

Derechos Humanos

Igualdad Tributaria

Destino del Gasto Público

Derecho de los Contribuyentes

Tributos

Ética de los Contribuyentes

Derechos

Cultura

Tesis Contributiva

Investigación

# Ensayos Ganadores

---

Ensayo ganador del Primer Lugar, Primer Concurso Nacional de Ensayo:  
"Retos y Perspectivas para una nueva cultura contributiva".

# Fiscalidad, su cumplimiento estrechamente ligado al concepto de ciudadanía.

Gloria María Domínguez Rodríguez

*"El cumplimiento fiscal es ante todo una cuestión de ciudadanía. Es el reflejo de un sentido de pertenencia a un proyecto común de la sociedad y la legitimidad social a la acción pública".  
(EUROsocial)<sup>1</sup>*

SUMARIO: I. Introducción.- II. Concepto de ciudadanía.- III. Orígenes del incumplimiento fiscal derivado de un incompleto concepto de ciudadanía.- IV. La educación cívico-ciudadana.- V. Consecuencias de una deficiente educación cívico-ciudadana.- VI. Aspectos necesarios de una íntegra educación cívico-ciudadana-tributaria.- VII. El rol del valor ético de solidaridad en todo ciudadano.- VIII. Conclusiones.- IX Bibliografía.

## I. Introducción

Fiscalidad, se refiere a un conjunto de leyes que regulan la determinación, imposición, cobro y procedimientos en el pago de impuestos, se refiere a un sistema de regulación administrativa cuyo cumplimiento es indispensable para garantizar un crecimiento económico en todos los niveles sociales, prestación de eficientes servicios públicos y una buena calidad de vida; y aunque dicho término es poco empleado en México, su uso en el presente trabajo permite englobar políticas fiscales y conductas sociales, es decir que denota igual importancia al órgano tributario y al ciudadano, convirtiendo a la fiscalidad en la columna vertebral de las estrategias para la promoción de la cohesión social.

Se emplea el concepto de estrecho en el título, buscando mostrar la existencia de una íntima relación entre el íntegro cumplimiento de la obligación fiscal y el deber ciudadano. La palabra estrechamente permite que se reconozca puntualmente la importancia de entender como un concepto transforma a otro. Será, a lo largo de seis capítulos que se irán analizando los temas que permitirán comprender un problema histórico pero también actual, entendiendo las raíces de su incumplimiento.

<sup>1</sup>. EUROsocial. Educación Fiscal y cohesión social. Experiencias de América Latina. RIVILLAS Díaz, Borja y FERNANDEZ Pérez Ángeles Coordinadores. MSImpresores S.L. Instituto de estudios fiscales. Madrid, 2010, p. ix.

## II. Concepto de la ciudadanía

Es común escuchar en diferentes medios de comunicación el fomento al voto y a participar en los diferentes procesos locales, estatales y municipales electorales, de tal forma que con estos comerciales y posiblemente posterior a una reflexión personal un cierto porcentaje de la población acude a las casillas a marcar con crayón su decisión. Esta acción, produce un sentimiento de satisfacción, de integridad y de cumplimiento, y es en ese momento cuando la persona se cataloga como un buen ciudadano pues ha ejercitado su derecho político en el sistema democrático que lo rige y ha cumplido cabalmente con su función social ciudadana, sin embargo ¿será el hecho de votar suficiente actividad para llamarse buenos ciudadanos? ¿cómo se define realmente la ciudadanía? ¿qué papel juega la ética individual en su desarrollo?

La ciudadanía, se refiere a un estatus o situación jurídica atribuida por ser miembro de un determinado Estado<sup>2</sup>, generalmente denota vinculación política y aunque si bien es cierto que ser ciudadano habilita a los individuos de cierta edad de un cierto territorio a participar plenamente en la vida política del país, esto no constituye un concepto completo.

La premisa es que, basándose en un modelo de democracia constitucional la ciudadanía se orienta a la inclusión, es decir que el sistema es más democrático mientras más personas participen en la toma de decisiones. No hay ciudadanía representable si carece de un sentido de pertenencia estricto, de una identidad que se forma mediante una cultura, historia y lengua compartida. El haber nacido en un territorio y mantener lazos de sangre con los miembros originales de la comunidad, le da al sujeto una identidad<sup>3</sup>.

El sostener que un buen ciudadano es aquél que vota no es suficiente, pues como ya se señaló se trata de que otorgados por medio de la democracia ciertos derechos también son atribuidas obligaciones sociales, como el participar en la toma de decisiones, cuya inclusión dependerá del cumplimiento cabal de los deberes constitucionales, entre ellas el pago correspondiente de impuestos. Y, es debido al sentido natural de pertenencia a una identidad que emana el valor de la solidaridad a contribuir con el gasto público, de tal forma que todos puedan ser beneficiados de las aportaciones económicas individuales.

Algunos autores manifiestan que se requiere de un nuevo modelo liberal del ciudadano como una figura alternativa de una vida político-pública estrictamente ligada a ciertos principios éticos. Entre los nuevos conceptos propuestos se encuentra el denominado "ciudadanía amplia o instituyente" en donde el ciudadano dejará de ser calificado como tal basándose exclusivamente en la sujeción a las normas pues eso lo conlleva a la continua consideración de que los problemas comunes no le afectan, es decir que los intereses colectivos no tienen por qué formar parte de sus intereses personales.

2. MORENO, Daniel. Síntesis de Derecho Constitucional. Consultado el 3 de Mayo del 2013 en la página electrónica. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2217/13.pdf>

3. ORTIZ Leourox, Jaime Eduardo. El sujeto de la ciudadanía en la Constitución Mexicana. Revista del Posgrado de Derecho. UNAM, vol 3, núm. 5. 2007, p. 319 y ss.

Observando la realidad, es posible concretar como los individuos huyen al compromiso social y se oponen a ejercitar voluntariamente el valor de la solidaridad, esta situación genera la idea de poner en urgente marcha una ciudadanía sustentada tres principios éticos: lo justo, que se refiere al reparto equitativo de bienes materiales, los cuales permiten la reproducción de vida. Segundo, la libertad que representa la condición mínima de respeto hacia la autonomía de los ciudadanos y finalmente la felicidad, cuyo principio debe atender no solo a una experiencia personal de satisfacción sino también buscar incorporar una convivencia colectiva responsable y ciudadana<sup>4</sup>.

Buscando complementar la parte filosófica del concepto de ciudadano y considerando que el tema central del presente trabajo se refiere a la ética del contribuyente en su función como ciudadano, resulta importante analizar la ética individual. Al respecto, Emmanuel Kant sostuvo a finales del siglo XVIII una teoría que adecuaba el contrato social a la autonomía moral de los individuos. El filósofo alemán trató de justificar a plenitud la fundamentación de las leyes públicas en la razón y las libertades individuales, guiándose por la senda liberal que suponía un ámbito moral estrictamente individual como garantía de cualquier ordenamiento externo: "Las leyes de la libertad, a diferencia de las leyes de la naturaleza, se llaman morales. Si afectan a acciones meramente externas y a su conformidad con la ley, se llaman jurídicas; pero si exigen también que ellas mismas (las leyes) deban ser los fundamentos de determinación de las acciones, entonces son éticas, y se dice, por tanto, que la coincidencia con las primeras es la legalidad, la coincidencia con las segundas, la moralidad de la acción"<sup>5</sup>.

De dicha conceptualización deviene que la ética es individual, es decir que corresponde a cada individuo delimitar el ejercicio apropiado de su libertad y que conforme a sus valores personales propiciará la formación de su ciudadanía, lo cual eventualmente lo conllevará a compartir e integrarse asumiendo la responsabilidad de ser una parte de un gran proyecto social. De esta forma, el sentido de pertenencia social se vuelve vital para todo ciudadano, pues es gracias al hecho de identificarse con determinado grupo que se logra el desenvolvimiento, reflejando la ética individual a través de acciones y conductas, aprendiendo de otros y creando lazos sentimentales y afectivos.

