cual, de antemano se aclara que lo aquí ilustrado se basan en la concepción que construyen doctrinarios, expertos en temas sociológicos, filosóficos, financieros, psicológicos y jurídicos. En correspondencia a ello, en la obra de Coelho Pasin, encontramos, a modo de paráfrasis la opinión y definición que hace Schmölders, Günter en su obra *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft* (Lo irracional en la Hacienda Pública), la concepción particular que le da a justicia fiscal:

...considera la “justicia fiscal” como un “sentimiento”—“el deseo de no ser tratado desigualmente”, por ejemplo--, simplemente, porque el examen de la “mentalidad fiscal” es responsable uno de los aspectos de conformación del “sentimiento de la carga fiscal del contribuyente”. Además Schmölders destaca la importancia del sentimiento de “justicia fiscal” como un contrapunto necesario a la idea de “resistencia al impuesto”, que se manifiesta en la “mentalidad del contribuyente” en función del “valor de la carga fiscal” ...”la justicia de los impuestos” es reflejo de los “principios tributarios”, de la “mentalidad de cada nación” –sentimiento colectivo manifestado por las “masas de contribuyentes”--, así como de los “fines y funciones” del estado fiscal...<sup>23</sup>

En consideración a lo anterior coincidimos con el autor en retomar la doctrina de Schmölers para ilustrar una óptica de la justicia tributaria, ya que constituye un ideal, un sentir que se busca sea producto de una norma que se basa en los principios de las contribuciones para lograr la redistribución de la riqueza colectiva en busca de realizar un bien común.

Si bien el legislador está comprometido moralmente a crear normas tributarias justas, no quiere decir que solamente se base en la moralidad, al

---

<sup>23</sup> Op. Cit. Coelho Pasin,... p. 222

momento de legislar, puesto que la norma tributaria exige un grado técnico muy alto, mismo que evoluciona conforme a las necesidades del mismo Estado entendido como un conjunto de población, territorio y gobierno.

Es aquí donde se introduce la otra cara de la justicia tributaria, la del derecho positivo y su cumplimiento por legitimación, aún cuando no convenciere a la conciencia moral del contribuyente. Sobre el acatamiento moral de las normas citamos a D'Ors:

...la obligatoriedad moral (de la ley) no depende de la misma imperatividad de la ley. En efecto, la voluntad de un legislador no puede obligar moralmente las conciencias individuales, sino que a estas solo puede obligar la regla moral personalmente aceptada. En consecuencia, la ley, por sí misma, no obliga moralmente, aunque se aplique independientemente de su aceptación o no por la conciencia del afectado por ella. Esta no-obligatoriedad de la ley por sí misma no contradice el deber moral de acatar al poder constituido, pues este acatamiento no implica el deber de cumplir todo lo ordenado por ese poder constituido: una cosa es reconocer que tal poder tiene facultad y deber de ordenar la convivencia social, y otra distinta, que todos sus preceptos deban ser aceptados y voluntariamente cumplidos. Sin embargo, hay un deber moral de contribuir al orden necesario para la paz social, y, en este sentido, el rechazo de los preceptos legales, aunque no sean éstos, por sí mismos, moralmente vinculantes, puede resultar imprudente cuando no hay motivos morales suficientemente graves para tal rechazo personal...<sup>24</sup>

El debate sobre la justicia, el derecho y la moral es sumamente amplio, sin embargo, al hablar de derecho tributario, nos parece suficiente la concepción que presenta D'Ors, puesto que la norma fiscal necesita ser reconocida como justa, más no es un requisito fundamental el que sea en su totalidad moralmente aceptada. En palabras de Pérez de Ayala: "...la valoración ética de las leyes fiscales... solo pueden aspirar a la "justicia practicable"...En todo su texto, en todo

---

<sup>24</sup> d'Ors, Alvaro, "Nueva introducción al estudio del derecho", Cívitas, España, 1999, p.70-71

su contenido, la ley fiscal no será necesariamente, intrínsecamente, justa; tampoco será necesariamente, ni intrínsecamente, injusta.”<sup>25</sup>

## 6. Moralidad tributaria

Como se citase en apartados anteriores la moral tributaria hace referencia a la vivencia de los principios éticos del civismo fiscal por una determinada comunidad en cierto momento. Sin embargo, la complejidad de la moral en el ámbito jurídico es tal que se ha considerado dedicarle un apartado especial a su definición.

Algunos autores suelen separar la moralidad tributaria en dos aspectos, por un lado la visión del contribuyente y por otro la institucional, Respecto a la moralidad del contribuyente, recurrimos a Schmölders que trata el tema desde la perspectiva de la psicología de la siguiente manera:

“...actitud de un grupo o toda la población de contribuyentes...de lograr o descuidar las obligaciones tributarias;...anclado en la mentalidad tributaria de los ciudadanos, la cual es la base para la aceptación interna de las obligaciones tributarias y el reconocimiento de la soberanía del estado”...<sup>26</sup>

Ahora bien, por analogía, la moralidad institucional simplemente se trata del reconocimiento de la soberanía del Estado y de los derechos del contribuyente tomando en cuenta lo antes citado, puesto que como lo expresara Coelho en su artículo en colaboración con la Procuraduría de Defensa del Contribuyente:

“...En la actualidad, el estudio del Derecho Financiero y Tributario indica...que las Instituciones Públicas no pueden prescindir de una actuación basada en la moralidad tributaria, expresión de la moralidad institucional en el ámbito público fiscal...es una necesidad en los

---

<sup>25</sup> Pérez de Ayal, José Luis, “El fundamento deontológico del impuesto, de la ley fiscal y de la obligación tributaria (Un problema de metodología multidisciplinar entre la Ética y el Derecho Natural, el Derecho Tributario y la ciencia de la hacienda)”, en Herrera Molina, Pedro M. *et. al.*(Coords), *I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” Sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho Financiero y tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2002, p.306.

<sup>26</sup> Schmölers, Günter, “Lo irracional en la Hacienda Pública, en Problemas de la psicología financiera.”, Trad. José María Martín Oviedo, *Derecho financiero*, España, 1965, pp. 97-98.

ordenamientos jurídicos positivos, porque...un fundamento del Derecho no puede ser jurídicamente inconsistente en el campo formal.”<sup>27</sup>

De lo anterior deviene la importancia que tiene una de las propuestas de las que se hablara más adelante, que es el crear un plan de políticas públicas y legislación acorde en beneficio de la difusión del una conducta cívica fiscal.

Por último, Coelho, encuentra necesario vincular los términos justicia fiscal al de moral tributaria, pues para él la moral tributaria desde la perspectiva de la psicología financiera, está presente no solo en los contribuyentes como un sentir, sino que debe ser reflejada como un valor que describa la moral del Estado como ente fiscalizador:

“...En el plano de la psicología financiera, la justicia fiscal puede ser definida no solo como un sentimiento experimentado de forma individual, o colectiva, por el polo pasivo de la relación jurídica de naturaleza fiscal, sino, también, como una idea, valor o expresión propia del campo financiero de la moral institucional del Estado-Fiscal...”<sup>28</sup>

Por nuestra parte, coincidimos en que tanto el contribuyente como el Estado deben demostrar el uno al otro que existe un respeto y un sentir de legitimidad y utilidad pública a la actividad que se realiza, pues esa la mejor manera en que la actividad recaudadora puede concebirse.

## B. Elementos para el cumplimiento de las contribuciones

En el presente apartado estudiaremos los elementos formales o positivados e instrumentales, indispensables para el cumplimiento de las obligaciones en el sistema tributario mexicano, ello incluye a las autoridades fiscales en los distintos ámbitos de gobierno, los acuerdos y convenios entre estos últimos, así como a los contribuyentes y las obligaciones que les rigen.

---

<sup>27</sup> Coelho, Pasin, Joao Bosco, “Cultura contributiva en Brasil: la dialéctica entre el “contrato social” y la “realidad socioeconómica”, ¿una cuestión moral?”, en Santos Flores, Irsael, *et. al.*, *Cultura contributiva en América Latina*, PRODECON, México, 2015, p.89.

<sup>28</sup> *Op. Cit.* Coelho Pasin...p.226

## 1. Elementos Instrumentales

A continuación se describirán los instrumentos fiscales que sirven como medios de control de las contribuciones en México, abordaremos la nueva modalidad de contabilidad que en los últimos años se ha venido utilizando y que se proyecta como una innovación que revoluciona la forma en que se registran los ingresos y egresos del contribuyente y por último la facultad de autodeterminación de las contribuciones, así como su determinación y como se hacen efectivas ambas.

### a. Registro de contribuyentes

Hoy en día el Registro Federal de Contribuyentes es la herramienta de control fiscal más importante del sistema tributario mexicano, pues tanto personas físicas como morales, que se encuentren o encontraron alguna vez económicamente activas, poseen este registro, el cual funciona como el principal identificador personal e intransferible que posee el contribuyente ante el sistema de administración tributaria. Según el diccionario del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM el registro federal de contribuyentes se define de la siguiente manera:

Es un instrumento creado legalmente para efectos de control de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal. Para ello, el legislador restringe la voluntad del contribuyente obligándolo a solicitar su inscripción en dicho registro y a presentar oportunamente avisos que permitan a la autoridad mantener actualizado ese registro para que su consulta sea confiable.<sup>29</sup>

Sin embargo éste no es el único dispositivo existente para el control de los datos de identificación de los contribuyentes, pues con la llegada de las nuevas tecnologías de información se introdujeron novedosas herramientas electrónicas

---

<sup>29</sup> Instituto de investigaciones jurídicas; UNAM, "Diccionario del instituto de investigaciones jurídicas"; UNAM, Editorial Porrúa, México, citado en Servicio de administración tributaria, *Formación tributaria*, segunda edición, México, 2007, p. 38.



como, la firma electrónica (e.firma) y la Contraseña o Clave de Identificación Electrónica Fortalecida (CIEF), las cuales hacen más eficiente la identificación única del contribuyente y además agiliza notificaciones o aclaraciones que antes se hacían en las oficinas del servicio de administración tributaria o mediante la visita de funcionarios públicos del Servicio de Administración Tributaria, lo anterior, hoy ya puede hacerse por medio de internet, mediante la herramienta denominada buzón tributario el cual consiste en:

...un servicio que permite la comunicación entre el SAT y los contribuyentes, quienes pueden realizar trámites, presentar promociones, depositar información o documentación, atender requerimientos y obtener respuestas a sus dudas. A la vez, a través de este canal el SAT notifica a los contribuyentes actos administrativos, y da respuesta a solicitudes, promociones o consultas hechas por los contribuyentes...<sup>30</sup>

Ésta herramienta funciona mediante el registro de los correos electrónico de los contribuyentes en el portal digital del Servicio de Administración Tributaria. Sin embargo, ha causado inconformidad puesto que ha cambiado la dinámica de la notificación, automatizándola y garantizando la efectividad de la misma, ello en caso de actos de autoridad administrativos, pues algunos de ellos afecta la esfera jurídica de los contribuyentes.

Así también se incorporaron, como ya se había mencionado, la firma electrónica la cual consiste: "...en un mensaje de datos, que satisface el requisito de firma del mismo modo que la firma autógrafa... resultado de un proceso informático para vincular al menos una clave y cierta información..."<sup>31</sup> y el certificado digital que es "...un archivo electrónico que contiene los datos que

---

<sup>30</sup> Servicio de Administración Tributaria, "Buzón Tributario", [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/buzon\\_tributario/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx), consultado el 3 de junio de 2016

<sup>31</sup> Unidad de Innovación gubernamental y mejora regulatoria, "Información sobre la firma electrónica principios y equivalencia", México, 2013, <http://firmaelectronica.hidalgo.gob.mx/index.php/información/principios-y-equivalencia>, consultado el 7 de junio de 2016.

identifican a la persona física o moral... que es emitido por una entidad de confianza denominada Autoridad Certificadora de firma electrónica...”<sup>32</sup>

Ambas herramientas sirven para agilizar el funcionamiento del sistema tributario, por medios electrónicos, y se necesita tener ambos vigentes, pues con ellos se asegura que la información enviada que es verdaderamente remitida por el contribuyente y éste está avalando dicho acto mediante el uso de su identificación electrónica única, éstas herramientas aumentan la seguridad de algunas operaciones puesto que solo el destinatario (el fisco) puede descifrar y recibir la información directamente del contribuyente.

Sobre el contenido de un certificado digital, lo que le hace válido e intransferible consiste en: fotografía de frente, captura de iris, huellas dactilares, firma autógrafa y escaneo de certificados de nacimiento e identificación oficial o poder o acta constitutiva e identificación del representante legal, según sea el caso de una persona física o persona moral; además se solicitan los datos que se especifican en la Ley de firma electrónica avanzada y sus reglamentos.

#### b. Contabilidad electrónica

La contabilidad física, ósea en papel, ha sido por mucho tiempo el medio de control obligatorio, que según el artículo 28 del Código fiscal federal, las personas obligadas a ello deben cumplir, siguiendo las reglas que el mismo establece.

Sin embargo con la llegada de la era tecnológica nos encontramos con la evolución de este medio de control, al que hoy en día conocemos como contabilidad electrónica, con lo cual deviene la modificación de las antes referidas normas, mismo que describiremos a continuación para su entendimiento.

Para comenzar rescatamos una definición que nos proporciona el Servicio de Administración Tributaria, describiéndola como, “...la obligación de llevar los

---

<sup>32</sup> Unidad de innovación gubernamental y mejora regulatoria, “Que es certificado digital”, consultado en: <http://firmaelectronica.hidalgo.gob.mx/index.php/informacion/que-es-certificados-digital/que-es-certificados-digital-2>, consultado el 7 de junio de 2016.

registros y asientos contables a través de medios electrónicos e ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de internet del SAT<sup>33</sup>.

Esta nueva herramienta tecnológica permite el llevar un control digital de los ingresos y gastos del contribuyente de una forma más automatizada y menos tediosa, puesto que es prácticamente imposible el extraviar comprobantes fiscales, ya que estos son digitales y automáticamente son enviados al sistema electrónico, dónde cada contribuyente cuenta con una plataforma individual para consultarlos.

No todos los contribuyentes están obligados a cumplir con esta obligación puesto que: “los contribuyentes del Régimen de arrendamiento, servicios profesionales e incorporación fiscal quedan relevados... siempre y cuando registren sus operaciones en el modulo de contabilidad...electrónica “Mis cuentas”.”<sup>34</sup>

Es, sin lugar a dudas, una innovación práctica y que facilita el proceso de cumplimiento de las contribuciones, pero que requiere indispensablemente de contar con la infraestructura adecuada, actualizada, eficiente y con acceso a internet para su funcionamiento, de otro modo se convierte en una tarea imposible de realizar, tanto para el fisco como para el contribuyente.

Como en todo cambio de paradigma, surgen dudas interesantes de analizar respecto de estas nuevas medidas; ¿Es rentable para el estado mexicano mantener un sistema tecnológico tan sofisticado como el requerido para el correcto funcionamiento de la red en línea de servicio tributario a nivel nacional?; ¿El nuevo sistema electrónico garantiza el acceso indiscriminado a todas las comunidades en la república mexicana?; ¿Existen programas para adecuar la infraestructura necesaria para que comunidades aisladas tengan acceso a este tipo de servicio?, éstas preguntas solo se contestarán con el pasar del tiempo y con la evolución de éstos procesos.

---

<sup>33</sup> Servicio de Administración Tributaria, “Contabilidad electrónica”, consultado en: [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/buzon\\_tributario/Paginas/contabilidad\\_electronica.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/contabilidad_electronica.aspx), consultado el 6 de junio de 2016.

<sup>34</sup> Ídem.

### c. Determinación de las contribuciones

En México existen dos formas de determinar las contribuciones, una es la autodeterminación y otra forma es la determinación por la autoridad fiscal, a continuación se describen éstas dos formas así como algunas de sus consecuencias jurídicas y los métodos que hoy en día se utilizan para cumplir con las obligaciones tributarias.

La autodeterminación de las contribuciones constituye una modalidad para el cumplimiento de las obligaciones que se fundamenta en el artículo 6 del Código fiscal de la federación, tal y como se puede apreciar en el siguiente criterio jurisprudencial:

OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6°. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la

autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria. (Tesis 1a./J. 11/2012(9a.))<sup>35</sup>

Es gracias a lo anterior que la autoridad respeta la facultad del contribuyente de que espontáneamente calcule el monto de sus obligaciones fiscales y las pague sin ser molestado por la autoridad, siempre y cuando lo hagan con apego a la ley. He ahí la importancia de que el sistema tributario se empeñe en simplificar y hacer clara la tributación, para valer los principios de comodidad y economía en beneficio del contribuyente, puesto que con ello evita confusiones y mejora la efectividad del sistema tributario.

Actualmente existen procedimientos que facilitan la autodeterminación de contribuciones, gracias las tecnologías digitales (como la contabilidad electrónica, facturación electrónica, el buzón tributario, claves, etc.) implementadas por el fisco, se cuenta con la información necesaria para proporcionar un cálculo estimado del impuesto, por ejemplo, para contribuyentes asalariados, se proporciona una declaración con propuesta, la cual consiste en: "...una ...declaración anual...basada en los datos que reportó tu retenedor y las facturas electrónicas emitidas...que podrían considerarse deducción personal..."<sup>36</sup>.

Por otro lado, existe la determinación por autoridad fiscal, lo opuesto a la autodeterminación, donde la autoridad en pleno uso de sus facultades de comprobación puede proceder a calcular las contribuciones que le corresponden al causante, cuando este no cumple con realizar la determinación.

La determinación de contribuciones, representa en si un acto de autoridad administrativo donde la autoridad fiscal exige al contribuyente que liquide el crédito fiscal que le corresponde por las obligaciones generadas en cierto ejercicio, con la desventaja de hacerse acreedor a multas, actualizaciones y/o recargos.

---

<sup>35</sup> Tesis 1a./J. 11/2012 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro X, Tomo 1, Julio de 2012, p. 478.

<sup>36</sup> Servicio de administración tributaria, "Instructivo para llenado de declaración anual para asalariados 2015", [http://www.sat.gob.mx/DeclaracionAnual/Paginas/Instructivo\\_DA\\_Simplificada.pdf](http://www.sat.gob.mx/DeclaracionAnual/Paginas/Instructivo_DA_Simplificada.pdf), consultado el 06 de junio de 2016.

Existe otra forma en la que el fisco puede atribuir gravámenes al contribuyente, pues el artículo 55, fracción IV de la nueva ley del ISR, estipula una forma de identificar ingresos y determinar contribuciones que es inevitable, nos referimos a la facultad del SAT para solicitar información de cuentas bancarias y proceder a fiscalizarlas.

Lo anterior se refiere a que la ley obliga a la banca privada de acuerdo con la fracción IV del artículo 84-A del Código Fiscal<sup>37</sup> a proporcionar la información de las cuentas bancarias, ahora denominadas fiscales de sus clientes. Esto faculta a la autoridad para determinar automáticamente el cobro del ISR en caso de detectar depósitos que superen los \$15,000.00, en la suma de las cuentas fiscales a cargo de un mismo contribuyente. Aunque la imposición misma se puede aclarar, es necesario demostrar haber realizado el pago del impuesto o la procedencia del dinero depositado.

## 2. Autoridades y legislación tributaria

En el presente apartado se describirán las facultades de las autoridades fiscales que existen en México y sus competencias para cobrar, administrar y determinar los ingresos públicos; además enlistaremos las normas tributarias que constituyen el sistema fiscal mexicano, en los distintos estratos de competencia; y por último, describiremos los pactos y convenios que se han establecido, con el objeto de evitar problemas tributarios como lo son la concurrencia tributaria y la doble tributación, estableciendo con ellos una organización federalizada.

Es importante señalar que en México no se establece en la constitución definidamente la distribución de facultades tributarias que corresponden a los diferentes niveles de gobierno, simplemente se hace alusión en el artículo 73

---

<sup>37</sup> “La fracción IV del artículo 84-A del aludido Código establece como infracción de las instituciones financieras el no proporcionar o proporcionar en forma parcial la información relativa a depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier otro tipo de operaciones, solicitada directamente a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación o a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR) o de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF). La multa para las entidades o instituciones que cometan esta infracción será entre \$397,070.00 y \$794,140.00” Calva García, José Francisco, “Estrategias del SAT para fiscalizar más a los contribuyentes”, en *Puntos finos*, Thomson Reuters, Septiembre, México, 2014, p.28

fracción XXIX las materias que son exclusivas para la federación, mismas que definiremos más adelante.

En cuanto a las demás atribuciones el artículo 124 señala que éstas quedaran a cargo de los estados, sin embargo, en México, éstos en ejercicio de su soberanía han realizado con la federación convenios y pactos administrativos en materia fiscal, en los cuales ceden algunas de sus potestades tributarias al gobierno central en pos de coordinarse, auxiliarse y acordar recibir justas participaciones por los ingresos recaudados por la federación, esto también con el propósito de evitar problemas de concurrencia y doble tributación principalmente.

#### a. La federación

La federación constituye en México el ente administrativo fiscal de mayor importancia en la actualidad ya que como lo señala la siguiente definición, y aunque no quedo establecido en la constitución, soberanamente los estados y el gobierno federal decidieron coordinarse y delegar a ésta potestades tributarias que constitucionalmente les pertenecen. Al respecto se cita a Arrijoa Vizcaino quien entiende el término federación como:

...La unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc...<sup>38</sup>

En el ámbito federal encontramos que la facultad de determinar e imponer contribuciones recae primero en el Congreso de la unión, ya que la constitución en su artículo 73, primeramente le habilitan "...Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto", en la fracción VII; "...establecer

---

<sup>38</sup> Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, Themis, vigésima edición, México, 2010, p. 156

contribuciones en... comercio exterior; ...aprovechamiento y explotación de recursos naturales...; ...servicios públicos concesionados...; ...Especiales...; ...instituciones de crédito y sociedades de seguros...” en la fracción XXIX.

Después tenemos al poder ejecutivo que constitucionalmente en el artículo 89, fracción I, le otorga las facultades de “...promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión...”; en el artículo 74, fracción IV, párrafo segundo, “...hará llegar a la cámara de diputados la iniciativa de ley de ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación...”; y a “...establecer la política fiscal que aplicara la Secretaría de hacienda y Crédito Público.”, con fundamento en lo establecido en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la administración pública federal.

En lo que respecta al cobro y administración de las contribuciones a nivel federal, ésta atribución recae principalmente en, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) que por medio del Servicio de Administración Tributaria (SAT), realiza principalmente las funciones de aduanas, recaudación de contribuciones, proporcionar servicios a los contribuyentes, resolver controversias administrativas del mismo órgano y auditara los contribuyentes, atribuciones que ejerce a nivel federal, estatal y local, la Secretaría de Hacienda y Crédito público es por tanto:

...la dependencia del Poder Ejecutivo Federal que tiene como misión proponer, dirigir y controlar la política económica del Gobierno Federal en materia financiera, fiscal, de gasto, de ingresos y deuda pública, con el propósito de consolidar un país con crecimiento económico de calidad...<sup>39</sup>

Este órgano a servicio del poder ejecutivo y legislativo es la principal herramienta de análisis, creación y dirección de la política fiscal mexicana ya que concentra las facultades mas especializadas en lo que respecta a administración de recursos públicos y en materia fiscal el órgano que pone en práctica todas las disposiciones técnicas fiscales en el país. Como ya se citó anteriormente sus

---

<sup>39</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “¿Qué hacemos?”, <http://www.gob.mx/shcp/que-hacemos>, consultado el 9 de junio de 2016



atribuciones están contempladas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, de las cuales nos interesan las siguientes:

... I. Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;... V. Manejar la deuda pública de la federación y del Gobierno del Distrito Federal... XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; XII. Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la inspección Fiscal y Aduanera; XIII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales; XIV. Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la Administración Pública Paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas de desarrollo nacional;...XVI. Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;...XXIII. Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de planeación, presupuestación, contabilidad y evaluación;...

La SHCP tiene a su cargo importante responsabilidad de vigilar que las facultades, antes citadas sean eficientes y efectivas pues en ella recae la responsable de dirigir, vigilar y preservar en buen estado las finanzas y economía de nuestro país, es por ello que delega al Servicio de Administración Tributaria, las facultades ya mencionadas, el SAT se define a sí mismo en su portal web como:

...órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que

cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario, y de generar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria...<sup>40</sup>

Este órgano desconcentrado, cuenta con oficinas en toda la república; al encargarse de las aduanas, también representa el principal intermediario entre el gobierno federal y el comercio internacional; es el principal recaudador de contribuciones, en especial impuestos. Cumple una función esencial en la administración de los fondos y programas de asistencia social pues cuenta con la información necesaria e indicadores que le permiten focalizar los problemas en la economía del país; y es el encargado de prevenir la evasión fiscal.

Ahora bien, es pertinente abordar el tema de la normativa tributaria a nivel federal, a continuación se enlista a grandes rasgos la legislación que regulan tanto a los procedimientos fiscales como a la aplicabilidad y naturaleza de las contribuciones.

#### i. Código fiscal de la federación

El Código fiscal es el compendio de regulaciones fiscales que rige, ordenar y estructura el sistema fiscal mexicano, de éste surgen todas las demás leyes que regulan las contribuciones y garantiza que las mismas se apeguen a respetar los principios y elementos constitutivos de las mismas.

Es la única ley fiscal que concentra tanto las contribuciones, obligaciones y derechos de los contribuyentes, como las facultades que tiene la autoridad fiscalizadora y a las cuales deben apegarse, así como principios básicos de las contribuciones y es la norma a la que habrá de recurrirse en segundo término cuando en la ley del impuesto respectivo no se encuentre solución a un caso en particular. El Código fiscal de la federación cuenta con más de 260 artículos y principalmente toca los siguientes temas, que para fines prácticos agrupamos en tres secciones, que se describen a continuación.

---

<sup>40</sup> Servicio de Administración tributaria, “Qué es el SAT”, en [http://www.sat.gob.mx/que\\_sat/paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/que_sat/paginas/default.aspx), consultado el 19 de noviembre de 2017.

El primero de ellos habla sobre disposiciones generales en materia fiscal, es aquí donde encontramos la obligatoriedad de personas físicas y morales para contribuir al gasto público, así como un apartado recién agregado y específico a los medios electrónicos, mismo en el que se reglamenta y especifica el uso de la firma electrónica y el certificado digital, en los diferentes aspectos de la administración tributaria.

La segunda parte contiene los derechos y obligaciones de los contribuyentes, entre los cuales están los derechos a presentar promociones o solicitar información (el cual ahora debe hacerse mediante el uso de medios electrónicos), así como, reclamar el pago de lo indebido y obligaciones como pagar las contribuciones en los periodos que estima la ley, entre otras.

Y por último una tercera parte que comprende, las facultades de las autoridades fiscales, tales como el proporcionar asistencia a los contribuyentes, los requisitos de las notificaciones, imposición de embargos, multas y sus facultades fiscalizadoras. Y por último las infracciones, delitos fiscales y los procedimientos administrativos en materia fiscal.

## ii. Leyes de impuestos federales

Estas constituyen una gran parte del cuerpo normativo del sistema tributario y para tener validez constitucional deben cumplir con los elementos básicos del impuesto, mismos que se establecen en el artículo 5° del código fiscal de la federación y son el sujeto, objeto, la base, tasa o tarifa, época de pago y lugar de pago; en estas leyes se establece la forma, los alcances y contenido tributario.

Por los elementos antes descritos que configuran su naturaleza, estas son las normas que con más frecuencia sufren reformas, para ilustrar lo antes dicho analizaremos las leyes de impuestos federales comparando las de 2013 con las de 2016, al respecto, Alil Adriana Alvarez Alcala Mendoza nos ilustra definiendo lo que fue hasta 2013 el sistema impositivo mexicano a nivel federal:

...se compone de los siguientes impuestos: ISR, IVA, Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), Impuesto Especial sobre Producción y servicios

(IEPS), Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Impuesto de Radio y Televisión<sup>41</sup>, Impuesto a los Rendimientos Petroleros, Impuesto al Comercio Exterior e Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE)...<sup>42</sup>

Al día de hoy, 2016, lo antes descrito, ha sufrido cambios trascendentes; en lo que respecta al ISR, de 2014 a 2015 “se incrementó la tasa de ISR, para personas físicas, a 35%, y se eliminaron el IETU y el IDE. La tasa de ISR, para personas morales... se mantuvo en 30%”<sup>43</sup>, estos cambios, simplifican el sistema, al eliminar dos impuestos, que resultaban complicados y difíciles de calcular.

Por otro lado el IVA, hasta 2013 conservaba una tasa general del 16%, mientras que en ciudades fronterizas era del 11%, “En 2014, se homologó en 16% la tasa del IVA general y de las ciudades fronterizas.”<sup>44</sup>. Con este cambio, la recaudación aumentó, aún cuando las zonas fronterizas contaban con tasas de impuesto especiales por encontrarse con una fuerte competencia de productos importados, dicha medida se implementaba tratando de evitar con ello; ...el incremento de la inflación general y la disminución de la competitividad de empresas... la fuga de consumidores hacia el extranjero, la disminución del poder adquisitivo de los más pobres y la caída en la economía regional, principalmente en Baja California, y en general, para las comunidades de la franja fronteriza...<sup>45</sup>.

Si bien, comprender el contenido de estas leyes puede significar un reto para el contribuyente, es necesario que el legislador establezca los elementos, bases legales y justificantes de cada uno de los procedimientos que generan obligaciones, aunque ello signifique utilizar una gran cantidad de tecnicismos. Sin embargo, es en este tenor que, también responsabilidad de las autoridades

---

<sup>41</sup> Así se le conocen coloquialmente, se denomina impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en lo que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

<sup>42</sup> Álvarez Alcalá Mendoza, Alil Adriana, *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2013, p. 87.

<sup>43</sup> García, Adrian, *ISR e IVA: Evoluciones históricas*, Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, México, 2016, p.3.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p.5.

<sup>45</sup> Cámara de diputados, “Reducción del IVA para zonas fronterizas del norte y del sur del país”, boletín N° 0017, <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2015/Septiembre/05/0017-Reduccion-del-IVA-para-las-zonas-fronterizas-del-norte-y-sur-del-pais>, consultado el 1 de junio de 2016.

fiscales el simplificar las normas y los procedimientos para respetar los principios básicos de las contribuciones de economía y comodidad.

### iii. Misceláneas fiscales

Las reglas misceláneas fiscales son esencialmente un conjunto de resoluciones, que dictan las mismas autoridades fiscales anualmente y que se suman como auxiliares para lograr un mejor cumplimiento de las obligaciones. Tienen su origen en el artículo 33, fracción I, del inciso G, del Código Fiscal de la Federación el cual a la letra dice:

...Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procuraran:... G) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales....

Estas reglas no son de aplicación estricta, son criterios o normas reglamentarias, y su omisión no causa ningún tipo de gravamen o sanción adicional al contribuyente.

Simplemente están hechas para que tanto el contribuyente como la autoridad puedan aplicar criterios no contemplados en las disposiciones fiscales, solo cobran vigencia a partir de su publicación en el diario oficial de la federación tal como lo indica el artículo 35 del Código Fiscal.

## b. Los estados

El Estado mexicano, como País, es la unidad territorial que tiene el poder tributario inherente y original, como se estipula en el artículo 124 constitucional “...Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados...”; Ahora bien, la constitución delimita las facultades que son inherentes y exclusivas de la federación, pero no así con la potestad tributaria de los estados. Es entonces que los estados tienen amplias facultades tributarias residuales, Cruz Covarrubias lo plantea de la siguiente manera:

...La potestad fiscal de las entidades federativas comprende la competencia que a sí mismas se otorguen, por conducto de su Congreso local, siempre que esta competencia se encuentre establecida en la carta magna. Que no por usar el término “residual” quiere decir que sean pocas; al contrario, la Federación solo puede grabar en materias que le son expresas; en cambio los estados pueden hacerlo en las que no sean expresas a la Federación...<sup>46</sup>

De igual manera, la constitución establece en su artículo 40, que los estados son: “...libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior...”, el cual administran por medio de sus respectivas secretarías de finanzas o su homóloga y la tesorería del estado, respetando los límites constitucionales.

Sin embargo, dicho lo anterior y como lo veremos más adelante, no ejercen estas facultades, debido a que se ha optado por actuar en coordinación con la federación, para así homologar procedimientos fiscales a nivel nacional, evitar conflictos competenciales con la federación y prever el que se intente cobrar una doble o múltiple tributación.

---

<sup>46</sup> Cruz Covarrubias, Armando Enrique, “El diseño constitucional del reparto del poder tributario en México”, en García Peña, José Heriberto, Godínez Méndez, Wendy A. (Coord.), *Derecho económico y comercio exterior*, México, UNAM, 2015, p.365

Cada estado cuenta con su propia ley de hacienda estatal, por lo que no podríamos enlistar un compendio único contribuciones, además a pesar de ello las más comunes son; tenencia o uso de vehículos, sobre nóminas, servicios de hospedaje, derechos por la expedición de licencias, permisos y autorizaciones de anuncios<sup>47</sup>, principalmente.

### c. El municipio

Estos entes son la forma de gobierno reconocida por la constitución que se encuentra más cerca de la ciudadanía, ya que se encargan de proporcionar o coordinar los servicios básicos que necesita la población a nivel local y se encuentra para atender los intereses más elementales de las comunidades, no cuentan con potestad fiscal, por lo cual no son capaces de legislar en la materia tributaria y están sujetos a las decisiones que tome la legislatura de cada estado respecto de los ingresos que puede percibir, conservando el derecho a percibir parte de las participaciones que otorga la federación.

En los municipios, la autoridad fiscal es la hacienda municipal misma que ejerce sus funciones mediante la tesorería municipal y es el artículo 115 constitucional en su fracción IV el que habla de sus atribuciones como autoridad fiscal:

...IV. Los municipios administraran libre mente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso: a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles...b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se

---

<sup>47</sup> Véase KPMG, Contribuciones estatales 2015, <https://www.kpmg.com/MX/es/Documents/FY2015/Contribuciones-Estatales-2015.pdf>, consultado el 10 de junio de 2016

determinen por las Legislaturas de los Estados. c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo...

Es entonces trabajo de la Hacienda pública municipal administrar los bienes e ingresos que posee el municipio, hacerse responsable de las necesidades públicas como es el suministrar agua potable, drenaje, encargarse de las aguas residuales, el alumbrado público, limpia y recolección de residuos, mercados, panteones, rastros, calles, parques, seguridad pública y tránsito, así como otras atribuciones que pudiesen designar los estados.

Las principales contribuciones que se recaudan a nivel municipal son el impuesto predial, impuesto sobre espectáculos públicos, de fomento turístico, fomento deportivo y el impuesto sobre adquisición de inmuebles y transmisión de dominio.<sup>48</sup>

### 3. Colaboración administrativa entre autoridades fiscales

En México contamos con un sistema fiscal federalizado, el cual coordina los ámbitos de gobierno estatal y federal, homologando, procedimientos y legislación tributaria, en todos los Estados parte, al respecto Sánchez Narciso, describe la coordinación fiscal en la siguiente cita:

...La Coordinación Fiscal Federal pretende crear impuestos federales únicos, sobre todo en el terreno concurrente, en cuyos rendimientos se concede una participación porcentual a las Entidades Federativas y Municipios, para fortalecer la economía de éstos últimos; crear organismos en materia de coordinación fiscal y colaborar administrativamente en las autoridades fiscales de las tres esferas de competencia que existen...<sup>49</sup>

Si bien este sistema beneficia a la administración tributaria y empresarial, ello se obtiene en detrimento de las facultades fiscales estatales, ya que la

---

<sup>48</sup> Véase Los impuestos, *Impuestos municipales*, <http://losimpuestos.com.mx/impuestos-municipales/>, consultado el 10 de junio de 2016

<sup>49</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, Editorial Porrúa, sexta edición, México, 2008, p.85



federación acapara la mayoría de las facultades legislativas en esta materia y concentra los ingresos tributarios.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal nace con la promulgación de la Ley de Coordinación Fiscal de 1980, en la cual se plasma el derecho de las entidades federativas a participar en la recaudación de impuestos federales, reservando sus facultades recaudatorias a nivel local y municipal para recibir una participación de los ingresos federales recaudados, cabría preguntarnos si en la actualidad se tiene un sistema bien distribuido, o si más bien, la administración de los recursos públicos se centraliza, pues a partir de ello debería pensarse en reformar la potestad tributaria que cada estado mantiene respecto de la federación, ello con el fin de procurar una justa redistribución de lo recaudado.

Este sistema de coordinación fiscal no está contemplado en la constitución, pero cuenta con su propia legislación constituida por la Ley de coordinación fiscal y los convenios de coordinación fiscal, los cuales son el convenio de adhesión y el convenio de colaboración administrativa.

#### a. Ley de coordinación fiscal

La ley de coordinación fiscal es el resultado de los esfuerzos realizados durante las Convenciones Nacionales Hacendarias<sup>50</sup>, en ella se definen las facultades que guardan entre sí la federación y los estados y “Consolida...el Sistema de Participación de Contribuciones que permite... el desarrollo equitativo de la comunidad nacional... propicia, aporta y comparte los fondos para expensar las obras y los servicios públicos de... Municipios,... Estados y... la Federación.”<sup>51</sup>

Su fin principal es establecer la organización entre la federación, los estados y municipios; a dicha organización la conocemos como sistema de coordinación fiscal. En esta ley se expone como es que la federación otorga a las entidades federativas porcentajes de los impuestos federales recaudados, a lo

---

<sup>50</sup> Las Convenciones Nacionales Fiscales, fueron los primeros acercamientos que el gobierno federal concreto con los gobernadores de los estados , mediante las cuales se negociaron los primeros acuerdos y convenios en materia fiscal, de estas reuniones surgieron la Ley de Coordinación Fiscal y los convenios administrativos, hoy en día producto de estas existe la Conferencia Nacional de Gobernadores (CONAGO).

<sup>51</sup> Zamudio Urbano, Rigoberto, *El sistema tributario en México*, Editorial Porrúa, México,2005, p.136

cual se le llama participaciones federales, con la condición de que éstos suspendan o deroguen el cobro de los impuestos en la ley señalados para evitar una doble tributación. Las mencionadas participaciones se concentran y distribuyen por medio del Fondo General de Participaciones mismo que se constituye en el artículo segundo de la ley en comento:

...Artículo 2º... El Fondo General de Participaciones se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en un ejercicio. La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos...

La repartición de estos recursos, se realiza mediante criterios porcentuales fijos que en el mismo artículo se especifican, adicionalmente a este, existen otras participaciones que en forma de fondos constituyen parte del ingreso de los estados y municipios.

Sin embargo, como dice Mora Beltrán, “El FGP es el fondo más importante del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y representa la principal fuente de recursos de los gobiernos estatales y municipales (entre 80 y 90% aproximadamente)”<sup>52</sup>, cabe señalar que la ley también establece que los municipios deberán recibir por lo menos el 20% de los recursos destinados por Estado.

#### b. Convenios de colaboración fiscal

El Convenio de adhesión al sistema de nacional de coordinación fiscal y Convenio de colaboración administrativa, son los acuerdos que materializan al Sistema Nacional de Coordinación fiscal, para no confundirlos recurrimos al siguiente criterio de la corte:

---

<sup>52</sup> Mora Beltrán, Jorge Armando, *Ley de Coordinación Fiscal comentada*, Centro de Producción Editorial, México, 2004, p.33.

COMPETENCIA RESPECTO DE CONTRIBUCIONES FEDERALES. PARA FUNDARLA LA AUTORIDAD EXACTORA LOCAL NO ESTÁ OBLIGADA A CITAR LA FECHA DE PUBLICACIÓN DEL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL. De los artículos 10 y 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, se advierte que la relación entre la Federación y las entidades federativas en el ámbito de la potestad tributaria, así como en el ejercicio de las facultades de recaudación, administración y fiscalización de contribuciones federales, se materializa, respectivamente, en los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y en los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal, instrumentos que tienen finalidades distintas, pero complementarias, ya que los primeros se refieren a la forma en que la Federación y las entidades federativas ejercerán su potestad tributaria ante la concurrencia de facultades para poder gravar una misma fuente de riqueza, así como los ingresos que recibirán aquéllas por la suspensión temporal en el uso de su facultad impositiva, mientras que los segundos regulan el ejercicio de facultades de administración tributaria; de modo que, ante tales diferencias, la autoridad exactora local no está obligada a citar la fecha de publicación del convenio de adhesión respectivo, ya que no define en grado, territorio o materia la competencia que le fue dotada para ejercer esas tareas recaudatorias y de fiscalización. (Tesis 2ª./J. 92/2009)<sup>53</sup>

El antes citado criterio, viene a reafirmar la importancia de estos dos instrumentos dentro del federalismo fiscal mexicano ya que en ellos se constituye la alianza de cooperación y se delegan las facultades propias de los estados a la federación en materia fiscal.

El convenio de adhesión es el pacto mediante el cual la federación y el estado acuerdan que este último renunciara a sus potestades tributarias (el cobro del IVA e ISR, principalmente), delegándolas al poder federal, a cambio de obtener participación de lo recaudado por el sistema de coordinación fiscal.

---

<sup>53</sup> Tesis 2ª./J. 92/2009, Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, agosto de 2009, p. 150.

El convenio de coordinación administrativa se refiere a aspectos operativos, como la determinación, liquidación, recaudación, etc., recibiendo a cambio estímulos en relación con las contribuciones recaudadas y necesitan ser aceptados, libre y soberanamente, por cada estado a través de su legislatura estatal.

c. Acuerdos internacionales de intercambio de información fiscal

Otra herramienta importante para el sistema tributario mexicano es el intercambio de información entre naciones, ya que le permiten a la autoridad hacendaria fortalecerse e identificar a los contribuyentes que tributan en distintos países y la forma en la que declaran, es además la forma en que organismos internacionales y asociaciones previenen los fraudes fiscales y la doble tributación. Uno de los tratados más importantes es el:

Tratado de Intercambio de Información Tributaria con Estados Unidos de América. Este tratado fue publicado el 23 de enero de 1990, y estableció en el artículo 4 que las autoridades competentes de los estados contratantes podrían intercambiar información con el fin de administrar y aplicar las leyes nacionales de cada uno de sus estados ...Asimismo se incluyó el intercambio de información para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales y la investigación o persecución de delitos fiscales, incluyendo aquellos que contravengan la administración tributaria; dejando a las autoridades competentes el determinar qué información se puede intercambiar.<sup>54</sup>

El objeto principal de celebrar este tratado, es que la autoridad fiscal tanto mexicana como estadounidense puedan ejercer actos de fiscalización fuera de su jurisdicción nacional, superando cualquier tipo de restricción territorial y permitiendo mayor control de los ingresos de los contribuyentes.

---

<sup>54</sup> García Becerril, Ana Rubí, *La importancia de la intervención de la Cámara de Diputados para la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, Universidad de las Américas Puebla, México, 2004, p.126.

Tratados de cooperación e intercambio de información se han firmado hasta la fecha con países como Canadá, España, Gran Bretaña, Costa Rica, entre otros que se enlistan y está disponible su consulta en el portal de internet del Servicio de administración tributaria<sup>55</sup>.

### C. Principales fuentes de ingreso en México

A continuación desarrollaremos un apartado en el que se enlistan algunas de las fuentes más importantes mediante las cuales el estado percibe ingresos, hablamos de ingresos tributarios, no tributarios, petroleros y extraordinarios.

#### 1. Ingresos tributarios

Corresponde este término a aquellos ingresos captados por el Estado por medio de la recaudación de impuestos solamente. A continuación se describen los tributos que mayor impacto recaudatorio tienen y que por ende mayores montos proporcionan al Producto Interno Bruto (PIB).

##### a. Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al valor agregado (IVA), es un gravamen que se cobra a las personas físicas y morales, en territorio nacional, que realicen enajenación de bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, sin formar parte del valor de estos a una tasa del 16%, 0% y exento en casos específicos.<sup>56</sup> Este impuesto se genera cada que se compra algún producto y va dirigido a gravar el valor que se le agrega a una mercancía en su proceso de producción o industrialización.

El que la tasa que se cobre sea del 16% o del 0% o exento, responde a las siguientes situaciones: la primera del 16% corresponde a la tasa general que se aplica a la mayoría de los productos procesados y a los servicios que la ley contempla como objeto de este impuesto; la tasa 0%, por otro lado, es aplicada a aquellos productos que en ninguna etapa de su producción causan el impuesto,

---

<sup>55</sup> Véase, Servicio de administración tributaria, *Tratados en materia fiscal*, [http://www.sat.gob.mx/información\\_fiscal/normatividad/Paginas/convenios\\_internacionales.aspx](http://www.sat.gob.mx/información_fiscal/normatividad/Paginas/convenios_internacionales.aspx), consultado el 12 de junio de 2016.

<sup>56</sup> Véase, Artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

por lo que el consumidor final no lo paga, aplica solo en casos específicos, ello se debe a que son productos sin procesar o que no tienen un valor agregado <sup>57</sup>; y por último tenemos la exención del gravamen que se aplica solamente a las actividades específicas contempladas en los artículos 15 y 20 de la ley en comento.

El IVA es un impuesto efectivo pues se traslada hasta el consumidor final, es fácil de cobrar pues se paga al comprar el producto, sin embargo, también es uno de los impuestos que más se evade en México, por un lado por el comercio informal y por otro porque además de que el proceso de elaborar facturas es complejo, compradores y vendedores se ven aparentemente beneficiados al no causarlo pues no registran las ventas, entre otras situaciones que se detallarán en capítulos posteriores.

#### b. Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta (ISR), es la obligación que se graba a todas, "...Las personas físicas y... morales...residentes en México, respecto de todos sus ingresos,...en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país...residentes en el extranjero, que obtengan ingresos procedentes de una fuente de riqueza en territorio nacional."<sup>58</sup> Para entender el funcionamiento de la recaudación de este impuesto es necesario aclarar el tema de los regímenes tributarios y sus características.

El régimen tributario es la clasificación que se da a los contribuyentes según su actividad económica y el monto de ingresos que perciben, a la fecha existen 5 tipos diferentes de régimen tributario, los cuales son, asalariados, honorarios (servicios profesionales), arrendamiento de inmuebles, actividades empresariales y régimen de incorporación fiscal<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> Véase, Artículo 2°. –A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>58</sup> Véase Artículo 1°, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

<sup>59</sup> Se le denomina asalariado, a las personas físicas que reciben un sueldo, ellas pagan el ISR mediante un procedimiento llamado retención, que es cuando el patrón incauta el impuesto del salario del trabajador para pagarlo posteriormente; el régimen de honorarios, agrupa a personas físicas que obtienen ingreso por prestar servicios profesionales de manera independiente; obviaremos el de arrendamiento de inmuebles; el

Después de su reforma en 2014, el ISR se ha posicionado como el impuesto más lucrativo, debido a su simplificación y automatización, tal como se expresa por el congreso de la unión en la carta decreto de la ley en comento, “La nueva ley del ISR...elimina un número considerable de artículos...lo cual representa una reducción del 40%... considerando también la eliminación del impuesto a tasa única (IETU) y el impuesto a los depósitos en efectivo (IDE)”<sup>60</sup>, además, implementa sistemas de detección de ingresos excedentes en cuentas fiscales, un cambio sumamente importante pues como ya se había tratado antes establece la “obligación para las instituciones del sistema financiero de informar una vez al año, sobre los depósitos en efectivo que reciban los contribuyentes en cuentas abiertas a su...lo cual no implica una carga adicional para las instituciones mencionadas...”<sup>61</sup>

Esta medida permite fiscalizar de manera más efectiva y automática, las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes en el sistema financiero, con ellas se torna difícil evadir al fisco y además proyecta ser una herramienta auxiliar en la detección de operaciones con recursos de procedencia ilícita. Producto de esta reforma es también que se da un aumento del 30% al 35% en la tasa de cobro de este impuesto y se establecen una gran cantidad de límites en cuanto a las deducciones.

El pago de esta contribución es anual, con la obligación de presentar declaraciones provisionales (que se hacen cada mes, a excepción del régimen de arrendamiento que puede hacerlo también de manera trimestral) y solo para el régimen de incorporación fiscal es bimestral como pago definitivo.

---

de actividades empresariales, comprende a “quienes realicen actividades comerciales, industriales, de autotransporte, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas; y por último, el régimen de incorporación fiscal, agrupa a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que vendan bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, así como los que además obtengan ingresos por sueldos o salarios, asimilados a salarios o ingresos por intereses, siempre que el total de sus ingresos no supere la cantidad de dos millones de pesos. Véase, Servicio de Administración tributaria, *Obligaciones fiscales*, [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/obligaciones\\_fiscales/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/Paginas/default.aspx) consultado el 11 de junio de 2016.

<sup>60</sup> Cámara de diputados, Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta., Congreso de la unión, México, 2014, p.2

<sup>61</sup> *Ibidem*, p.XII

### c. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Al igual que el IVA este impuesto es al consumo trasladable, por lo tanto lo paga el consumidor final como si se tratase de parte del precio de un producto, la diferencia es que este impuesto solo grava productos y actividades específicas, mismas que se encuentran señaladas en el artículo 2<sup>o</sup><sup>62</sup> de la ley de este impuesto.

Este es un impuesto que “...se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en los artículos 15 y 16...”, como lo estipula en su artículo 5°.

El cobro de este impuesto especial, compete a la federación y las entidades federativas no pueden imponer impuestos locales sobre las actividades que se establecen en la ley del impuesto. Sin embargo, gracias al convenio de coordinación fiscal las entidades federativas tienen derecho a recibir participaciones por las actividades de producción, consumo, entre otras.

### d. Derechos

Su fundamento se encuentra en el artículo 2 fracción IV del Código fiscal de la federación y los define como “...contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación,...por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público...También las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados...”.

---

<sup>62</sup> Ley del Impuesto especial sobre producción y servicios, Artículo 2°.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicaran las tasas y cuotas siguientes: A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza...; B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables...; C) Tabacos labrados...; D) Combustibles automotrices...; F) Bebidas energéticas, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energéticas...; G) Bebidas saborizadas...; H) Combustibles Fósiles...; I) Plaguicidas...; J) Alimentos no básicos que se enlistan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos...; II. En la prestación de los siguientes servicios: A) Comisión, mediación, representación, agencia, correduría, consignación y distribución con motivo de enajenación de los bienes señalados en los incisos A), B), C), F), I) y J) de la fracción I...; B) Realización de juegos con apuestas y sorteos...; C) Los que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones...; III. Exportación definitiva...



Este tipo de contribuciones se pagan principalmente cuando se solicita un servicio al estado y este pone un precio al mismo, sin embargo, solo puede hacerlo cuando la Ley Federal de derechos así lo establezca. La antes mencionada ley contiene los montos que se pagaran por los distintos tipos de servicios públicos, mismos que tal como lo marca su artículo 1º, serán actualizados anualmente y deberán ser pagados en el monto, forma, lugar y época que en cada capítulo señala dicha ley.

Lo que diferencia a un derecho de un impuesto es que los impuestos se gravan por las actividades económicas que se realizan, diariamente y son impuestas a los contribuyentes, mientras que el derecho es una aportación que se hace por el uso de bienes que son de dominio público o por servicios administrativos que presta el estado a los ciudadanos, solo se causan cuando el particular provoca la prestación del servicio.

#### e. Aportaciones de seguridad social

Este tipo de contribuciones se encuentran establecidas para el beneficio de entes públicos determinados, la razón de ser de estas es que se financie el funcionamiento de los ya mencionados de forma autónoma, son definidas el Código fiscal de la federación en su artículo 2 fracción II:

“...las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las... que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el...Estado...”

El estado para proporcionar servicios públicos de salud, vivienda y ahorro para el retiro, dignos para los trabajadores y para sus familias, creo los organismos públicos descentralizados Instituto Mexicano de Seguro Social (IMSS), el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) y la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), así como el órgano centralizado, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los

Trabajadores del Estado, este ultimo atiende solo a trabajadores al servicio del gobierno federal y sus familias.

La finalidad de las aportaciones e instituciones, se expone en la Ley del Seguro Social en su artículo 2: "...contribuir a la salud, asistencia médica, protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que... garantizada por el Estado." Méndez Morales enlista a los contribuyentes y la institución correspondiente a la que deben contribuir.

"...las cuotas de los trabajadores al Infonavit, las de patrones y trabajadores al IMSS, las del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones, las de los trabajadores del Estado al ISSSTE y las de los militares al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas..."<sup>63</sup>

#### f. Contribuciones de mejoras

Esta contribución solamente están obligadas a proporcionarla aquellas personas que se vean directamente beneficiadas por la realización de una obra o servicio público general, prestado por el estado que cree un beneficio de forma directa o específica, un ejemplo de ello es la construcción de banquetas, jardines, calles o puentes. Éstas las define el artículo 2, fracción III, del Código fiscal de la federación como "...las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

#### 2. Ingresos no tributarios

Además de los ingresos que percibe el estado por impuestos, por sus funciones de derecho público y privado, existe otra fuente de ingreso misma que se derivan del mismo ejercicio de sus funciones pero como accesorios hablamos de los productos, y aprovechamientos.

---

<sup>63</sup> Méndez Morales, José Silvestre, *Problemas económicos de México*, Mc Graw Hill, sexta edición, México, 2008, p.247.

#### a. Productos

Estos ingresos los percibe el estado principalmente por el uso de bienes públicos o por la enajenación de bienes de dominio privado, en caso de arrendamiento de inmuebles públicos o incluso por utilidades generadas por empresas paraestatales, este tipo de contribución generalmente no es causada por el contribuyente, simplemente se genera a modo de rendimiento o incluso si se tratase de una donación al estado, Méndez los explica de la siguiente manera:

...Los productos se cobran por servicios que no corresponden a funciones públicas y los derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, que se divide en: explotación de tierras y aguas; arrendamiento de tierras, locales y construcciones; enajenación de bienes; intereses de valores, créditos y bonos; utilidades de los organismos descentralizados y de las empresas de participación estatal, así como de la Lotería Nacional y de Pronósticos Deportivos...<sup>64</sup>

Esto aplica por ejemplo cuando se otorgan permisos a prestadores de servicios en lagos, playas, plazas o se renta algún espacio público para eventos e incluso cuando algún predio o lote propiedad del estado sube su valor, en todo caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de determinar las reglas para controlar los ingresos recaudados por productos.

#### b. Aprovechamientos

Estos son aquellos ingresos que se generan por funciones de derecho público contenidos en el artículo 3 del Código Fiscal, entre ellos se encuentra por ejemplo: el cobro de recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización estipulada en el artículo 21 del código fiscal, mismos que le son impuestos al contribuyente moroso o que viola un reglamento o una ley.

Artículo 3 del Código fiscal de la federación: “Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las

---

<sup>64</sup> Ídem.

contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”

En esta categoría, además, cabe sumar las cuotas provenientes de Petróleos Mexicanos y sus organismos producto de rendimientos excedentes y acumulados, así como todo tipo de rendimiento que provengan de convenios celebrados en administraciones anteriores.

### c. Deuda pública

Este tipo de ingreso no tributario, términos generales, consiste en los préstamos solicitados a estados extranjeros u organizaciones crediticias a los que recurre el estado en busca de subsanar los ingresos faltantes y presupuestados necesarios para el ejercicio de sus funciones como estado.

La base jurídica de la deuda pública la encontramos en el artículo 73 fracción VIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se faculta al congreso de la unión para celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, entre otras particularidades; Existen a su vez leyes federales específicas en este tema: Ley Federal de Deuda Pública; la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos.

En el criterio jurisprudencial que a continuación se cita podemos dar cuenta de la importancia que tiene el endeudamiento por parte del Estado en las finanzas públicas y como es que se da una relación estrecha entre esta y los recursos públicos recaudados.

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

generaciones futuras. En efecto, son los gobernados quienes aportan los recursos con los que dichos compromisos financieros habrán de cumplirse de momento a momento y, en su beneficio, teóricamente, se justifica la adquisición de tales obligaciones; por ende, las consecuencias del endeudamiento, con todas las ventajas que pueda representar, inciden en todos los ámbitos de la vida nacional, como son el rumbo y proyecto de país al que se aspira, la planeación del desarrollo, la economía, el empleo y las políticas sociales, entre otras; de ahí que este legítimo interés de todos en la hacienda pública, y más específicamente en el rubro del endeudamiento, se ejerce desde un principio, precisamente, a través de la representación que asiste al Poder Legislativo y, en sistemas bicamerales, generalmente a través de la Cámara de Diputados. (Tesis P./J. 103/2010)<sup>65</sup>

Por último, si bien es cierto que por su naturaleza el ingreso no proviene del ciudadano, al final de cuentas el endeudamiento terminara siendo cubierto por los recursos que recaba el estado, ya sean tributarios o no tributarios, por lo que en consecuencia el endeudamiento irresponsable por parte del estado es un costo, cuyo pago recae en la tributación y por lo tanto en los contribuyentes.

### 3. Política fiscal

Existen diversas definiciones de lo que es política fiscal, es por ello que a continuación citamos algunas de las más completas para entender el concepto sin perder ninguno de los elementos que la caracterizan. El primer concepto es el de Mariano Latapí el cual considera que política fiscal es un:

Conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Los

---

<sup>65</sup> Tesis P./J. 103/2010, *Semanario Judicial de la federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, noviembre de 2010, p. 1206.

principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. La política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales.<sup>66</sup>

Esta primera definición es bastante completa y aunque es semejante a lo que entendemos por sistema tributario, no debemos confundirnos, pues la política fiscal, consiste en las medidas que toma el estado respecto de los ingresos, no al cumulo de gravámenes que componen al sistema; si no que se refiere a los ajustes que se hace a los mismos, y la estrategia a seguir en la búsqueda de equilibrar que la recaudación sea la suficiente para cubrir los gastos en general.

Maurice Laure, plantea lo siguiente: "...la política fiscal ocupa un lugar intermedio entre la política presupuestaria y la técnica fiscal..."<sup>67</sup>, esto es porque siempre hay que contemplar los aspectos económico, técnico y social de las políticas públicas, para lograr un entendimiento integral de la situación fiscal de la sociedad.

Por último, Hugo Carrasco Iriarte señala: "La política fiscal es el arte de decidir las contribuciones... en un régimen tributario...para lograr los fines fundamentales que todo gobierno quiere alcanzar, y que son justicia, el orden y bien común, en un marco de democracia social..."<sup>68</sup>

Si bien la política fiscal busca regular adecuadamente para recaudar los recursos públicos suficientes, el legislador debe considerar que crear un compendio muy amplio o complejo de normas puede si bien tener el propósito de clarificar el modo en que el derecho se constituye en la práctica, el exceso y dispersión de normas puede confundir a los contribuyentes, por tanto es responsabilidad de los legisladores buscar los medios más claros, concretos,

---

<sup>66</sup> Latapí, Ramírez Mariano, *La Realidad de los Impuestos en México, 30 Años de Perversión Fiscal*, Editorial Sicac, México, 1998, p.20

<sup>67</sup> Laure, Maurice, *Tratado de Política Fiscal*, traducción por García-Margallo Rianza, Manuel, Editorial de Derecho Financiero, España, 1960, p.15.

<sup>68</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, segunda edición, IURE editores, México, 2003, p. 95.

simples y equitativos, para poder cumplir las obligaciones tributarias, así como procurar que el auditorio al que va dirigida la norma la acepte e interiorice como un deber moral.

#### a. Política presupuestal

En lo que respecta a la política presupuestal, ésta tiene similitud y tiende a ser confundida en la práctica con política financiera, política económica o incluso con política fiscal, pues si bien es cierto que de alguna forma todas ellas pretenden, en teoría, la sana orientación estratégica para el ejercicio del gasto público, el término presupuestal, por lo menos en México, es el que se utiliza para describir, la planeación que hace el estado para regular el gasto, esto es, gestionar y contabilizar el caudal público y el tesoro público, esto mediante el presupuesto de egresos y la ley de ingresos.

Reforzando lo antes dicho citamos para efecto de concretar el término, la siguiente definición proporcionada por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas: "...Directrices y lineamientos para determinar y regular la asignación, el uso y la aplicación de los recursos físicos, humanos y financieros de las dependencias y entidades de la Administración Pública..."<sup>69</sup>

Aún citado lo anterior, para destacar la diferencia entre política fiscal y política presupuestaria nos remitiremos a analizar la descripción que nos proporciona Maurice Laure de política presupuestaria es la siguiente: "...el origen de todo impuesto...decidir los gastos y determinar la manera de cubrirlos"<sup>70</sup>; mientras que la política fiscal consiste en: "...determinar las características generales del impuesto..."<sup>71</sup>.

Acorde a lo anterior tenemos que la política presupuestaria define el fin fiscal, o incluso extra fiscal que se le puede dar a la contribución; mientras que la política fiscal, por otro lado, se avocara a las características que tendrá el

---

<sup>69</sup> INDETEC, *Glosario de términos para el proceso, programación, presupuesto y evaluación en la administración pública*, México, 2005, p.77.

<sup>70</sup> Op. Cit. Laure, Maurice,... pag. 16

<sup>71</sup> *Íbidem*, pag. 23

impuesto (tasa, tarifa o cuota, cuánto tiempo se pagará, quienes estarán obligados, etc.), la estabilidad económica, el crecimiento económico y la distribución de los recursos.

#### b. Gasto público

La política del gasto, que es como se le llama a esta parte de la política financiera, la cual es determinada cada año por la Ley de egresos de la federación, en la cual se señala en el presupuesto de egresos federal, el mismo que se puede clasificar de diferentes formas una de ellas es dividir el presupuesto en dos tipos de gasto, el programable y el no programable, mismos que se definen en el artículo 2° de la Ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria en sus fracciones XVII y XVIII, de la siguiente manera:

XXVII. Gasto programable: las erogaciones que la Federación realiza en cumplimiento de sus atribuciones conforme a los programas para proveer bienes y servicios públicos a la población; XXVIII. Gasto no programable: las erogaciones a cargo de la Federación que derivan del cumplimiento de obligaciones legales o del Decreto de Presupuesto de Egresos, que no corresponden directamente a los programas para proveer bienes y servicios públicos a la población;

Analizando lo anterior y los conceptos incluidos en el presupuesto de egresos para el 2016 podemos afirmar que el primero se refiere a gasto destinado a financiar las operaciones de las instituciones de gobierno, tanto de su administración como lo que será destinado a servicios públicos federales y programas de asistencia social, entre otras funciones.

Llegado a este punto es importante señalar que consideramos que al momento de distribuir el gasto programable debe contemplarse la realidad social del contribuyente, a partir de los estudios de órganos autónomos, pues si bien los programas de asistencia social benefician a un gran número de ciudadanos, consideramos que el invertir en mayor infraestructura para los servicios de salud y educación para que se proporcionen mejores servicios o dar mayores



participaciones etiquetadas a estos rubros a los estados, cambiaría la actitud de apatía de los contribuyentes y mejoraría la recaudación federal.

El segundo, el gasto no programable, por otro lado está destinado a cubrir lo gastado por concepto de intereses, deuda pública, participaciones que se dan a los estados y municipios, adeudos de ejercicios anteriores, deudas a la banca y gasto de las empresas productivas del estado (CFE, PEMEX, ISSSTE, etc.) gasto que resulta inevitable y que debe ser cubierto pues constituye deuda.

El gasto público, juega un papel preponderante en el sistema tributario, ya que constituye una gran parte del fin principal por el cual se recaudan las contribuciones y es otro rubro en el que se ve reflejada la eficacia y la eficiencia del sistema tributario. Es en la calidad del gasto y en la proporción de este frente a la recaudación, que la ciudadanía califica y percibe en mayor o menor medida el desempeño de las administraciones públicas. La definición de gasto público federal está contemplada en el artículo 4° de la ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria, la cual estipula lo siguiente:

...Artículo 4.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto: I. El Poder legislativo; II. El Poder judicial; III.- Los entes autónomos; IV.- Los Tribunales Administrativos; V.- La Procuraduría General de la República; VI.- La Presidencia de la República; VII.- Las dependencias, y VIII. Las entidades;...

Como bien lo marca la ley el gasto público sirve para solventar el gasto corriente, el cual consiste en “los gastos que corresponden al sostenimiento e incremento de los recursos humanos y a la compra de los bienes y servicios

necesarios para el desarrollo propio de las funciones administrativas.”<sup>72</sup>, por lo que es su responsabilidad el hacerlo de una manera eficiente.

### c. Plan nacional de desarrollo

En México, la sucesión en el poder ejecutivo se da por sexenios, por lo cual al inicio de cada periodo, según las exigencias de la población y las circunstancias sociales, políticas y económicas, el ejecutivo entrante presenta una propuesta de planeación para lo que será su periodo de mandato, ello no garantiza que todo lo plasmado se convierta en una realidad, sin embargo da una idea de la dirección por la cual se enfocará la administración ejecutiva, a esta planeación, la cual se hace pública, se le llama Plan Nacional de desarrollo. Al respecto Chapoy Bonifaz comenta:

...La planeación integral, objetivo principal del Plan Nacional de Desarrollo, constituye el instrumento para conducir el progreso económico y social del país, organizando las acciones que han de emprenderse durante el periodo presidencial para el que se redacta, lapso que coincide con la vigencia de cada plan, dando la gestión gubernamental una visión de largo alcance...<sup>73</sup>

Igual que la antes citada, nos gustaría incluir uno de los párrafos del Plan Nacional de Desarrollo que durante el mandato de Miguel de la Madrid Hurtado se publicase en el Diario oficial de la Federación donde define la naturaleza de éste instrumento de planeación:

...El Plan Nacional de Desarrollo es un documento al que deben sujetarse los programas de la Administración Pública Federal. Su formulación constituye un mandato establecido en la Constitución y con él se cumple una responsabilidad del Ejecutivo de la Unión, sus objetivos, determinados por los fines del Proyecto Nacional que define la Constitución, habrán de

---

<sup>72</sup> Carrasco Iriarte Hugo, *Glosario de términos fiscales aduaneros y presupuestarios*, IURE editores, segunda edición, México, 2003, p.78

<sup>73</sup> Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Planeación, programación y presupuestación*, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, México, 2003, p.19 y 20.

orientar las acciones del gobierno y constituye la respuesta a las aspiraciones y demandas de la sociedad...<sup>74</sup>

La planeación de gobierno de un país tan diverso y complicado como lo es México es una tarea por más que admirable, pero también complicada, puesto que se debe admitir que no se pueden solucionar los problemas de toda una nación en un periodo de 6 años, pero a la ciudadanía le debe servir para informarse sobre los cambios y rubros que se trabajarán para que al tener esa información puedan trabajar, exigir y promover el crecimiento del país y dar cuenta de que las decisiones democráticas son la mejor vía para el progreso del bien común.

## CAPÍTULO SEGUNDO. PROBLEMÁTICA SOCIO JURÍDICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

### A. La problemática de la justicia tributaria en México

La problemática de la justicia tributaria en México es un tema con más de una visión, por un lado existe un problema de conciencia moral y por el otro lado en la práctica jurídica un problema de regulación dispersa, complejidad, discrecionalidad de la autoridad cuasi-judicial, prohibiciones legislativas que atentan a los derechos del contribuyente, entre otros aspectos.

Si bien, en el capítulo anterior nos adentramos un poco en el concepto de justicia, ahora partiremos desde un punto de vista diferente, el deontológico jurídico<sup>75</sup> para profundizar más en éste tema, ahora bien, citando a Chinchilla Sandí: “Lo justo es un bien primario y debe servir de norte al abogado en su ejercicio profesional”<sup>76</sup>. Por otro lado, desde un punto de vista jurídico-filosófico, Klaus Tipke citando a Tammelo argumentan que:

---

<sup>74</sup> Madrid Hurtado, Miguel de la Madrid, *Plan Nacional de Desarrollo 1983-1988*, Diario oficial de la Federación, México, 1983.

<sup>75</sup> Nota: Deontología jurídica “...es el estudio de los deberes, referidos principalmente a la actividad profesional...” Moreno Luce, Marta Silvia, “La Deontología Jurídica”, en [http://www.miguelcarbonell.com/artman/uploads/1/la\\_dentologia\\_juridica.pdf](http://www.miguelcarbonell.com/artman/uploads/1/la_dentologia_juridica.pdf), consultado el 18 de noviembre de 2016.

<sup>76</sup> Chinchilla Sandí, Carlos, “El abogado ante la moral la ética y la deontología jurídica”, en *Revista de Ciencias Jurídicas*, N° 109, enero-abril, España, 2006, p. 222

“...las relaciones humanas solo pueden considerarse justas cuando pueden medirse con arreglo a reglas o principios; la conducta justa es la reglada; se somete a reglas y criterios. La justicia es un principio o un entramado de principios cuya función consiste en establecer orden y...mantener equilibrio,...ante todo en las relaciones de los hombres...”<sup>77</sup>.

Tipke y Chinchilla coinciden pues en un punto fundamental para entender las diferentes teorías que hablan de la justicia en cualquier ámbito, el hecho de que el actuar de forma justa es interiorizar un principio o entramado de principios respaldados por valores éticos dirigidos a mantener un equilibrio en las relaciones que se dan entre las personas, un ejercicio ético. Hasta este punto sobre el actuar justo, nosotros agregaríamos que dichos elementos de valor deben ser acorde a la situación y tipo de sociedad en la que se aplique el término justicia, ya que ésta idea se transforma siempre dependiendo de la materia en la que se hable, los hechos sociales que intervienen, el momento y el lugar en el que se trate de definir dicho concepto.

En cuanto al ámbito fiscal, se habla de la relación que existe entre contribuyentes y Estado, es en las obligaciones y derechos que existen entre éstos donde se desarrolla específicamente la justicia fiscal, en la opinión de Neumark: “...los postulados de justicia...aspiran a regular la distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista ético...en el que puede lograrse un compromiso razonable...”<sup>78</sup>.

Así pues, podemos concluir provisionalmente que la justicia fiscal obedece a la existencia de un compromiso entre las mencionadas partes de la relación jurídica tributaria la cual se traduce en postulados de justicia, ósea normas, que regulen la distribución de estas obligaciones de la mejor manera posible para ambos. Pues bien, ese compromiso razonable del que habla Neumark, es el civismo fiscal, del cual hablamos en la presente investigación.

---

<sup>77</sup> Tammelo, I., “*Theorie der Gerechtigkeit*”, citado en Tipke, Klaus, *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, traducción por Herrera Molina, Pedro M., Marcial Pons, España, 2002, p. 29

<sup>78</sup> Neumark, Fritz, *Principios de la imposición, ministerio de economía y hacienda*, Gutiérrez Andrés Luis (trad), 2.º edición, España, 1994, p.82

Regresando con Chinchilla, éste ilustra las funciones que juegan los principios en este “actuar justo”, en el ejercicio de la abogacía; para él es posible identificar dos aspectos que considera relevantes de la justicia: como virtud y como resultado; Lo primero: “...es un principio operativo que nos dirige a ser justos”<sup>79</sup>; y lo segundo, nos propone entender que la justicia implica una noción de reparto, una proporcionalidad tanto conmutativa como distributiva, entendiendo por ello:

“...justicia conmutativa...la proporcionalidad adquiere un perfil de igualdad aritmética...una equivalencia entre lo que se da y lo que se recibe...En el caso de la justicia distributiva la proporcionalidad tiene su razón en los meritos y circunstancias personales...la desigualdad personal...ha de respetarse...”<sup>80</sup>

El traer a colación lo anterior obedece a que para dar una explicación profunda a la justicia tributaria es necesario hablar de los principios que se contemplan en las normas fiscales, principios de los cuales se desprendan los postulados de justicia.