### III. Orígenes del incumplimiento fiscal derivado de un incompleto concepto de ciudadanía

La Fiscalidad tiende a percibirse como el sometimiento a una imposición de poderes públicos, carente de toda aportación solidaria, es decir que su cumplimiento se encontrará sujeto a la coerción que ejerzan determinado grupo de personas; sin embargo dicha equívoca percepción refleja una falta de compromiso social

.....  
4. Revista Digital Universitaria. Ciudadanía y ética (Directrices a considerar para proyecto político alternativo). Vol. 6, núm. 3, 10 de Marzo de 2005. Consultada el día 20 de Abril en la página electrónica [http://www.revista.unam.mx/vol.6/num3/art23/mar\\_art23.pdf](http://www.revista.unam.mx/vol.6/num3/art23/mar_art23.pdf)  
5. KANT, Emmanuel. Ideas para una historia universal en clave cosmopolita y otros escritos sobre filosofía de la historia. Editorial Tecnos. Madrid, 1987.

ciudadano pues aunque si bien es cierto que el poder público establece las tasas, bases, montos, formas y fechas de pago, el origen de todo tributo es contribuir económicamente de manera equitativa y proporcional a cubrir colectivamente las necesidades sociales.

En este contexto vale la pena puntualizar que si bien la figura del Estado como poder público pudiera ser corrupta, ineficiente ó poco transparente, su rol depende en gran medida de la aportación económica íntegra de los ciudadanos, quienes por medio de mecanismos democráticos le otorgaron el derecho de exigirles que contribuyeran con los recursos monetarios necesarios para financiar y abastecer las necesidades colectivas.

Como ya fue tratado, sería imposible hablar de Fiscalidad sin tomar en cuenta el rol tanto del Estado ó poder público como del ciudadano, sin embargo, respecto del tema de calidad de bienes y servicios públicos como salud, pensiones ó educación el argumento es que, aunque en países en vías de desarrollo tales servicios pudiesen ser deficientes como resultado de un incompetente gobierno, ello no justifica el incumplimiento fiscal. Basta de utilizar como excusa suficiente la desconfianza al funcionamiento de la democracia y la falta de compromiso del gobierno hacia con los ciudadanos para cubrir satisfactoriamente las necesidades sociales.

Sería ridículo pensar que los niveles de corrupción gubernamentales no afectan el destino del gasto público y el nivel de desconfianza generado en los ciudadanos, cuando en realidad la corrupción conlleva a perder el sentido cívico de ser un buen ciudadano ya que un ente irresponsable, mentiroso y desleal sin duda alguna desmotiva todo cumplimiento cabal. Sin embargo, volviendo al tema central del presente trabajo, el cual se enfoca en el sujeto pasivo de la relación fiscal, es misión de este análisis dejar en claro que como ciudadanos solo podrán fortalecer los existentes mecanismos de control y promover una mayor conciencia social, en el momento en que coexistan la ciudadanía con la solidaridad, en que como individuos aporten económicamente y sin pretextos, para constituir un fondo de recursos cuya misión será el satisfacer una determinada causa social.

Como bien lo planteó Aristóteles en su libro de la Política “aprende a mandar aquel que obedece” y dicha frase encaja perfectamente con la situación actual. Los ciudadanos están acostumbrados a exigir a las autoridades la satisfacción íntegra de sus necesidades públicas, sin embargo nunca se detienen a pensar que para mandar deben antes obedecer y cumplir cabalmente con sus obligaciones sociales, entre ellas el completo pago de los impuestos que les corresponden. Aristóteles sostuvo que solo podrán llamarse ciudadanos cuando como hombres y mujeres libres de forma voluntaria y pacífica se sometan al poder político, persiguiendo la finalidad de aprender a ejercerlo y con ello convirtiéndose en individuos capaces de participar en dicho poder.<sup>6</sup>

6. Cfr. Aristóteles, Política, t. III, 1274 b, 32-1278a., 40. Utilizo la edición de Jean Aubonnet, París, Les Belles Lettres, 1971, t. II, primera parte.

Vale la pena no dejar de mencionar, como parte de otra forma de justificación al incumplimiento cabal fiscal, que las normas tributarias aluden a normas diferentes a las de derecho privado, pues mientras las últimas presuponen libertad de contratación y autonomía de la voluntad, las normas fiscales limitan al igual que las penales, el ámbito de libertad personal y económica del ciudadano<sup>7</sup>. Dicha concepción jurídica es innegable, aunque lamentablemente algunos ciudadanos se escudan en el hecho de que toda contribución fiscal carece de libertad y no se refiere a un acto unilateral voluntario sino que restringe y obliga; lo que no consideran es que en realidad se refieren a normas de derecho distintas, que emanan de fuentes diferentes y que igualmente persiguen destinos incomparables.

Sería imposible continuar con el análisis sobre los orígenes del incumplimiento, sin incorporar los artículos correspondientes de la Carta Magna Mexicana encargados de regular la ciudadanía y el deber de contribuir al gasto público.

Al respecto del tema de ciudadanía, es el artículo 34 constitucional, el cual señala en términos simples los requisitos para ser considerado un ciudadano, siendo ellos los siguientes: ser varón o mujer con calidad de mexicanos, haber cumplido 18 años y tener un modo honesto de vivir.<sup>8</sup> Tales requisitos no anticipan ni requieren ningún tipo de formación en valores, por lo tanto lo que puede desprenderse de su texto es que basta dejar que el proceso de evolución natural que obviamente no requiere de ningún esfuerzo o compromiso social, conduzca a la edad de 18 para llamarse ciudadanos y, respecto del siguiente requisito de modo honesto, al ser un tanto vago o impreciso también demuestra que no requiere de un esfuerzo o compromiso social con el resto de los conciudadanos, ya que carece de cualquier parámetro cívico.

Siguiendo con los artículos 35 y 36 constitucionales, en ellos se enlistan los derechos y obligaciones como ciudadanos, incluyendo primero el votar, libre asociación, derecho de petición, votar en las consultas populares, alistarse en la guardia Nacional, desempeñar cargos de elección popular, entre otros.

El análisis de los ya comentados artículos constitucionales, permite comprobar el concepto incompleto de ciudadanía sustentado en varios países de América Latina. De acuerdo a las estadísticas realizadas por el programa de la Comisión Europea "EUROsocial"<sup>9</sup>, la concepción predominante de ciudadanía se basa fundamentalmente en el ejercicio del voto, mientras que tan solo el 50% de la población consideraba en 2009 el pago de los impuestos como algo imprescindible en el ejercicio de la ciudadanía. El problema con este planteamiento es que no basta contribuir como mexicano, sino que su justificación yace y se motiva en el concepto de ciudadanía, es decir que es una obligación como ciudadanos ya formados o en formación cumplir con el mandamiento del artículo 31 fracción IV de la Carta Magna que establece

7. NOVOA García, César. La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del tribunal constitucional Peruano. Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Año 3. Número 11. 2003, p. 18.

8. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa. 154ª edición. México, 2007

9. EUROsocial. Op cit, p. 22-23.



entre una de las obligaciones como mexicanos, contribuir con los gastos públicos de manera proporcional y equitativa de conformidad con lo dispuesto por la ley.

Del artículo 31 fracción IV se desprenden los adjetivos proporcional y equitativo cuya función es describir las principales características del tributo. Es empleado como una cotidiana justificación de incumplimiento el que los impuestos al ser atribuidos y cobrados no sea proporcionales ni equitativos y aunque dicho tema no sea una problemática a ser analizada en el presente trabajo, definitivamente vale la pena señalar que la falta de consideración o incluso completa ignorancia de la capacidad económica de los contribuyentes, la practicabilidad en el cobro y pago de los diferentes impuestos, la naturaleza de generalidad, la igualdad ante la ley y las instituciones y finalmente la seguridad jurídica a ser garantizada para todos por parte del Estado como resultado de su contribución, afectarán el grado de acatamiento por parte de los contribuyentes.

Incorporando otro valor estrechamente vinculado con la solidaridad y el concepto íntegro de ciudadanía, se encuentra la tolerancia, en virtud de que todo ciudadano para lograr una mejor y sana convivencia social debe ejercitarla cotidianamente, aceptando y respetando las diferentes opiniones y conductas manifestadas en su entorno. Ser tolerante, permitirá a todo ciudadano ser solidario, pues quien acepta, comprende que todos necesitamos de todos y que al contribuir, a pesar de las diferencias existentes, siempre terminará beneficiando una causa social.