En el siguiente apartado profundizaremos sobre estos principios, así como su presencia en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismos que definen los estándares necesarios para poder establecer los parámetros que engloban al fenómeno del civismo fiscal, entendido como el compromiso racional que hacen los ciudadanos de acatar postulados de justicia éticos que conduzcan su relación con el Estado y del éste para con ellos.

#### 1. Los principios de las contribuciones y su presencia en la legislación fiscal mexicana

Como ya vimos en el apartado anterior, para comprobar si un sistema tributario es justo debemos localizar en él un conjunto idóneo de principios que rijan la norma del sistema tributario; Tipke, nos recomienda construir este sistema

---

<sup>79</sup>Chinchilla Sandí, Carlos, *Op. cit.*, p.224

<sup>80</sup> *Ibidem*, p.224 y 225

en base a un principio fundamental llevado hasta sus últimas consecuencias, para él este principio no puede ser otro más que el de capacidad económica:

“...es el único principio fundamental que respeta todos los derechos fundamentales de las constituciones del Estado Social de Derecho...Ninguna persona desearía tributar más que otra a igualdad de condiciones económicas, por lo que debe aceptar que los demás sean tratados del mismo modo...”<sup>81</sup>

Lo anterior es así ya que el valor principal que se desprende de este mencionado principio es la igualdad, en la medida de que se debe tomar en cuenta la capacidad económica del individuo en cuestión y no la capacidad como grupo social; se trata de considerar la capacidad actual del contribuyente, ello también nos recuerda a principios como el de equidad y proporcionalidad, como se puede dar cuenta la totalidad de los valores o principios antes mencionados son familiares al sistema jurídico fiscal mexicano.

En México contamos con una amplia legislación en materia fiscal, misma que año tras año se encuentra en constante transformación, por lo cual en el presente apartado hemos de referirnos solamente a aquellas leyes vigentes al 2016. Si bien no existe una ley ni una lista doctrinaria definitiva que estipule literalmente todos los principios generales del derecho fiscal existentes, ni una que concentre los que son imperantes en nuestro país, depende en gran medida de la interpretación judicial y doctrinal el encontrar en la norma aquellos razonamientos fundamentales que se hacen valer en un ordenamiento positivo.

Debido a la jerarquía de las leyes que impera en nuestro país, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los tratados internacionales en materia fiscal que ha pactado nuestro país, constituyen la base principal, más no la más abundante, del sistema tributario mexicano. Es en estos ordenamientos donde podemos encontrar concentrados algunos de los principios

---

<sup>81</sup> Tipke, *Op. Cit.* p. 34

fundamentales y derechos del contribuyente que deben hacerse valer en todas las demás leyes tributarias.

En primer término la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 14 en el último de sus párrafos, permite el uso de principios contempla que los principios generales del derecho son aplicables a los casos de índole civil, donde la norma y la jurisprudencia no logran esclarecer el procedimiento jurídico a seguir. Es aquí donde el Civismo fiscal se hace presente, pues gracias a los principios fundamentales se logra velar por el respeto a los valores y virtudes que deben caracterizar a la norma.

En la constitución, norma primigenia que regula el comportamiento cívico de la ciudadanía, es donde comenzaremos a localizar los principios y valores que rigen el actuar cívico fiscal. Ahora bien, siguiendo el razonamiento de Juan Carlos Upegui Mejía:

“...desde la perspectiva de los individuos, la Constitución reconoce una serie de importantes garantías individuales con la virtud de determinar la forma como se define y configura el sistema tributario; y desde la perspectiva de las instituciones, la Constitución establece normas concretas que estructuran orgánicamente el sistema tributario...”<sup>82</sup>

Este doctrinario concreta un listado de principios fiscales en derecho tributario mexicano, “...legalidad, igualdad, equidad, progresividad, eficacia y no retroactividad.”<sup>83</sup> Estamos de acuerdo con la sistematización de principios que propone el antes citado, más consideramos que pueden surgir otros principios del análisis de las normas que también son importantes y vale la pena mencionar, aunque algunos de ellos se engloben de manera intrínseca en la concepción de principios propuesta anteriormente.

Para ilustrar de manera general los principios generales del derecho tributario y sus características, presentes en el derecho mexicano, tanto en la

---

<sup>82</sup> Upegui Mejía, Juan Carlos, “Principios Constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México”, en *Revista de derecho fiscal*, Núm.5, Colombia, 2009, p.134

<sup>83</sup> *Ibidem*, p.135.

legislación como en la doctrina, a continuación se definirán los principios considerados por Upegui Mejía.

El principio de legalidad, cumple con las características de: “a) representación efectiva, b) la reserva de ley, c) la certidumbre sobre los elementos de los tributos, y d) la generalidad y abstracción como atributo de las normas creadas”<sup>84</sup>; El de Igualdad, contempla “a) prohibición de trato discriminatorio, b) obligación de medidas de equiparación, y c) generalidad de la ley”<sup>85</sup>; El principio de progresividad, “...proporcionalidad...un mandato para que el diseño de los tributos y del sistema tributario...logre que el recaudado se produzca atendiendo las condiciones reales de riqueza y de solvencia económica de los contribuyentes”<sup>86</sup>; El de equidad se define como “...manifestación del derecho fundamental de igualdad...aplicar la justicia en los casos concretos”<sup>87</sup>; El principio de no retroactividad se refiere a el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Mexicana donde se establece que “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna...”; Y por último el de eficiencia es definido como “La eficiencia de los tributos, así como del sistema tributario...enderezado a gravar ciertos y determinados hechos, de una manera adecuada, con tal de que se alcancen los propósitos de la recaudación efectiva”<sup>88</sup>.

Ahora bien procederemos a relacionar algunos de los principios que puntualiza Upegui Mejía, dentro de la norma constitucional, para ello comenzaremos con lo contenido en artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna: “...Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”

En este artículo, desde un análisis extensivo, encontramos algunos de los principios a los que nos hemos referido anteriormente, en especial los principios

---

<sup>84</sup> *Ibidem*, p.136.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p.145.

<sup>86</sup> *Ibidem*, p.148.

<sup>87</sup> *Ibidem*, p.153.

<sup>88</sup> *Ibidem*, p.159.



de legalidad, equidad y proporcionalidad. Debido a que ya definimos a lo que se refiere el primero de los listados, solo retomaremos de Gabriel Coanacoac Vazquez Pérez, su concepción y diferenciación de los últimos dos:

“...B. El principio de proporcionalidad... debe atender a lo siguiente: a) la existencia de un potencial económico susceptible de ser gravado.-...b) El establecimiento de una contribución no debe ser excesiva ni ruinoso.-...c) El establecimiento de una contribución debe ser general...d) Las contribuciones se presumen proporcionales, por lo que la improportionalidad debe probarse...e) Se debe atender a la naturaleza de cada contribución para determinar la proporcionalidad de la misma...C. El principio de Equidad se define como trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, esto es, que todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto jurídico de causación deben atender a su obligación de contribuir en los mismos términos...”<sup>89</sup>

Hasta aquí esta interpretación doctrinal, que a su vez fue creada mediante un análisis judicial de las tesis publicadas por la Suprema Corte de Justicia<sup>90</sup>, nos ilustra tres importantes principios tributarios presentes en la norma.

Sin embargo existe otro principio más en el citado artículo, el principio de obligatoriedad, el cual se desprende del primer párrafo del artículo en mención, en palabras de Adolfo Arrijo Vizcaíno se refiere a:

“...una autentica obligación pública, de cuyo cumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos... se trata de un verdadero sacrificio económico...con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios

---

<sup>89</sup> Vázquez Pérez, Gabriel Coanacoac, “Principios de la Contribución y alcances del control de la convencionalidad en materia fiscal”, Senado de la República, México, pp. 15-26 [http://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado\\_TFJFA/GCVP\\_Ensayo.pdf](http://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf), consultado el 27 de Septiembre de 2016

<sup>90</sup> Véase, *Idem*.

públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible...”<sup>91</sup>

El principio de obligatoriedad nos dice, entre otras cosas, que la ley tributaria es aplicable incluso en el caso de contribuyentes extranjeros y que se le otorgan facultades coactivas al estado para con ello asegurar el cumplimiento cabal de las normas tributarias.

En el comentario anterior Arrijoa Vizcaíno hace notar la relación estrechamente ligada del anterior principio con el de gasto público, por los motivos siguientes:

“...establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea...todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene derecho a conocer en qué forma se manejan sus contribuciones...”<sup>92</sup>

De un análisis sistemático de la norma, podemos afirmar que el principio de gasto público se funda en el ya mencionado artículo 31 fracción IV, y además en el artículo 73 fracción VII y 74 fracción IV, Constitucionales.

En lo que respecta al artículo 31 fracción IV, el principio de gasto público se materializa en la obligación que impone a los entes federales, estatales y municipales de utilizar las contribuciones para específicamente solventar sus actividades; en cuanto al artículo 73, fracción VII, éste faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos; Y el 74 fracción IV, marca que es facultad de la Cámara de Diputados la aprobación del Presupuesto de Egresos de la Federación; Esto es, el mecanismo ideal mediante el cual se decide como serán utilizados los recursos del erario público en función del bien común, mediante un gasto responsable y de conocimiento público.

---

<sup>91</sup> Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22° ed., Themis, México, 2014. pp. 251 y 252

<sup>92</sup> *Ibidem*, p.253

De esta forma es como el estado ejerce sus facultades de administración sobre el gasto público, por ello es fundamental concientizar a la ciudadanía no solo la importancia de vigilar este proceso si no también valorar y conservar en buen estado todos los bienes de dominio público, ya que estos mismos son producto del esfuerzo colectivo, fruto de las contribuciones.

Otro aspecto importante en el campo del Derecho fiscal es el de los derechos de los contribuyentes, mismos que fueron plasmados en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, en el año 2005, esta ley consta de veinticuatro artículos, en el segundo de ellos se contemplan catorce derechos y se estructura en cinco capítulos. Entre los catorce derechos contemplados por ésta ley encontramos en el artículo 2º, fracción I y 6º, que contemplan lo siguiente:

“...Artículo 2º.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes: I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas...”

“...Artículo 6º.- Las autoridades fiscales realizarán campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente...”

He aquí una de las principales herramientas para la creación de cultura tributaria, más no la única puesto que en el artículo 5º, fracción XV, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, también se establecen bases para fomentar la cultura contributiva:

“...Artículo 5º.-...I a XIV... XV. Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva, realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a estos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad..”

Hasta este punto, gracias al reconocimiento de los derechos y principios tributarios es que se hace presente en la legislación mexicana los valores y virtudes que promueve resaltarse con el civismo fiscal, sin embargo para poder hablar de que existe como tal un orden cultural y cívico fiscal en la sociedad mexicana hace falta que todos estos conceptos propios de la norma se lleven a la práctica y sean de conocimiento general. Es por ello que a continuación analizaremos el fenómeno económico y político, así como los principales obstáculos que envuelven a la sociedad mexicana en contraste con los principios que ya hemos mencionado.

## 2. Principales obstáculos de la justicia fiscal en México.

La justicia fiscal es un tema de muchos matices en México, por un lado tenemos normas e instituciones encargadas de ser garantes de los derechos del contribuyente, así como criterios jurisprudenciales del supremo órgano de justicia y del Tribunal fiscal máximo órgano en impartición de justicia fiscal y administrativa, que reconocen los principios tributarios.

Por otro lado contamos con una escasa cultura tributaria tanto en nuestra sociedad como instituciones, lo cual se ve reflejado en los bajos índices de recaudación y en los recurrentes casos evidenciados de corrupción; y por último sobre todo en el momento histórico en el que nos encontramos, 2016, vemos como se promueven y estancan algunas campañas de transparencia, civismo fiscal y se impulsa a la vez la implementación de un sistema anticorrupción que promete auditar y sancionar a aquellos funcionarios que cometan algún delito fiscal.

Es indudable lo que menciona Mayer Serra, "...vivimos en un país con un Estado débil y una cultura de legalidad muy pobre, lo cual es particularmente claro en materia tributaria..."<sup>93</sup>. La ciudadanía responde de manera apática al sistema tributario, ello es consecuencia del manejo poco provechoso que se le ha dado en beneficio de los intereses de la misma sociedad.

---

<sup>93</sup> Mayer Serra, Carlos Elizondo, *Con dinero y sin dinero...nuestro, precario e injusto sistema fiscal*, Debate, México, 2012, p. 16

El rechazo a los tributos, del que antes se habla, ha causado que México se coloque como uno de los países que menos ingresos tributarios logra recaudar, “...Mientras que el promedio de ingresos en América Latina asciende a 18.4% del PIB y el de los países de la OCDE a 26.3%, el de nuestro país alcanza tan sólo 9.5%...”<sup>94</sup>

Se ha creado por lo tanto, en contraposición a la noción que desarrollamos de justicia fiscal, un fenómeno que algunos denominan “la cultura del no pago” en ello concurren una serie de situaciones: “...un bajo nivel de cultura fiscal, conocimiento de mecanismos de evasión, opinión negativa sobre el sistema tributario, baja probabilidad de castigo y ausencia de estrategias de presión social...”<sup>95</sup>.

Existe una alternativa para la solución del problema que antes se plantea, pero su laboriosidad, necesaria constancia y determinación, además de sus variables y a veces impredecibles resultados, impiden que las políticas fiscales puedan considerarle como una alternativa segura de inversión pública, hablamos de políticas que incentiven a los jóvenes a:

“...incrementar su interés y conocimiento por las cuestiones tributarias para que se identifiquen como contribuyentes y como miembros activos de la sociedad con el derecho y con la obligación de exigir rendición de cuentas y vigilar la toma de decisiones públicas...”<sup>96</sup>

Acorde a lo antes citado, es necesario, crear en la ciudadanía una conciencia respetuosa del haber cívico, misma que reclame de sus gobernantes un trato equivalente al que otorgan, ya que es en la medida en la que el pueblo exija el respeto de sus derechos a cambio de cumplir con sus obligaciones, el modo en que cambiara el funcionamiento del sistema fiscal y con ello la se verá

---

<sup>94</sup> Casar, María Amparo, “Los mexicanos contra los impuestos”, revista en línea Nexos, 1° de noviembre de 2013 en <http://www.nexos.com.mx/?p=15579>, consultado el 22 de noviembre de 2016

<sup>95</sup> Casar, María Amparo y Buendía, Jorge, “El mexicano ante los impuestos”, Nexos revista en línea, 1° de enero de 2011 en <http://www.nexos.com.mx/?p=9880>, consultado el 22 de noviembre de 2016.

<sup>96</sup> Cárdenas Dávila, et. al., “Las contribuciones participación de los jóvenes” en *Compilación Cultura contributiva en 12*, PRODECON, México, 2014, p.36

una reciprocidad, reflejada en índices de recaudación distintos a los que tenemos hoy en día.

Ahora bien, respecto de las autoridades y su relación con el ciudadano, un constante problema que se da a notar en México es el de la corrupción, “...organismos internacionales han aportado definiciones...sobre el concepto de la corrupción: Transparencia Internacional la define como el mal uso del poder encomendado para obtener beneficios privados”,...el Banco Mundial...“el abuso del poder público en beneficio propio”...”<sup>97</sup>.

Este fenómeno es complejo y se puede dar de distintas formas como lo describe Tomassini Blassols “...el tráfico de influencias, el contrabando, el soborno, el peculado, el uso privado de bienes públicos, el castigo al inocente y el premio a quien no lo merece...”<sup>98</sup>; lo más dañino de todo es que éstas son actividades realizadas por las mismas autoridades que debieran procurar evitar su cometido, razón por la cual todas las acciones mencionadas se desarrollan libremente en un marco de impunidad absoluta.

Si bien es cierto que este problema compete ser sancionado por la autoridad, también es cierto que se ha adoptado cierta comodidad al respecto; puesto que una parte de la sociedad, aprueba estas prácticas mediante su aceptación como algo normal y necesario; es importante admitir que en la actualidad existe en México un sentir de corrupción generalizado y en la práctica aceptado, mismo que es necesario remover, propiciando que se interiorice un concepto de justicia no solo pragmático si no moral y ético, si se desea erradicar dicho mal. La corrupción, como fenómeno social presenta particularidades que nos llevan a confirmar estas aseveraciones antes descritas ya que como lo describe Busquets, del análisis del estudio realizado por Transparencia Mexicana en 2001.

---

<sup>97</sup> Vargas Aguilar, Simon, “La corrupción en la agenda de riesgos”, en <http://www.jornada.unam.mx/2012/06/24/opinion/023a1pol>, consultado el 24 de noviembre de 2016

<sup>98</sup>Tomassini Bassols, Alejandro, “Reflexión sobre la Corrupción en México”, en <http://www.filosoficas.unam.mx/~tomasini/ENSAYOS/Corrupcion.pdf>, consultado el 22 de noviembre de 2016

“...Con base en la información de la encuesta de corrupción y buen gobierno, proporcionada por el CIDE [Centro de investigación y Docencia Económicas]...se puede observar que mejorar la educación en casa es la acción que más contribuye a combatir la corrupción, según la opinión de los mexicanos...piensan...que tiende a haber más corrupción en los niveles altos, Esto es un indicio de que la percepción de corrupción de la gente tiene una gran influencia de los medios, dado que estos cubren principalmente a los grandes escándalos de corrupción...La mayoría de la gente no conoce el procedimiento que debe seguir para denunciar un caso de corrupción...indicio del poco interés que tiene la gente para combatir la corrupción...”<sup>99</sup>

Se necesita por tanto que se realice una campaña planificada y que permee en la conciencia colectiva, utilizando de preferencia medios de comunicación masivos, así como impulsar de manera constante a los ciudadanos a condenar los actos de corrupción y ejercer sus facultades de denuncia de estos casos.

En respuesta y a modo de solución al mencionado problema, en la última década las autoridades mexicanas tanto en el ámbito administrativo como el hacendario se dieron a la tarea de realizar esfuerzos para combatir la corrupción y la falta de conciencia ética fiscal, creándose así campañas de concientización y el Sistema Nacional Anticorrupción.

Respecto del la primera medida, El Servicio de Administración Tributaria (en adelante, SAT) órgano dependiente de la Secretaría de Hacienda, creó el programa “PARTicipa con civismo fiscal”, el cual se lanzara a nivel nacional en el año 2013, comenzando en la ciudad de Puebla con el objeto de “...depurar y ampliar la base de contribuyentes, y fomentar la cultura contributiva,...gracias a la

---

<sup>99</sup> Busquets Sordo, Renato, “Factores que propiciaron la corrupción en México. Un análisis del soborno a nivel estatal”, pp.13-19 en <http://www.culturadelalegalidad.org.mx/recursos/Contenidos/Estudiosacademicosyestadsticos/documentos/Factores%20que%20propiciaron%20la%20corrupcion%20en%20Mexico,%20Análisis%20del%20soborno%20a%20nivel%20Estatal..pdf>, consultado el 21 de noviembre de 2016

participación...de los sectores productivo y educativo, los contribuyentes y la ciudadanía en general...”<sup>100</sup>.

El antes mencionado proyecto, la fecha, se encuentra suspendido de manera indefinida ya que no se logró aplicar en todas las entidades federativas, además no consideramos que promoviera la cultura tributaria, sino que, se utilizó como un mecanismo de control y depuración del padrón de contribuyentes, en pocas palabras solo aparenta haber sido otra estrategia piloto con el propósito de desempeñar una incipiente medida recaudadora.

Por otra parte, medidas aplicadas por el SAT en esta materia de civismo y justicia fiscal son, la consolidación de un convenio de colaboración con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), el 30 de junio de 2016<sup>101</sup>, convenios de colaboración con la Procuraduría de la defensa del contribuyente (PRODECON) y el reciente decreto mediante el cual delega:

“...En los administradores centrales de Servicios Tributarios al Contribuyente y de Programas Institucionales de Servicios: a) Celebrar contratos, convenios y, en general, toda clase de actos jurídicos...en materia de civismo fiscal;...”<sup>102</sup>

En conclusión, respecto de este punto, si bien estas medidas y atribuciones se han estado reiterando y se han renovado, no representan medidas estratégicas ni proporcionan un plan de desarrollo de las mismas, esto quiere decir que simplemente le están dando un lugar en la regulación mexicana a la difusión de la cultura tributaria, mas no le prestan la importancia que en el sistema educativo en todos los niveles debería tener.

---

<sup>100</sup>Servicio de Administración Tributaria, “Contribuyente participa con civismo”, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/par/Paginas/cont\\_act\\_dom\\_fis\\_neg.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/par/Paginas/cont_act_dom_fis_neg.aspx), consultado el 22 de noviembre de 2016

<sup>101</sup>Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Servicio de Administración Tributaria, “CONVENIO DE COLABORACION IMCP- SAT”, en <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/02/DE-37-SAT-Convenio-de-Colaboraci%C3%B3n-2016-01.pdf>, consultado el 22 de noviembre de 2016

<sup>102</sup>Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “acuerdo mediante el cual se delegan diversas funciones a los servidores públicos del Servicio de Administración tributaria”, Diario Oficial de la Federación, 23/06/2016, México, 2016



En lo que respecta a las medidas sancionadoras, el Estado ha formulado un plan estratégico para llevar justicia fiscal y erradicar la corrupción, nos referimos al Sistema Nacional Anticorrupción.

...La reforma constitucional mexicana del 27 de mayo de 2015 incorpora el Sistema Nacional Anticorrupción (SNA). Se trata de una reforma...cuyo desarrollo requerirá la modificación de diversas leyes como, entre otras, la de responsabilidades administrativas, que se caracteriza por ser el principal instrumento normativo del derecho disciplinario. Además de esas modificaciones, tendrá que elaborarse una ley general que establezca las bases del SNA y cuya función será principalmente orgánica. Esta reforma contempla la participación de los actores que intervienen en la investigación de actos de corrupción: los órganos internos de control, la Auditoría Superior de la Federación como órgano de control externo dependiente de la Cámara de Diputados, y la Fiscalía Anticorrupción cuando las conductas estén vinculadas con responsabilidad penal. Asimismo, señala que cuando se trate de responsabilidades administrativas consideradas graves, corresponderá decidir sobre la sanción al Tribunal de Justicia Administrativa y tratándose de faltas no graves, serán los órganos internos de control o la Secretaría de la Función Pública los que decidan las sanciones...<sup>103</sup>

En relación a este punto cabe resaltar que estas medidas reformativas surgen del apremio que existe de combatir un fenómeno que como ya vimos es de una generalidad e importancia críticas, ya que divulga, incrementa y esparce la falta de juridicidad en todos los sentidos pero más en el sistema judicial y de administración pública.

...La corrupción genera desconfianza, falta de credibilidad en la actividad pública y en los hombres que la dirigen y ejecutan. Genera también irritación entre los ciudadanos, y por lo tanto en su disposición para el pago de contribuciones y en las respuestas solidarias a los llamados del

---

<sup>103</sup>Diez Morodo, Valentín, "La corrupción en México: transamos y no avanzamos", Instituto Mexicano para la Competitividad, México, 2015, p. 147

gobierno; situación que socava las bases mismas de la sociedad. Además, genera ineficiencia en la administración pública e impide que los recursos destinados a los programas de fomento social y desarrollo económico beneficien íntegramente a la población...<sup>104</sup>

Un obstáculo más que se suma a la lista es el de la justicia fiscal que se lleva a cabo en los tribunales, en el caso de México, corre a cargo del Servicio de Administración Tributaria, mediante los recursos de revocación y en el recién reformado Tribunal de Justicia Administrativa, recaen los juicios de nulidad y amparos, que impugnados van a manos de tribunales de circuito y de éstos a la Suprema Corte de Justicia de la nación, el fenómeno en esto es el que a continuación nos narra Elizondo Mayer-Serra:

...El amparo fiscal ha llevado a que ciertos contribuyentes se beneficien con la exención de impuestos, mientras que otros si tienen que hacerlo dado que en el sistema jurídico mexicano la declaración de inconstitucionalidad de las leyes a través del juicio de amparo sólo benéfica a aquellos que buscan la protección de la justicia (la llamada doctrina de Otero)...El resultado es que el amparo en materia tributaria lleva a tasas efectivas reales muy distintas entre las empresas en función de su capacidad para litigar...<sup>105</sup>

Este fenómeno, nos hace entrar en una verdadera perspectiva de desigualdad jurídica y social, donde los empresarios que pueden solicitar el amparo y protección de la justicia no pagan las contribuciones que de manera irresponsable y en contra de la constitución decretan y promulgan nuestros gobernantes y por otro lado tenemos que los procedimientos más sencillos y accesibles al contribuyente, como el recurso de revocación, no sirven realmente para impartir una verdadera justicia tributaria pues el SAT termina siendo juez y parte en el proceso.

---

<sup>104</sup> Brizio Rofríguez, Guillermo, "Combate a la corrupción áreas y temas críticos", *Control Gubernamental*, núm. 6, enero-junio, México, 1995, p. 13.

<sup>105</sup> Mayer- Serra Elizondo, *Op. Cit.*, p.22

A modo de concluir con este apartado, podemos decir que el Estado mexicano se ha visto en la situación de implementar medidas coactivas para evitar el esparcimiento de la corrupción y con ello dar mayor credibilidad tanto al sistema judicial como al sistema fiscal, es una estrategia que busca recuperar de alguna forma el sentido de justicia que se ha perdido a través de las administraciones tanto por la sociedad como por las mismas autoridades, sin embargo solo en la medida en que se eduque a la sociedad y no en la medida que se le sancione, es que lograremos vislumbrar un verdadero cambio de conciencia social.

### 3. El papel de las teorías de Justicia tributaria, filosofía y moral en la solución a la problemática socio jurídica del sistema tributario mexicano

Las teorías filosóficas económicas ilustran de una manera muy gráfica la dinámica que se da en la práctica de valores como la libertad, los derechos, la igualdad y la justicia, dentro de una sociedad que trata de definir la clase de políticas públicas y económicas para comprender la dinámica fiscal en escenarios ideales.

En este apartado estudiaremos brevemente la concepción de justicia desde la teoría económica del contractualismo principalmente el enfoque que le da Jhon Rawls, mediante su teoría de la justicia como reciprocidad y por otro lado David Gauthier, con la teoría de justicia como beneficio recíproco.

Jhon Rawls, "...fue un profesor de filosofía política de la Universidad de Harvard durante casi cuarenta años y sus principales publicaciones fueron Teoría de la Justicia, (1971), Liberalismo Político(1933), *The law of Peoples* (1999) y *Justice as Fairness: A Restatement...*(2001)."<sup>106</sup> Respecto de la primera obra, en ella nos explica su manera de pensar sobre la sociedad y las elecciones que ésta suele tomar desde un punto de vista racional, Hausman y McPherson explican los principios de justicia de Rawls de la siguiente forma:

---

<sup>106</sup>Martínez Navarro, Emilio, "El pensamiento de Rawls y la teoría de la justicia", en <http://formacionhumana.iteso.mx/documents/11309/0/D-26147-4.pdf/34c9d574-621c-43b4-a1b5-8988bef2c77e>, consultado el 24 de noviembre de 2016.

...Primero, cada persona debe tener un derecho igualitario a la más amplia libertad básica, compatible con una libertad similar para los otros...[Segundo] Las desigualdades sociales y económicas deben arreglarse, de tal manera que sean tanto a) para el mayor beneficio de los menos favorecidos y b) se vinculen a empleos y puestos abiertos a todos bajo condiciones de justa igualdad de oportunidades...El punto de vista de Rawls es que después de que se consigue un mínimo básico de recursos, otros medios no tienen valor para perseguir las propias metas, a menos que se conserven las libertades que permitan que estas reglas sean perseguidas eficazmente. No asegurar la prioridad de la libertad y de este modo arriesgar las libertades por recursos delata una deficiencia para comprender que es sustentar un concepto de vida buena...las implicaciones institucionales de Rawls son igualitaristas...La sociedad ideal de Rawls dependería, sin embargo, sólo minimamente de impuestos y transferencias redistributivos como una medida igualadora. En los terrenos de la eficiencia, la libertad y las oportunidades, Rawls hace énfasis en esfuerzos para igualar los puntos de partida de miembros de sucesivas generaciones para redistribuir prioritariamente resultados desiguales...<sup>107</sup>

En la filosofía de Rawls, se parte principalmente de que los principios, normas y valores que deben regir a la sociedad, deben ser concebidos con una imparcialidad y objetividad pura, esto es, desligándose completamente de cualquier elemento diferenciador de los individuos, considerando a todos los seres iguales ante la ley, sin embargo, plantea que para ello la constitución y las leyes que de ella emanan deben garantizar económicamente una igualdad original de condiciones para los individuos, por lo que las leyes en su aplicación respetarían los valores y principios pactados originalmente en todo momento. En contraste la teoría de Gauthier visto desde el punto de vista del beneficio recíproco argumenta lo siguiente:

---

<sup>107</sup> Hausman, Daniel M. y McPherson, Michael, *El análisis económico y la filosofía moral*, Mauricio Luis Grobet Vallarta(trad), CFE,CIDE, México, 2007, p.248-256

...nos lleva a conceptualizar la interacción contractual como negociación...Ningún actor en la escena de Gauthier consentiría aceptar menos de lo que podría obtener a falta de acuerdo...argumenta que puede convenir a mi interés racional cultivar la clase de carácter que me llevará a obedecer las normas de justicia, incluso si tener esa clase de carácter me quita alguna vez oportunidades de aprovecharme de otros. Para esta solución es decisivo que otros miembros de la sociedad sean racionalmente capaces de establecer qué tipo de carácter tengo, y puedan, dependiendo de que perciban, recompensarme o castigarme adecuadamente en términos de su disposición a interactuar conmigo...<sup>108</sup>

Desde éste último punto de vista, el concepto de justicia se liga intrínsecamente a una percepción subjetiva de lo que se entiende por principios y valores en la norma, una interpretación propia, la cual adquiere validez en tanto su negociación resulte positiva o negativa frente de quien impone la normas, por lo que se podría dudar del actuar igualitario éste último, en la medida que esa negociación persiga en algún grado un beneficio egoísta de una de las partes. La definición de principios absolutos, es realmente imposible de objetivar, ya que siempre en la sociedad existirán perspectivas tanto egoístas como altruistas, sin embargo será en la medida en que se logre la igualdad de manera ética y económica entre los individuos como se construirá un concepto de justicia valido.

El papel de estas mencionadas teorías en la creación de un derecho tributario más justo recae en que se debe exigir que la sociedad, sobre todo, la comunidad estudiantil debata sobre los conceptos de justicia tributaria y de su aplicabilidad en el panorama en el que se encuentran o encontraran inmersos en su ejercicio profesional, sin embargo mientras las facultades de derecho, contabilidad, ciencias políticas e incluso las escuelas públicas no tomen la iniciativa de instruir a sus alumnos en el tema del civismo fiscal, será más difícil que el órgano legislativo o ejecutivo, centre su atención en ésta medida de solución a los problemas del campo fiscal.

---

<sup>108</sup> *Ibidem*, pp. 256-258

## B. El civismo, la conciencia y la educación tributaria como hechos de interés jurídico tributario en México

A continuación, abordaremos el tema del civismo fiscal desde enfoques diferentes, como un fenómeno jurídico, social, psicológico y como un aspecto educativo, ya que el derecho es una materia de interés interdisciplinario y además son de suma importancia estas visiones para comprender los elementos esenciales que definen al civismo fiscal como un fenómeno socio-jurídico, además de que nos abren el panorama de los problemas sociales que enfrenta el derecho fiscal y el sistema tributario mexicano, si se planeara introducir políticas educativas enfocadas en fomentar la cultura contributiva.

### 1. El civismo fiscal desde el enfoque de la sociología del derecho

La situación en la que se encuentra México respecto de su baja recaudación es responsabilidad tanto social como institucional, ya que el orden civil se encuentra constituido por pactos tanto políticos como fiscales. Ambos están estrechamente relacionados y al ser corrompidos por una de las dos partes, se ocasiona una inestabilidad política e institucional, en palabras de Alejandro Estévez:

...si los ciudadanos percibieran un alto nivel de impunidad, esa sensación no tardaría en traducirse en un bajo nivel de confiabilidad institucional. Un panorama como el descrito, no haría más que destruir la voluntad de los ciudadanos de cooperar con un esfuerzo personal al sostenimiento de un pacto general. Por el contrario, la idea de justicia (por ejemplo, en relación con la sanción) ayuda a que aumente la confianza en el Estado y los servicios públicos...Así, con respecto al accionar estatal, la percepción de los ciudadanos puede orientarse hacia la idea un de pacto “cumplido” o un pacto “incumplido”, de acuerdo haya o no percepción de reciprocidad...<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup>Estévez, Alejandro M., Esper, Susana C., “ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria”, Revista SaberEs, N°1, Argentina, 2009. p.1

Si bien la situación que plantea el citado autor es hipotética, si analizamos la realidad social desde un punto de vista histórico y realista, podremos darnos cuenta de que el sistema fiscal mexicano se ha convertido en exactamente el ejemplo hipotético planteado. Sin embargo, mediante la inculcación de valores y respeto a los principios es que la situación social mexicana puede cambiar, y no por medio del aumento de sanciones a los contribuyentes incumplidos.

Otro factor que influye en el cumplimiento de las contribuciones es la constante modificación de las leyes fiscales, a lo que Rafael Lara Dorantes comenta:

...En los últimos años, las autoridades fiscales han tratado de evolucionar el sistema tributario mediante reformas que han propiciado un desconcierto en los contribuyentes, debido a que todavía no se termina de asimilar un esquema cuando éste es modificado. Esta constante ha provocado un incumplimiento generalizado de los contribuyentes, causado principalmente por la falta de adaptabilidad y asimilación al sistema tributario vigente...<sup>110</sup>

Desde ese punto de vista, la rápida transformación del sistema tributario en una sociedad carente de cultura contributiva, representa un verdadero obstáculo pues no se puede esperar que la norma sea rápidamente asimilada si la ciudadanía no conoce los principios, ni los objetivos de dicho ordenamiento, además, la terminología utilizada en el ámbito fiscal no es de uso coloquial por lo que resulta aún más difícil para algunos sectores de la sociedad crear conciencia de manera rápida de lo que se les está pidiendo que cumplan.