Es por ello que el análisis sobre la tolerancia del cómo afecta el cumplimiento fiscal resulta importante y al respecto Mario Jesús Camacho sostiene que el tolerante de esta época es el individualista que se confina en una especie de círculo privado y autónomo en su propia esfera jurídica, en donde ejercita plenamente su libertad, siempre y cuando su actuar no afecte los círculos particulares de sus vecinos. Esto quiere decir que “la extensión, mayor o menor, de su círculo de acción, está marcada por su capacidad individualista, la cual no será más amplia que la circunferencia de ese ámbito personal de autonomía. A su moral le basta saber que no hace daño directo a sus semejantes, claro que tampoco apoya a través del principio de solidaridad, a aquellos que están a su lado, a sus próximos, sus prójimos que requieren del mutuo flujo de aportaciones para construir una cultura objetiva y una sociedad ordenada, en suma del conjunto de las diversidades y de las verdaderas libertades”.<sup>10</sup>

Comprendiendo la raíz de un problema, el cual en este caso se refiere al incumplimiento fiscal derivado de un concepto de ciudadanía que carece de valores cívicos-solidarios, se desarrolla el siguiente tema el cual explica con mayor detalle la relevancia de fomentar una educación cívico ciudadana, planteando en detalle los elementos necesarios, que la caractericen como íntegra, completa y benéfica para todos.

10. AGUILAR Camacho, Mario Jesús y CONTRERAS Soto Ricardo. Diálogos sobre participación total y tolerancia como fundamentos del Estado Constitucional Democrático. Consultado el 8 de Mayo de 2013 en la página electrónica eumed.net.



#### IV. La educación cívico-ciudadana

Es un tema concurrido después de compartir una comida en familia o con amigos, discutido en aulas de clases, talleres de padres y conferencias de pedagogía el señalar que la educación empieza desde casa, es decir que cuales quieran que sean los valores que nos inculquen y su orden de importancia dependerá de lo enseñado y practicado en el seno familiar.

Partiendo de esta premisa, la denominada educación informal proveniente de los padres, hermanos, vecinos y entorno social constituye también la base de la educación cívica que con el paso del tiempo tendrá una incuestionable relevancia en la educación fiscal. Es gracias a la educación cívica que los niños y jóvenes aprenden que existen una serie de criterios que justifican la financiación solidaria de las necesidades comunes, y será mediante su sólida gradual propagación y abarcando todos los diferentes sectores sociales que se logrará contribuir a la formación de verdaderos ciudadanos dispuestos a responder por sus obligaciones sociales y a transmitir el valor del deber tributario como parte esencial de un deber social.

De acuerdo con Limón Macías, una educación cívica debe tener una profunda convicción de iniciar a los educandos en la vida democrática e inculcarles una continua convivencia con los valores de la democracia. Por ende, para lograr dicha consolidación de valores, su impartición es necesaria desde los niveles preescolares motivando a los niños a desarrollar su autonomía e identidad personal, para que progresivamente se reconozcan en su identidad cultural nacional.<sup>11</sup> Adicionalmente se requiere educarles sobre los principios de cooperación, solidaridad, colaboración y socialización.

Por lo que respecta a la educación primaria y su formación cívica, será por medio de ella que se logre promover “el conocimiento y la comprensión del conjunto de normas que regulan la vida social y la formación de valores y actitudes que permiten al individuo integrarse a la sociedad y participar en su mejoramiento”.<sup>12</sup> En este punto de la vida académica de todo estudiante, la cívica se incorpora a todos los programas públicos y privados con la finalidad de desarrollar en los alumnos actitudes y valores que regirán sus perfiles como ciudadanos conocedores de sus derechos, iguales ante otros y ante la ley, reconociéndose también como sujetos en el cumplimiento de sus obligaciones. Se trata, de acuerdo con el Maestro Limón, de propiciar ciudadanos libres, cooperativos y tolerantes, capacitados para participar en la democracia.

Continuando con la educación secundaria y preparatoria, durante esta etapa la educación cívica ofrece a los estudiantes información y orientación respecto de sus derechos y obligaciones actuales, preparándolos para su futura condición de ciudadanos. El sistema educativo se convierte indudablemente en pieza clave durante la adolescencia, pues es como consecuencia de su impartición, los estudiantes

11. Instituto Federal Electoral. Foro de Educación Cívica y cultura política democrática. Primera edición, Abril 2000, p. 23-24. Consultado el día 2 de Mayo del 2013 en la página electrónica [http://www.ife.org.mx/documentos/DECEYEC/foro\\_de\\_educacion\\_civica.pdf](http://www.ife.org.mx/documentos/DECEYEC/foro_de_educacion_civica.pdf)  
12. Instituto Federal Electoral, Ibidem, p. 25

adquirirán el necesario compromiso social, sustentado en la legalidad respeto a los derechos fundamentales, la libertad y la responsabilidad personal, la tolerancia e igualdad de las personas ante las leyes y la democracia.

Del análisis sobre la importancia de inculcar educación cívica desde pequeños se desprende que, una educación fiscal derivada de la educación formal deberá aplicarse como una política de Estado cuyo objetivo central sea fomentar una ciudadanía y lograr una conciencia fiscal.

Hasta este punto, parece ser que si se implementan políticas públicas educativas enfocadas a fomentar la financiación solidaria y se modernizan los programas de educación cívica de forma gradual pero urgente, así como incluir campañas de educación cívico-ciudadana, con las cuales los padres inculquen, puntualicen y demuestren con sus propias acciones a sus hijos los valores de solidaridad, cooperación, libertad y tolerancia empezaremos andar por mejor camino. Sin embargo ¿qué sucede si seguimos descuidando o peor aún ignorando el tema? Dichas consecuencias se examinan a continuación.

## V. Consecuencias de una deficiente educación cívico-ciudadana

Derivado del planteamiento de que el cumplimiento fiscal es un problema de ciudadanía, las consecuencias respecto de haber sido educado un incompleto concepto de ciudadano, solidaridad, cooperación, colaboración, justicia, igualdad y equidad son inmediatas y devastadoras. Dichas consecuencias se refieren al fraude, la evasión y la elusión fiscal que evidentemente reducen los ingresos públicos, generan un desbalance en el reparto de cargas tributarias, ponen en riesgo toda justicia fiscal, alteran las condiciones de competencia y finalmente distorsionan el sistema económico nacional. Sin embargo, la más grave de todas las secuelas es la propagación de una conducta de incumplimiento, el heredar excusas y actuaciones ilícitas por parte de padres, tutores, vecinos.

Una ética ciudadana débil genera incumplimiento y evasión fiscal, se requiere por lo tanto de lograr un balance entre la conciencia fiscal así como el correcto funcionamiento de la Administración Tributaria.

El cumplimiento e incumplimiento fiscal es un espejo social, el cual muestra el correcto ejercicio ó la falta de consideración por los valores de justicia, solidaridad y cooperación, los cuales deben integrarse en toda conducta humana.<sup>13</sup>

“Una verdad palmaria es que raro sería encontrar personas que espontáneamente quisiesen aportar los bienes que han de integrar la hacienda pública; por ello se han dictado las leyes que señalan las obligaciones de hacerlo; leyes de sentido imperativo que no pueden incumplirse por sus destinatarios”. El Maestro Rodríguez Mejía emplea el término de enemigo social para describir a quienes teniendo la

13. EURO Social. Op cit, p. 3.

posibilidad y los elementos para cooperar en la hacienda pública no colaboran. Señala que todos los ciudadanos son beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, por lo tanto todos deben de colaborar para integrarla.<sup>14</sup>

En el caso de México, lamentablemente existe una epidemia de enemigos sociales, tal es el caso ocurrido en Julio del 2008, cuando “el entonces titular de la Auditoría Superior de la Federación, Arturo González de Aragón, cuestionó la debilidad de la recaudación del sistema tributario, que permitió, en el sexenio del entonces presidente de la república Vicente Fox, devolver 680 mil millones de pesos a grandes empresas, lo cual supuestamente se compensó con la transferencia de los excedentes petroleros a la hacienda pública; lo anterior aunado a que alrededor de 400 grupos empresariales enteraron al fisco solo 1.78% ciento de sus ingresos por concepto de impuesto sobre la renta, mientras que la inmensa mayoría de los contribuyentes entrega como contribución el 28% de sus ingresos”.<sup>15</sup>

Esta situación prueba la teoría de que económicamente hablando los países pueden llegar a establecer una zona de confort, es decir que no necesitan producir riqueza, pues su fuente de riqueza es constante, en el caso en México es el petróleo. Lo que no contemplan los países ante esta situación es que el permanecer en esta zona de confort, solo significa que se encuentran estáticos en una escalón cuando en realidad existen muchos más por subir, las demandas sociales cambian, los recursos naturales se agotan, las crisis económicas mundiales son incontrolables, la inflación afecta, incrementan los índices demográficos y evoluciona la tecnología.