Se necesita también, facilitar el proceso de comprensión de la norma tributaria, simplificando el marco normativo que constituye al sistema jurídico fiscal mexicano, si bien es una tarea ardua, es de lo más necesaria debido a que:

...La enorme cantidad de normas (alrededor de 7,000) distribuidas en unas 70 leyes, propicia el abuso de las autoridades y el correspondiente daño de

---

<sup>110</sup> Lara Dornates, Rafael, "La recaudación tributaria en México", en *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.*, núm 23, México, 2009, p.124

las personas cuando ejecuta leyes que muchas veces no saben que existen, lo que propicia la corrupción, en parte por la poca o nula cultura tributaria...porque no existe una campaña de concientización dirigida a la población en general, en donde se maneje la obligación de pagar como mérito de la población, pues es para el bien de la misma el contribuir...<sup>111</sup>

Por otro lado, Instituciones como el Servicio de Administración Tributaria y la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyente, están legalmente facultadas para realizar medidas tendientes al impulso de cultivar en la sociedad una cultura tributaria incluyente, rescatar e incentivarla practica y conciencia de los derechos y obligaciones del contribuyente, con el propósito de crear un sentido de identidad hacia los bienes de dominio público y la importancia de la contribución para el desarrollo del país. Respecto de lo anterior el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias opina que:

...Los valores ciudadanos de respeto, integridad, cooperación y solidaridad, entre otros, son producto tanto de procesos sociales como de asimilaciones individuales en los cuales, por medios diversos, se llega al convencimiento de que es más útil y eficiente integrarlos en la conducta, en detrimento de aquellos otros que impulsan al irrespeto, la transgresión, la deshonestidad y la insolidaridad...<sup>112</sup>

La realidad del sistema tributario es que necesita urgentemente, recuperar los valores de reciprocidad y solidaridad; condenar las conductas corruptas y malos manejos administrativos de los recursos; crear conciencia del retraso que se sufre en el progreso social cuando se realizan actividades como la evasión fiscal; simplificar o concentrar el marco normativo que rige el aspecto de la tributación; y promover desde la educación básica los derechos y obligaciones necesarios para crear una ciudadanía con civismo fiscal:

---

<sup>111</sup> *Ibidem*, p.125

<sup>112</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, "Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario", 42°. Asamblea General, Guatemala, 2008, p. 6, [portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc\\_download/1277-cultributaria.html](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/1277-cultributaria.html), consultado el 23 de noviembre de 2016



...Aunque el concepto de la reciprocidad es básico y fácilmente comprensible (impuestos por servicios públicos), la formación de cultura tributaria se relaciona con un concepto todavía más amplio, el de *ciudadanía fiscal*, el cual ofrece una perspectiva más integral de la fiscalidad, en la que por una parte confluyen el deber ciudadano de tributar, el financiamiento de los derechos y el sostenimiento del Estado y, por la otra, el buen uso de los recursos, la transparencia del gasto, la rendición de cuentas y la importancia de la auditoría social o veeduría ciudadana...<sup>113</sup>

## 2. El comportamiento del contribuyente y la autoridad fiscal

En el presente apartado analizamos la psicología de manera teórica detrás del comportamiento del contribuyente, para ello citamos algunos autores que se han enfocado en este fenómeno a partir de distintas metodologías, un ejemplo de ello es Alcalá Mendoza quien profundiza de la siguiente manera en el cumplimiento normativo, por un lado la disuasión y de otro la economía del comportamiento, llegando a la siguiente conclusión:

...la literatura en cuanto al cumplimiento normativo se divide en dos grupos “el primero se adhiere a los presupuestos básico de la economía y considera que la decisión de pagar impuestos depende de los efectos disuasivos de las sanciones legales. El segundo grupo de literatura con relación al cumplimiento de normas fiscales se ha desarrollado a partir de la Economía del Comportamiento....en este sentido, existe una especie de sentido moral que hace que las personas paguen algo de impuestos. Este fenómeno que podría denominarse moral fiscal “se materializa como la disposición para pagar impuestos para financiar un bien público en contra del incentivo individual de gorronear...<sup>114</sup>

Aquí vemos dos vertientes principales respecto del cumplimiento del deber de contribuir, un dato interesante y que es remarcable de su investigación es que

---

<sup>113</sup> *Ibidem*, p.10

<sup>114</sup> Álvarez Alcalá Mendoza, Alil Adriana, *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México*, Tesis de doctorado ,UNAM, México, 2013, p. 47

abunda en los aspectos más subjetivos del comportamiento humano, como “la aversión a la pérdida, la autoimagen y la tendencia a no decidir principalmente”<sup>115</sup>, si se analizan las ideas por separado podría decirse que se reflejan en ellas las teorías económicas de justicia antes mencionadas.

Por otro lado existe otro tipo de reacción ante el tributo, esta es la denominada “cultura del no pago” que básicamente consiste en la evasión de las contribuciones otorgándole una legitimidad de falsa moral, respuesta al sentimiento de falta de justicia fiscal, al respecto Margain Manautou nos dice que:

...la reacción y el comportamiento del contribuyente siempre será adverso al pago del tributo, pues a nadie le agrada ver reducida su capacidad de actuación, o de consumo por la existencia de un gravamen. Sin embargo, el buen uso de la recaudación y una atinada administración pública, puede influir en ir venciendo esa natural resistencia. Que la omisión sea la excepción y no la regla debe ser la meta de todo fisco; meta ésta que el fisco mexicano ve hoy muy distante...<sup>116</sup>

En relación a la reflexión que hace el citado autor, estamos completamente de acuerdo en que la variable del ejercicio de la administración pública juega un papel preponderante y podría decirse que hasta condicionante en la conducta del contribuyente ante sus obligaciones tributarias, pues bien es en la medida en que vea reflejado su esfuerzo de contribución en obra pública y servicios eficientes, como se convencerá de que su aportación es realmente contribuye a su bienestar y el de la colectividad.

Ahora bien entrando al tema de la reacción de la autoridad Mexicana respecto del contribuyente, podemos decir que a partir de las últimas dos administraciones se ha venido transformando el trato que se maneja respecto a la determinación de contribuciones y la comodidad para el contribuyente de realizar el pago de sus obligaciones.

---

<sup>115</sup> Vease *Ibidem*. pp.38-41

<sup>116</sup> Margain Manautou, Emilio, *Op. cit*, p.86

Esto es ya que se han implementado medidas de inclusión de medios de pago electrónicos, tiendas de autoservicio y se ha promovido el uso de portales electrónicos como medio idóneo para realizar trámites, consultas y asesorías en tiempo real, mediante las herramientas que en el primer capítulo de la presente investigación se presentaron.

Sin embargo, y como ya lo dijimos, el uso de estas tecnologías no es apta ni se adecua a las capacidades económicas de todos los contribuyentes ni para su uso desmedido en notificaciones y circulares, por lo que es importante que el SAT y las autoridades hacendarias anticipen cualquier tipo de violación a derechos humanos y procedimentales a partir de las medidas que implementan periódicamente.

### 3. La importancia de la educación fiscal

Al referirnos a la importancia de la educación fiscal, queremos hacer un énfasis en la relevancia que tiene el entendimiento sobre un ente tan complejo como es el sistema tributario, no es posible que el mismo evolucione si la sociedad a la que va dirigida no lo hace de una manera óptima e uniforme, por lo cual es imprescindible que nos ocupemos de la docencia en este campo, pues como bien lo señala Mialaret:

...Cuales quieran que sean las soluciones adoptadas por las reformas sucesivas de la enseñanza, las cuestiones atinentes a la educación están llamadas a ocupar un lugar cada vez más importante en las preocupaciones humanas. La evolución de la sociedad, bajo todos sus aspectos, es tan rápida, que el desdén que algunos muestran respecto a los problemas pedagógicos roza la ignorancia culpable, la inconsciencia o la mala fe...<sup>117</sup>

En México la educación fiscal, el civismo fiscal y la cultura tributaria, no son temas centrales cuando nos referimos a las actividades bajo la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria y órganos de defensa de los derechos de los

---

<sup>117</sup> Mialaret, G., *Introduction à la Pédagogie*, Press Universitaires de France, Francia, 1964, p.1

contribuyentes como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), ni así en las escuelas o dentro de la misma sociedad.

El sistema educativo en cambio solo se encarga de suministrar las bases administrativas, como son la contabilidad o el derecho contencioso o fiscal, esto debido a que no se promueven (o no lo suficiente), valores, principios ni derechos propios y sustanciales del sistema tributario, ni así estrategias que concienticen al ciudadano de su deber. Al respecto el diputado Luis Alfredo Valles Mendoza, expresa:

...La falta de una cultura contributiva y fiscal es sin duda un indicador de las carencias legales que puede llegar a tener una nación, al ver a las contribuciones como una imposición sin conocer los beneficios y alcances de la responsabilidad que como ciudadano se tiene de concurrir al gasto público...<sup>118</sup>

Algunas de las actividades que realizan las autoridades en el ámbito de sus competencias con el objeto de promover la cultura tributaria son: de parte del Servicio de Administración Tributaria impulsar la concientización tributaria mediante el programa denominado “Ejercicio de Participación Ciudadana 2016”, el cual consiste en lo que a continuación se cita:

...trató el tema denominado “Orientación de la Cultura Contributiva hacia las nuevas Generaciones”, en el cual se congregaron 40 instituciones de distinta índole mismas que asumieron compromisos para promover la cultura tributaria en el ámbito de sus competencias. De ello es destacable la participación de los distintos rubros de la Secretaría de Educación Pública, mismos que se comprometieron a impulsar acciones concretas sobre los programas educativos de preparatoria y bachillerato:... Dirección de Planeación y Apoyo Técnico de la Subsecretaría de Educación Básica de la SEP: En colaboración con la Subsecretaría de Educación Básica de la SEP, se trabajará en una propuesta para retomar contenidos relevantes a nivel

---

<sup>118</sup> Valles Mendoza, Luis Alfredo, “iniciativa con proyecto de decreto por el que se adiciona un segundo párrafo a la fracción XV del artículo 5º. De la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, Cámara de Diputados, México, 2015, p.1

secundaria y preparatoria, así como promover la propuesta del SAT para el libro de texto para 6° de primaria y vincular lo anterior con la información que contiene la CONDUSEF respecto a educación financiera...Enfocar más esfuerzos en niveles secundaria, preparatoria y bachillerato...<sup>119</sup>

Por otro lado tenemos que el 26 de noviembre de 2015, el diputado Luis Alfredo Valles Mendoza, presentó el proyecto de decreto por el que se adiciona un segundo párrafo a la fracción XV del artículo 5º. De la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mismo en el cual propone:

...que a través de la PRODECON se coordinen los trabajos con el Servicio de Administración Tributaria (SAT), máxima autoridad en materia de contribuciones y la Secretaría de Educación Pública, rectora de la educación en México, principalmente con el objetivo de crear una verdadera conciencia fiscal en los jóvenes y niños para que al momento de iniciar su vida contributiva entiendan los alcances y derechos que tienen derivado del pago de sus contribuciones...<sup>120</sup>

Inclusive propone que se incluya, un artículo segundo transitorio, en dicha ley, con el objetivo de que la Cámara de diputados destine los recursos necesarios del Presupuesto de Egresos de la Federación, para que con ello se desarrollen programas de educación fiscal, propuesta que consideramos debe ser bienvenida a su estudio y considerada como una alternativa para el avance en este rubro.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), el Ombudsman fiscal del Estado Mexicano, en un esfuerzo por fomentar el civismo fiscal organiza, desde el año 2013, el concurso nacional de ensayo<sup>121</sup> orientado principalmente a alentar la participación de jóvenes universitarios y profesionistas

---

<sup>119</sup>Servicio de Administración Tributaria, "Participación Ciudadana Ejercicio 2016", [http://www.sat.gob.mx/transparencia/participacion\\_ciudadana/Paginas/cultura\\_contributiva.aspx](http://www.sat.gob.mx/transparencia/participacion_ciudadana/Paginas/cultura_contributiva.aspx), consultado el 28 de septiembre de 2016

<sup>120</sup> Alfredo Valles Mendoza, ...*op. cit.*

<sup>121</sup>Véase: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "Convocatoria: Concurso Nacional de ensayo 2016", <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2016/concurso-nacional-de-ensayo-2016.pdf>, consultado el 28 de septiembre de 2016

a que realicen un ejercicio de reflexión y análisis sobre diversos temas que forman parte de lo que ellos denominan “la nueva Cultura Contributiva”.

Sin embargo consideramos que aún con estos esfuerzos, no se ha logrado llegar efectivamente a la conciencia del ciudadano, puesto que no se ha complementado ni desarrollado un programa integral y coordinado que se adhiera a los programas y planes de educación básica y superior, con un enfoque, más que recaudatorio, cívico y de reclamo social a las autoridades. El impulso y concepción de dichos programas son responsabilidad de las ya mencionadas autoridades, pero también responsabilidad de la misma ciudadanía otorgarles la importancia que merecen

Para concluir este apartado, es también importante destacar la labor y el interés de académicos que se preocupan y ocupan de desarrollar estrategias doctrinales que nos faciliten la planeación de programas o planes enfocados en la educación tributaria, así es como encontramos en la obra de Sains de bujanda “Teoría de la educación tributaria”, muchas de las bases que han de ser tomadas en cuenta en la formación de la tan anhelada propuesta de desarrollo de una cultura contributiva en México.

...La educación tributaria debe ser...objeto de una rama importante de la ciencia pedagógica y ello aconseja que se aplique a su estudio la distinción, tan fértil en muchos campos científicos, entre una Parte general y una Parte especial. La primera está llamada a acoger la doctrina, de validez universal, que la educación tributaria es capaz de suscitar, y debe ocuparse de conectar lógicamente los problemas y sus posibles soluciones; la segunda ha de referirse a los rasgos específicos de la educación tributaria en los distintos países, labor que solo puede ser fructífera si ese análisis se acomete estando ya el investigador en posesión de una teoría general que le permita reconducir los problemas peculiares de cada colectividad al esquema fundamental que la expresada teoría le brinda...<sup>122</sup>

---

<sup>122</sup> Sainz de Bujanda, Fernando, *Teoría de la educación tributaria*, Universidad de Madrid, España, 1967, p.12

Es así que en la obra del mencionado autor encontramos que la educación tributaria es tan importante como el sistema mismo, y que en ella juegan un papel preponderante la complementariedad que se da entre las distintas ciencias sociales como son la política, la jurídica, económica y psicológica, siempre que se enfoquen a la problemática específica de un país, esto es, analizar el tema de la educación tributaria enfocados en los problemas y circunstancias específicas que conciernen al país en el que se plantee abordar esta pedagogía.

Por lo tanto a manera de concluir este apartado, es importante hacer un énfasis en el estudio de los elementos que influyen en la educación tributaria pues de ella lograremos instaurar sólidas bases para conseguir una ciudadanía con cultura fiscal y civismo, elementos clave para el éxito de cualquier nación.

### C. Desarrollo de la política fiscal en México

Para comprender la historia del sistema fiscal mexicano y comprender los temas de interés que definen la perspectiva social del mexicano sobre su gobierno, tenemos que tomar en cuenta que éstos son el resultado de un constante reacomodo organizacional económico, político y social mismo que se adaptó a las circunstancias del momento, sobre todo al apremio económico, conflictos sociales, el mismo ritmo de evolución de las políticas fiscales internacionales, así como el desarrollo de teorías jurídicas contemporáneas en todo el mundo que influenciaban al país.

Para entender la política fiscal mexicana es necesario remontarnos al difícil panorama tributario de 1925, pues como lo describe Julio César Rodríguez Valdez, "...en esta época el impuesto indirecto grava todo...no existe coordinación de las legislaciones de los impuestos en la República, la corrupción está presente originada por la complejidad de las disposiciones de oficinas recaudadoras y autoridades con actitudes de anarquía fiscal"....<sup>123</sup>

---

<sup>123</sup>Rodríguez Valdez, Julio César, "Las convenciones nacionales fiscales; avances y retrocesos del federalismo fiscal mexicano", en Camargo González, Ismael (Coord.), *Grandes temas del federalismo fiscal*, Flores editor y distribuidor, México, 2013, p.404

Es consecuencia de lo antes descrito el que se convocasen las tres convenciones nacionales fiscales que representan el antecedente histórico principal en la formación de un “Sistema Nacional de Coordinación fiscal” y los pactos administrativos fiscales federales que devendrían después. En lo que respecta a las dos primeras convenciones nacionales fiscales como lo describe Chapoy Bonifaz:

...sus proposiciones tuvieron el carácter de recomendaciones concretas sobre las medidas que debían tomarse para resolver los dos problemas más ostentiles que en esos momentos frenaban los erarios locales y la hacienda federal: el escaso rendimiento de los gravámenes existentes –no obstante su multiplicidad- insuficiente para satisfacer las necesidades de los gobiernos de la nación y de las entidades federativas; y la imposibilidad de promover el desarrollo económico del país mientras subsistiera un sistema tributario complicado y oneroso, que constituía una barrera infranqueable para la producción y circulación de la riqueza...<sup>124</sup>

A grandes rasgos, estos instrumentos fueron creados con los objetivos de simplificar el sistema tributario, fijar las facultades en materia de impuestos entre los municipios, estados y la federación, regular el problema de la múltiple tributación, la concurrencia tributaria<sup>125</sup> y hacer más eficiente la recaudación y su importancia radica en que tanto autoridades locales como federales reconocen las necesidades de contar con un sistema coordinado de cooperación fiscal, aun si no se lograron llevar al marco constitucional dichas propuestas.

En lo que respecta a la tercera convención nacional fiscal, celebrada en 1947, durante el periodo presidencial de Miguel Alemán; se trata de la convención donde mayores logros se obtuvieron en materia de coordinación fiscal y economía

---

<sup>124</sup>Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales: mecanismos de conciliación*, segunda edición, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2006, p. 156

<sup>125</sup>Nota: Concurrencia tributaria. “...no establecer una delimitación de campos impositivos...dejar abierta la posibilidad de que ambos niveles de gobierno pudieran establecer los impuestos que fueran necesarios para cubrir sus respectivos presupuestos de gastos”. Serna De La Garza, José María, *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2004, p.6



unificada como ente de interés nacional. Es en ésta convención se propuso la creación de un esquema llamado “Plan Nacional de Arbitrios” que consistía en:

...Distribuir las potestades de los gastos públicos entre todos los contribuyentes de los diferentes niveles de gobierno; Planear la forma en que los diferentes órdenes de gobierno debían distribuirse la facultad de establecer y administrar los impuestos necesarios para cubrirlos; Determinar las bases de colaboración entre las diferentes autoridades fiscales...<sup>126</sup>

Para abordar lo que vendría en años posteriores retomaremos la metodología utilizada por Emilio Margain Manauton, quien nos propone analizar parte de la evolución histórica de la política fiscal mexicana dividiéndola en cinco periodos que abarcan a partir de 1947 a 1980. Éste momento histórico es muy importante ya que es donde principalmente se establecen las bases del sistema fiscal actual. A continuación, haremos un recorrido histórico breve que contiene las partes más importantes de periodos manejados por éste autor:

...Primer periodo, de 1947 a 1958.- En 1947...la Secretaría de Hacienda y Crédito Público convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal,...el sistema...en vigor no estaba acorde con nuestro sistema económico y...se violaba por casi todos los contribuyentes...Lo que más interesaba al fisco federal, era... cambiar el impuesto general aplicable a las ventas de carácter mercantil...por otro que se pagase sobre la base de los ingresos percibidos en un mes. Como consecuencia...se expidió y entro en vigor...la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles...simultáneamente entró en vigor una ley conocida como Ley de Convenios...se dejaba al contribuyente en libertad para que él fijase su omisión y cuáles eran sus diferencias a favor del Erario...a raíz de la conclusión de la Segunda Guerra Mundial... se expide la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes...Se

---

<sup>126</sup>Ifigenia Martínez, “Comentarios a la presentación del libro de Jorge A. Calderón Salazar”, en Calderón Salazar, Jorge A., *Federalismo Hacendario en México, Retos y Alternativas*, IERD, México, 2004. p.1, <http://www.stunam.org.mx/8prensa/8forouniver1/forouniver5/8fu5-02.htm>, consultado el 2 de abril de 2016

expide la ley de Fomento de Industrias Nuevas o Necesarias otorgando incentivos fiscales federales a toda industria...nueva...o necesaria para el desarrollo económico del país...<sup>127</sup>

En este primer periodo con la convocatoria de la tercera convención nacional, se da un gran paso en la formación del sistema fiscal federalizado mexicano, ya que se establecen acuerdos entre el estado y la federación, y se comienza a legislar, aunque nunca se legitiman éstas normas a nivel constitucional. También, las políticas fiscales se enfocan en establecer relaciones sanas con la iniciativa privada, ya que era evidente que las grandes empresas establecidas en el territorio nacional no cumplían con las normas fiscales pues eran operativamente poco viables.

...Segundo periodo, de 1959 a 1964.-...creación de la Auditoría Fiscal Federal...con verdaderos profesionales de la contaduría pública...provocaron una verdadera psicosis de pánico en los contribuyentes deshonestos y que eran la mayoría. En diciembre de 1961 se inicia la llamada reforma fiscal...c).- Establecimiento del Registro Federal de Causantes;...d) adopción de la figura de la caducidad de las facultades del fisco para determinar créditos fiscales o para imponer sanciones;...<sup>128</sup>

Llegados a esta etapa, podemos notar que en México siempre ha existido un comportamiento social repulsivo a la norma contributiva, como lo relata Manautou, en ésta época reinaba una “grave inmoralidad que se observaba en casi todas las Delegaciones Calificadoras fiscales, así como en las Comisiones Revisoras de Declaraciones de Ingresos Mercantiles y en los cuerpos de auditoría que cada Dirección Administradoras de impuesto tenía...”<sup>129</sup>. Es por ello que se presenten a lo largo de la historia periodos de regularización, mismos que en la actualidad se siguen implementando.

---

<sup>127</sup> Margain Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, Editorial universitaria potosina, México, 1980, p.23-26

<sup>128</sup> *Ibidem*, P.26 y 27

<sup>129</sup> *Idem*

...Tercer periodo, de 1965 a 1970.-...entra en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que divide al contribuyente en dos grandes grupos: al ingreso global de las empresas...y al ingreso de las personas físicas dividido en tres impuestos: sobre productos del trabajo; sobre productos o rendimientos de capital; y al ingreso global de la persona física, como especie de tasa complementaria. Los objetivos principales de la nueva ley son: a).- Abandono progresivo de los impuestos indirectos; b).- Aligerar la carga al trabajador; c).-Lograr la sencillez; d).- Tomar en cuenta la realidad socioeconómica del país; y e).- Gravar más al rico que al pobre...<sup>130</sup>

A pesar de los avances que se dan entre éstos periodos temporales, una constante falla que no se logra corregir es la falta de legitimidad constitucional de los mecanismos de coordinación fiscal, así como algunas de las medidas administrativas que se implementan, fenómeno que es comprensible ya que el mismo dinamismo de los cambios financieros y económicos, sobrepasa a la capacidad del legislador para crear una norma constitucional lo suficientemente versátil como para abarcar cualquiera que sea el panorama económico que se pudiese presentar, mas no son razones para evitar el establecer bases fiscales solidas en el máximo ordenamiento del país.

...Cuarto periodo, de 1971 a 1976: a).-Creación de nuevos impuestos indirectos y aumento de las tasas de la mayoría de los existentes;...c).-Se crea la contribución especial del 5% para la construcción de viviendas para los trabajadores; d).- Se impone “voluntariamente” la coordinación de todas las entidades federativas al impuesto federal sobre ingresos mercantiles;...g) inicio de la descentralización del fisco federal al crearse las Administraciones Fiscales Regionales;...i) se entra en un periodo de inflación-recesión...<sup>131</sup>

---

<sup>130</sup> *Ibidem*, p.27 y 28

<sup>131</sup> *Ibidem*, p.20 y 21

Cabe destacar que en este cuarto periodo, se pudo notar una actividad abundante en cuanto a legislación fiscal así como incrementos constantes en las tasas de aquellos impuestos ya establecidos; sin embargo, esto no significó un aumento en la recaudación de contribuciones, gracias a que las políticas fiscales se enfocaron durante mucho tiempo en facilitar el esparcimiento de las industrias a lo largo y ancho del país y a repartir una gran cantidad de incentivos fiscales tanto como para el sector industrial como para los contribuyentes en general. Creando así un comportamiento que condicionaba a la autoridad a proporcionar incentivos o beneficios para poder cumplir con las obligaciones tributarias.

...Quinto periodo, de 1977 a: ...mayores tasas al gasto...suntuario...Nuevos incrementos a las tasas de los impuestos directos;...se expide nueva Ley de Coordinación impositiva entre la Federación y los Estados, que tiende a centralizar la tributación, así como la Ley del impuesto al Valor Agregado en sustitución de la de ingresos mercantiles, que deben entrar en vigor el 1º de enero de 1980;...se elevan a categoría de ley los programas de facilidades a los contribuyentes;...<sup>132</sup>

En lo que respecta a este último periodo analizado por Manautou encontramos la consolidación de la coordinación fiscal, con la expedición de la Ley de Coordinación fiscal de 1980, además, se consolida uno de los impuestos que en la actualidad representan los pilares del sistema recaudatorio mexicano, expidiéndose así en 1978 la Ley del Impuesto al Valor Agregado; podría decirse que es en esta década donde encontramos el nacimiento del sistema fiscal que actualmente conocemos y se practica en México.

Ahora bien, los efectos de estas políticas fiscales recién formadas, coordinadas y a merced de los fenómenos político económicos externos e internos no se hicieron esperar, pues México desde su creación no ha dejado de evolucionar y ser una sociedad cambiante.

---

<sup>132</sup> *Ibidem*, p.21 y 22

...A inicios de los ochenta el gobierno fomentaba una política de expansión fiscal; el gasto en fomento económico representaba cerca del 40.5% del total, y el gasto destinado al desarrollo social alcanzó uno de sus niveles máximos, ya que representaba el 33.2% del gasto total. La política fiscal expansiva generó un déficit financiero del sector público de 11.1% como porcentaje del PIB, que aunado a un aumento paulatino de la deuda interna y externa, ocasionó que gran parte del presupuesto de egresos se dedicara al pago de ésta. Así, el gasto para el fomento económico, muy en particular el gasto destinado a la inversión pública, disminuyó provocando un freno de la actividad económica del país...<sup>133</sup>

En este periodo lo que se destaca es la gran cantidad de recursos públicos que se destinaban al desarrollo, se hacía un efectivo gasto público, que es lo que propiciaba el desarrollo, sin embargo comenzaban a aquejar las deudas externas, lo cual frenó y sigue frenando el desarrollo óptimo del país, y que propicia el que el estado encarezca los servicios públicos por tratar de aminorar la deuda.

Un antecedente importante es el que nos traslada al comienzo de la apertura económica, el momento en el que se aumentaron los ingresos del país, a través de la venta de empresas públicas, ya que de ello devienen algunas de las desigualdades más grandes, económicamente hablando, de nuestro país, como lo menciona en su comentario Huerta González:

...La fortaleza de un gobierno la da su control sobre los medios de producción y sobre todo, sus sectores estratégicos. Entonces, los hombres más ricos de este país son aquellos que se han apropiado de las empresas públicas, la telefonía, la banca, las televisoras que son concesionadas. Y nos han llevado a disminuir la participación del Estado en la actividad económica...<sup>134</sup>

---

<sup>133</sup> Avila Dorantes, Jose Antonio, Caamal Cauich, Ignacio y Martinez Luis, David, "La política fiscal y el crecimiento económico en México", Universidad Autónoma de Chapingo, Revista Textual, Número 57, enero-junio, México, 2011, p. 141

<sup>134</sup> Huerta González, Arturo, "memoria foro internacional sobre presupuesto base cero", Contreras López, Pedro Ángel (Coord.), Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, México, 2015, p. 55.

Así pues, desde 1983, se han venido privatizando diversos sectores de participación federal ello comenzó mediante la implementación de "...el Programa Inmediato de Reordenación Económica (PIRE)...objetivos principales: la estabilización de la economía y el cambio estructural mediante una política neoliberal y de apertura económica..."<sup>135</sup>.

De entonces en adelante un periodo de crisis y desestabilizaciones se apoderó de las políticas fiscales y económicas del país, "...desde 1988 hasta la primera mitad de la década de los noventa se mantiene una política de disminución del gasto público..."<sup>136</sup>, fenómeno que en 2016 se repite debido a los ya aplicados recortes presupuestales y los anunciados para el 2017.<sup>137</sup>

Respecto de los ingresos públicos de 1988 a 1994, el sistema tributario fue sufriendo diversos cambios estructurales en lo que respecta a la modificación de los tributos con dos objetivos principales, el ampliar la base de contribuyentes y el ampliar la base tributaria de algunos impuestos así tenemos los cambios que a continuación se describen:

...una disminución del Impuesto Sobre la Renta, el cual pasa del 42% en 1988 al 34% en 1994;...el IVA pasa del 20 al 15% y finalmente al 10%; se elimina el IVA a alimentos; se crea el Impuesto al Activo; se logra la repatriación de capitales a través de los timbres fiscales y aparece el impuesto a la adquisición de vehículos usados...<sup>138</sup>

...La política fiscal tuvo un papel muy importante en la estrategia empleada para enfrentar el ajuste económico de 1995. Se adoptaron una serie de medidas para fortalecer las finanzas públicas, entre las que destacan el incremento de la tasa general del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de 10 a 15 por ciento, y un recorte importante en el gasto programable del Gobierno Federal. Estas medidas permitieron compensar parcialmente el desplome

---

<sup>135</sup> Avila Dorantes, Jose Antonio,... *et.al.*, *Op. cit.* p.141

<sup>136</sup> *Ibidem*, p.142

<sup>137</sup> El universal, "El recorte de 2016 en 5 graficas", en <http://interactivo.eluniversal.com.mx/online/datos/presupuesto15/>, consultado el 23 de noviembre de 2016

<sup>138</sup> Avila Dorantes, Jose Antonio,... *et.al.*, *Op. cit.* p.145

de los ingresos tributarios (como consecuencia de la recesión) y el incremento en el pago de intereses sobre la deuda pública (como consecuencia de las mayores tasas de interés y el tipo de cambio más depreciado). Como resultado, el balance público en 1995 estuvo prácticamente equilibrado...<sup>139</sup>

Si bien para 1995 se lograba equilibrar las finanzas públicas, el problema seguía latente, la economía interna de México sufría grandes fallas ya que en este sexenio (1994-200) en el cual presidió Ernesto Zedillo Ponce de León, comenzó a llegar a un límite el exceso en la evasión fiscal de parte de la ciudadanía, y una de las estrategias utilizadas por el gobierno federal fue la simplificación del Sistema de Administración Tributaria (SAT).

...Siguió creciendo la economía informal; así, más de 10 millones de personas no pagaron impuestos. El promedio anual de contribuyentes activos durante el sexenio fue de 5 605 560 personas físicas y 435 680 personas morales. Aunque el sistema de Administración Tributaria (SAT), dependiente de la Secretaría de Hacienda, simplificó muchos trámites, el pago de impuestos representó un problema para muchas personas. Se difirió la discusión y puesta en práctica de una auténtica reforma fiscal integral...<sup>140</sup>

Entrando el año 2000, un hecho revolucionaría las políticas en México, ya que después de una tradición de un solo partido en el poder, se rompería el ciclo entrando ahora el Partido Acción Nacional a gobernar, un hecho que también repercutió en la manera en que se desarrollaron las políticas públicas desde el año 2000 hasta el año 2012, cuando de nueva cuenta el Partido Revolucionario Institucional llegase al poder.

...En el 2002 la política de gasto público tenía como objetivo proteger el bienestar de la población, dándole mayor atención al gasto en educación,

---

<sup>139</sup>Santaella, Julio A. "La viabilidad de la política fiscal: 2000-2025", en *Una agenda para las Finanzas Públicas de México*, Arturo M. Fernández (Coord.), Gaceta de economía, Volumen especial, México, 2001, p.41

<sup>140</sup>Méndez Morales, José Silvestre, "Problemas económicos de México", McGraw-Hill, Sexta edición, México 2008, p.252 y 253.

salud, nutrición y seguridad pública; además de inducir el nivel de inversión pública, favorecer la creación de empleos y asignar a PEMEX recursos para sus operaciones y aumentar sus inversiones...<sup>141</sup>

Sin embargo, a pesar de que se impulso al gasto público, “Los ingresos tributarios se mantuvieron muy bajos en proporción o como promedio del PIB anual; sólo representaron en conjunto 10.7%, de los cuales el IRS representó 4.8%, el IVA 3.7%, el...[ISPT] solo 1.5% y el de importación 0.4%”<sup>142</sup>, evidenciándose así la poca cultura contributiva que se formó en el ciudadano mexicano después de las crisis financieras, sin contar además la mala reputación que los gobiernos se fueron creando con los casos de corrupción de altos funcionarios.

En el periodo que abarca de 2007 a 2012, las políticas fiscales a llevar a cabo se expresaron claramente en el Plan Nacional de Desarrollo (PND), documento que describe las metas que el entonces gobierno de Felipe Calderón, se proponía alcanzar, haciendo un marcado énfasis en políticas públicas de desarrollo y seguridad pública como se describe a continuación:

El PND Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, asume como premisa básica la búsqueda del Desarrollo Humano Sustentable; esto es del proceso permanente de ampliación de capacidades y libertades que permita a todos los mexicanos tener una vida digna sin comprometer el patrimonio de las generaciones futuras...estructurado en cinco ejes rectores:...1.Estado de Derecho y seguridad 2. Economía competitiva y generadora de empleos 3. Igualdad de oportunidades 4.Sustentabilidad ambiental y 5. Democracia efectiva y política exterior responsable...<sup>143</sup>

Sin embargo y como mucho se ha criticado, la prioridad y el enfoque que se le dio a este sistema no fue el idóneo para las políticas que la sociedad necesitaba entonces, por la experiencia podemos compartir, si se vio una fuerte inversión en

---

<sup>141</sup> Avila Dorantes, José Antonio, ... *Op. cit.* p.142

<sup>142</sup> Méndez Morales, José Silvestre, ... *Op.cit.* 253

<sup>143</sup> Miranda González, Sergio y Salgado Vega, Ma. del Carmen, “Cinco años del Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 y los logros en educación”, *Revista Economía actual*, julio septiembre, México, 2011, p.1



materia de seguridad pública, más no para lograr el Estado de derecho, la economía y la competitividad no se desarrolló en un sentido considerable a pesar del apoyo.