Ante tal actitud, las políticas públicas denotan conformismo, ignorancia, miedo, falta de confianza, falta de nuevas aspiraciones y falta de ambiciones, pues si ya ha sido posible el detectar los problemas y necesidades de servicios básicos como educación, salud, vivienda, cuidado al medio ambiente, inversiones en infraestructura urbana, el comprender que dichos servicios solo podrán ser cubiertos si todos cooperan con el pago correspondiente de sus impuestos, parece un razonamiento sencillo del sentido común.

Sin embargo, el seguir escalando es un paso difícil, incluso para países considerados de primer mundo. Tal es el caso específico de Grecia, cuyo país es actualmente un claro ejemplo de lo que produce un círculo vicioso el cual emana de la evasión de impuestos, la falta de confianza en el gobierno, políticas fiscales evidentemente discriminatorias y corrupción en todos los sectores sociales y políticos. Grecia, a pesar de ser un país miembro de la Unión Europea, cuya integración representa la consolidación exitosa de un admirable y sólido proyecto político, económico y social, se encuentra en total crisis ello debido de forma importante a la inclinación de los griegos a evadir el pago de impuestos.

14. RODRIGUEZ Mejía, Gregorio. Evasión Fiscal. Revista Jurídica. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 100, art. 8, 2011

15. AGUILAR Camacho, Mario Jesús. Política y Derecho: Estudios para la construcción de la diversidad democrática. Consultado el 8 de Mayo de 2013 en la página electrónica eumed.net.

Del mismo modo, existen otros países pertenecientes a la Unión Europea los cuales padecen de poca conciencia ciudadana y deficiente práctica fiscal, tal es el caso de Italia y España, cuyos países actualmente se encuentran invirtiendo miles de euros en diseñar ocurrentes formas para detectar la evasión de impuestos, con las que puedan justificar la aplicación de una sanción y el cobro íntegro a los contribuyentes quienes por años han declarado una miserable ganancia y posesión de bienes. El problema señala USA Today es que existen años de fomentar una cultura de evasión fiscal, lo cual evidentemente pone al país en una crisis económica y fomenta un incremento en sus deudas públicas. Entre los programas creados en Grecia para el cobro de impuestos, se encuentra la campaña "Naming and shaming", que se traduce en nombrar y avergonzar, ella consiste en publicar el nombre de 4,151 personas las cuales deben más de \$19 billones en impuestos, incluyendo un famoso cantante, un basquetbolista profesional y un escritor de renombre.<sup>16</sup>

Con estos ejemplos se demuestra que la regla de prevenir antes de lamentar aplica perfectamente ante escenarios de evasión fiscal, en tanto que diseñar e implementar políticas públicas para resolver un problema, aunque pueden ser eficientes requieren de una significativa inversión económica y de tiempo, en cambio el inculcar e incluir programas educativos en los que desde pequeña edad se estén formando ciudadanos íntegros, comprometidos con su país y su crecimiento económico, que sean honestos y solidarios unos con otros, resulta un plan de prevención el cual no durará un sexenio o determinado periodo sino que perdurará por generaciones.

El siguiente capítulo trata precisamente los aspectos que se requieren para consolidar una educación tanto formal como informal, que contribuya a formar ciudadanos cívicos que cumplan cabalmente con sus obligaciones tributarias.

## **VI. Aspectos necesarios de una íntegra educación cívico-ciudadana- tributaria**

Es innegable el señalar que no existe la educación perfecta, que su forma, sustancia, tiempo, métodos e instructores deben ser variados y una concepción respecto de su integridad será distinta para cada ser humano sobre la tierra. Sin embargo, también es innegable que existen ciertos parámetros generales en los que una mayoría puede concordar y que de conformidad a la evolución histórica, económica, política, cultural y social es posible observar y aprender.

Mediante la impartición de una completa educación cívico-ciudadana-tributaria la obligación fiscal del contribuyente comenzará a inculcarse no sólo como un deber de dar sino de ser solidarios hacia con los conciudadanos y de cumplir a favor del fisco cuanto las normas jurídicas respectivas establezcan.

Igualmente, el sujeto pasivo de la obligación empezará a poner en efectiva e íntegra práctica no sólo el pago de sus contribuciones, sino a realizar todos los actos que tengan por objeto determinarlas, formular declaraciones, llevar control de sus actos

16. BHATTI Jabeen, APOSTOLOU, Nikolia, LYMAN, Eric y O'REGAN, Evangeline. Tax evaders in Greece, Spain and Italy better beware. USA TODAY. Diciembre, 2012. Consultado el 4 de Mayo del 2013 en la página electrónica <http://usatoday30.usatoday.com/news/world/story/2012-01-29/tax-evaders-greece-spain-italy/52822942/1>.

o conductas gravadas; colaborar con el fisco para que pueda este órgano cumplir su función de recaudador para entregar al órgano competente los fondos para integrar la hacienda pública.

Lo que nos demuestra la impartición de una educación básica basada en valores éticos, morales y cívicos es que en definitiva la ética fiscal y el comportamiento fiscal correcto se aprenden. Las normas fiscales forman parte del conjunto de normas sociales que debe cumplir un individuo en una sociedad democrática.

Vale la pena mencionar, que como parte de una completa e incluyente educación cívica, consciente de su entorno social y de todos los grupos sociales en ella existente, es necesario abordar el tema de los derechos políticos de los ciudadanos de los pueblos indígenas; su autonomía y la prevalencia de sus usos y costumbres como parte de sus garantías sociales. Hacer hincapié sobre la incorporación de todos los ciudadanos en la impartición de un nuevo modelo de educación es trascendental, pues un cambio requiere de la participación de todos y de la consideración de los orígenes culturales diversos. Políticas públicas educativas eficientes, sólo serán consolidadas cuando atiendan y se estructuren buscando ser aceptadas por todos los núcleos de población.

Cuando se busca integrar nuevos modelos o métodos de enseñanza, una buena forma de determinar los más aptos es observando los ya existentes en otros lugares o partes del mundo y el país del norte vecino resulta un excelente ejemplo. En Estados Unidos, desde pequeños, los niños y niñas aprenden en casa que en el momento en que los padres reciben su salario, sin excusa alguna separan su contribución fiscal de lo que podrán gastar.

Tanto jóvenes como adultos que laboran en cualquier área, están consientes y desde un inicio planean sus gastos de acuerdo a su sueldo menos impuestos, de tal forma que se convierte en una conducta inmediata que no requiere de meditación alguna solo de planeación. El resultado de ello, son excelentes escuelas públicas, eficientes servicios de salud, carreteras y ciudades bien planificadas y en general servicios públicos de gran calidad, es decir que los ciudadanos no cuestionan el destino del gasto público, pues se ve reflejado en todo su entorno social.

Dichas actuaciones, manifiestan una cultura fiscal de verdadero, íntegro y voluntario cumplimiento, demuestra una conducta de observancia a la ley, pero sobre todo de solidaridad hacia con sus conciudadanos.