...El presidente Calderón también intentó hacer una reforma fiscal. En una primera ronda fue a través de una reforma fiscal. En el régimen de renta a través de la introducción del IETU (un impuesto al flujo de la empresa con muy pocas deducciones) y el IED (un impuesto a los depósitos en efectivo). El primero como una respuesta a la alta evasión empresarial del ISR, así como un incentivo para la inversión, y el segundo como un modo de gravar a los negocios informales...fueron aprobados ambos impuestos, fijándose la tasa única en 16.5 por ciento...y los depósitos gravables a partir de aquellos que superaran los 25 mil pesos mensuales...<sup>144</sup>

A pesar de la creación de estos nuevos impuestos, el impacto de los mismos y las serias acusaciones de inconstitucionalidad del primero de ellos, por ser un impuesto que gravaba una doble tributación, fue solo cuestión de tiempo para que ambos desaparecieran y ello también en consecuencia política de el cambio de mandatario y de partido político en el poder, en 2012 el PRI, con su candidato Enrique Peña Nieto, retomaban el gobierno federal el primero de diciembre de 2012, entre las propuestas en materia económica y social se encuentran las siguientes:

...proponía gravar mas para proveer más y mejores bienes públicos, incluida una seguridad social universal...La reforma de 2014 descansa en un aumento de la tasa del ISR, que pasa del 30 para ingresos menores de 500,000 mil pesos... 31 por ciento cuando se supere ese umbral y a un impuesto del 32, 34 y 35 por ciento para ingresos anuales a partir de 750,000...un millón...y 3 millones...respectivamente...eliminación de algunos regímenes de excepción, como los ingresos producto de la Bolsa de Valores...a una tasa del 10 por ciento;...10 por ciento a los dividendos que sean distribuidos a los socios...impuesto a las calorías, tanto de un

---

<sup>144</sup>Mayer- Serra Elizondo, *Op. Cit.*, p.22

peso por litro a las bebidas azucaradas, como al llamado alimento chatarra...un nuevo impuesto minero...y 17 por ciento de mayores precios a los combustibles. Se eliminó el IETU y el IED. En el ISR, la reforma es progresiva, pero para el componente de impuestos indirectos, que es el 42 por ciento del total, la reforma es regresiva...<sup>145</sup>

Ahora bien respecto del paquete económico 2016, este incluye múltiples recortes al gasto público federal ya que dentro del panorama económico y su evolución desde 2014, las finanzas mexicanas presentaban un panorama no muy favorable para la administración del ejecutivo, por un lado el precio del petróleo ante la competencia internacional se vende cada vez más barato y la súbita depreciación del peso ante el dólar complica la planeación fiscal; a continuación se describen las estrategias de la política fiscal de ese año:

...recortes en el gasto del sector público federal, como resultado de la tormenta financiera global y las condiciones de ingresos nacionales. Casi todas las secretarías y organismos del gobierno vieron reducidos sus presupuestos para operar el año siguiente...el cambio en el presupuesto para 2016 es el más grande de los últimos años, puesto que por si mismo representa 1.4% del PIB, y se suma al 0.7% de recorte de 2015...Aunque en general todas las entidades del sector público vieron reducido su gasto programable, la Oficina de la Presidencia de la República, y secretarías como SEMARNAT, SEGOB, SAGARPA, Comunicaciones y Transportes y Turismo fueron de las más afectadas con reducciones cercanas al 20%...mientras que el Poder Legislativo tuvo un crecimiento ligero (2.1% de variación) y el Poder Judicial se llevo gran parte de las ganancias (27.6% de crecimiento)...se busca estabilizar las finanzas públicas sin comprometerlas a futuro, fortalecer la capacidad recaudatoria del Estado y volver más atractivo al país en términos de inversiones, así como compensar el crecimiento de la deuda de principios de sexenio...<sup>146</sup>

---

<sup>145</sup> *Ibidem*, p.25

<sup>146</sup> El universal, "El recorte de 2016 en...", *Op. cit.*

## 1. Federalismo fiscal

Antes de introducirnos el panorama histórico político de México, es pertinente definir lo que entendemos por federalismo; el politólogo estadounidense William Harrison Riker, define el federalismo como: "... la organización política en la que las actividades del gobierno se dividen entre los gobiernos regionales y el gobierno central, de modo que cada tipo...tiene algunas actividades en las que toma la decisión final"<sup>147</sup>

Uno de los principales puntos que caracterizan al sistema fiscal mexicano es su organización federalista. Sin embargo, en la práctica nos encontramos con una nación en la cual ocurre un fenómeno político particular. Mientras que por un lado la constitución contempla la soberanía y libertad de los estados en todo lo concerniente a su régimen interior<sup>148</sup>, por otro lado estas facultades concurren o coinciden con las de la federación para establecer contribuciones sobre materias específicas, así como imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto<sup>149</sup>.

Se logra coordinar entonces estas potestades tributarias concurrentes con el federalismo mexicano, sus convenios y pactos de coordinación contemporáneos, como lo veremos más adelante. Éste sistema de organización política, surge del resultado de tratar de retomar el tipo de organización que se impuso en los Estados Unidos debido a su funcionalidad e influencia histórica, Alfonso Cortina Gutiérrez, describe este fenómeno de la siguiente manera: "...después de tres siglos de rudo centralismo colonial, por una imitación extra lógica...de las formas de gobierno de la Unión Norteamericana se creó la Federación...se copio la Constitución estadounidense, que atribuía a las entidades federativas...facultades que desde antes le pertenecían..."<sup>150</sup>

---

<sup>147</sup> Riker, William H., "Federalism", en *Handbook of Political Science*, Fred Greenstein y Nelson Polsby cords, , Vol.5., USA, 1975, p. 101.

<sup>148</sup> Vease, Artículo 40 y 124 constitucional

<sup>149</sup> Vease, Artículo 73 fracciones VII y XXIX

<sup>150</sup> CORTINA GUTIERRES, Alfonso, *Ciencia financiera y derecho tributario*, Colección de estudios jurídicos, vol 1., Tribunal Fiscal de la Federación, México,1981, p.32

En México el haber copiado el federalismo norteamericano, si bien fue en busca de concebir un orden político y social que diese estabilidad al país factores como la poca planeación de las relaciones entre entidades, la pobre instrumentación de sistemas fiscales justos y la escasamente interiorización de los objetivos y principios políticos y tributarios que imperarían, tanto por las autoridades locales como por el ente federal, ocasionó históricamente circunstancias extremas de desobediencia fiscal, como lo ilustra Chapoy Bonifaz:

...todos los estados incluyeron en sus sistemas fiscales numerosos impuestos al consumo —entre ellos el gravamen general a las ventas—, el impuesto predial, y algunas modalidades del impuesto sobre la renta. La deficiencia en la recaudación no se debió a la carencia de fuentes de recaudación, sino a las bajas tasas fijadas, las reducidas bases gravables determinadas por las autoridades fiscales para efectos del impuesto predial...y al defectuoso control de los contribuyentes...<sup>151</sup>

El poder ejecutivo, en su carácter de árbitro, y velando por los intereses tanto del ámbito federal como local, necesitaba consolidar un sistema fiscal que solucionara los problemas de escasa coordinación, recaudación, excesiva concurrencia fiscal y la múltiple tributación principalmente, por lo que se convocarían a los estados a participar en las convenciones de coordinación fiscal.

Sin embargo, al no ser aprobadas ninguna de las propuestas resultado de las primeras dos convenciones fiscales; el ejecutivo continuó las negociaciones particulares para tratar de coordinar a los entes locales uno a uno, formula que ya realizaba desde los años treinta, por medio de convenios, reformas constitucionales, leyes y decretos, como las que se mencionaron en el anterior apartado, a costa de disminuir o ceder autonomía e independencia financiera de estados y municipios, pero simplificando el pago de las contribuciones y aligerando las cargas tributarias para los contribuyentes de los entes pactantes.

---

<sup>151</sup> Chapoy Bonifaz, *Op Cit*, p.126

La Federación como lo relata Manautou “Desde la década de los treinta... empezó a incentivar a los estados para que se coordinasen en los impuestos federales...a condición de que deroguen todos los tributos que en una u otra forma gravaban lo mismo”<sup>152</sup>. La transición para lograr que todos los estados se adhirieran a la coordinación fiscal se lograría hasta 1978 al aprobarse la Ley Federal de Coordinación Fiscal.

Como hemos analizado a lo largo de los anteriores dos apartados, la evolución del federalismo fiscal y la coordinación tributaria en México, no ha sido de lo más cordial, ni rápida, ya que se evidencia la manera negociadora y sancionadora que utiliza el órgano de gobierno federal para lograr sus objetivos, nos referimos al aquellos aumentos o simplificaciones de las contribuciones y al uso indiscriminado que se le daba a los estímulos fiscales.

El sistema fiscal federalista que se implementa en México, actualmente es muy criticado por doctrinarios y especialistas, pues es demasiado centralizado, esto es que aunque, “La constitución establece un régimen de coordinación de funciones y de colaboración entre el Ejecutivo y el Legislativo;...otorga las mayores y más importantes atribuciones al Ejecutivo Federal”<sup>153</sup>.

Para lograr concretar soluciones al problema de la centralización o descentralización en un estado federalista como México, es necesario entrar en el debate de las características de cada uno de estos modelos, por un lado el obedecer un sistema descentralizado como el norteamericano donde “...estados y municipios le objetan a la federación la invasión que ésta hace en materia que se presume no es de la competencia federal. Ello...obliga a contribuyentes a pagar numerosas contribuciones locales”<sup>154</sup>, por otro lado, desde el punto de vista centralista, “...la federación puede...hacer una justa distribución de la recaudación en atención a la riqueza económica de cada entidad.”<sup>155</sup>

---

<sup>152</sup> Margain Manautou, ...*Op cit.* p.226

<sup>153</sup> Carpizo, Jorge, *La Constitución mexicana de 1917*, UNAM, México, 1982, pp.238-240.

<sup>154</sup> Margáin, Manautou... *Op. cit.* p.236

<sup>155</sup> *Ibidem*, p.237

Ahora bien, en el caso que nos ocupa el panorama es el siguiente: México cuenta con un sistema fiscal coordinado, mismo que adolece de fundamento constitucional, pero que:

...A pesar de la reserva formal que el artículo 124 constitucional hace a favor de las entidades federativas, la Constitución ha guardado muy pocas materias a los estados. Esto es así, en razón de que el Congreso de la Unión tiene facultades exclusivas para legislar en un número desproporcionado de materias...<sup>156</sup>

Así, de lo ya citado a lo largo de este apartado, podemos dar cuenta fácilmente que si bien en materia fiscal existe constitucionalmente una disputa por las potestades tributarias, el hecho de crear normas que regulen estas relaciones de coincidencia fuera del marco constitucional nos ha llevado a regirnos por un sistema altamente centralizado con pocas potestades tributarias para los entes locales, que debido a su libre formulación al margen del ámbito constitucional tiende a reformularse cada vez más en detrimento y de forma ilimitada en contra de las autonomía de los estados coordinados.

Es por ello que consideramos que es necesario que se formule una solución que se apoye en la propia Constitución e incluso que de ser necesario introduzca alguna reforma que prevenga la constante regulación al margen de ésta. Se debe por tanto buscar empoderar a los estados para que ejerzan su autonomía económica en proporción a sus capacidades, sin descuidar la participación del órgano federal, la cual sirva de contrapeso, vigilante del actuar mismo de éstos en el ejercicio de sus potestades tributarias, previniendo con ello vicios en su actuar.

## 2. Pactos fiscales y coordinación fiscal contemporánea.

La primera ley de coordinación fiscal entre la federación y los estados fue pactada en 1953, en la cual se acordaron convenios para que los estados

---

<sup>156</sup> Barcelo, Rojas, Daniel A., Serna de la Garza, Jose Ma. y Valadés, Diego, *Percepciones sobre federalismo en México. Encuesta Nacional de Federalismo*, UNAM, México, 2015, p.33

derogaran algunas de las contribuciones a su cargo a cambio de recibir participaciones de los impuestos recabados ahora por el gobierno federal. “Hasta 1972 se habían coordinado solamente 18 Estados de la República; a partir de 1973, todos los Estados fueron coordinados al reformarse la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles...”<sup>157</sup>

Fue hasta 1980, que se pacta la nueva Ley de coordinación fiscal, por medio de la cual se establecen el convenio de adhesión y el de colaboración administrativa, definidos en el siguiente criterio de la corte:

...De los artículos 10 y 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, se advierte que la relación entre la Federación y las entidades federativas en el ámbito de la potestad tributaria, así como en el ejercicio de las facultades de recaudación, administración y fiscalización de contribuciones federales, se materializa, respectivamente, en los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y en los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal, instrumentos que tienen finalidades distintas, pero complementarias, ya que los primeros se refieren a la forma en que la Federación y las entidades federativas ejercerán su potestad tributaria ante la concurrencia de facultades para poder gravar una misma fuente de riqueza, así como los ingresos que recibirán aquéllas por la suspensión temporal en el uso de su facultad impositiva, mientras que los segundos regulan el ejercicio de facultades de administración tributaria; de modo que, ante tales diferencias, la autoridad exactora local no está obligada a citar la fecha de publicación del convenio de adhesión respectivo, ya que no define en grado, territorio o materia la competencia que le fue dotada para ejercer esas tareas recaudatorias y de fiscalización...<sup>158</sup>

---

<sup>157</sup> Convención Nacional de Gobernadores, Convocatoria de la Primera Convención Nacional Hacendaria, México, 2004, p.4, <http://www.conago.gob.mx/reuniones/documentos/1aConvencion/convocatoria.doc>, consultado el 2 de abril de 2016

<sup>158</sup> Tesis 2ª./J. 92/2009, *Semanario Judicial de la federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXX, agosto de 2009, p. 150.

A grandes rasgos el Sistema nacional de coordinación fiscal es el encargado de lograr uniformar los procedimientos de recaudación fiscal, definir sus montos a nivel federal, y distribuir participaciones en las entidades confederadas, previendo al mismo tiempo la múltiple tributación. Sin embargo adolece de una gran falla la cual lo hace arbitrario hasta cierto punto y es lo que Tepach nos describe a continuación:

...Uno de los problemas del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es precisamente que la Constitución no lo prevé, sino que ha sido el resultado del fenómeno de concurrencia reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por ello, esta ley, expedida por el Congreso de la Unión no tiene imperio por sí misma, sino que requiere de la aceptación de ella por parte de los Estados a través de convenios de adhesión que autorizan las legislaturas estatales...<sup>159</sup>

Los convenios de adhesión forman el pacto mediante el cual la federación y el estado acuerdan que este último renunciara a sus potestades tributarias, principalmente el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, delegándolas al poder federal, a cambio de obtener participación de lo recaudado por el sistema de coordinación fiscal.

Por otro lado los convenios de coordinación administrativa se refiere a aspectos operativos, como la determinación, liquidación, recaudación, etc., por los cuales se reciben estímulos en relación con las contribuciones recaudadas; ambos acuerdos necesitan ser aceptados, libre y soberanamente, por cada estado a través de su legislatura estatal.

...El Sistema de Coordinación Fiscal, centraliza la recaudación nacional causada por impuestos y derechos federales, la forma en que se reparte éste acumulado a los estados es mediante el Fondo General de Participaciones, el cual está integrado por el 20% de la recaudación federal;

---

<sup>159</sup> Tépatch Marcial, Reyes, *Las Convenciones Nacionales Fiscales y hacendaria de 1925,1933, 1947 y 2004*, Servicio de Investigación y análisis división de economía y comercio, Cámara de diputados, México, 2004, p.24.



participaciones que la Ley de coordinación fiscal estipula que los estados repartirán en un 20% de ellas a los municipios, quedándose la federación con el 80% restante...<sup>160</sup>

Los antes mencionados “fondos”, constituyen lo que la federación denomina gasto federalizado o descentralizado, y consisten en recursos transferidos a los estados y municipios por medio de las participaciones y aportaciones federales, apoyos para entidades federativas y convenios de descentralización, destinados a completar gastos de servicios otorgados por el estado como: educación, salud, infraestructura social, seguridad pública, sistema de pensiones, deuda pública, entre otros; la diferencia entre éstos y las participaciones estriba en lo siguiente:

...las participaciones federales son recursos que pueden ser ejercidos libremente por los entes locales mientras que los recursos recibidos por aportaciones federales son recursos dirigidos o condicionados por la federación, especificando en lo que deben ser gastados...<sup>161</sup>

El gasto federalizado, se integra por “ramos” contenidos en el presupuesto de egresos, los de gasto federalizado son; el 28 que engloba fondos sobre participaciones federales<sup>162</sup>; el 33 de aportaciones federales<sup>163</sup>; el 39 que engloba programas de apoyo federal para entidades federativas; y los convenios de descentralización. “Estos ramos administrativos se organizan en unidades responsables (ur’s) que están facultadas para ejercer los recursos presupuestarios”.<sup>164</sup>

---

<sup>160</sup> Mora Beltrán, Jorge Armando, *Ley de Coordinación Fiscal comentada*, centro de producción editorial, Grupo parlamentario del PRD en la LIX Legislatura de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, México, 2004.p.24-33

<sup>161</sup> Amador Quintero, Martha y Romero Ortiz, Cristhian, *gasto federalizado*, Secretaría de Servicios Parlamentarios, México, <http://www.diputados.gob.mx/sia/intranet/sia-dec-iss-07-05/anualizado/intro.htm>, consultado el 5 de abril del 2016.

<sup>162</sup> Véase. artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal.

<sup>163</sup> Véase. artículo 2° fracción II, 3° y 25 de la Ley de Coordinación Fiscal.

<sup>164</sup> Secretaría de hacienda y crédito público, “clasificación de los recursos en el presupuesto de egresos de la federación”, en <http://www.shcp.gob.mx/EGRESOS/PEF/Tutorial/rsp04.pdf>, consultado el 23 de noviembre de 2016, p.2

Consideramos que si el sistema se descentralizara en beneficio de los estados regresando algo de la potestad a los estados o si se repartiera de manera realmente equitativa y proporcional el porcentaje del fondo de participaciones que toca a cada municipio, aunado a la creación de organismos de control efectivos sobre las autoridades que ejercen el gasto público, propiciaría la inversión en infraestructura local y con ello mejoraría la calidad de vida de sus habitantes.

Inclusive, dejando el sistema de coordinación como está, se deberían hacer planes de desarrollo para emplear a las personas de los estados que más lo necesitan impulsando la creación de empresas regionales que sustenten o incrementen el nivel socioeconómico de las poblaciones, un trabajo focalizado hasta lograr una igualdad relativa entre los estados coordinados y entonces ceder parte de las potestades que se han centralizado.

### 3. Influencia del fenómeno petrolero y relaciones internacionales.

México es una nación que mantiene relaciones abiertas y económicamente amigables a nivel internacional, sin embargo, se ha tenido que sacrificar bastante al país para lograr que dicha imagen perdure, ya que no solo los tratados comerciales son en la práctica desventajosos, si no que las políticas fiscales que se implementan no son de gran efectividad para el sistema de recaudación.

Como señala Huerta González, "...la economía mexicana enfrenta graves problemas, hemos venido dependiendo en las últimas décadas de las variables externas, del comportamiento del peso del petróleo internacional, de las exportaciones, de las remesas y de las entradas de capitales..."<sup>165</sup>

Es importante destacar que dentro de estos grandes impulsores no encontramos a la recaudación de impuestos, puesto que como ya se dijo México se encuentra entre las naciones pertenecientes a la OCDE que menos contribuciones perciben por este concepto, situación alarmante y la cual es producto de las decisiones erróneas de política fiscal de nuestras administraciones.

---

<sup>165</sup> Huerta González, Arturo,... Op. Cit. p. 55

Para comprender a que nos referimos en la actualidad por ingresos producto de la industria petrolera, rescatamos la siguiente definición que proporciona el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, "...Los ingresos petroleros se integran por los derechos a los hidrocarburos y los impuestos derivados de la actividad petrolera (entre los que se encuentra el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a gasolinas y diesel y el impuesto a los rendimientos petroleros); además de los ingresos propios de PEMEX...."<sup>166</sup>

Los ingresos petroleros se han consolidado como una importante fuente de ingreso al país, soporte básico para las finanzas públicas y la economía nacional, sin embargo, promovieron una dependencia financiera importante al representar una parte indispensable para complementar el gasto público, sin mencionar el factor del endeudamiento público nacional con organismos internacionales.

En los últimos años se ha sufrido por una constante desaceleración en la captación de ingresos en este ámbito, al grado de ver la volatilidad de los precios por barril como un problema y una carga muy grande para la administración tributaria, ya que al depender de la venta del crudo, las finanzas nacionales se vuelven inestables, y es un problema para solventar el gasto público pues siempre existe un gran margen de déficit. Algunos efectos de este fenómeno los vemos reflejados en las participaciones federales, pues al ser los ingresos petroleros una importante fuente de ingresos al país, la reducción de estos produce la reducción de las participaciones un ejemplo de ello lo podemos ver en notas como la siguiente:

...La caída de 48% que sufrió el precio del petróleo en 2015 afectó la Recaudación Federal Participable (RFP que reciben los estados, la cual cayó 1.4 por cientos. Se trata del primer retroceso desde 2009...cuando estos ingresos descendieron 50.5%, lo que pone en riesgo la seguridad de las finanzas estatales, coinciden analistas...<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, "Dependencia petrolera de las Finanzas Públicas de México", México, 2012, <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2012/julio/notacefp0462012.pdf>, consultado el 12 de junio de 2016

<sup>167</sup> Lara, Rosalía, "Estados tienen primer impacto por petróleo", abril 10, 2016, diario en línea El economista, en <http://eleconomista.com.mx/estados/2016/04/10/estados-tienen-primer-impacto-petroleo> consultado el 13 de junio de 2016

“Los ingresos petroleros en 2015 registraron una menor captación con relación a 2014 por 379 mil 646 mdp.”<sup>168</sup> Desgraciadamente esta situación no se proyecta a mejorar para el país, solo basta con echar un vistazo a los datos del primer trimestre de 2016 proporcionados por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas:

...los ingresos petroleros captados al primer trimestre de 2016, en comparación con los observados en el mismo periodo de 2015, se redujeron en 24.6 por ciento en términos reales; en su composición se observa una reducción real de 26.9 por ciento en los Ingresos del Gobierno Federal y una disminución de 21.6 por ciento en los ingresos propios de Pemex en su carácter de Empresa Productiva del Estado...la mayor caída de los ingresos petroleros obedeció a la disminución del precio de la mezcla mexicana de exportación (45.5%) y a la reducción de la plataforma de producción (2.7%) y al menor precio del gas natural (33.9%), todos respecto de los valores registrados en el mismo periodo de 2015...<sup>169</sup>

De igual modo los ingresos petroleros en 2014 representaron un 23% del total de ingresos percibidos, mientras que para 2015 el porcentaje se redujo para representar un 16%, esto según datos publicados por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados.<sup>170</sup>

Estas constantes, disminuciones remarcan la importancia de que es necesario el poner atención a la captación de ingresos tributarios, ya que si se sigue este efecto a la baja, y aun sin él, el implementar políticas fiscales que permitan aumentar la recaudación, es la única manera de concretar un ingreso al PIB solido y que de mayor estabilidad económica al país.

---

<sup>168</sup> Centro de Estudios de las finanzas Públicas, “Ingresos del sector Público”, Enero-Diciembre de 2015, México, 2016, <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/infografias/2016/daip/infaip0032016.pdf>, consultado el 12 de junio de 2016

<sup>169</sup> Centro de Estudios de las finanzas Públicas, “Análisis de los informes sobre situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública al segundo trimestre de 2016”, p. 6, <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2016/agosto/cefp0192016.pdf>, consultado el 22 de noviembre de 2016

<sup>170</sup> Véase. *Idem*.

Hoy en día este fenómeno de la dependencia petrolera de los ingresos del estado mexicano, se ha visto alcanzado por otro que ha tomado un lugar preponderante, nos referimos a los grandes montos de dólares que entran al país por concepto de remesas por parte de la gran cantidad de trabajadores mexicanos que laboran en estados unidos y mantienen a sus familias en México.

La influencia que ejerce este factor en la economía nacional se refleja en lo que citamos a continuación, algunos datos que proporciona el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas respecto del periodo de mayo de 2013:

...En Mayo de 2013, el monto de las remesas fue de 2 mil 33.9 millones de dólares (mdd) y registró una caída anual de 13.2 por ciento. De esa forma, el envío de remesas suma once meses consecutivos en terreno negativo y acumula en el año una contracción de 10.3 por ciento, su peor deterioro desde la reciente crisis...El retorcido del envío de remesas en el quinto mes del año, aunado a la apreciación del tipo de cambio y la inflación (4.63%), tuvo un efecto negativo más profundo sobre los ingresos de los hogares mexicanos (-25.3%). Esto es, si se consideran los pesos que los hogares en México captaron en términos reales, las familias dejaron de recibir, en promedio, 7 mil 772.2 pesos en mayo, lo que sin duda se traduce en menor consumo y deteriora el nivel de vida de los hogares mexicanos receptores de remesas...<sup>171</sup>

Ahora bien, este conjunto de datos se replican año con año, y se modifica dependiendo del apremio en las medidas migratorias que maneja Estados Unidos, sobra mencionar que dichas políticas afectan más de lo que benefician a este fenómeno y el principal impacto de ello lo sufren las familias mexicanas que viven de lo que el trabajo de algunos de sus miembros pueden enviar y que de ningún otro modo podrían obtener, debido a la falta de empleos en nuestro país.

Un factor alarmante que debemos tomar en cuenta es que después de las pasadas elecciones en Estados Unidos, se prevén medidas regulatorias severas

---

<sup>171</sup> Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Revista Finanzas Públicas*, Cámara de diputados, numero 13, volumen 5, México, 2013, p. 223 y 224

que afectarán directamente a este fenómeno, e independientemente de ello un factor que es innegable y agrava el problema es que en México contamos con altas tasas de desempleo:

...si los Estados Unidos dejan de ser una válvula de escape para la fuerza laboral mexicana, el mercado de trabajo de nuestro país enfrentará mayores presiones, y no hay que olvidar que aún mantenemos una elevada tasa de desempleo (4.9% en mayo), altos niveles de informalidad y bajas remuneraciones...<sup>172</sup>

Si bien es cierto, el monto de divisas obtenidas por remesas es inferior al monto que se recauda por ingresos petroleros, se debe tomar en cuenta las ventajas que tiene esta fuente de ingresos, frente al petróleo, la inversión extranjera y el turismo, que es en sí lo que la hace tan relevante para el ingreso del Producto interno bruto, "...las remesas muestran mayor dinamismo y estabilidad al compararlas con otras fuentes de recursos monetarios."<sup>173</sup>

Por último, otro factor importante en la economía mexicana es la inversión extranjera que en México se da en forma de maquiladoras de industrias internacionales que se establecen y emplean a grandes cantidades de mexicanos:

...En México, las maquiladoras se han considerado como parte del motor de crecimiento de la economía por su alta capacidad de exportación, aportación a los ingresos y generación de empleos. Esta industria apoya continuamente la modernización de la planta productiva en nuestro país...<sup>174</sup>

---

<sup>172</sup> *Idem*

<sup>173</sup> Nava Bolaños, Isalia, "Implicaciones económicas de las remesas en la economía mexicana", en Villarespe Reyes, Verónica (Coord.), *Boletín Momento Económico*, año 7, núm. 47, noviembre 2015- febrero 2016, México, 2016, p.19

<sup>174</sup> Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Revista Finanzas Públicas*, Cámara de diputados, número 17, volumen 6, México, 2014, p.133

## CAPÍTULO TERCERO. LA CULTURA TRIBUTARIA COMO SOLUCIÓN A LA INEFECTIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO EN LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL Y DEL DERECHO COMPARADO

### A. Educación fiscal; Estrategias educativas en el extranjero y su influencia en México.

La educación fiscal, se plantea como el medio para llegar al fin de desarrollar tanto la cultura contributiva, como la ética fiscal, el deber cívico y la responsabilidad ciudadana, al respecto, el portal sobre educación cívico-tributaria de la Agencia Tributaria de España la define como "...transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras... responsabilidad ciudadana...poniendo de relieve qué efectos tiene el incumplimiento...sobre el individuo y...la sociedad."<sup>175</sup>

Cada sistema nacional cuenta con su propia organización y estrategia respecto de la difusión e impartición de educación y cultura fiscal, según el Instituto de Estudios Fiscales puede ser, "...formal, ...no-formal... o... informal..."<sup>176</sup>; ello depende de la institucionalización que reviste a los protocolos y de su reconocimiento por la administración educativa; la anterior distinción nos será útil al analizar las variadas políticas fiscales de educación tributaria que se implementan en algunos de los sistemas fiscales del mundo.

Gracias a las convenciones y seminarios de administraciones públicas realizadas por la mayoría de los países de América latina y algunos de Europa, es que México tiene la oportunidad de compartir información y programas, ya que en estos foros también se retoman experiencias internacionales varias, Guillermo Valls Esponda menciona algunas de éstas actividades en las que México ha sido

---

<sup>175</sup> Agencia tributaria, "¿Qué se entiende por Educación Cívico-Tributaria", [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion\\_es\\_ES.html#2](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion_es_ES.html#2), consultado el 2 de junio de 2017.

<sup>176</sup> Educación formal: ...da lugar a la obtención de un título reconocido por parte de la administración tributaria; Educación no-formal: ...cursos que imparten instituciones públicas y privadas que no dan lugar a obtención de un título reconocido por la administración educativa; Educación informal: ...todo proceso educativo que se imparte intencionada o inintencionadamente por cualquier medio y por cualquier institución; Instituto de Estudios Fiscales, "Seminario internacional sobre Educación cívico-tributaria", Ministerio de Economía y Hacienda, Argentina, 2007, p.1

participe en los últimos años: "...Seminario Internacional de Educación Tributaria realizado en octubre de 2005...en octubre de 2007 en el Seminario Internacional de cultura Cívico Tributaria...en Buenos Aires, Argentina...En abril de 2013..."Visita de Intercambio para conocer las mejores prácticas de Educación Fiscal"...<sup>177</sup>. En adición se llevan a cabo congresos dedicados a temas relacionados también como el que se realizara en 2016 en México, "El XI encuentro de la Red de transparencia y acceso a la información pública (RTA)"<sup>178</sup>

Mediante éste tipo de esfuerzos es que se logran evaluar e intercambiar los programas implementados por parte del SAT en México y replicar algunos otros que hubiesen funcionado en otro país, de ese modo todas las administraciones tributarias pertenecientes a la red de cooperación internacional en la materia tienen en estas participaciones la oportunidad de ampliar o compartir estrategias, métodos y tecnologías, que ayudan a aumentar la creatividad y eficiencia en la que el mensaje de educación y cultura contributiva se puede difundir en los diferentes tipos de sociedades de Latinoamérica y Europa.

A continuación haremos un ejercicio de derecho comparado entre las legislaciones, políticas, estrategias y programas implementados en España y algunos países de América Latina con el objeto de resaltar las bondades y flaquezas de la educación cívico-tributaria de esos lugares en comparación con lo que ya se ha evidenciado de la experiencia en México en el capítulo anterior.

Para realizar el ejercicio de derecho comparado se seleccionaron países cuyos avances y esfuerzos en educación fiscal han sido hasta la fecha los más trascendentes y que por ello implementan estrategias educativas, políticas o fiscales eficaces y de alto impacto para inculcar en la ciudadanía cultura cívica y contributiva.

---

<sup>177</sup> Valls Esponda, Guillermo, "Cultura Contributiva en México", en *Cultura Contributiva en América Latina*, Procuraduría de la defensa del contribuyente, Mexico, 2014, pp. 182-184

<sup>178</sup> EurosociAL, "EUROSociAL impulsa resultados estratégicos de la Red de Transparencia y Acceso a la Información Pública (RTA)", <http://eurosociAL-ii.eu/es/noticia/eurosociAL-consolida-resultados-estrategicos-de-la-red-de-transp>, consultado el 18 de junio de 2017



## 1. La educación fiscal en España

España cuenta con el apoyo de diversos organismos; entre ellos tenemos, al igual que en América Latina, a la Unión Europea, mediante el programa EUROsociAL e instituciones públicas que velan por el desarrollo y promoción de la educación y cultura contributiva, como lo son: el Ministerio de Hacienda, la Agencia Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales.

Sin embargo, los organismos competentes y responsables de la correcta implementación del programa de educación cívico tributario español son la Administración Tributaria, con auxilio de la Administración Educativa para que haga uso del material que se proporciona abiertamente, con fines pedagógicos.

En cuanto a su legislación en materia fiscal, España cuenta con la Constitución Española, el tratado de funcionamiento de la Unión Europea, su Ley General Tributaria, así como una Ley sobre tasas y precios públicos, la ley de presupuestos generales del Estado para 1991 y 33 decretos reales; ordenamientos en los cuales no se trata en absoluto el tema de la educación fiscal como una actividad pedagógica a cargo del estado, pero sí se reconocen los derechos de los contribuyentes, tal como se puede comprobar en el artículo 34. De la Ley General Tributaria y en el Real decreto 1676/2009, por el que se regula el consejo para la defensa del contribuyente.

Ahora bien, respecto a la iniciativa de crear campañas de concientización fiscal data de 1980, y ha ido evolucionando como un programa a cargo del propio Ministerio de Hacienda; no es hasta que en 1996 se publica un documento que se tituló “La educación Fiscal en el marco de la Educación Moral y Cívica” donde según Delgado Lobo:

...se definen las normas, valores y actitudes que, dentro de la educación moral y cívica, se refieren de forma clara a la educación fiscal; se establecen los puntos de contacto con todas las asignaturas de las diversas

áreas curriculares...las etapas contempladas como destinatarias... son la Infantil, la educación Primaria y la Educación Secundaria Obligatoria...<sup>179</sup>

Lo anterior es de suma importancia ya que sienta las bases de lo que sería la evolución respecto de las estrategias de educación fiscal, impulsada al mismo tiempo por las campañas de lucha contra el fraude tanto la de 1995 como la del 2005.

Para 2002 se crea el Grupo de trabajo sobre educación tributaria, por resolución del Director general de la Agencia Tributaria, se deja a un lado la coordinación que existía entre la educación y la tributación puesto que sería la misma agencia tributaria la que se encargaría de las labores de:

Análisis de la experiencia internacional en materia de Educación Fiscal...El desarrollo de material didáctico...índices de materias de contenido tributario...y charlas para distintas franjas de edad que puedan ser impartidas por funcionarios de la Agencia Tributaria en los centros educativos<sup>180</sup>

Respecto de lo anterior el Instituto de Estudios Fiscales encuadra las anteriores estrategias españolas en materia de educación fiscal como de enfoque no formal, ya que no le ha sido posible vincularse oficialmente con el Ministerio de Educación, a pesar de haberse desarrollado un programa diseñado pedagógicamente para ello, así pues la Agencia Tributaria por su parte ha desarrollado actividades extra curriculares y que se desarrollan fuera del plantel educativo, como se rescata de lo expuesto en el seminario internacional sobre educación cívico-tributaria de 2007:

...España, está preferiblemente enfocada... a la transversalidad del programa...cabe destacar la inserción de una nueva asignatura en el currículo escolar..."Educación para la ciudadanía", en donde está integrado el tema de la responsabilidad fiscal como parte de sus contenidos...España

---

<sup>179</sup> Delgado Lobo, Ma. Luisa, Cuartero Paramio, Marta Fernández, et. al., *Educación Fiscal en España*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2005, p.11

<sup>180</sup> *Ibidem.* p. 12

centra sus acciones principalmente en: -niños (primaria y secundaria): jornadas de puertas abiertas a las oficinas de la AEAT y visitas a colegios.- profesores: formación del profesorado-funcionarios AEAT: curso de formador de formadores. También se comienza a implantar el programa a nivel universitario: comienzo piloto...2007 en la escuela Magisterio de Toledo...<sup>181</sup>

Cuentan con un portal de internet donde recopilan documentos descargables tanto para profesores como para estudiantes de las distintas categorías que contempla el programa según su grado académico: “6 guías didácticas, 6 enlaces a diversas webs, sugerencias de actividades, glosarios, bibliografía etc...”<sup>182</sup>, además se suma que la administración tributaria “Desde mayo de 2003 se han realizado 1.300 jornadas de puertas abiertas, en las que la Agencia ha recibido a cerca de 40.000 alumnos y 2.600 profesores.”<sup>183</sup> El objetivo del programa de educación Cívico-Tributaria es transmitir valores de responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras.

Así pues es como en España se maneja el tema de la educación fiscal, programa que ha perdurado y se puede encontrar activo en las red<sup>184</sup>, este medio de difusión se encuentra en constante actualización, ya que algunos datos estadísticos y estéticos pueden irse viendo desfasados por la misma transformación social y por otro lado cabe destacar que “...la Administración Tributaria Española es consciente de que los efectos de la educación fiscal serán visibles a muy largo plazo...”<sup>185</sup>

---

<sup>181</sup> *Íbidem*. P.4

<sup>182</sup> *Íbidem*, p.5.