En lo que se refiere al incorporar el valor de la solidaridad en la impartición de la educación, esta debe integrarse a los diferentes programas de educación cívica a lo largo de los grados de preescolar, primaria, secundaria y bachillerato. Su incorporación, atiende a la necesidad de que el sistema tributario y la propia existencia del tributo deben basarse en la solidaridad; es decir que, corresponde al Estado establecer una relación entre la capacidad contributiva y la solidaridad, determinando a la solidaridad como fin del de la cualificación funcional del deber de contribuir. Dicha

conceptualización fue planteada por el Maestro Gallo, quien la denomina “capacidad económica solidarística”<sup>17</sup>.

Con el planteamiento anterior, se da inicio al desarrollo del último tema cuyo análisis resulta vital para comprender el concepto completo necesario para generar una mejor cultura de cumplimiento fiscal, la cual requiere de una educación cívico-tributaria que forme ciudadanos honestos, justos y sobretodo solidarios unos con otros y con las causas sociales de su país.

## VII. El rol del valor ético de solidaridad en todo ciudadano

De acuerdo con la Real Academia, la solidaridad se refiere a la adhesión circunstancial a la causa o empresa de otros.<sup>18</sup> Mientras que de acuerdo al Maestro Borja Granado la solidaridad es un concepto que incluye los adjetivos de amor, apoyo, devoción, fraternidad, hermandad y protección.<sup>19</sup>

Se trata por lo tanto de un valor capaz y necesario de poseer las características de constancia, fuerza y totalidad, es decir que ser solidario no solo significaría que cuando ocurre un hecho devastador que atrae la atención de todos, como un terremoto, crisis económicas o guerras, muchas personas se apresuran a aportar recursos materiales y humanos, tal conducta si bien ejemplifica solidaridad, se refiere realmente a una solidaridad puramente social emanada de caridad y no a una solidaridad cívica, la cual incluye cumplir con los deberes ciudadanos, entre ellos y de gran relevancia el pago de los impuestos así como demás sanciones a las que sus contribuyentes se pudiesen haber hecho acreedores por evasión ó elusión.

El valor de la solidaridad debe ser considerado como un principio que fundamenta el sistema tributario y que representa a la justicia en todo ordenamiento normativo fiscal. El principio de solidaridad se configura como una derivación de la idea de Estado de bienestar, y es fruto del intervencionismo que legitima la fórmula del Estado Social de Derecho.<sup>20</sup> La solidaridad representa justicia, equidad e igualdad en una sociedad donde todos deberán contribuir, tanto poder público como ciudadanos, donde los elementos de todo Estado, población, territorio y gobierno se complementan y auxilian en la integración de un fondo de recursos económicos, que se será empleado en la implementación de políticas públicas eficientes que resulte en la prestación de servicios de calidad y accesibles a todos en todo momento. Se trata por lo tanto, de formar ciudadanos los cuales voluntariamente anhelan solidarizarse con una causa social para alcanzar el desarrollo integral y equilibrado de sus naciones.

La solidaridad como valor cívico genera lazos sociales importantes e inquebrantables, pues se basa en un sentimiento de unidad donde todos los individuos comparten metas e intereses, donde todos en igualdad de circunstancias contribuyen con un granito de arena, persiguiendo la intención de llenar un gran saco de recursos.

17. GALLO, F. Le ragioni del Fisco . Etica e giustizia nella tassazione. Il, Saggi, Bolonia, 2007, p.105

18. Real Academia de la Lengua Española. Consultada el 2 de Mayo del 2013 en la página electrónica <http://lema.rae.es/drae/?val=solidaridad>.

19. GRANADO Lapuente, Borja, MARTÍNEZ, José Ramón y SALVADOR, Ricardo. Solidaridad: una aproximación sociológica. Departamento de Cirugía, Radiología y Medicina Física. Bilbao. 2005. Consultado el 2 de Mayo del 2013 en la página electrónica <http://www.oc.lm.ehu.es/Cupv/Univ99/Comunicaciones/Bilbao05.html>

20. DE OTTO I., Derecho Constitucional, Sistema de fuentes. Ariel Derecho, Barcelona, 1987, p. 42.



Un cabal cumplimiento solidario permitirá fungir activamente desde el momento de la recolección, administración y uso de los recursos, ya que como ciudadanos le es correspondiente fortalecer los actuales mecanismos de control fiscal y promover una mayor conciencia social individual y grupal, involucrando a todos los núcleos sociales en tareas de vigilancia del gasto a través de un mayor acceso a la información presupuestaria para conocer el destino de los impuestos y pudiendo evaluar mejor el impacto de ciertas políticas públicas tributarias.

Si desde niños se logra entender, mediante la impartición de una educación democrática en valores cívico-constitucionales, que asumir responsablemente o evadir frívolamente la función social de pagar impuestos no solo define la conciencia ciudadana individual, sino que refleja su más profunda raíz solidaria, pues quien defrauda está realmente robando o privando a sus conciudadanos una parte de lo que en justicia les pertenece.<sup>21</sup>

Se dice que los seres humanos son egoístas por naturaleza y, es por ello que cotidianamente el interés personal ciega completamente todo valor de solidaridad. Igualmente es común sostener que todos tienen un concepto distinto de lo que es ser solidario, con lo que justifican sus incorrectas conductas sociales; sin embargo esta desigual perspectiva sobre el ejercicio de la solidaridad de ninguna manera absuelve del compromiso que impone la misma sobre la conciencia.

Por su parte, el Maestro Caratachea menciona que la obligación tributaria corresponde a un deber de solidaridad social, a la cual se encuentran sujetos todos los sectores públicos y privados. Caratachea estudia el denominado deber de solidaridad tributaria y sostiene que aunque la obligación tributaria en México, tradicionalmente se maneja únicamente como correspondiente a la Potestad Tributaria del Estado, esta también corresponde a un deber de solidaridad social con los menos favorecidos, consolidada como una responsabilidad social solidaria y justificación jurídica.<sup>22</sup> Respecto de dicho criterio, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, en pleno se refiere a él en su la tesis aislada: “OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD”, la cual se plasma a continuación:

### **“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.**

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple

21. BOTELA, JORGE. Moralidad Fiscal. Papeles para el Progreso. Número 5, Noviembre-Diciembre 2007, p. 5

22. Ulises Noé Caratachea Sánchez. Diálogos sobre participación total y tolerancia como fundamentos del Estado Constitucional Democrático.: El deber de solidaridad tributaria en México. Op. Cit, p. 52 y ss



imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos <sup>23</sup>."

## VIII. Conclusiones

Del análisis de todos los temas, se desprende que la más grave consecuencia de una incompleta educación cívica es que limita la capacidad de respuesta de los ciudadanos para cumplir con las políticas públicas fiscales. Lo que se requiere es inyectar valores cívicos a la educación formal e informal para ir dejando atrás las prácticas de comportamiento en el que el ciudadano justifica su defraudación fiscal como un acto para proteger sus intereses personales.

Sin duda alguna el gobierno debe hacerse merecedor de los tributos y una forma de hacerlo, es poner mayor esfuerzo en la creación e implementación de políticas públicas educativas eficientes. Igualmente el mostrar mayor transparencia en la forma en cómo gastan o administran los recursos obtenidos de los ciudadanos, les permitirá ganar votos de confianza y lo más importante, los pondrá en una posición donde podrán exigir, pues finalmente están cumpliendo.

Tanto los intereses personales como los colectivos, se protegen con la exigencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Las necesidades fiscales crecen, y requieren de atención para atender los compromisos y funciones sociales que el Estado debe desarrollar, pues si no se atienden, se generará un problema de escasez de los recursos disponibles y de los límites de expansión de las necesidades colectivas.

.....  
<sup>23</sup>. 9ª época; 1ª Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, Julio de 2009, p. 284.

Ser ciudadano, es tener conciencia fiscal, ser tolerante, ser justo, ser libre, ser equitativo, ser solidario pero sobre todo amarse, amar al prójimo y a su patria, pues del amor emana el compromiso social que actualmente se requiere para lograr la consolidación de un país próspero, económicamente estable y competitivo. Es momento de contribuir con el gasto público que nos corresponde para vivir en una Sociedad con mejores escuelas, viviendas, carreteras, hospitales, parques públicos, entre otros servicios, que nos permitan ser más felices, ser más productivos y sencillamente vivir mejor.

## IX. Bibliografía

- Aristóteles, Política, t. Iii, 1274 b, 32-1278a., 40. Utilizo la edición de Jean Aubonnet, París, les belles lettres, 1971, t. Ii, primera parte.
- Botela, Jorge. Moralidad fiscal. Papeles para el progreso. Número 5, noviembre-diciembre 2007.
- Bovero, Michelangelo. Ciudadanía y derecho fundamentales. Revista Jurídica. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 103, Art. 1. 2011.
- Eurososial. Educación fiscal y cohesión social. Experiencias de América Latina. Rivillas Díaz, Borja y Fernandez Pérez Ángeles coordinadores. Msimpresores s.L. Instituto de estudios fiscales. Madrid, 2010.
- Gallo, F. Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tasazione. II, saggi, bolonia, 2007.
- Kant, Emmanuel. Ideas para una historia universal en clave cosmopolita y otros escritos sobre filosofía de la historia. Editorial Tecnos. Madrid, 1987.
- Ortiz Leourox, Jaime Eduardo. El sujeto de la ciudadanía en la Constitución Mexicana. Revista del Posgrado de Derecho. UNAM, vol 3, núm. 5. 2007.
- Rodríguez Mejía, Gregorio. Evasión fiscal. Revista jurídica. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 100, Art. 8. 2011.

### *Electrónica*

- Aguilar Camacho, Mario Jesús y Contreras Soto Ricardo. Diálogos sobre participación total y tolerancia como fundamentos del estado constitucional democrático. Consultado el 8 de mayo de 2013 en la página electrónica eumed.Net.
- Aguilar Camacho, Mario Jesús. Política y derecho: estudios para la construcción de la diversidad democrática. Consultado el 8 de mayo de 2013 en la página electrónica eumed.Net.

- Bhatti Jabeen, Apostolou, Nikolia, Lyman, Eric y O'regan, Evangeline. Tax evaders in greece, spain and italy better beware. Usa today. Diciembre, 2012. Consultado el 4 de mayo del 2013 en la página electrónica <http://usatoday30.Usatoday.Com/news/worldstory/2012-01-29/tax-evaders-greece-spain-italy/52822942/1>.
- Granado Lapuente, Borja, Martínez, José Ramón y Salvador, Ricardo. Solidaridad: una aproximación sociológica. Departamento de cirugía, radiología y medicina física. Bilbao. 2005. Consultado el 2 de mayo del 2013 en la página electrónica <http://www.Oc.Lm.Ehu.Es/cupv/univ99/comunicaciones/bilbao05.Html>
- Instituto federal electoral. Foro de educación cívica y cultura política democrática. Primera edición, abril 2000, p. 23-24. Consultado el día 2 de mayo del 2013 en la página electrónica [http://www.lfe.Org.Mx/documentos/deceyec/foro\\_de\\_educacion\\_civica.Pdf](http://www.lfe.Org.Mx/documentos/deceyec/foro_de_educacion_civica.Pdf)
- Moreno, Daniel. Síntesis de derecho constitucional. Consultado el 3 de mayo del 2013 en la página electrónica. <Http://biblio.Juridicas.Unam.Mx/libros/5/2217/13.Pdf>
- Novoa García, César. La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano. Revista peruana de derecho tributario. Universidad de san martin de porres tax law review. Año 3. Número 11. 2003
- Revista digital universitaria. Ciudadanía y ética (directrices a considerar para proyecto político alternativo). Vol. 6, Núm. 3, 10 De marzo de 2005. Consultada el día 20 de abril en la página electrónica [http://www.Revista.Unam.Mx/vol.6/Num3/art23/mar\\_art23.Pdf](http://www.Revista.Unam.Mx/vol.6/Num3/art23/mar_art23.Pdf)
- Real academia de la lengua española. Consultada el 2 de mayo del 2013 en la página electrónica <http://lema.Rae.Es/drae/?Val=solidaridad>.
- Temístocles Montas, Juan. Fiscalidad, desarrollo y democracia. Consultado el 3 de mayo del 2013 en la página electrónica <http://www.Stp.Gov.Do/uploadpdf/fiscalidad.Pdf>

### ***Leyes y Regulaciones***

- Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, México, 154ª edición, México 2007.
- IUS 2013, Tesis de 9ª época; 1ª Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, Julio de 2009, p. 284.

Ensayo ganador del Segundo Lugar del Primer Concurso Nacional de Ensayo:  
“Retos y Perspectivas para una nueva cultura contributiva”

# Repercusión del garantismo en la tutela de los derechos de los contribuyentes en los tres órdenes de gobierno



Jaime Roberto Guerra Pérez

*SUMARIO: I. Introducción. II. Relaciones jurídico tributarias en los tres órdenes de gobierno III. Los derechos de los contribuyentes. IV. Garantismo tributario y su evolución en México. V. Anclaje constitucional de la PRODECON y su impulso en la tutela de los derechos de los contribuyentes. VI. Conclusiones. VII. Bibliografía*

## I. Introducción

**E**n el presente ensayo se hace un análisis sobre diversos temas que se vinculan necesariamente con la nueva cultura contributiva que se ha empezado a gestar en México, principalmente por reformas jurídicas y por el impulso que sobre el tema ha encabezado la PRODECON.

Dentro de las líneas temáticas marcadas para la elaboración de ensayos en el primer concurso sobre “RETOS Y PERSPECTIVAS PARA UNA NUEVA CULTURA CONTRIBUTIVA EN MEXICO”, se seleccionó como base principal del presente ensayo la relativa a “El papel del *Ombudsman* fiscal frente a la relación jurídica tributaria”, y se correlacionó con “Los Derechos Humanos del contribuyente y su anclaje constitucional en el ordenamiento jurídico mexicano”. Se estima que ambas líneas temáticas son complementarias, por lo que a fin de presentar un trabajo integro que refleje la nueva cultura contributiva, es necesario referirnos a la destacada labor que ha desempeñado el *Ombudsman* del contribuyente en México, y al anclaje constitucional requerido para ese ejercicio y para la efectiva tutela de los derechos humanos de los contribuyentes.

Como consecuencia de un detallado y profundo análisis sobre los aspectos vinculados con la protección de los derechos de los contribuyentes, se elabora el presente ensayo denominado **Repercusión del garantismo en la tutela de los derechos de los contribuyentes en los tres Órdenes de gobierno**, el cual se estructura con cuatro apartados principales, además del sumario, las conclusiones, las citas de pie de página (que se agrupan para mejor comprensión), y la bibliografía.

Este ensayo inicia presentando un panorama general sobre el nacimiento de las contribuciones a nivel mundial y en particular en México, para posteriormente presentar las relaciones jurídico tributarias desde el punto de vista de diversos autores, haciendo énfasis en su implicación en los tres órdenes de gobierno.

Enseguida nos referimos a los derechos de los contribuyentes, enunciando aquellos que deben comprenderse en estos, para la efectiva protección de los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales. Después, nos adentramos a las teorías iusfilosóficas que sustentan y teorizan la necesidad de tutelar los derechos de los individuos, entre los que se encuentran los contribuyentes. Partimos de la corriente del neoconstitucionalismo impulsado por Pozzolo y Comanducci, entre otros, y seguimos con el garantismo impulsado por Ferrajoli, que finalmente lo identificamos para nuestro tema, como un *garantismo tributario*. Se plantean además, diversos acontecimientos que han marcado de forma positiva la evolución en México de este garantismo, dentro del cual aparece la creación del *Ombudsman* del contribuyente.

Finalmente, nos referimos al impulso que la PRODECON ha dado al Garantismo tributario, llevando a cabo diversas acciones efectivas para la promoción y protección de los derechos de los contribuyentes; se destaca la necesidad de reformar la Constitución para que se reconozca desde ese máximo ordenamiento jurídico, la existencia de la PRODECON, con la característica de que pueda tutelarlos en cualquier orden de gobierno, y además que se reconozcan no sólo los derechos humanos de los contribuyentes, sino que se contemple la protección de cualquier derecho inherente a quienes pagan contribuciones.