<sup>183</sup> Ministerio de Economía y Hacienda, “La Agencia Tributaria abre en internet un portal de educación fiscal dirigido a alumnos de Primaria y Secundaria”, en <http://www.europapress.es/economia/noticia-economia-fiscal-aeat-abre-internet-portal-educacion-fiscal-dirigido-alumnos-primaria-secundaria-20051117145921.html> consultado el 23 de junio de 2017

<sup>184</sup> Vease, Agencia Tributaria, “Portal de educación cívico tributaria”, [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion\\_es\\_ES.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html), Consultado el 14 de marzo de 2017

<sup>185</sup> Op. Cit. Delgado Lobo, Luisa... p.24

Actualmente el Instituto de Estudios Fiscales cuenta con el programa de educación cívico-tributaria, que realiza con la colaboración de la Escuela de Hacienda Pública y la Agencia Tributaria donde se busca un objetivo doble “la integración de la “Educación Fiscal” en el currículo de la educación obligatoria; La formación de formadores de “Educación Tributaria””<sup>186</sup>, ello deja ver el interés por procurar, más que la corrección, la prevención y difusión de valores y cultura ciudadana, elementos esenciales para la sana convivencia en sociedad.

## 2. La educación fiscal en Latinoamérica

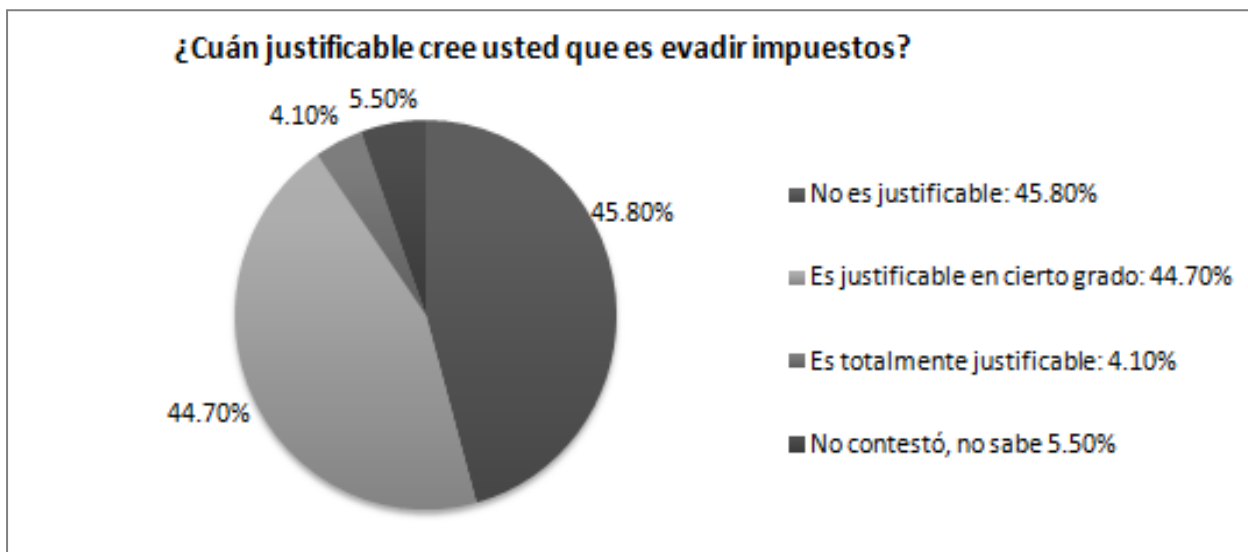
La educación fiscal es impulsada en América latina por organizaciones internacionales como la Unión Europea y La Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas, el Instituto de Estudios Fiscales (España), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, la agencia Española de Administración Tributaria y el Ministerio de Hacienda (El Salvador), por mencionar algunas instituciones; que mediante programas como EUROsociAL, buscan la creación y difusión de contenido en este y otros temas de interés para mejorar la cohesión social entre ambos bloques.

Existe en general en Latinoamérica una insatisfacción respecto del funcionamiento y de la administración de los recursos públicos, ello se ve reflejado en la ineficiencia del gasto o mala calidad de los servicios públicos e incluso el trato que se da a los contribuyentes de parte de los servicios de administración contributiva, todos los factores anteriores afectan severamente la imagen de los órganos del estado y sus respectivos servidores públicos, en consecuencia se pierde la confianza de éstas instituciones y se merma la difusión y calidad de la cultura cívica y el cumplimiento fiscal.

---

<sup>186</sup> Instituto de Estudios Fiscales, “Líneas de investigación”, [http://www.ief.es/investigacion/temas/sociologia\\_lineas\\_investigacion.aspx](http://www.ief.es/investigacion/temas/sociologia_lineas_investigacion.aspx), consultado el 02 de junio de 2017

Según los datos del latinobarometro para 2015 un segmento representativo de la población en Latinoamérica tiene una percepción considerablemente alta respecto a que evadir impuestos es en algún grado justificable, en promedio es el 48.8% de la población, frente a los que consideran que no es justificable, el 45.80%, como podemos ver en la siguiente gráfica:



Gráfica 1<sup>187</sup>

Lo anterior llama la atención de organizaciones internacionales y de las administraciones tributarias de Latinoamérica, mismas que con el propósito de disminuir estas cifras evidentemente preocupantes, reflejo de la carente confianza y la apatía en la cooperación ciudadana con el fisco, buscan por medio de la educación tributaria disminuir esa imagen negativa, la falta de cohesión social y algunas de las actividades mismas que generan esa merma en la imagen y colaboración ciudadana en las actividades del fisco y el gobierno mismo en todos sus niveles.

#### a. Argentina

El interés en por la educación fiscal no es un tema nuevo en Argentina ya que es una tarea que data ya de más de 18 años de desarrollo y evolución, tal como lo menciona, en 2015, la jefa de la División de Programación de Información

<sup>187</sup> Grafica 1: información obtenida en: Latinobarómetro, "Escala justificación: Evadir impuestos", <http://www.latinobarometro.org/latOnline.jsp>, consultado el 15 de junio de 2017, grafica de creación propia.

Tributaria de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP): “El Programa Educativo... nace en 1998...actualmente se denomina “Programa de Información Tributaria”...depende estructuralmente del Departamento de Servicios al Ciudadano, de la Subdirección General de Servicios al Contribuyente.”<sup>188</sup>

Argentina es un país que puede presumir de ser exportador de ideas, puesto que ha sido capaz de compartir sus proyectos en educación fiscal a otros países, ello gracias a la gran variedad de programas y estrategias en ésta materia, al respecto el instituto de estudios fiscales describe a éste país de la siguiente forma: “...ejemplo del desarrollo del programa de Educación fiscal en su enfoque de educación informal... la mayoría de sus acciones se realizan al margen del currículo escolar: teatros, museos de niños, espacios de juegos, etc.”<sup>189</sup>

Cabe mencionar que se realiza también una importante tarea de educación fiscal al capacitar maestros, en los diferentes niveles hasta la universidad, en este tema y además la AFIP capacita a sus empleados por medio de la Academia de Entrenamiento Fiscal como parte de su Plan estratégico y también como política de calidad del organismo mismo.

“El programa gira en torno a 3 ejes: valores; ciudadanía y; cultura”<sup>190</sup>, y entre las estrategias y programas que más destacan, en la actual administración, encontramos los Cursos de capacitación docente; Seminarios universitarios; el Museo histórico de la AFIP; Recursos didácticos en temática impositiva, aduanera, seguridad social y ciudadanía (videos explicativos); el portal AFIP simulada; el programa para padres (funcionarios de la AFIP en las escuelas de sus hijos); el portal espacio ciudadano (videos e instrucciones explicativas para situaciones y tramites más frecuentes); los talleres presenciales gratuitos realizados en

---

<sup>188</sup> Mabilia, María Fernanda, “Educación Tributaria: ¿Qué hacemos y cómo lo hacemos?”, en Administración Tributaria Argentina, *Educación Tributaria*, Administración federal de ingresos públicos, Argentina, 2015, p.2

<sup>189</sup> Op.cit. Instituto de Estudios Fiscales, “Seminario internacional sobre Educación cívico....pp. 2 y 3

<sup>190</sup> ídem

diferentes puntos del país; y videojuegos<sup>191</sup>, así como la implementación de las redes sociales para la difusión de información y educación tributaria.<sup>192</sup>

Comenzando el análisis de la estructura legislativa, la Constitución de la Nación Argentina en su artículo 73, fracción 19 atribuye al Congreso el: “...Sancionar leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional...; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades...”

En respuesta a lo anterior es que existe la Ley de Ética en el ejercicio de la Función Pública N°25.188, y el “...Código de Ética de la Función Pública prevé un régimen general de pautas de comportamiento ético para los funcionarios que se desempeñan en el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional...”<sup>193</sup>

Ahora bien, en específico, la educación tributaria en Argentina mediante la disposición N° 232/2012 de la AFIP, se le atribuye a la subdirección general de servicios al contribuyente, por medio del departamento servicios al ciudadano, la tarea de diseñar coordinar y supervisar programas de promoción e instrucción para generar una conciencia fiscal en la ciudadanía; además por medio de la División programación de información tributaria es que se crean los materiales de educación fiscal para la población escolar; se da uso de los medios alternativos de comunicación; y se realizan convenios con entidades externas, públicas y privadas, para la ejecución y diseño de programas de difusión y educación fiscal.<sup>194</sup>

El que no exista un programa formal en educación tributaria tiene que ver con la característica contenida en la constitución de éste país y en la Ley Nacional

---

<sup>191</sup> Véase AFIP, “Educación Tributaria AFIP”, en <http://www.afip.gob.ar/educacion/talleres/cctt.asp>, consultado el 18 de junio de 2017

<sup>192</sup> Véase AFIP, “Educación Tributaria AFIP”, en <https://www.facebook.com/EduTrib/>, consultado el 18 de junio de 2017

<sup>193</sup> Organización para los Estados Americanos, “Respuesta al cuestionario del comité de expertos del mecanismo de seguimiento de la implementación de la convención interamericana contra la corrupción”, en [http://www.oas.org/juridico/spanish/arg\\_res1.htm](http://www.oas.org/juridico/spanish/arg_res1.htm), consultado el 8 de junio de 2017

<sup>194</sup> Véase Disposición AFIP N° 232/2012 Anexo B22, en <https://www.boletinoficial.gob.ar/#!DetalleNormaBusquedaAvanzada/71485/20120625>, consultado el 15 de junio de 2017

de Educación, puesto que la educación en Argentina es responsabilidad de las provincias y localidades, para con ello respetar la situaciones socio culturales de cada región, sin embargo las estrategias de educación se diseñan respetando la normativa nacional definiendo los segmentos de acuerdo con la norma 26.206 de la antes mencionada ley.

Para conservar y asegurar la credibilidad de la Administración Pública Nacional Argentina, se crea también la Oficina Anticorrupción y su reglamento<sup>195</sup> y la Oficina Nacional de Ética Pública, que por medio de la Dirección de Planificación de Políticas de Transparencia y con apoyo de la Auditoría General de la Nación se encargan de auditar las declaraciones juradas patrimoniales y garantizar el respeto al ya mencionado Código de Ética de la Función Pública.

#### b. Brasil

Brasil es un caso especial en lo que respecta a filosofía moral y ética tributaria puesto que, "...entre los objetivos de la enseñanza formal definidos en la Constitución federal figura el desarrollo de la personalidad, la preparación para el ejercicio de la ciudadanía y para el mundo laboral."<sup>196</sup> Esta cita que habla de la constitución brasileña nos da un panorama general en lo que respecta a la orientación de la legislación y las políticas fiscales brasileñas, lo que es muy bueno para la ciudadanía.

Sin embargo, Brasil es un país con un sistema fiscal complejo, esto es debido a su geografía en general, a la compleja distribución de sus habitantes y su diversidad cultural; ahora bien, es trabajo de su gobierno el que se cumplan las aspiraciones de lo que se cita de la constitución Brasileña; al respecto el Instituto de Estudios Fiscales nos dice que: "El programa de educación fiscal de Brasil es uno de los más antiguos de América Latina: data de 1971, con... un sólido apoyo

---

<sup>195</sup> Artículo 13 de la ley 25.233 de Ministerios (Boletín Oficial del 14.12.99), Reglamentada por el decreto 102

<sup>196</sup>Arno Nerling, Marcelo, "La Universidad de Sao Paulo y la promoción de la educación fiscal para la cohesión social", *Boletín n°2 finanzas públicas*, FIIAPPP, España, 2015, p.29 y 30



de la Administración Educativa, así como una amplia difusión a través de los medios de comunicación.”<sup>197</sup>

En la actualidad el denominado *Programa Nacional de Educação Fiscal* (en adelante PNEF) tiene el objetivo de “...promover e institucionalizar la Educación Fiscal para el ejercicio pleno de la ciudadanía, para sensibilizar a los ciudadanos a la función de homenaje socioeconómico, llevar el conocimiento a los ciudadanos sobre la administración pública y crear las condiciones para una relación armónica entre el estado y el ciudadano.”<sup>198</sup>

El PNEF se ve respaldado por una serie de instrumentos jurídicos como son: “el decreto Ministerial N° 413 del 31 de diciembre del 2002”<sup>199</sup>, donde se definen los poderes de los órganos responsables del mismo, que son el Ministerio de Finanzas, el Distrito Federal y los estados; cabe destacar que para lograr la implementación de lo anterior existe en dicho país el Acuerdo de Cooperación Técnica entre las antes mencionadas autoridades; por medio del decreto es que se crean los Grupos de Trabajo de Educación Tributaria (GEF por sus siglas en portugués), presentes tanto a nivel nacional, como federal, estatal y municipal, quienes quedan a cargo de la Escuela de Administración de Finanzas.

En la antes citada normativa es donde se consolida el carácter formal de la educación tributaria brasileña pues es en este ordenamiento donde se atribuye al Ministerio de Educación la responsabilidad de insertar en los estándares curriculares nacionales la educación fiscal y no solo eso sino también incluirla en los programas de formación de servidores públicos.

Es por lo cual para el correcto funcionamiento del PNEF también fue necesario que cada uno de los estados expidiera, en sus propios términos, la normativa que regula la implementación de la educación fiscal de acuerdo con las

---

<sup>197</sup> Op. Cit. Delgado Lobo, Luisa..., pp. 15 y 16.

<sup>198</sup> Decreto Ministerial N° 413 31 de diciembre del 2002, Artículo 1, en <http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/Portaria-Interministerial-n%C2%BA-4133.pdf>, consultado el 18 de junio de 2017.

<sup>199</sup> *Portaria Interministerial nº 413, de 31 de dezembro de 2002.*, Brasil, 2002 en <http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/Portaria-Interministerial-n%C2%BA-4133.pdf> consultado el 19 de junio de 2017

circunstancias sociales particulares, mismos instrumentos que se encuentran listados en la tabla de *Instituição Legal do PNEF*<sup>200</sup>, en el portal de educación fiscal del programa; cabe mencionar que el anterior es un sitio exclusivo que concentra enlaces e información sobre educación fiscal, pero adicionalmente el portal de la *Receita Federal*<sup>201</sup> cuenta con una sección que agrupa información en la materia.

El PNEF es un programa que abarca estrategias e instrumentos que permean en toda la sociedad “está pensado según dijeron en el seminario, para toda la sociedad: enseñanza básica, enseñanza media, funcionarios públicos, enseñanza universitaria y sociedad en general...”<sup>202</sup>; para ello se implementan acciones como: conferencias, visitas a aduanas, orientación fiscal, congresos y conferencias en universidades, material didáctico, juegos y paginas interactivas en internet, concursos, videos explicativos, entre otras acciones.

Una de las acciones que destacan en Brasil es el programa llamado *Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal* (NAF), donde los estudiantes de carreras afines se convierten en asesores “...con el fin de ayudar a las personas más desfavorecidas a conocer el ordenamiento jurídico y los servicios y herramientas a su alcance, se han implantado varios centros de asistencia y consultorios en las muchas Facultades de Derecho que ofrecen asesoría y prestan servicios jurídicos.”<sup>203</sup>

En resumen, no es propósito de ésta investigación en éste punto señalar situación económica de Brasil, sino, la estructura que maneja respecto del tema que se ha elegido abordar, al respecto consideramos que es una de las naciones aquí analizadas con mayor avance en la materia, ya que al desprenderse de la

---

<sup>200</sup> Ministro de estado da fazenda e o Ministro de estado da educação, “Instituição Legal do PNEF”, <http://educacaofiscal.gov.br/pdf/Sistematizacao%20do%20Marco%20Legal%20PNEF%20estados.pdf>, consultado el 19 de junio de 2017

<sup>201</sup> Receita Federal, “*EDUCAÇÃO FISCAL*”, en <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/apoio-contabil-fiscal>, consultado el 18 de junio de 2017

<sup>202</sup> Op.cit. Instituto de Estudios Fiscales, “Seminario internacional sobre Educación....p. 2

<sup>203</sup> OECD/ The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP), *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo*, OECD Publishing, París, 2015, p.41

propia constitución el principio de ética de la administración pública, éste pasa de su sentido filosófico a una aplicación real y jurídica.

### c. Chile

Chile es otro país que recientemente se agrega a realizar esfuerzos en la promoción de la cultura cívica y la educación fiscal; sin embargo gracias al apoyo de otros países, como El Salvador, ha logrado consolidar programas novedosos y de impacto en la materia. La autoridad a cargo en ese país “El Servicio de Impuestos Internos (SII) chileno...concibe la Educación Cívico-Tributaria como una herramienta fundamental e imprescindible para conseguir un cambio de percepción sobre la fiscalidad en la sociedad chilena, al tiempo que la considera una inversión a largo plazo...”<sup>204</sup>.

En Chile la educación tributaria extiende su espectro al buscar que la sociedad cultive una conciencia civil respecto del deber fiscal, esto es cumplir pero exigir el cumplimiento, es por ello que “Durante el año 2015 el Consejo para la Transparencia de Chile ha desarrollado un intenso trabajo de capacitación en establecimientos educacionales de enseñanza básica y media para lograr que los estudiantes y la comunidad escolar conozcan y sepan cómo ejercer su derecho de acceso a la información pública”<sup>205</sup>, éste tipo de medidas complementa las demás actividades lúdicas que se implementan.

Entre las estrategias pedagógicas no formales e informales de educación tributaria en Chile destacan: “su serie de televisión para jóvenes “El Debut de la Banda”, la cual ha sido adaptada a la realidad de El Salvador, Costa Rica, Perú, Bolivia, Uruguay, Brasil, Honduras, Guatemala y México... material educativo que invita a conversar y reflexionar sobre el tema de los impuestos desde una perspectiva lúdica, juvenil y ciudadana.”<sup>206</sup>

---

<sup>204</sup> *Íbidem*. P. 56

<sup>205</sup> Anker, Christian y Camps, Juan Pablo, *Pago mis impuestos pero exijo transparencia*, Boletín n°2 finanzas públicas, FIIAPPP, España, 2015, p.39

<sup>206</sup> Soletto, Ignacio, “Balance de actuaciones”, en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015, p.06

De igual modo, el Programa de Educación Fiscal en línea activo desde el 2006 hasta la fecha, integra actividades lúdicas, redes sociales, cursos en línea y herramientas de asesoría para ciudadanos en general:

“...se sustenta en dos portales web educativos: SIIEduca y Planeta SII, ambos de acceso libre y gratuito ...SIIEduca, está dirigido a docentes, padres y tutores y a la comunidad en general, contiene información sobre Educación Fiscal e incorpora una sección especialmente dedicada a docentes y tutores, con sugerencias sobre los contenidos... Planeta SII, está especialmente dedicado a alumnos de educación primaria (de 6 a 13 años de edad) y a sus profesores... y contiene materiales pedagógicos para aprender jugando, al tiempo que se preocupa por los valores cívicos y la ética ciudadana.”<sup>207</sup>

Respecto de las normativas que amparan la eficacia de estos programas, se menciona que, “...en el marco del Plan Estratégico 2011-2014 del SII”<sup>208</sup> se incluyó educación tributaria en los planes de estudio de secundaria y educación superior, así como en los de capacitación de nuevos funcionarios del SII y empleados públicos con responsabilidades relacionadas, encontramos además la colaboración del ministerio de educación, ya que el decreto 254 que “Modifica decreto supremo N° 220, de 1998, del Ministerio de Educación, que establece los objetivos fundamentales y contenidos mínimos obligatorios de la educación media y fija normas generales para su aplicación”<sup>209</sup>, se establece en el que se incluye dentro del cuarto año medio como contenido principalmente: “1. El estado de Derecho en Chile...2. El ejercicio de la ciudadanía...3. Responsabilidades ciudadanas... 4. Los desafíos de insertarse en un mundo globalizado...”<sup>210</sup>, asignaturas que buscan crear conciencia civil, sensibilizar a la población y formar una opinión crítica de los problemas de su país y las políticas que se implementan

---

<sup>207</sup> *Ídem*

<sup>208</sup> Op. Cit. OECD/ The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP)... p.55

<sup>209</sup> Ministerio de Educación, “Decreto 254”, <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005222>, consultado el 20 de junio de 2017

<sup>210</sup> *Ídem*

para solucionarlos. Otra medida importante y bastante original es la que propone el artículo 165, número 3° del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del decreto ley N°830, de 1974:

3°. Notificada la infracción o giro, según sea el caso, los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta podrán, por una única vez, solicitar la sustitución de la multa respectiva por la participación obligatoria del contribuyente o su representante a programas de capacitación en materias tributarias impartidos por el Servicio de manera presencial o a distancia...individualizando a las personas que participarán en los programas de capacitación. Autorizada por el Servicio la sustitución de la multa de conformidad a lo dispuesto precedentemente, si no se diere cumplimiento a la obligación de asistencia y aprobación de los programas de capacitación a que se refiere este número, o si, habiéndose dado cumplimiento, se incurre nuevamente en las mismas conductas que motivaron la infracción o giro, se aplicará la multa originalmente sustituida, incrementada en hasta un 25%.<sup>211</sup>

Además de lo anterior cabe destacar que el SII en 2017 también ha celebrado convenios de colaboración con universidades e instituciones de educación superior, esto para la implementación tanto de capacitación en la materia como asesoría al público en general, mediante este acuerdo en cooperación mutua se podrá promover acciones como:

...Elaboración de material educativo e informativo complementario...Ejecución de actividades educativas...Realización de actividades de asistencia...Provision de cupos para realización de prácticas profesionales...Realización de investigación aplicada... Para concretar algunas de estas actividades el SII cuenta con algunos productos...Asistencia durante la Operación Renta...Núcleo de Apoyo

---

<sup>211</sup> H. Congreso Nacional de Chile, "REFORMA TRIBUTARIA QUE MODIFICA EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DE LA RENTA E INTRODUCE DIVERSOS AJUSTES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO", en [http://www.sii.cl/portales/reforma\\_tributaria/ley20780\\_2014.pdf](http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/ley20780_2014.pdf), consultado el 20 de junio de 2017.

Fiscal...Prácticas profesionales...Charlas de difusión y capacitación a contribuyentes...Otras actividades...<sup>212</sup>

Como se puede apreciar, las medidas de educación tributaria son muy variadas y alcanzan a todos los sectores de la sociedad, haciendo énfasis en prevenir el fraude fiscal y disminuir la falta de cultura contributiva, aumentando las posibilidades de lograr la cohesión social en el país, características que hacen de la propuesta chilena algo muy atractivo y un ejemplo de innovación en América Latina.

#### d. Costa Rica

Costa Rica es otro ejemplo de países con programas de educación fiscal de consolidación reciente, 2013, pero que por el apoyo en su implementación, han logrado dar resultados rápidamente; en éste caso los encargados de la promoción de los programas de educación tributaria son el Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de Tributación (DGT), en coordinación con el Ministerio de Educación Pública, lo interesante es que se propone "...especial hincapié en informar a los ciudadanos acerca de la dimensión social de la fiscalidad, ya que un ciudadano concienciado es también un ciudadano fiscalmente responsable, que vela por el estado de los bienes públicos."<sup>213</sup>

...En Costa Rica se ha apoyado la inclusión curricular de la educación fiscal en diferentes grados de los Programas de Estudios Sociales y Cívica de primaria y secundaria del Ministerio de Educación Pública, y se han elaborado guías de apoyo para los docentes. Debido a este esfuerzo, en este país, durante 2015, más de 100.000 estudiantes recibirán enseñanzas de educación fiscal...<sup>214</sup>

---

<sup>212</sup> Servicio de Impuestos Internos, "APRUEBA CONVENIO DE COLABORACIÓN MUTUA ENTRE SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS Y UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DE CHILE INACAP Y OTROS.", en <http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2017/reso41.pdf>, consultado el 20 de junio de 2017.

<sup>213</sup> Op. cit. OECD/The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP)... p.70

<sup>214</sup> Op. Cit. Soletto, Ignacio, ...p.06

Lo anterior hace notar la estrecha colaboración interinstitucional que existe, misma que beneficia a estos programas pues facilita su implementación, además el gobierno de Costa Rica trata no solo de llevar la educación fiscal a las aulas, sino que también se preocupa por orientar a los profesionistas, tanto a los que recién comienzan como a los que ya laboran:

...Desde el año 2014...la Subdirección de Educación y Cultura Fiscal propuso a los distintos colegios profesionales del país, incorporar la charla “Ética aplicada a los impuestos para los nuevos profesionales que se insertan a la economía”, como parte del curso de ética, que estos imparten a sus futuros colegiados como requisito para su incorporación. Con la implementación de estas charlas...se ha logrado un acercamiento a los nuevos profesionales...también...el involucramiento de funcionarios de la Dirección General de Tributación...<sup>215</sup>

Entre las actividades educativas principales destacan: “La temática fiscal forma parte de los libros de texto escolares y colegiales...capacitación a docentes de primaria y secundaria,...cada año organiza la Semana de Educación Tributaria...una sala interactiva en el Museo de los Niños...”La sala “Tributo a mi país” ...”<sup>216</sup>, proyectos mediante los cuales tratan de permear de manera formal, no formal e informal en todos los estratos de la sociedad costarricense.

El principal pilar que da validez jurídica y respalda las acciones concernientes a educación fiscal en Costa Rica es el Acuerdo N° 007-2013-H-MEP, de 1 marzo de 2013, ello es porque en éste “...está la declaratoria de interés público de la educación y cultura fiscal”, gracias a la cual se consolidó la tarea de afianzar el tema de la educación fiscal y cultura contributiva en el currículo educativo a nivel nacional, el Ministerio de Hacienda se convirtió en ente rector y se atribuye a las instituciones de Educación Superior de igual modo la promoción de estos temas.

---

<sup>215</sup> Ministerio de Hacienda de Costa Rica, “Costa Rica: la promoción de la ética como bandera”, en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015, p.37

<sup>216</sup> Presidencia de la República de Costa Rica, “Educación fiscal en las aulas”, en <http://presidencia.go.cr/comunicados/2017/02/educacion-fiscal-en-las-aulas/>, consultado el 21 de junio de 2017.

De igual modo se implementó en las universidades costarricenses el modelo de Núcleos de Asistencia Fiscal, donde el Ministerio de Hacienda tendría el Rol de “capacitar a los estudiantes; facilitar el apoyo que se requiera; Instalación y actualización de los programas para la elaboración de declaraciones; Asignación de un funcionario de enlace; Atención y traslado de consultas”<sup>217</sup>, dicho modelo es una propuesta que se retomó del sistema fiscal Brasileño y que gracias a Eurosocietal, fue que se dio la cooperación entre naciones para la implementación de este programa en 3 universidades públicas y una privada de Costa Rica, cabe destacar que aparte de los servicios de asesoría, los Núcleos de asistencia fiscal se encargan también de impartir “...Charlas a estudiantes de la facultad; Visita a negocios pequeños cercanos a la universidad; Campaña publicitaria...”<sup>218</sup>.

En el anterior ejemplo, es donde se hace ver la importancia de las convenciones internacionales de administraciones fiscales, ya que gracias al Encuentro Internacional de Intercambio Técnico en Educación Fiscal de 2013 en Brasil se pudo realizar una “...visita de intercambio para conocer las mejores experiencias de Educación Fiscal de Brasil....Teniendo como resultado el, ...Fortalecimiento de la cultura fiscal en el ámbito universitario mediante la Creación de Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF); Fortalecimiento de la cultura aduanera entre la población mediante la puesta en marcha de un programa educativo aduanero...”<sup>219</sup>

Por estas razones Costa Rica se convierte en un referente en educación fiscal, habrá que seguir al pendiente de su evolución, para evaluar los resultados de sus acciones y retomar esa información en beneficio de la comunidad europea y latinoamericana.

---

<sup>217</sup> Ministerio de Hacienda Costa Rica, “Nucleos de Asistencia Fiscal implementación UCR-MH”, <http://sia.eurosocietal-ii.eu/files/docs/1421852398-Implementacion%20%20NAF-UCR%20caso%20DGT%20Costa%20Rica.pdf>, Consultado el 21 de Junio de 2017

<sup>218</sup> *Idem.*

<sup>219</sup> Eurosocietal, “Visita de intercambio a la ESAF de Brasil para conocer estrategias de Educación Fiscal”, en <http://sia.eurosocietal-ii.eu/actividad.php?id=304>, consultado el 21 de junio de 2017



#### e. Guatemala

En lo respectivo a Guatemala es en 2005 cuando se crea el Programa Permanente de Cultura Tributaria, por la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala (en adelante SAT), y en 2007 se incorpora a éste órgano el departamento de Cultura Tributaria mismo que “formula y ejecuta sus planes y presupuestos anuales conforme a tres áreas sustantivas de trabajo (educación, Divulgación y Promoción) y un área de apoyo en materia de Administración y Finanzas”<sup>220</sup>, en éste caso se necesitó de una iniciativa por parte de la SAT, y no por parte las autoridades educativas y fiscales en conjunto, ya que existe como en el caso de Brasil, una diversidad cultural muy amplia; Sin embargo lo que llama la atención es que:

...Guatemala, país en donde cuentan con un total de 27 idiomas al margen del castellano y carecen de medios públicos de comunicación... la SAT... ha coseguido firmar un convenio de cooperación con el Ministerio de Educación, de tal forma que su tema de “cultura tributaria” está inmerso dentro del programa educativo oficial de primaria...el nivel superior universitario, mediante un curso superior de “actualización tributaria” en la carrera de peritos contadores...<sup>221</sup>.

Guatemala cuenta con un variado repertorio de estrategias educativas en la materia, sin embargo aunque se presumen muchas de ellas, no sabemos si su aplicación es vigente hasta éste año puesto que por la barrera geográfica entre los investigadores y el caso específico nos limitamos a mencionar los documentos públicos de dicho país, de igual modo entre las actividades que se enlistan encontramos:

...Sorteos de Lotería tributaria...Cuadernillos “Cooperar es progresar”...Obras teatrales...Folleto “Pida su factura para extranjeros”...Juegos tributarios virtuales...Videos y capsulas

---

<sup>220</sup> Superintendencia de administración tributaria, “Historia”, en [http://portal.sat.gob.gt/culturatributaria/?page\\_id=164](http://portal.sat.gob.gt/culturatributaria/?page_id=164), consultado el 20 de junio de 2017

<sup>221</sup> *Op.cit.* Instituto de Estudios Fiscales, “Seminario internacional sobre Educación...p.2

formativas...historieta...cartilla de bienvenida a nuevos ciudadanos...guía para profesionales que ejercen en forma liberal...otras publicaciones...<sup>222</sup>

Lo más innovador, es que se creó el denominado “Programa de capacitación en idiomas mayas “mis impuestos””, donde se ofrece “...capacitación tributaria en idiomas mayas, por medio de convenios con organizaciones no gubernamentales...integrada por profesionales bilingües de las ciencias económicas...Los temas incluyen... los impuestos más importantes...aplicación de códigos Tributarios y Municipal”<sup>223</sup>

Además, en 2010 se publica por parte de la SAT y del Programa de Cultura Contributiva, el Manual de seminario de cultura tributaria, para orientar a alumnos y docentes para realizar las actividades que por ley se incluyen en los planes de estudio, guía formativa para el nivel medio y superior que explica a detalle el funcionamiento de la SAT y el Programa permanente de cultura tributaria.

En lo que respecta al respaldo legal estos programas la SAT incluye dentro de su Plan operativo anual 2017, la estructura de la intendencia de atención al contribuyente, órgano a cargo de los departamentos de “...Cultura tributaria y Capacitación al contribuyente...Gestión de Servicios al Contribuyente...Calidad del Servicio”<sup>224</sup>, donde se encuentra el alcance y las metas propuestas hasta 2019.

Además, como apoyo interinstitucional existe, “...el Acuerdo Ministerial No. 2496-2007 (con Reformas según el Acuerdo 1291-2009), exige la asignatura de Seminario con enfoque en Ciudadanía en los planes de estudio de todas las carreras que se imparten en el Nivel de Educación Media, Ciclo Diversificado”<sup>225</sup>; y adicionalmente cabe mencionar que mediante “...la creación de la Subgerencia de

---

<sup>222</sup> Superintendencia de administración tributaria, “Manual de seminario de cultura contributiva”, en <http://www.mineduc.gob.gt/DIGECADE/documents/seminario2010%20-%20SAT%20MANUAL%20SEMINARIO%20SAT.pdf>, consultado el 15 de junio de 2017, pp.15-17

<sup>223</sup> *Ibidem*, p. 16

<sup>224</sup> Superintendencia de administración tributaria, “Plan operativo anual 2017”, en [portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc.../7531-plan-operativo-anual-sat-2017.html](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc.../7531-plan-operativo-anual-sat-2017.html), consultado el 21 de junio de 2017

<sup>225</sup> *Op. cit.* Superintendencia de administración tributaria, “Manual de seminario cultura tributaria...”

Cultura Tributaria, que depende directamente del Despacho Superior, y que presta servicios administrativos y financieros al Programa Permanente de Cultura Tributaria... permitió un mayor margen a las acciones de cultura tributaria realizadas por este Programa...(y) además...favoreció su institucionalización...”<sup>226</sup>

#### f. El Salvador

La experiencia de éste país, es una de las más destacables, en lo que respecta a la cooperación internacional, pues como lo narra en su experiencia Carballo Ponce, en 2011, jefe de la Unidad de Educación Fiscal, en la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) de El Salvador, fue gracias al:

“...programa de la Unión Europea EUROsociAL Fiscalidad que, con un proyecto piloto (septiembre de 2008 - junio 2009)...aportó el apoyo técnico y financiero para... (el) programa actual de educación fiscal...(con) apoyo del Departamento de Educación Tributaria de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina...”<sup>227</sup>

La anterior mencionada, Unidad de Educación Fiscal, juega el papel de enlace entre los ministerios de educación y hacienda dentro de la logística que implica el Programa de educación fiscal salvadoreño, con ello se logro institucionalizar la materia de estudio y así convertirla “...en un pilar fundamental del Ministerio de Hacienda, siendo... uno de los ejes de sus políticas públicas para cumplir los objetivos de su Plan quinquenal 2009-2014.”<sup>228</sup>

Conforme a lo anterior las estrategias manejadas por el Programa de educación fiscal son muy variadas, tanto presenciales como virtuales, con la posibilidad de cursar algunas de ellas por medio de internet obteniendo con ello constancia con valor curricular; las capacitaciones hacen especial énfasis en la

---

<sup>226</sup>Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, “Capítulo 7: El Programa Permanente de Cultura Tributaria de Guatemala”, en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles ( coords.), *Educación Fiscal y cohesión social*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, P. 122

<sup>227</sup> Carballo Ponce, Evelyn Yanira, “Capítulo 8: La génesis del Programa de Educación Fiscal de El Salvador”, Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (coord.), *Educación Fiscal y cohesión social*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, P. 134

<sup>228</sup>*Op. cit.*, OECD/FIAPP (2015)...p.76

dimensión formativa social de la educación, esto quiere decir que se enfoca más en sensibilizar a la población y hacerla solidaria, dejando en segundo término, o como consecuencia, el buscar fines recaudatorios:

“...Desde el 2009, se incluyen asignaturas de Educación Fiscal en los programas de estudio del Ministerio de Educación....Diploma en Educación Fiscal dirigido a docentes y estudiantes de Educación Media Técnica (bachillerato técnico)...Talleres de Educación Fiscal docentes de Educación Preescolar, enseñanza general básica y secundaria, mediante los que se concientiza...y se les brinda herramientas pedagógicas y materiales para impartir los contenidos incluidos en los planes de estudios...; Cursos y foros universitarios...; Formación interna para funcionarios y empleados públicos del Ministerio de Hacienda...; Cursos...a empleados de otras instituciones públicas y privadas para fomentar una conducta fiscalmente responsable entre empleados públicos o contribuyentes del sector privado...la Semana de la Cultura Fiscal...acciones educativas puestas en marcha por los estudiantes a través de las redes sociales (como Facebook y Twitter)...”<sup>229</sup>

Dentro de las antes mencionadas una herramienta que consideramos es práctica y de bajo costo es el diplomado en educación fiscal: “el cual, ...depende de la Unidad de Educación Fiscal, ...conjuntamente con la Gerencia de Educación Media Técnica y Tecnológica MEGATEC, del Ministerio de Educación, en el área de docentes de la especialidad de Bachillerato Técnico Comercial. Se realizan dos diplomados por año, uno para docentes y otro para estudiantes de los distintos departamentos...<sup>230</sup>”; Creemos que es una medida práctica puesto que es de acceso libre y además no exige horarios rígidos y se puede adecuar a la vida tanto de estudiantes como profesionistas y a la ciudadanía en general.