## II. Relaciones jurídico tributarias en los tres órdenes de gobierno

Como consecuencia de la necesidad humana de vivir en sociedad, se deriva la existencia del Estado, que tiene por objeto satisfacer los requerimientos básicos y fundamentales de esa sociedad. En este panorama, el Estado es el encargado de regular las relaciones de los miembros de la misma, de donde surgen precisamente una serie de obligaciones a fin de que sea posible el desarrollo armónico de la sociedad. Para lograr este objetivo, el Estado requiere captar recursos económicos que le permitan sufragar los gastos que implican las acciones necesarias para lograr el bien común. En este contexto, al Estado corresponde por un lado coordinar, administrar, satisfacer y garantizar las necesidades sociales básicas de la sociedad, y por otro obtener los recursos financieros necesarios para poder sufragarla.

Para efecto de la obtención de los recursos referidos, históricamente los gobiernos en el mundo han creado tributos. En Egipto los faraones tenían recaudadores de impuestos que eran conocidos como los escribas los cuales cobraban impuesto sobre el aceite de cocina; en Grecia se cobraba un impuesto a la riqueza llamado la *eisfora*, mediante el cual se les confiscaba a los ricos parte de su capital. En el Impero Romano los primeros impuestos fueron derechos de aduana, importación y exportación llamados *portoria*. En el caso de México no ha sido la excepción, ya que se han documentado el cobro de tributos desde la época precolombina, como es el caso de los Aztecas, en donde, según sus códigos, a cambio de recibir beneficios en

su comunidad, el rey de Azcapotzalco, cobraba un tributo consistente en una balsa sembrada de flores y frutos, y además, una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla, ésta debe estar picando un cascarón, ahí los tributos eran recaudados por los denominados *Calpixqueh*. Ya en la Colonia, en la Nueva España se establecieron diversos impuestos como lo eran las alcabalas (pago por pasar mercancías de un estado a otro), las gabelas (gravámenes), peaje (derecho de paso) y el Diezmo minero, (trabajo en las minas), que eran recaudador por los encomendadores.

En la etapa moderna del siglo pasado y a partir de la Constitución de 1917, se han creado diversos tributos. En Inglaterra se aprueba el Impuesto al Ingreso, que en Estados Unidos se aprobaría en forma definitiva en 1913 como Income Tax y que en nuestro país se pondría en vigor en 1924, con el nombre de Impuesto Sobre la Renta.

Antes de la idea de gravar las rentas con este tributo, los países obtenían su ingreso fiscal mediante el cobro de impuestos que consistían básicamente en cobrar una cantidad de dinero a cada contribuyente, Impuesto de Capacitación o per cápita, así como en cobrar una cantidad de dinero en la formalización o ejecución de algunos actos jurídicos, como la enajenación de bienes o la formalización de algunos contratos, para los cuales la ley exigía la forma escrita y el uso de documentos especiales, como en el caso de México lo fue el Impuesto del Timbre.

En este contexto, es preciso analizar y describir el sistema fiscal vigente en el cobro de contribuciones por parte de los fiscos de los tres órdenes de gobierno del país, en donde se actualizan relaciones jurídicas tributarias. México, a partir de la promulgación de la Constitución Política Federal de 1824, y con un par de interrupciones, se definió formalmente con un estado federal, al establecerse desde esa constitución que la nación mexicana adopta para su gobierno una forma de gobierno republicana representativa popular y federal. En la Carta Magna de 1917 se indica expresamente que la República Mexicana está organizado en estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos entre sí, a través de un Pacto Federal; y que la soberanía del país reside esencial y originariamente en el pueblo, quien otorga todo poder público, ejerciendo su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y de los poderes estatales, en lo que toca a sus regímenes interiores<sup>1</sup>. Coincidiendo con las palabras del Doctor Héctor Fix-Zamudio "La idea federal ha sido una fuerza que atraviesa la historia de México"<sup>2</sup>. Para Madison, Hamilton y Jay, el Estado federal es "un sistema donde la soberanía es compartida por la federación y los estados"<sup>3</sup>.

En el contexto de un estado con el carácter federal, la Constitución vigente dirige la distribución de facultades y atribuciones fiscales de los distintos órdenes de gobierno, manteniendo de forma predominante, la concurrencia o coparticipación de las

1. Artículos 40 y 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

2. Fix-Zamudio Héctor y Valencia Carmona Salvador, Derecho Constitucional Mexicano y Comparado, 7ª. ed., México, Editorial Porrúa, 2010, p. 1063.

3. Hamilton, Madison y Jay, El Federalista, México, Fondo de Cultura Económica, 1943, p 128..

facultades impositivas entre la Federación y los estados, situación sustentada en el principio de que los estados tienen poderes en todas aquellas facultades que no se encuentren expresamente reservadas a los funcionarios federales en la constitución. Esto es a lo que se le conoce comúnmente como doble tributación, lo cual ha sido, desde hace tiempo, respaldado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>4</sup>.

El artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, expresamente determina que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados, Distrito Federal y municipios. Esta obligación de contribuir para los gastos públicos de los diferentes órdenes de gobierno, conlleva a una necesidad de establecer una definición en la distribución de competencia fiscal en cada uno de ellos, la cual, en términos de la propia constitución, pudiera resumirse de acuerdo a lo siguiente:

- Concurrencia tributaria en las fuentes de ingresos Gobierno Federal y estados y municipios: artículos 73, fracción VII y 124 y 31 fracción IV;
- Fuentes exclusivas de la Federación: artículos 73, fracción X y XXIX;
- Prohibiciones a los estados: artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII, y 118;
- Fuentes exclusivas de los Municipios: artículo 115.

Como consecuencia de la distribución constitucional referida, en México se tributa en los fiscos de los tres órdenes de gobierno, y por tanto, se actualiza entre cada uno de ellos y los contribuyentes, relaciones jurídico tributarias que se sustentan en las disposiciones constitucionales y en las legales que para cada uno de los mencionados órdenes expidan las legislaturas correspondientes. Debe resaltarse que según la información obtenida por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas<sup>5</sup>, durante 2011 los estados sólo obtuvieron por ingresos derivados de sus propios tributos, el equivalente al nueve por ciento del total de sus ingresos, incluyendo por participaciones y aportaciones federales, lo que muestra un panorama centralista, en el que la federación es quien recauda la mayoría de las contribuciones en México, como consecuencia del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que entró en vigor en 1980.

Una vez abordada la distribución de las facultades tributarias, es menester precisar lo que para efectos del presente ensayo, se debe considerar como relación jurídico tributaria, a fin de esbozar las consecuencias de la misma y los derechos que dentro de ella, deben garantizarse a la parte más débil. Giannini considera que ésta es una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, de naturaleza compleja, ya que de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la

4. DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. J.23/ Pleno; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Parte-1, 8a. Época, Enero a Junio de 1988; Pág. 139

5. García Sotelo Luis, "Es factible el fortalecimiento del federalismo fiscal mexicano?"; Federalismo Hacendario INDETEC, Guadalajara, 2012, número 175, marzo-abril 2012, p. 25



autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso<sup>6</sup>.

Por su parte, y con una visión distinta, Dino Jarach<sup>7</sup> y Vanoni<sup>8</sup> afirman que la relación tributaria es de carácter simple, ya que verla como un todo o de naturaleza compleja, es olvidar la característica fundamental del estudio científico, que consiste ante todo, en un análisis en que se adquiere el conocimiento de las instituciones y luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto, es decir, existe una relación de naturaleza simple, y a su lado existen otras relaciones en las que en algunas ocasiones, sólo se cumplen obligaciones formales y no de pago.

En el ámbito nacional resaltan las opiniones que sobre la relación tributaria han esbozado algunos doctrinistas mexicanos. Sergio Francisco de la Garza, distingue las relaciones jurídicas fiscales y las tributarias, indicando que aquellas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la presentación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, en una forma muy amplia, se llaman relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias. Asimismo, reitera que las fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier presentación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de perceptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales<sup>9</sup>.