---

<sup>229</sup> *Idem*

<sup>230</sup> Martínez Bonilla, Jorge Luis, “Educación fiscal en El Salvador”, en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015, p.21

En cuanto al marco legal e institucional las acciones del programa de educación fiscal estas se enmarcan en lo que es las acciones impulsadas por el programa Eurosocias con colaboración de la Fundación internacional y para Iberoamérica de administración y políticas públicas:

“...El Convenio, firmado en diciembre de 2014, por el Ministro de Educación, Carlos Mauricio Canjura y el Ministro de Hacienda Carlos Enrique Cáceres Chávez, establece el marco de cooperación interinstitucional fundamental dentro del cual los Ministerios de Hacienda y de Educación, a través del cual se ejecutarán acciones que contribuyan a la formación de conciencia tributaria en estudiantes, docentes, profesionales, entre otros. Por su naturaleza e importancia en el cumplimiento de la política de Estado, el Convenio se establece por tiempo indefinido...”<sup>231</sup>

Por lo tanto, la cooperación internacional sin duda juega un papel importante en la producción de éste tipo de iniciativas como se hace notar en el anterior convenio, pero sólo podrá servir realmente de algo si se da el apoyo permanente y la conciencia de que éste tipo de proyectos solo darán resultados si se proyectan a largo plazo y de forma permanente, así como de manera incluyente, contemplando las características sociales y demográficas de cada estado.

#### g. Perú

Argentina, Brasil y Perú, son los países de América Latina con mayor tiempo implementando programas de educación fiscal; en el caso de Perú el desarrollo comienza en “...1993, con el objetivo de contribuir a transformar las percepciones culturales respecto del cumplimiento tributario...”<sup>232</sup>.

---

<sup>231</sup> Fundación internacional y para Iberoamérica de administración y políticas públicas “Convenio para fortalecer las políticas públicas de Educación Fiscal en El Salvador”, en <http://www.fiiapp.org/noticias/convenio-para-fortalecer-las-politicas-publicas-de-educacion-fiscal-en-el-salvador/>, consultado 21 junio 2017

<sup>232</sup> Vargas Verástegui, Carmen , “Capítulo 5: El Programa de Cultura Tributaria de Perú”, Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (coord.), *Educación Fiscal y cohesión social*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, P. 87

Lo antes citado es la aspiración que hasta la fecha se proyecta en el Plan Estratégico Institucional 2017-2019 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante SUNAT), donde se contempla como Objetivo Estratégico Institucional (OEI), en su sección OE2, Reducir los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras; Implementando para ello lo concerniente al punto AE2.5: “Fortalecimiento de la Cultura tributaria; Desarrollar actividades para fomentar la conciencia fiscal, segmentando según características específicas y diferenciadas por regiones, haciendo énfasis en los jóvenes y escolares, promoviendo su medición y monitoreo”<sup>233</sup>

Para lograr cumplir el objetivo antes citado la SUNAT necesita de convenios interinstitucionales que brinden las herramientas necesarias para la eficaz promoción de la cultura tributaria, como el siguiente:

“...desde 2006...convenio firmado con el Ministerio de Educación, el cual...les ha permitido incluir curricularmente el tema tributario en las aulas. Ambos organismos trabajan conjuntamente sobre: ciudadanía, tributación, valores, aduanas...y sus acciones abordan tanto los niveles educativos básicos en los que se centran principalmente (primaria y secundaria), así como los superiores: cuentan con un programa para universitarios y otro de capacitación laboral juvenil...”<sup>234</sup>

Las estrategias del Programa de Educación Fiscal peruano se concentran prioritariamente en la educación de tipo formal, más esto no quiere decir que se trate de difundir la cultura fiscal solo por medio de la educación básica o superior, es por ello que también “con un alcance más general se recurre a los medios de comunicación contemporáneos tales como los teléfonos móviles, páginas web y redes sociales para concienciar a la ciudadanía y mantener informado al conjunto de la sociedad.”<sup>235</sup>

---

<sup>233</sup> Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, “PLAN ESTRATEGICO INSTITUCIONAL 2017-2019”, Perú, 2016, en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/PEI-2017-2019.pdf>, consultado el 15 de junio de 2017

<sup>234</sup> *Op. cit.* Instituto de Estudios Fiscales, “Seminario internacional sobre Educación...p.4

<sup>235</sup> *Op. cit.*, OECD/ FIIAPP (2015), “Fomentando la cultura tributaria...p.164

Aunado a lo anterior, en el ámbito de la educación no formal se tienen: “...campañas lúdicas educativas para niños y jóvenes, stands en ferias, exposiciones o bien en obras de teatro, series de televisión, publicaciones juveniles y juegos virtuales o presenciales implementados en lugares de esparcimiento o centros comerciales...”<sup>236</sup>

Además, a nivel universitario se cuenta con diversas estrategias: encuentros universitarios, el Concurso de Ensayos Universitarios y el Concurso entre Universidades “Aprendamos a Tributar”; el primero con el objeto de promover la utilidad social que tienen los tributos y resaltar la función de los mismos así como prevenir la evasión y promover la participación; el segundo incentiva la investigación y la difusión de la cultura tributaria y; el tercero consiste en “...equipos de jóvenes quienes va avanzando por etapa clasificatorias hasta llegar a una gran final. Durante el certamen, los estudiantes responden preguntas sobre temas tributarios, despertándose el entusiasmo, la participación activa de los jóvenes...”<sup>237</sup>.

El alcance de las estrategias no para ahí, si no que de igual modo se trata de involucrar a los funcionarios públicos que integran la SUNAT ello por medio de: “...formación a través del curso virtual que lleva por título <<Educación Cívica en las Aulas>> que capacita al personal y lo dota de las herramientas para ofrecer e implementar programas de educación fiscal en las escuelas...”<sup>238</sup>

Por último y como se ha venido enfatizando en la descripción de los programas de educación tributaria de los diferentes países, éstas estrategias pueden ser difíciles de implementar debido a que los resultados no son palpables ni verificables de manera inmediata, sin embargo son herramientas útiles que motivan el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y que dejan ver una cara más amable de los servicios de administración de tributos, por lo cual es importante que las instituciones tanto financieras como hacendarias y educativas

---

<sup>236</sup> *Op. cit.* Vargas Verástegui, Carmen... p.97

<sup>237</sup> Instituto de Administración Tributaria y Aduanera, “Encuentros universitarios”, en <http://www.sunat.gob.pe/institucional/culturatributaria/programa/feuniversitario.html>, consultado el 22 de junio de 2017

<sup>238</sup> *Op. cit.* OECD/ FIIAPP (2015), “Fomentando la cultura tributaria...p.164

unan esfuerzos y consoliden estrategias que sean de utilidad para la ciudadanía y que no se corra el riesgo de que desaparezcan o disminuya su calidad con el paso de las administraciones y el tono político cambiante.

### 3. Análisis de derecho comparado de la educación fiscal en América Latina y España.

Una vez que conocemos los distintos programas de educación fiscal y una parte del funcionamiento de la estructura institucional y legislativa en los países con estrategias de cultura tributaria más desarrollados de América latina y España, es pertinente realizar un análisis a detalle de las ventajas y desventajas de los mismos así como identificar aquellas estrategias que innovan en esta materia.

Para entrar en contexto es pertinente señalar que existe una gran variedad de programas y métodos, como ya lo vimos, utilizados en la difusión de la educación fiscal, además de algunas similitudes en los sistemas legales y tributarios, así como en las tradiciones jurídicas y resaltar el hecho de que todos estos países pertenezcan a la familia Romano-Germánica; A continuación se realizara una micro comparación respecto de las leyes e instituciones encargadas de la administración tributaria de las diferentes naciones a tratar, así como de la educación fiscal y los métodos jurídicos y pedagógicos utilizados para el desarrollo de la misma en los ya estudiados países.

Respecto de las estrategias educativas, formales, no formales o informales implementadas de los programas de educación fiscal así como la inter-institucionalización y el impacto social tenemos que, México se ha enfocado más a implementar programas de educación informal y no formal, en los cuales se intenta coordinar la institución hacendaria por medio de la Sub-administración de Educación Tributaria y Civismo Fiscal, dependiente de la Administración General de Servicios al Contribuyente, a cargo del Servicio de Administración tributaria, con algunas pocas instancias educativas tanto públicas como privadas de educación básica como superior para tratar de introducir de algún modo estos temas en la currícula, teniendo con ello resultados efectivos en la transmisión de la educación fiscal en las instituciones en las que se han implementado acciones.



Acorde a lo antes mencionado, consideramos son resultados muy focales y no generalizados, que no logran llegar a un espectro social amplio, por lo que éste tipo de programas pueden considerarse costosos y de bajo impacto social en la ciudadanía mexicana en general; por lo tanto opinamos que es importante retomar los ejemplos que proporcionan los otros países de América Latina, ya que pueden servir para el desarrollo de proyectos; como la creación de páginas electrónicas, cursos, capacitación o diplomados en línea, la difusión de materiales descargables, videos informativos, juegos educativos, entre otras medidas. De ello se descarta el uso de redes sociales ya que en este sentido tanto las instituciones como los funcionarios participan activamente en la publicación de noticias y actualizaciones respecto de sus acciones y estrategias.

Otro punto criticable y comparable es que la cultura fiscal en el gobierno mexicano no se considera como política pública, ni como un objetivo estratégico o eje rector de las actividades desarrolladas por la Secretaría de Hacienda, ya que si bien se menciona en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 como línea de acción de la estrategia 4.1.2. Fortalecer los ingresos del sector público mediante "...Promover una nueva cultura contributiva respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes..."<sup>239</sup>, no se han realizado gestiones suficientes para que se considere la educación fiscal como uno de los pilares de la gestión tributaria. Ejemplos como el de Perú, Chile y El Salvador nos muestran las ventajas que proporciona este tipo de medidas.

Por otro lado, a pesar de que no se tiene ese tipo de compromiso, se debe destacar el esfuerzo que realizó el Servicio de Administración Tributaria mediante el Ejercicio de Participación Ciudadana 2016", donde: "...se congregaron 40 instituciones de distinta índole mismas que asumieron compromisos para promover la cultura tributaria en el ámbito de sus competencias..."<sup>240</sup> y además la constante colaboración que se da entre México y la Unión Europea por medio del programa EUROsocial.

---

<sup>239</sup> *Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018*, Poder Ejecutivo, Secretaría de Gobernación, México, 2013, p.131

<sup>240</sup> Servicio de Administración Tributaria, "Participación Ciudadana Ejercicio 2016", [http://www.sat.gob.mx/transparencia/participación\\_ciudadana/páginas/cultura\\_contributiva.aspx](http://www.sat.gob.mx/transparencia/participación_ciudadana/páginas/cultura_contributiva.aspx), consultado el 28 de septiembre de 2016

En lo que respecta a la estructura legal en materia de educación fiscal, cabe mencionar que México cuenta con las normativas suficientes para implementar un programa de educación fiscal efectivo, además de que cuenta ya con convenios y el apoyo de instituciones educativas que respaldan las actividades en la materia, la única limitante es que no se le da la importancia ni el apoyo económico que amerita por parte del gobierno federal, ya que como lo expusimos anteriormente no se considera un eje rector del servicio a los contribuyentes ni una prioridad para la Secretaría de hacienda.

Sin embargo a pesar de que no se asignan los recursos suficientes, ello no impide que se promuevan más convenios con universidades públicas y privadas para aumentar la creación de Núcleos de Apoyo Fiscal y así aumentar el impacto de ésta estrategia para llegar a todos los estados de la república tal como se trata de implementar en Brasil, Argentina y Chile.

En ese mismo orden de ideas la Sub-administración de Educación Tributaria en 2017 se encuentra realizando grandes esfuerzos para proyectar el civismo fiscal y la cultura tributaria dentro de sus capacidades y recursos, retomando de forma piloto en el centro del país programas ya probados en Argentina, Chile, Costa Rica y Perú, mismos que llevan por nombre: “Jornada Universitaria de Cultura Contributiva”<sup>241</sup>; “niños a bordo”<sup>242</sup>; y “Puertas abiertas”<sup>243</sup>; estrategias en las que se logra la visita de funcionarios capacitadores a instituciones de distintos niveles académicos y viceversa.

En España, por otro lado, se apuesta por un tipo de educación no formal que se lleva a cabo mediante visitas y actividades extraescolares, en las que se invita a instituciones educativas a conocer y difundir el tema de la educación tributaria de una manera atractiva, amena y no obligatoria, aunque ello conlleve a tener menos efectividad a corto plazo.

---

<sup>241</sup>Véase: Jornadas universitarias de Cultura Contributiva, en <https://twitter.com/JornadaUnivCC>, consultado el 23 de Junio de 2017

<sup>242</sup> Véase: Niños a bordo mx, en <https://twitter.com/ninosabordomx>, consultado el 23 de Junio de 2017

<sup>243</sup> Véase: Puertas abiertas, en <https://twitter.com/ptasabiertasmx>, consultado el 23 de Junio de 2017

Sin embargo, gracias al desarrollo de recursos electrónicos, materiales didácticos y a la promoción mediante medios masivos de comunicación es que se alcanza un rango amplio de impacto en la sociedad española. De igual modo se da la inter-institucionalización de los programas por medio de las colaboraciones que se tienen con la Administración Educativa y el Instituto de Estudios Fiscales. Sí bien el tema no es una prioridad estratégica a desarrollar por parte de los órganos hacendarios españoles, destaca por su permanencia y su proyección a largo plazo.

En lo que respecta a Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, El Salvador, Guatemala y Perú, todos estos países mantienen estrategias similares ya que cuentan con el apoyo internacional de la Unión Europea mediante el programa EUROsociAL y su línea de acción “Fortalecimiento de los programas de Educación Fiscal”<sup>244</sup>, además de que entre éstas mismas naciones se han apoyado y compartido estrategias, materiales lúdicos y proyectos de educación fiscal informal, no formal e incluso materiales que con sus respectivas adecuaciones pueden servir para incluirse en la educación formal, por lo que sobra afirmar que se logra implementar por parte de sus administraciones tributarias una gran variedad de programas aplicables.

Concerniente a la inter-institucionalidad, es de destacarse que en los anteriormente mencionados países de América Latina, los órganos o ministerios, hacendarios y educativos, incluyendo a las universidades, celebran convenios y realizan acuerdos que en conjunto impulsan el desarrollo de la política de interés público que representa la cultura tributaria, puesto que éste tema permea tanto en sus sistemas tributarios que es considerado en la mayoría un pilar o acción estratégica de las tareas hacendarias y educativas.

Respecto de lo antes mencionado, el sustento jurídico de estos países descansa en convenios celebrados inter institucionalmente y en los decretos expedidos por los ministerios de educación, finanzas y hacienda, así como en los

---

<sup>244</sup> EUROsociAL, “Línea de acción; Fortalecimiento de los programas de educación fiscal” [http://www.sia.eurosoci-al-ii.eu/files/docs/educacion\\_fiscal.pdf](http://www.sia.eurosoci-al-ii.eu/files/docs/educacion_fiscal.pdf), consultado el 22 de junio de 2017

planes de desarrollo de cada gobierno entrante, esto es debido a que la educación fiscal se ha podido consolidar como una institución que otorga un servicio importante a la ciudadanía y se le concede el reconocimiento de eje rector de las actividades de la administración tributaria en aquellos países.

Lo anterior es algo que México necesita para poder consolidar este tipo de servicios como lo que son realmente, una actividad rectora e indispensable para el eficaz funcionamiento de su sistema tributario, pues debe entenderse por todos lo que dice la frase que se le atribuye al juez O. Wendell Holmes: “los impuestos son el precio que pagamos por tener una sociedad civilizada.”

## B. Análisis de las recomendaciones de organismos internacionales

A continuación se sistematizan algunas de las recomendaciones que distintas organizaciones internacionales realizan, a partir de sus estudios, mediciones y experiencias en foros tanto diplomáticos como de las administraciones tributarias sobre la importancia de la educación fiscal, su definición y estrategias que recomiendan aplicar para el correcto desarrollo de la misma.

### 1. Recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

La OCDE es una de las organizaciones internacionales que más aportes hace en el tema de la educación fiscal y la cultura tributaria; “...Fundada en 1961,...agrupa a 35 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo....”<sup>245</sup>, las aportaciones de ésta organización son muy variadas pero consisten básicamente en proporcionar a los países miembros un espacio donde puedan trabajar en la búsqueda de soluciones comunes, sobre todo tipo de temas. En lo particular para América Latina y el Caribe en la actualidad se enfoca en

---

<sup>245</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “¿Qué es la OCDE?”, en <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>, consultado el 23 de junio de 2017.

“...apoyar a la región en el avance de su agenda de reformas en tres prioridades claves: aumentar la productividad, promover la inclusión social y fortalecer las instituciones de gobernanza...”<sup>246</sup>, para ello ésta organización proporciona estudios cuantitativos y cualitativos confiables, análisis especializados, organiza foros y facilita la comunicación entre naciones. En lo que respecta al tema de la educación fiscal la opinión de la OCDE es muy particular:

...no es una mera estrategia para recaudar más dinero, ni se centra exclusivamente en explicar porqué han de pagarse los impuestos. Simple y llanamente intenta fortalecer actitudes de compromiso con el bien e interés general enfatizando el valor social del impuesto y su nexos con el gasto público, haciendo hincapié en el uso y destino del dinero público y subrayando los efectos perniciosos y devastadores del fraude fiscal y la corrupción para un país y sus ciudadanos...el cumplimiento fiscal camina de la mano del concepto de ciudadanía y...responsabilidad colectiva...<sup>247</sup>

Ésta organización también proporciona datos sobre la efectividad de la promoción de una cultura fiscal ya que: “...el estudio conjunto de la OCDE y el PFI (Pacto Fiscal Internacional)...titulado *Tax and Development: Aid Modalities for Strengthening tax Systems*(OCDE 2013), señala que las campañas de Educación Cívico- Tributaria pueden revelarse una forma eficaz y eficiente de generar confianza y aumentar la participación pública.”<sup>248</sup>, además del antes mencionado estudio, proporciona de manera gratuita documentos como el que se cita a continuación en lo que respecta al tema de educación tributaria formal:

...se precisan programas de Educación Cívico-Tributaria que pongan el punto de mira en...la toma de conciencia y sensibilización pública sobre la nueva normativa tributaria, los mecanismos de atención y respuesta a las consultas de los usuarios, la simplificación de los procedimientos para

---

<sup>246</sup> OCDE, “OCDE América Latina y el Caribe; Programa Regional”, en <http://www.oecd.org/latin-america/OECD-LAC-Regional-Programme-Information-Note-SP.pdf>, consultado el 23 de junio de 2017.

<sup>247</sup> *Op. cit.* OECD/FIAPP, 2015, “Fomentando la cultura tributaria...p.13

<sup>248</sup> *Ídem*

facilitar la vida de los contribuyentes o la explicación de los riesgos de la economía sumergida...<sup>249</sup>

De acuerdo con lo que se viene analizando es que en el mismo documento a OCDE lista lo que considera propuestas claves para el éxito de una estrategia de educación tributaria, mismos que se citaran de manera resumida a continuación:

...Estrechar lazos de cooperación...el éxito de los programas de Educación Cívico-Tributaria reside en la existencia de lazos de cooperación, respaldados por un compromiso político de alto nivel. Toda relación de cooperación firme, ya sea nacional, regional e incluso internacional, puede garantizar la sostenibilidad y posibilita el cambio cultural a largo plazo...; Campeones fiscales...La participación y el compromiso político de alto nivel representan otro factor clave en numerosas iniciativas...personajes famosos pueden ayudar igualmente a transmitir mensajes a un público potencialmente escéptico...Aprendizaje sin fronteras...Las organizaciones regionales pueden constituirse en foros de intercambio de conocimientos sobre Educación Cívico-Tributaria...<sup>250</sup>

Como podemos notar de lo antes citado, éstas recomendaciones son en parte reflejo de la experiencia misma que ésta organización ha podido recopilar no solo de la los casos de América Latina, sino también de algunos países europeos y africanos y su efectividad si bien es difícil de medirse, cobra relevancia al ser estrategias que se retoman por aquellos países que solicitan apoyo para rescatar sus sistemas tributarios, consideramos que estos puntos y recomendaciones representan propuestas validas debido a su respaldo verídico y su probada efectividad.

## 2. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

El CIAT, es “un organismo internacional público, sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de

---

<sup>249</sup> *Ibidem*...p.14

<sup>250</sup> *Ibidem*...pp. 21-26

las administraciones tributarias. Desde su creación en 1967 y hasta el momento, el CIAT agrupa a 40 países miembros y países miembros asociados...”<sup>251</sup>, este organismo a diferencia de la OCDE se especializa en asistir a las administraciones tributarias y provee de cursos virtuales como el que se denominare en 2012 “Curso de Ética Tributaria y Ciudadanía Fiscal” cuyo objetivo era “...desarrollar las capacidades para la elaboración de propuestas, herramientas y normativas que faciliten la promoción de la ética pública, para lo que primero se deberá comprender los criterios y principios básicos que la regulan.”<sup>252</sup>

Conforme a lo anterior, es que éste organismo, en materia de educación fiscal, se dirige de una forma más directa al aspecto técnico de la administración tributaria, refiriéndose en sus documentos al administrador en jefe del órgano hacendario, o a funcionarios de mando medio y superior, que a la población en general puesto que el mensaje es institucional e internacional. Ahora bien, respecto a ese carácter de país miembro que tiene México con ésta institución hemos percatado lo que se cita a continuación:

...en 2008 el CIAT bajo los auspicios nuevamente de la CRA de Canadá, estableció un Comité Permanente sobre Ética (el Comité de aquí en adelante), con la participación de la Secretaría Ejecutiva del CIAT y de países como Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, España, Francia, Kenia, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Republica Dominicana, y Suecia, con la finalidad de conseguir un foro permanente de intercambio de experiencias en esta materia que pudiera nutrirse con las aportaciones de países miembros y no miembros del CIAT... El Comité ha centrado sus tareas en el desarrollo de documentos estratégicos de carácter ejecutivo orientado a los directivos y gerentes de las AATT en los que, de manera sistemática, se abordan cuestiones cruciales para la toma de decisiones relacionadas con asuntos de ética e integridad: valores,

---

<sup>251</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “Quiénes somos”, en <https://www.ciat.org/quienes-somos/>, consultado el 23 de junio de 2017.

<sup>252</sup> Porporatto, Pablo, “Breve entrevista a la Directora de Estudios y Capacitación: Doña María Raquel Ayala”, en Agencia Tributaria España, *Boletín foro fiscal iberoamericano*, núm. 13., 2º Semestre, España, 2011, p.46

capacitación en ética para directivos, conflictos de interés, gestión del riesgo, redes sociales y ética, etc. Estos documentos son publicados en la página web del CIAT y constituyen el fiel reflejo de las tareas realizadas por el CIAT en un ámbito de permanente preocupación en las AATT de la región...<sup>253</sup>

Éste órgano además cuenta con una extensa recopilación de ponencias y foros en esta materia, así como en otras relacionadas al área de la administración fiscal, creemos que representa una herramienta imprescindible al momento en que se planee realizar un proyecto gubernamental enfocado a la educación fiscal y la cultura tributaria pues abordan los temas de ciudadanía y ética de una manera muy clara y directa.

El antes mencionado autor agrega que: "...En el campo de la ética su principal dificultad no radica en la formación ni en la divulgación, el tema sustancial es la interiorización de valores en la persona, desarrollarla como competencia pero vivirla desde los hábitos hasta consolidarse en la cultura de los individuos y en un mejor escenario, en la cultura de su organización..."<sup>254</sup>

La anterior apreciación es correcta, pues el principal reto como se mencionó en el capítulo anterior de ésta investigación es que se interiorice una conducta ética, tanto por el contribuyente como por el servidor público, no solo en el ámbito de lo fiscal si no en todas las áreas de la administración pública.

### 3. Cooperación de la Unión Europea (EUROsociAL II)

Este es un programa internacional a cargo de la Comisión Europea para la cooperación entre Europa y América Latina, que se encuentra en este momento en su segunda fase, es producto de un esfuerzo de la unión europea por generar estrategias de cohesión social en América Latina que funciona "...a través

---

<sup>253</sup> Cremades, Luis y Juárez , Alejandro "Capítulo 10. PROFESIONALIZACIÓN Y ÉTICA", *CIAT: CINCUENTA AÑOS EN EL QUEHACER TRIBUTARIO DE AMÉRICA LATINA*, CIAT, Panamá, 2017,p.161

<sup>254</sup> *Idem*



del aprendizaje entre pares y el intercambio de experiencias entre instituciones homólogas de ambas regiones...<sup>255</sup>

Cuenta con un portal de internet que reúne una biblioteca virtual de evidencias y documentos relacionados a la educación fiscal y la difusión de la cultura contributiva llamado Red de Educación fiscal misma que tiene como objetivos:

...Destacar la importancia de la educación fiscal como política pública para lograr sociedades más prósperas y cohesionadas; Fomentar el intercambio de experiencias para fortalecer las iniciativas de educación fiscal a través del aprendizaje entre pares; Sensibilizar a las instituciones públicas, privadas, de la sociedad civil y la población en general sobre la importancia de la educación fiscal como vehículo para generar una mayor reciprocidad entre el Estado y los ciudadanos; Establecer canales y herramientas de diálogo y cooperación que permitan sistematizar y difundir conocimiento beneficiándose de las nuevas tecnologías y de las comunidades 2.0., y generando una retroalimentación constante...<sup>256</sup>

Esta organización en comento funciona como una plataforma para las administraciones tributarias que buscan apoyo interinstitucional y contactarse con otras administraciones que tengan experiencia en temas de fiscalidad, ética tributaria, educación fiscal y a su vez obtener apoyo económico o a través del auxilio en la adaptación de materiales didácticos para la implementación de los mismos en su país. Ha servido de impulso para desarrollar "...herramientas de evaluación y monitoreo; adaptación regional de videojuegos de educación fiscal...adaptación de series de TV...; Institucionalización de la Red de Educación Fiscal UE-AL; Manual de estandarización de la creación de NAF...<sup>257</sup>

---

<sup>255</sup> EurosociAL, "El programa", en <http://eurosociAL-ii.eu/es/pagina/el-programa>, consultado el 23 de junio de 2017

<sup>256</sup> Rivillas, Borja Díaz, "La red euro-latinoamericana de Educación Fiscal: unidos por una nueva cultura tributaria", en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015, p.14

<sup>257</sup> *Op. cit.* EUROsociAL, "Línea de acción; Fortalecimiento de ...

EUROsociAL, trabaja en coordinación con las administraciones tributarias de América Latina, España, y se auxilia de los datos proporcionados por organizaciones como OCDE, CIAT, Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas, El instituto de Estudios fiscales, entre otros.

C. Recomendaciones político jurídicas para la eficaz impartición de educación tributaria en México.

Una vez que hemos conocido la realidad de otras naciones, así como los criterios de los organismos internacionales que monitorean y evalúan el desempeño de los programas de carácter financiero, fiscal y educativo, es que tenemos la oportunidad de proponer algunas medidas que consideramos son rescatables de lo antes mencionado o señalar aquellas que son insuficientes o nulas en el sistema tributario mexicano.

Creemos que las propuestas que a continuación se exponen servirán de referente para posteriores proyectos o que pueden ser retomados para su desarrollo o discusión y que la información que hasta el momento se ha proporcionado servirá como respaldo para sostener tanto las afirmaciones como las proposiciones que en los siguientes puntos se describen.

#### 1. Capacitación en los órganos autónomos de arbitraje y transparencia.

Si bien es cierto que las recientes reformas en materia de transparencia y rendición de cuentas, así como, la creación del Sistema Nacional Anticorrupción y el Sistema Nacional de Fiscalización, son un gran aporte al combate del fraude con recursos públicos y los delitos administrativos, pues sancionan y a su vez exhiben la malas praxis de algunos funcionarios de las administraciones públicas.

Consideramos que es de suma importancia que se enfatice también, no solo en sancionar, si no en el prevenir este tipo de conductas, ello mediante la implementación de códigos de ética, cursos de capacitación en materia de cultura cívica y fiscal a funcionarios públicos, así como actividades donde se pueda involucrar de una forma más personal a los funcionarios públicos con la ciudadanía, como visitas a escuelas y la realización de foros o consultas

ciudadanas en las administraciones tributarias locales o capacitación en jornadas universitarias, tal como se hace en países como Argentina, Chile, Costa Rica, El Salvador, España y Perú.

Lo antes mencionado, se propone con el objeto de crear un perfil de servidor público y de ciudadano ambos conscientes del importante papel que desempeñan, tanto al administrar la información del contribuyente como al cumplir con las obligaciones fiscales, generando conciencia de que al cumplir con nuestros valores y deberes cívicos en cualquier ámbito, estamos haciendo un gran aporte al desarrollo sustentable y responsable de nuestro país.

## 2. El federalismo fiscal como vía para programas de cultura tributaria

Es importante que los programas de educación tributaria lleguen a todos los estados y municipios, por lo cual es de vital importancia contar con recursos suficientes para ello y el que se garantice su correcta aplicación; ello solo puede ser posible mediante lazos institucionales fuertes entre las organizaciones de los distintos niveles administrativos y con coordinación federalizada; sin olvidar que todo ello debe ir enfocado en crear un interés generalizado en la sociedad por recibir este tipo de capacitación, contemplando para ello las características económicas, sociales y culturales de cada una de las comunidades que habitan nuestro país.

Sabemos que no todos los estados y municipios tienen el mismo nivel de desarrollo económico; que existen diversos factores que dificultan la accesibilidad de algunos programas propuestos por el Servicio de Administración Tributaria o de los organismos internacionales; y que una sola región puede ser multicultural y que ello incluye una variedad amplia de dialectos y costumbres.

Es por lo anterior que consideramos que es esencial echar mano de las herramientas organizacionales con las que cuenta nuestro país, nos referimos al federalismo fiscal, mediante éste es posible proporcionar alternativas accesibles y adecuadas a las circunstancias de cada comunidad. Esto es focalizar las zonas que necesitan de mayor apoyo, tanto en infraestructura, como en adaptación

cultural de los materiales educativos, para con ello etiquetar los recursos necesarios para el desarrollo de los materiales necesarios que promuevan el civismo fiscal y sobre todo el respeto por los bienes, servicios y los recursos fiscales tanto por autoridades como por la comunidad.

### 3. Simplificación e inclusión en el sistema tributario y sus herramientas

Uno de los principios de las contribuciones que el impuesto debe ser pagado de la forma más simple y cómoda posible, mismo que solo se logrará si el contribuyente tiene el conocimiento y está consciente del por qué, cómo y a quien es que está pagando. Es por ello que es de vital importancia que las herramientas fiscales sean simples y al mismo tiempo asequibles a todo tipo de contribuyente.

En México, en ésta última administración se vio un cambio muy grande en la forma de interactuar con los servicios de administración tributaria, creando para ello sitios web en los cuales de manera automatizada se pueden realizar tanto el cálculo, como el cobro y hasta la notificación de faltas administrativas o fiscales, posibilitando también la autodeterminación.

Pero, a pesar de lo anterior, consideramos que vale la pena destacar la necesidad de que se consoliden y difundan, a través de los medios masivos de comunicación protocolos de conducta que promuevan un trato digno, amable y pacifico, tanto de parte de los servidores públicos como de los ciudadanos al momento de presentarse a realizar algún tipo de aclaración o solicitar servicios al departamento de servicios al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria en México.

Y además se prevenga la desproporcionalidad y falta de equidad en el cobro de impuestos, respecto a la de capacidad contributiva de los sujetos pasivos al momento en el que se les hace el cobro, para que se respete el derecho al mínimo vital protegido por el principio constitucional de dignidad humana. Es importante considerar que los contribuyentes de clase media, son los que forman la base más grande de contribuyentes y el cobro excesivo de impuestos a éste sector lo desgasta, confisca su utilidad y promueve la evasión fiscal.

No es una estrategia eficaz que se extienda consecutivamente el cobro nulo de impuestos al régimen de incorporación fiscal, ni que se exente o deduzcan grandes montos a empresas nacionales o incluso de talla internacional e incluso a los servidores públicos con salarios por demás onerosos en nuestro país.

#### 4. La educación tributaria como política de interés público

Para lograr un verdadero avance en la concientización de la población necesariamente se requiere educación en valores y ética profesional y tributaria, en más de una generación. Los esfuerzos en este tópico tienen que ser constantes, bien administrados y realizados de forma permanente, pues los resultados suelen verse a mediano y largo plazo, pero una vez implementados, pueden convertirse en un cambio permanente.

Este tipo de estrategias pueden verse afectadas por los cambios políticos y administrativos puesto que se generan modificaciones a la organización; desde el personal de las secretarías, hasta la estructura general de la misma, y sobre todo en lo que respecta a las partidas presupuestarias, según el enfoque metodológico de los planes nacionales de desarrollo de cada gobierno.

Es por ello que es necesario que se consoliden los temas de la educación tributaria y el civismo fiscal como una política de interés público, tal como lo han hecho Perú, Chile y El Salvador, para poder hacer de este tema una prioridad y de las estrategias más importantes de la secretaría de hacienda, aparte de la recaudación y administración de las contribuciones, para así acuñar una herramienta de impacto real en la sociedad mexicana.

#### 5. Ejercicio responsable del gasto público y conciencia civil de los bienes y servicios públicos

Una de las principales críticas que se hace a la clase política en México es la mala administración y desvío de los fondos que le son asignados a las administraciones ya sean federales, estatales o municipales; esperamos y deseamos que con las reformas mencionadas en la propuesta A. de ésta investigación se logre cambiar ese panorama; pero sabemos que en la realidad es

un problema de cultura cívica que solamente por medio de la vigilia constante, desaprobación total, exigencia social y sobre todo educación cívica de las actuales y próximas generaciones podrá aminorar.

Un aspecto del conocer el sistema tributario es el apreciar los frutos de la contribución, para lo cual el Estado debe asegurarse de proporcionar bienes y servicios de la calidad equivalente a lo que se está percibiendo por parte del contribuyente y por otro lado los ciudadanos deben reconocer el valor de todos los bienes de dominio público, conservarlos en buen estado para lograr un uso sustentable y exigir que se otorgue un bien o servicio de calidad en relación proporcional a los recursos disponibles del erario público.

6. Iniciativa universitaria para la instrucción y desarrollo de herramientas enfocadas en la promoción de la cultura tributaria y el civismo fiscal.

Por último, es necesario que el cambio de mentalidad no solo surja como una política propuesta o impuesta por el gobierno a cargo, se necesita también de iniciativas que busquen generar cambios de verdadero impacto en la conciencia social; por ello es que consideramos se debe aprovechar el espacio de conocimiento y estudio que proporciona la comunidad universitaria para promover, con la autonomía que enviste a estas instituciones, proyectos, convenios o acciones tendientes a promover la conciencia civil, cultura fiscal y educación tributaria.

Es con lo anterior que proponemos la creación de un espacio denominado laboratorio universitario de órganos ciudadanos de control, difusión y vigilancia de las normas y políticas fiscales y presupuestarias, mismas que en forma de sesiones o comunicados difundidos en publicaciones, logren convocar tanto a la comunidad universitaria como a la sociedad en general para expresar y estudiar la opinión de los doctores universitarios y expertos en la materia fiscal o contable para analizar y cuestionar las normas y políticas tributarias más novedosas, con el objeto de promover la cultura fiscal y la vigilancia ciudadana de éstos temas.

Aunado a lo anterior, si bien es cierto que en México “...Al día de hoy se cuenta con 86 Núcleos de Apoyo Fiscal instalados que operan en diferentes universidades distribuidos en 27 entidades federativas, siendo el Estado de México el lugar donde se concentra el mayor número de módulos de atención de este tipo con 16...”<sup>258</sup>, también es cierto que ésta propuesta debería ser un proyecto difundido y proyectado a tener presencia en todas las universidades que deseen adherirse al mismo, para con ello abarcar la mayor cantidad de entidades federativas posibles.

Las universidades por su parte deben mostrar interés en estas actividades dado la importancia que tiene para la capacitación de sus propios estudiantes, ya que la cultura tributaria y la educación fiscal son temas básicos que todo profesionista debe conocer, puesto que incluso antes de concluir sus estudios muchos ya tienen una interacción directa con el fisco y aprenden a base de prueba y error o pagando asesoría.

En este aspecto, las universidades están perdiendo un importante campo de acción, mediante el cual podrían establecer una mejor relación con sus comunidades y aprovechar para mejorar el dominio de sus alumnos en el tema en cuestión y con ello ampliar la capacidad crítica de la sociedad sobre los cambios económicos y fiscales que modifican la realidad de los mexicanos a través de los tiempos.

---

<sup>258</sup> Servicio de Administración Tributaria, “Detalle Movil; comunicado de prensa”, [http://www.sat.gob.mx/m/Paginas/DetalleMovil.aspx?urlitem=%2Fsala\\_prensa%2Fcomunicados\\_nacionales%2FPaginas%2Fcom2015\\_120.aspx#](http://www.sat.gob.mx/m/Paginas/DetalleMovil.aspx?urlitem=%2Fsala_prensa%2Fcomunicados_nacionales%2FPaginas%2Fcom2015_120.aspx#), consultado el 22 de junio de 2017

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- Se confirma de la información recabada que la carencia de civismo fiscal, influye en la conciencia individual en detrimento de la legitimidad moral de la norma, situación que se convierte en obstáculo para la realización eficaz y efectiva de la recaudación y gasto de las contribuciones, constituyéndose en algunos casos en elemento de justificación para la práctica de la evasión y el fraude fiscal.

SEGUNDA.- La dispersión de las normas en el sistema tributario mexicano, hacen difícil la consulta y la administración sin orientación profesional, la difusión e instrucción de las actualizaciones de la norma fiscal corresponde tanto al Servicio de Administración Tributaria, en lo que respecta a sus funcionarios y a los contribuyentes en general, pero de éstos últimos la responsabilidad recae principalmente en la Procuraduría de Defensa del Contribuyente, misma que requiere de mayores recursos y apoyo para la difusión de sus servicios no solo de defensa, sino principalmente de educación, por lo que se necesita encausar la política fiscal y presupuestaria a impulsar esas actividades.

TERCERO.- Se cuenta con convenios y respaldo de instituciones en el marco internacional (EUROSOCIAL, CIAT, OCDE) que pueden proporcionar apoyo e información, para realizar programas adecuados para la promoción de la educación tributaria en México.

CUARTA.- México cuenta con herramientas jurídicas e instituciones de alta especialización y prestigio tanto públicas como privadas que pueden coadyuvar eficazmente para desarrollar estrategias, programas y propuestas normativas y de políticas fiscales y presupuestales direccionadas a mejorar la prevención del fraude y evasión fiscal, por medio de la difusión de la cultura cívica tributaria.



## PROPUESTAS

PRIMERA.- En concordancia con lo estipulado en el Artículo 3 constitucional fracción II. Incisos a y c; adicionar en la Ley General de educación en su artículo 7°, una fracción, VI Ter, cuyo contenido sea el siguiente:

VI Ter. Fomentar y ejercer en coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio de su órgano desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria y éste a su vez con la Administración General de Servicios al Contribuyente, las acciones de los programas en materia de civismo fiscal, así como fomentar los valores y principios de la cultura contributiva.

SEGUNDA.- Adicionar en La ley orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su artículo 5° una nueva fracción, XV bis, cuyo contenido sea el siguiente:

XV bis. Ejercer en coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio de su órgano desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria y éste a su vez con la Administración General de Servicios al Contribuyente y la Secretaría de Educación Pública las acciones de los programas en materia de civismo fiscal, para garantizar el fomento de la educación fiscal en la población.

TERCERA. Promover en las universidades, sobre todo en las escuelas y facultades relacionadas con las ciencias sociales y con mayor énfasis en las carreras y posgrados de Derecho y ciencias jurídicas, ciencias políticas, contabilidad y administración se imparta una materia relativa a educación cívica tributaria, auxiliándose para ello del Servicio de Administración Tributaria, en lo específico de la Administración de Educación Contributiva y Civismo Fiscal, en la Administración General de Servicios al Contribuyente y en la Procuraduría de la Defensa del contribuyente.

## FUENTES CONSULTADAS

### BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ ALCALÁ MENDOZA, Alil Adriana, *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México*, Tesis de doctorado, UNAM, México, 2013.
- ANDRADE OSEGUERA, Miguel Á. y García Vargas, Ma. De Lourdes Elena, “Cultura Tributaria para una mayor recaudación fiscal”, *Memoria XVII Congreso internacional de contaduría administración e informática, ANFECA-FCyA, 3-5 Octubre*, UNAM México, 2012.
- ANKER, Christian y Camps, Juan Pablo, “Pago mis impuestos pero exijo transparencia”, *Boletín n°2 finanzas públicas*, FIIAPPP, España, 2015.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho fiscal*, Themis, vigésima y vigésima segunda edición, México, 2010.
- BARCELO, Rojas, Daniel A., *et al.*, *Percepciones sobre federalismo en México. Encuesta Nacional de Federalismo*, UNAM, México, 2015.
- CAMPS, Victoria, “El sentido del civismo”, *Barcelona: Metrópoli Mediterránea*, Los Monográficos, Número 6, España, 2005.
- CARBALLO PONCE, Evelyn Yanira, “Capítulo 8: La génesis del Programa de Educación Fiscal de El Salvador”, *Educación Fiscal y cohesión social*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.
- CÁRDENAS DÁVILA, et. al., “Las contribuciones participación de los jóvenes”, *Compilación Cultura contributiva en 12*, PRODECON, México, 2014.
- CARPIZO, Jorge, *La Constitución mexicana de 1917*, México, UNAM, 1982.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal I*, IURE editores, segunda edición, México, 2003.

- CENTRO DE ECONOMÍA APLICADA Y POLÍTICAS PÚBLICAS DEL ITAM,  
*Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión*,  
Instituto Tecnológico Autónomo de México, México, 2009.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales:  
mecanismos de conciliación*, segunda edición, Universidad Nacional  
Autónoma de México, México, 2006.
- PLANEACIÓN, PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTACIÓN, INSTITUTO DE  
INVESTIGACIONES JURÍDICAS, UNAM, México, 2003.
- CREMADES, Luis y Juárez, Alejandro “Capítulo 10. Profesionalización y ética”, en  
*CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina*, CIAT,  
Panamá, 2017.
- CRUZ COVARRUBIAS, Armando Enrique, “El diseño constitucional del reparto del  
poder tributario en México”, en García Peña, José Heriberto, Godínez  
Méndez, Wendy A. (Coord.), *Derecho económico y comercio exterior*,  
México, UNAM, 2015.
- COELHO PASIN, Joao Bosco, *Derecho tributario y ética*, Heliasta, Argentina,  
2010.
- Joao Bosco, “Cultura contributiva en Brasil: la dialéctica entre el “contrato  
social” y la “realidad socioeconómica”, ¿una cuestión moral?”, en Santos  
Flores, Irsael, *et. al.*, *Cultura contributiva en América Latina*, PRODECON,  
México, 2015
- CORTINA GUTIERRES, Alfonso, *Ciencia financiera y derecho tributario*, Colección  
de estudios jurídicos, vol 1., Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981.
- D’ORS, Álvaro, *Nueva introducción al estudio del derecho*, Cívitas, España, 1999.
- DELGADO LOBO, Ma. Luisa, Cuartero Paramio, Marta Fernández, et. al.,  
*Educación Fiscal en España*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2005.

- DIEZ MORODO, Valentín, *La corrupción en México: transamos y no avanzamos*, México, Instituto Mexicano para la Competitividad, 2015.
- DORANTES CHÁVEZ, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica E., *Derecho Fiscal*, Grupo editorial Patria, México, 2014.
- GARCÍA, Adrian, *ISR e IVA: Evoluciones históricas*, Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, México, 2016.
- GARCÍA BECERRIL, Ana Rubí, *La importancia de la intervención de la Cámara de Diputados para la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, Universidad de las Américas Puebla, México, 2004.
- HAUSMAN, Daniel M. y McPherson, Michael, *El análisis económico y la filosofía moral*, Mauricio Luis Grobet Vallarta (trad.), CFE,CIDE, México, 2007.
- HUERTA GONZÁLEZ, Arturo, *Memoria foro internacional sobre presupuesto base cero*, Contreras López, Pedro Ángel (Coord.), Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, México, 2015.
- INDETEC, *Glosario de Términos para el proceso, programación, presupuesto y evaluación en la administración pública*, México, 2005.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Seminario internacional sobre Educación cívico-tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Argentina, 2007.
- LATAPÍ, Ramírez Mariano, *La Realidad de los Impuestos en México, 30 Años de Perversión Fiscal*, Editorial Sicac, México, 1998.
- LAURE, Maurice, *Tratado de Política Fiscal*, García-Margallo Rianza, Manuel (trad.), Editorial de Derecho Financiero, España, 1960.
- LÓPEZ GUERRERO, Luis García, *Derechos de los contribuyentes*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2002.
- MARGAIN Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, Editorial universitaria potosina, México, 1980

- MAYER SERRA, Carlos Elizondo, *Con dinero y sin dinero...nuestro, precario e injusto sistema fiscal*, Debate, México, 2012
- MENDEZ MORALES, José Silvestre, *Problemas económicos de México*, McGraw-Hill, Sexta edición, México, 2008.
- MIALARET, G., *Introduction à la Pédagogie*, Press Universitaires de France, 1964.
- MOBILIA, María Fernanda, “Educación Tributaria: ¿Qué hacemos y cómo lo hacemos?”, Administración Tributaria Argentina, *Educación Tributaria*, Administración federal de ingresos públicos, Argentina, 2015.
- MORA BELTRÁN, Jorge Armando, *Ley de Coordinación Fiscal comentada*, centro de producción editorial, Grupo parlamentario del PRD en la LIX Legislatura de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, México, 2004.
- NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, ministerio de economía y hacienda, Gutiérrez Andrés Luis (trad.), 2° edición, España, 1994.
- OECD/ The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP), *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo*, OECD Publishing, Francia, 2015.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, “El fundamento deontológico del impuesto, de la ley fiscal y de la obligación tributaria (Un problema de metodología multidisciplinar entre la Ética y el Derecho Natural, el Derecho Tributario y la ciencia de la hacienda)”, Herrera Molina, Pedro M. et. Al. (Coord.), *I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” Sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho Financiero y tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2002.
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario-Parte General*, 17 ed., Editorial Thomson –Civitas, España, 2007.

- RIKER, William H., “*Federalism*”, *Handbook of Political Science*, Fred Greenstein y Nelson Polsby cords, USA, Vol.5., 1975,
- RODRÍGUEZ VALDEZ, Julio César, “Las convenciones nacionales fiscales; avances y retrocesos del federalismo fiscal mexicano”, Camargo González, Ismael (Coord.), *Grandes temas del federalismo fiscal*, Flores editor y distribuidor, México, 2013
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Curso de Derecho Financiero Español*, 16a. ed., Ediciones Jurídicas S.A., España, 1994.
- Hacienda y Derecho, Estudio de Derecho Financiero*, Vol II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- Teoría de la educación tributaria*, Universidad de Madrid, España, 1967
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, Editorial Porrúa, sexta edición, México, 2008.
- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Formación tributaria*, segunda edición, México, 2007.
- SERNA DE LA GARZA, José María, *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2004.
- SCHMÖLERS, Günter, *Lo irracional en la Hacienda Pública, en Problemas de la psicología financiera*, José María Martín Oviedo (trad.), Derecho financiero, España, 1965.
- SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA, “Capítulo 7: El Programa Permanente de Cultura Tributaria de Guatemala”, en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (coords.), *Educación Fiscal y cohesión social*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

TÉPACH MARCIAL, Reyes, *Las Convenciones Nacionales Fiscales y hacendaria de 1925, 1933, 1947 y 2004*, Servicio de Investigación y análisis división de economía y comercio, Cámara de diputados, México, 2004.

TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, Herrera Molina, Pedro M. (trad.), Marcial Pons, España, 2002.

VALLS ESPONDA, Guillermo, "Cultura Contributiva en México", en *Cultura Contributiva en América Latina*, Procuraduría de la defensa del contribuyente, México, 2014.

VARGAS VERÁSTEGUI, Carmen, "Capítulo 5: El Programa de Cultura Tributaria de Perú", en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles ( coords.), *Educación Fiscal y cohesión social*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal*, Oxford, México, 2010.

ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *El sistema tributario en México*, Editorial Porrúa, México, 2005.

#### HEMEROGRAFÍA

ARNO NERLING, Marcelo, "La Universidad de Sao Paulo y la promoción de la educación fiscal para la cohesión social", en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015.

ARROYO GRANT, María Georgina et.al., "La concientización fiscal de los contribuyentes, como base para formar la cultura tributaria en México", *Ciencia Administrativa*, México, año 2014, No. 2, julio-diciembre de 2014.

AVILA DORANTES, Jose Antonio, Caamal Cauich, Ignacio y Martinez Luis, David, "La política fiscal y el crecimiento económico en México", Universidad Autónoma de Chapingo, Revista Textual, Número 57, enero-junio, México, 2011.

- BRIZIO ROFRÍGUEZ, Guillermo, “Combate a la corrupción áreas y temas críticos”, *Control Gubernamental*, núm. 6, enero-junio, México, 1995.
- CALVA GARCÍA, José Francisco, “Estrategias del SAT para fiscalizar más a los contribuyentes”, en *Puntos finos*, Thomson Reuters, Septiembre, México, 2014.
- CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, “Revista Finanzas Públicas”, Camara de diputados, numero 13, volumen 5, México, 2013.
- “Revista Finanzas Públicas”, Cámara de diputados, numero 17, volumen 6, México, 2014.
- CHINCHILLA SANDÍ, Carlos, “El abogado ante la moral la ética y la deontología jurídica”, en *Revista de Ciencias Jurídicas*, N° 109, enero-abril, España, 2006.
- CHEN-RODRÍGUEZ, Julia, *et al.*, “Un acercamiento a la educación jurídica y la cultura tributaria en docentes en formación”, en *Revista electrónica trimestral de la Universidad de Ciencias Pedagógicas “José de la Luz y Caballero”*, Cuba, Año XIII, No. 4, Oct.- Dic, II Época, 2014.
- ESTÉVEZ, Alejandro M. y ESPER, Susana C., “ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria”, *Revista SaberEs*, N°1, Argentina, 2009.
- LARA DORNATES, Rafael, “La recaudación tributaria en México”, en *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.*, núm. 23, México, 2009.
- MARTÍNEZ BONILLA, Jorge Luis, “Educación fiscal en El Salvador”, en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015.
- MINISTERIO DE HACIENDA DE COSTA RICA, “Costa Rica: la promoción de la ética como bandera”, en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015.



MIRANDA GONZÁLEZ, Sergio y Salgado Vega, Ma. del Carmen, “Cinco años del Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 y los logros en educación”, *Revista Economía actual*, julio septiembre, México, 2011.

NAVA BOLAÑOS, Isalia, “Implicaciones económicas de las remesas en la economía mexicana”, en Villarespe Reyes, Verónica (Coord.), *Boletín Momento Económico*, año 7, núm. 47, noviembre 2015- febrero 2016, México, 2016.

PORPORATTO, Pablo, “Breve entrevista a la Directora de Estudios y Capacitación: Doña María Raquel Ayala”, en Agencia Tributaria España, *Boletín foro fiscal iberoamericano*, núm. 13., 2º Semestre, España, 2011.

RIVILLAS, Borja Díaz, “La red euro-latinoamericana de Educación Fiscal: unidos por una nueva cultura tributaria”, en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015.

SANTAELLA, Julio A. “La viabilidad de la política fiscal: 2000-2025”, en *Una agenda para las Finanzas Públicas de México*, Arturo M. Fernández (Coord.), Gaceta de economía, Volumen especial, México, 2001.

SOLETO, Ignacio, “Balance de actuaciones”, en FIIAPPP, *Boletín n°2 finanzas públicas*, España, 2015.

UPEGUI MEJÍA, Juan Carlos, “Principios Constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México”, en *Revista de derecho fiscal*, Núm.5, Colombia, 2009.

## LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, México

Código Fiscal de la Federación, 1981, México

Decreto 254, Ministerio de Educación, Chile,  
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1005222>, consultado el 20 de junio de 2017.

Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014, México.

Decreto Ministerial Nº 413, 2002, Brasil, en <http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/Portaria-Interministerial-n%C2%BA-4133.pdf>, consultado el 18 de junio de 2017.

Disposición AFIP Nº 232/2012 Anexo B22, 2012, Argentina, en <https://www.boletinoficial.gob.ar/#!DetalleNormaBusquedaAvanzada/71485/20120625>, consultado el 15 de junio de 2017.

*Instituição Legal do PNEF, Ministro de estado da fazenda e o Ministro de estado da educação,* Brasil, <http://educacaofiscal.gov.br/pdf/Sistematizacao%20do%20Marco%20Legal%20PNEF%20estados.pdf>, consultado el 19 de junio de 2017.

Ley 25.233 de Ministerios, Artículo 13, (Boletín Oficial del 14.12.99), Reglamentada por el decreto 102, Argentina.

Ley de Coordinación Fiscal, 1978, México.

Ley de Firma Electrónica Avanzada, 2012, México.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1978, México.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2013, México.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, 1980, México.

Ley federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, 2006, México.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 1976, México.

Madrid Hurtado, Miguel de la Madrid, *Plan Nacional de Desarrollo 1983-1988*, Diario oficial de la Federación, México.

Plan estratégico institucional 2017-2019, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú, 2016, en

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/PEI-2017-2019.pdf>, consultado el 15 de junio de 2017.

Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, 2013, México.

Plan operativo anual 2017, Superintendencia de administración tributaria, en [portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc.../7531-plan-operativo-anual-sat-2017.html](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc.../7531-plan-operativo-anual-sat-2017.html), consultado el 21 de junio de 2017

*Portaria Interministerial nº 413, de 31 de dezembro de 2002., 2002, Brasil*, en <http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/Portaria-Interministerial-n%C2%BA-4133.pdf>, consultado el 19 de junio de 2017

Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, H. Congreso Nacional de Chile, en [http://www.sii.cl/portales /reforma\\_tributaria/ley20780\\_2014.pdf](http://www.sii.cl/portales /reforma_tributaria/ley20780_2014.pdf), consultado el 20 de junio de 2017

## JURISPRUDENCIA

Tesis 1a./J. 11/2012 (9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro X, Tomo 1, Julio de 2012, p. 478

Tesis 2ª./J. 92/2009, Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, agosto de 2009, p. 150.

Tesis P./J. 103/2010, Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, noviembre de 2010, p. 1206.

## DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

CARRASCO IRIARTE HUGO, “Glosario de términos fiscales aduaneros y presupuestarios”, IURE editores, segunda edición, México, 2003, p.78

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, “Diccionario del instituto de investigaciones jurídicas”; UNAM, Editorial Porrúa, México, citado en

Servicio de administración tributaria, *Formación tributaria*, segunda edición, México, 2007, p. 38.

## PÁGINAS ELECTRÓNICAS

AFIP, “Educación Tributaria AFIP”, Argentina, en <http://www.afip.gob.ar/educacion/talleres/cctt.asp>, consultado el 18 de junio de 2017.

-----“Educación Tributaria AFIP”, Argentina, en <https://www.facebook.com/EduTrib/>, consultado el 18 de junio de 2017.

AGENCIA TRIBUTARIA, “Portal de educación cívico tributaria”, España, [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion\\_es\\_ES.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html), Consultado el 14 de marzo de 2017.

-----“¿Qué se entiende por Educación Cívico-Tributaria”, España, [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion\\_es\\_ES.html#2](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion_es_ES.html#2), consultado el 2 de junio de 2017.

CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, “Dependencia petrolera de las Finanzas Públicas de México”, en <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2012/julio/notacefp0462012.pdf>, consultado el 12 de junio de 2016.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, “Quienes somos”, en <https://www.ciat.org/quienes-somos/>, consultado el 23 de junio de 2017.

EUROSOCIAL, “El programa”, en <http://eurosocial-ii.eu/es/pagina/el-programa>, consultado el 23 de junio de 2017

-----“EUROsociAL impulsa resultados estratégicos de la Red de Transparencia y Acceso a la Información Pública (RTA)”, <http://eurosocial-ii.eu/es/noticia/eurosocial-consolida-resultados-estrategicos-de-la-red-de-transp>, consultado el 18 de junio de 2017

-----“Línea de acción; Fortalecimiento de los programas de educación fiscal”  
[http://www.sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/educacion\\_fiscal.pdf](http://www.sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/educacion_fiscal.pdf), consultado el 22 de junio de 2017.

-----“Visita de intercambio a la ESAF de Brasil para conocer estrategias de Educación Fiscal”, en <http://sia.eurosocial-ii.eu/actividad.php?id=304>, consultado el 21 de junio de 2017.

FUNDACIÓN INTERNACIONAL Y PARA IBEROAMÉRICA DE ADMINISTRACIÓN Y POLÍTICAS PÚBLICAS, “Convenio para fortalecer las políticas públicas de Educación Fiscal en El Salvador”, en <http://www.fiiapp.org/noticias/convenio-para-fortalecer-las-politicas-publicas-de-educacion-fiscal-en-el-salvador/>, consultado 21 junio 2017.

INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA, “Encuentros universitarios”, en <http://www.sunat.gob.pe/institucional/culturatributaria/programa/feuniversitario.html>, consultado el 22 de junio de 2017.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, “Líneas de investigación”, [http://www.ief.es/investigacion/temas/sociologia\\_lineas\\_investigacion.aspx](http://www.ief.es/investigacion/temas/sociologia_lineas_investigacion.aspx), consultado el 02 de junio de 2017.

JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CULTURA CONTRIBUTIVA, en <https://twitter.com/JornadaUnivCC>, consultado el 23 de Junio de 2017.

LATINOBARÓMETRO, “Escala justificación: Evadir impuestos”, <http://www.latinobarometro.org/latOnline.jsp>, consultado el 15 de junio de 2017.

LOS IMPUESTOS, “Impuestos municipales”, México, <http://losimpuestos.com.mx/impuestos-municipales/>, consultado el 10 de junio de 2016.

MINISTERIO DE HACIENDA COSTA RICA, “Nucleos de Asistencia Fiscal implementación UCR-MH”, <http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1421852398->

Implementacion%20%20NAF-UCR%20caso%20DGT%20 Costa%  
20Rica.pdf, Consultado el 21 de Junio de 2017.

MORENO LUCE, Marta Silvia, “La Deontología Jurídica”, México, en [http://www.miguelcarbonell.com/artman/uploads/1/la\\_dentologia\\_juridica.pdf](http://www.miguelcarbonell.com/artman/uploads/1/la_dentologia_juridica.pdf), consultado el 18 de noviembre de 2016.

NIÑOS A BORDO MX, en <https://twitter.com/ninosabordomx>, consultado el 23 de Junio de 2017.

OCDE, “OCDE América Latina y el Caribe; Programa Regional”, en <http://www.oecd.org/latin-america/OECD-LAC-Regional-Programme-Information-Note-SP.pdf>, consultado el 23 de junio de 2017.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, “¿Qué es la OCDE?”, en <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>, consultado el 23 de junio de 2017.

ORGANIZACIÓN PARA LOS ESTADOS AMERICANOS, “Respuesta al cuestionario del comité de expertos del mecanismo de seguimiento de la implementación de la convención interamericana contra la corrupción “, en [http://www.oas.org/juridico/spanish/arg\\_res1.htm](http://www.oas.org/juridico/spanish/arg_res1.htm), consultado el 8 de junio de 2017.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, “Educación fiscal en las aulas”, en <http://presidencia.go.cr/comunicados/2017/02/educacion-fiscal-en-las-aulas/>, consultado el 21 de junio de 2017.

PUERTAS ABIERTAS, en <https://twitter.com/ptasabiertasmx>, consultado el 23 de Junio de 2017.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, “eficacia”, España, <http://dle.rae.es/?id=EPVwpUD>, consultado el 4 de junio de 2016.

-----“efectividad”, España, en <http://dle.rae.es/?id=EOjKmrl>, consultado el 17 de noviembre de 2017.

RECEITA FEDERAL, “*EDUCAÇÃO FISCAL*”, en <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/apoio-contabil-fiscal>, consultado el 18 de junio de 2017.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, “¿Qué hacemos?”, México, <http://www.gob.mx/shcp/que-hacemos>, consultado el 9 de junio de 2016.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, “Buzón Tributario”, México, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/buzon\\_tributario/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx), consultado el 3 de junio de 2016.

-----“Contabilidad electrónica”, México, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/buzon\\_tributario/Paginas/contabilidad\\_electronica.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/contabilidad_electronica.aspx), consultado el 6 de junio de 2016.

-----“Contribuyente participa con civismo”, México, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/par/Paginas/cont\\_act\\_dom\\_fis\\_neg.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/par/Paginas/cont_act_dom_fis_neg.aspx), consultado el 22 de noviembre de 2016.

-----“Detalle Movil; comunicado de prensa”, [http://www.sat.gob.mx/m/Paginas/DetalleMovil.aspx?urlitem=%2Fsala\\_prensa%2Fcomunicados\\_nacionales%2FPaginas%2Fcom2015\\_120.aspx#](http://www.sat.gob.mx/m/Paginas/DetalleMovil.aspx?urlitem=%2Fsala_prensa%2Fcomunicados_nacionales%2FPaginas%2Fcom2015_120.aspx#), consultado el 22 de junio de 2017.

-----“Instructivo para llenado de declaración anual para asalariados 2015”, México, [http://www.sat.gob.mx/DeclaracionAnual/Paginas/Instructivo\\_DA\\_Simplificada.pdf](http://www.sat.gob.mx/DeclaracionAnual/Paginas/Instructivo_DA_Simplificada.pdf), consultado el 06 de junio de 2016.

-----“Participación Ciudadana Ejercicio 2016”, México, [http://www.sat.gob.mx/transparencia/participacion\\_ciudadana/Paginas/cultura\\_contributiva.aspx](http://www.sat.gob.mx/transparencia/participacion_ciudadana/Paginas/cultura_contributiva.aspx), consultado el 28 de septiembre de 2016.

-----“Qué es el SAT”, México, en [http://www.sat.gob.mx/que\\_sat/paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/que_sat/paginas/default.aspx), consultado el 19 de noviembre de 2017.

-----“Tratados en materia fiscal”, México, [http://www.sat.gob.mx/información\\_fiscal/normatividad/Paginas/convenios\\_internacionales.aspx](http://www.sat.gob.mx/información_fiscal/normatividad/Paginas/convenios_internacionales.aspx), consultado el 12 de junio de 2016.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, “Aprueba convenio de colaboración mutua entre servicio de impuestos internos y universidad tecnológica de Chile INACAP y otros.”, en <http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2017/reso41.pdf>, consultado el 20 de junio de 2017.

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, “Historia”, en [http://portal.sat.gob.gt/culturatributaria/?page\\_id=164](http://portal.sat.gob.gt/culturatributaria/?page_id=164), consultado el 20 de junio de 2017.

-----“Manual de seminario de cultura contributiva”, en <http://www.mineduc.gob.gt/DIGECADE/documents/seminario2010%20%20SAT%20MANUAL%20SEMINARIO%20SAT.pdf>, consultado el 15 de junio de 2017.

UNIDAD DE INNOVACIÓN GUBERNAMENTAL Y MEJORA REGULATORIA, “Información sobre la firma electrónica principios y equivalencia”, México, 2013, <http://firmaelectronica.hidalgo.gob.mx/index.php/información/principios-y-equivalencia>, consultado el 7 de junio de 2016.

-----“Que es certificado digital”, México, <http://firmaelectronica.hidalgo.gob.mx/index.php/informacion/que-es-certificados-digital/que-es-certificados-digital-2>, consultado el 7 de junio de 2016.



## HEMEROGRAFÍA Y DIARIOS ELECTRONICOS

AMADOR QUINTERO, Martha y Romero Ortiz, Cristhian, “gasto federalizado”, Secretaría de Servicios Parlamentarios, México, <http://www.diputados.gob.mx/sia/intranet/sia-dec-iss-07-05/anualizado/intro.htm>, consultado el 5 de abril del 2016.

ARISTEGUINOTICIAS, “La casa blanca de Enrique Peña Nieto (investigación especial)”, México, <http://aristeguinoticias.com/0911/mexico/la-casa-blanca-de-enrique-pena-nieto/>, consultado el 7 de junio de 2016

BUSQUETS SORDO, Renato, “Factores que propiciaron la corrupción en México. Un análisis del soborno a nivel estatal”, en <http://www.culturadelalegalidad.org.mx/recursos/Contenidos/Estudiosacademicosyestadisticos/documentos/Factores%20que%20propiciaron%20la%20corrupcion%20en%20Mexico,%20Analisis%20del%20soborno%20a%20nivel%20Estatal.pdf>, consultado el 21 de noviembre de 2016.

CASAR, María Amparo, “Los mexicanos contra los impuestos”, revista en línea Nexos, 1° de noviembre de 2013 en <http://www.nexos.com.mx/?p=15579>, consultado el 22 de noviembre de 2016

CASAR, María Amparo y Buendía, Jorge, “El mexicano ante los impuestos”, Nexos revista en línea, 1° de enero de 2011 en <http://www.nexos.com.mx/?p=9880>, consultado el 22 de noviembre de 2016.

CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, “Análisis de los informes sobre situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública al segundo trimestre de 2016”, <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2016/agosto/cefp0192016.pdf>, consultado el 22 de noviembre de 2016.

-----“Dependencia petrolera de las Finanzas Públicas de México”, México, 2012, <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2012/julio/notacefp0462012.pdf>, consultado el 12 de junio de 2016.

-----“Ingresos del sector Público”, Enero-Diciembre de 2015, México, 2016, <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/infografias/2016/daip/infdaip0032016.pdf>, consultado el 12 de junio de 2016.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, “Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario”, 42°. Asamblea General, Guatemala, 2008, [portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc\\_download/1277-cultributaria.html](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/1277-cultributaria.html), consultado el 23 de noviembre de 2016.

EL UNIVERSAL, “El recorte de 2016 en 5 graficas”, en <http://interactivo.eluniversal.com.mx/online/datos/presupuesto15/>, consultado el 23 de noviembre de 2016.

FORBES, “Oceanografía: las aguas profundas de la corrupción”, México, <http://www.forbes.com.mx/oceanografia-las-aguas-profundas-de-lacorrupcion/>, consultado el 7 de junio de 2016.

KPMG, Contribuciones estatales 2015, México, <https://www.kpmg.com/MX/es/Documents/FY2015/Contribuciones-Estatales-2015.pdf>, consultado el 10 de junio de 2016.

LARA, Rosalía, “Estados tienen primer impacto por petróleo”, abril 10, 2016, diario en línea El economista, en <http://eleconomista.com.mx/estados/2016/04/10/estados-tienen-primer-impacto-petroleo> consultado el 13 de junio de 2016.

MARTÍNEZ NAVARRO, Emilio, “El pensamiento de Rawls y la teoría de la justicia”, en <http://formacionhumana.iteso.mx/documents/11309/0/D-26147->

4.pdf/34c9d574-621c-43b4-a1b5-8988bef2c77e, consultado el 24 de noviembre de 2016.

*MARTÍNEZ, Ifigenia “Comentarios a la presentación del libro de Jorge A. Calderón Salazar”, en Calderón Salazar, Jorge A., Federalismo Hacendario en México, Retos y Alternativas, IERD, México, 2004, <http://www.stunam.org.mx/8prensa/8forouniver1/forouniver5/8fu5-02.htm>, consultado el 2 de abril de 2016.*

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, “La Agencia Tributaria abre en internet un portal de educación fiscal dirigido a alumnos de Primaria y Secundaria”, España, en <http://www.europapress.es/economia/noticia-economia-fiscal-aeat-abre-internet-portal-educacion-fiscal-dirigido-alumnos-primaria-secundaria-20051117145921.html> consultado el 23 de junio de 2017.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, “sistema”, España, <http://dle.rae.es/?id=Y2AFX5s>, consultado el 29 de mayo de 2016.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, “clasificación de los recursos en el presupuesto de egresos de la federación”, en <http://www.shcp.gob.mx/EGRESOS/PEF/Tutorial/rsp04.pdf>, consultado el 23 de noviembre de 2016.

TOMASINI BASSOLS, Alejandro, “Reflexión sobre la Corrupción en México”, en <http://www.filosoficas.unam.mx/~tomasini/ENSAYOS/Corrupcion.pdf>, consultado el 22 de noviembre de 2016.

VANGUARDIA, Los mexicanos que aparecen en “Panamá Papers”, México, <http://www.vanguardia.com.mx/articulo/los-mexicanos-que-aparecen-en-panama-papers>, consultado el 7 de junio de 2016.

VARGAS AGUILAR, Simon, “La corrupción en la agenda de riesgos”, en <http://www.jornada.unam.mx/2012/06/24/opinion/023a1pol>, consultado el 24 de noviembre de 2016.

VÁZQUEZ PÉREZ, Gabriel Coanacoac, “Principios de la Contribución y alcances del control de la convencionalidad en materia fiscal”, Senado de la República, México, en: [http://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado\\_TFJFA/GCVP\\_Ensayo.pdf](http://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf), consultado el 27 de Septiembre de 2016.