Por su parte Emilio Margáin no hace esa distinción y sólo refiere a la relación jurídica tributaria como “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria<sup>10</sup>”.

Por nuestra parte, se estima para efectos del presente ensayo resulta adecuado la referencia sólo a la relación jurídica tributaria, aun sin necesidad de que implique el nacimiento de una contribución, por lo que nos inclinamos más a la relación compleja que refiere Giannini, y por tanto se propone entender a esta relación como el vínculo que se genera entre el poder público y sus gobernados con motivo de la obligación de éstos de contribuir para el bienestar común de forma directa o bien cumpliendo obligaciones accesorias a esa obligación: Se configura entre el sujeto activo que es el gobierno (federal, estatal o municipal) y los sujetos pasivos, que son quienes deben cumplir con alguna obligación tributaria que pueda o no implicar el pago de contribuciones.

6. Giannini, Achille Donato, Instituciones de Derecho Tributario, Traducción Española, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1957, p. 28.

7. Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª Edición, Argentina, 1969, p. 160-163.

8. Vanoni, Enzo, Elementos del Derecho Tributario. 1ª Edición, Milano, 1962, p. 219-225.

9. De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed., México, Ed. Porrúa, 1999, p. 451.

10. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Ed. Porrúa, 21ª Edición, 2011, p. 302.

### III. Los derechos de los contribuyentes

Derivado de las relaciones jurídico tributarias surge por su propia naturaleza, derechos y obligaciones para cada una de las partes de la relación, es decir para los fiscos y para quienes deben pagar contribuciones, mismos que para efectos de este trabajo identificamos como contribuyentes<sup>11</sup>. Históricamente, en México el poder de dominación del gobierno sobre los contribuyentes fue ejercido, generalmente, de forma arbitraria y en ocasiones confiscatoria. Por ello, en las relaciones jurídico fiscales actuales, existe la necesidad de que los derechos de los contribuyentes se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para dicha protección dentro del sistema impositivo, en el que el gobierno ejerce su facultad de imperio sobre los contribuyentes para establecer, recaudar y cobrar los tributos que requiere para sufragar el gasto público. Esto refleja que los contribuyentes adquieran, en la citada relación, una posición débil frente al fisco de cualquiera de los tres órdenes de gobierno.

Por lo anterior, es necesario no sólo identificar y promover de forma clara los derechos de los contribuyentes, sino también, para que sean efectivos, se requiere garantizar su debida protección, ya sea al momento de la creación de los tributos o bien al ejercerse las facultades de las autoridades fiscales. Al hablar de derechos de los contribuyentes, se vuelve necesario determinar lo que estos derechos deben comprender, partiendo de su anclaje constitucional; para lo cual, es *sine qua non* referirnos a los derechos humanos o fundamentales.

Existen divergentes corrientes respecto a las acepciones sobre derechos fundamentales y derechos humanos. Desde un enfoque iuspositivista, predomina el término de derechos fundamentales que pone de manifiesto la relación directa entre los derechos y su reconocimiento en textos jurídicos, principalmente nacionales. El término de derechos humanos se vincula más con los iusnaturalistas que consideran que existe una dotación jurídica básica, idéntica para todo ser humano por el hecho de serlo, y cuya validez no depende de haberse incorporado a un ordenamiento positivo<sup>12</sup>. Luigi Ferrajoli no plantea tal diferencia, y refiere que los derechos fundamentales son *“aquellos derechos universales, y por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas”*<sup>13</sup>. Por su parte el Doctor Jorge Carpizo identifica algunas definiciones de derechos humanos y derechos fundamentales, diferenciándolos entre sí. Enfatiza que para algunos doctrinistas los primeros son *“los que la persona posee por su propia naturaleza y dignidad, aquellos que le son inherentes y no son una concesión de la comunidad política; que son los que concretan en cada momento histórico las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, los cuales deben ser reconocidos positivamente por el orden jurídico nacional e internacional; que son los que corresponden a la persona por esencia, simultáneamente en su vertiente corpórea, espiritual y social, y que deben ser reconocidos y respetados por todo poder o autoridad y toda norma jurídica positiva,*

11. A nivel federal las contribuciones comprenden los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. En el orden local, generalmente comprenden los mismos conceptos, excepto el último citado.

12. Ramírez, Hugo y Pallares, Pedro, Derechos Humanos, 1ª. ed., México, Ed. Oxford, 2011, p. 25.

13. Ferrajoli, Luigi, Sobre los derechos fundamentales y sus garantías, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, p.30.

*pero que ceden en su ejercicio ante las exigencias del bien común; que son expectativas no previstas con claridad en alguna norma jurídica, incluso se llega a identificarlos con los "derechos morales"; que son aquellos imprescindibles para poder conducir una vida digna y auténticamente humana, y constituyen el elemento fundamental de un Estado constitucional democrático de derecho"<sup>14</sup>.*

Al referirse al criterio de algunos autores, el mismo Carpizo identifica los derechos fundamentales como *"aquellos que están recogidos en el texto constitucional y en los tratados internacionales son los derechos humanos constitucionalizados; que su propia denominación indica la prioridad axiológica y su esencialidad en relación con la persona humana; que son los derechos humanos que se plasman en derecho positivo vigente, son las normas que protegen cualquier aspecto fundamental que afecte el desarrollo integral de la persona en una comunidad de hombres libres y en caso de infracción existe la posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado; que son un sistema de valores objetivos dotados de unidad de sentido con interdependencia normativa, cuyo disfrute efectivo exige garantizar mínimos de bienestar económico para que se pueda participar en la vida comunitaria"*<sup>15</sup>. Por su parte, la Organización de las Naciones Unidas emplea la terminología de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales.

En la reforma a diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el 10 de junio de 2011, el constituyente hace referencia en el artículo 1º a los derechos humanos, es decir, el sistema jurídico mexicano adopta, a partir de esa reforma una corriente que, a diferencia de algunas que se han esbozado, considera derechos humanos, aún aquellos que se han positivado en la norma fundamental. Ante la diversidad de corrientes divergentes, para los efectos del presente ensayo, al referirnos a los derechos indisponibles e inalienables reconocidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales, se denominarán indistintamente como derechos humanos o derechos fundamentales.

En el contexto anterior, los derechos humanos que han sido reconocidos por la Cara Magna, protegen por su propia esencia, a los seres humanos, entre los que se encuentran los contribuyentes, quienes además son el sujeto más débil en las relaciones jurídico tributarias a que se ha hecho referencia en el apartado anterior. Sin pretender que sea objeto de análisis en el presente estudio, se estima indispensable resaltar que la titularidad de los citados derechos humanos, no debe restringirse sólo a las personas físicas, sino que su protección debe ser extensiva también a las personas morales, debido a que éstas resultan ser una ficción jurídica integrada precisamente por seres humanos.

Como parte de la protección constitucional de los contribuyentes, es menester referirnos a los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>16</sup>, que son los principios

<sup>14</sup>. Carpizo, Jorge. Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, No. 25 julio-diciembre 2011, Derechos Humanos: Naturaleza, denominación y características, p. 13. consultable en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/25/ard/ard1.pdf>

<sup>15</sup>. Idem. Carpizo, Jorge, p. 14

<sup>16</sup>. 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 que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes».

rectores de los conceptos que bajo la denominación de contribuciones, deben enterar al fisco quienes encuadren en alguno de los supuestos hipotéticamente establecidos en las normas jurídicas secundarias, para sufragar el gasto de los gobiernos. Es de resaltarse como antecedente de esta fracción, la Constitución de 1857 en donde aparece por primera vez el artículo 31, con una redacción muy similar a la actual, el cual contenía sólo dos fracciones en las obligación de todo mexicano, siendo la segunda la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes<sup>17</sup>. En la Constitución promulgada el 05 de febrero de 1917, se incluyó bajo la misma redacción el artículo 31 fracción IV, el cual se reformó el 25 de octubre de 1993 a fin de adicionar que la obligación de contribuir a los gastos públicos también debía comprender al del Distrito Federal, quedando así la redacción que se encuentra vigente<sup>18</sup>.

Como referencia de los principios que deben respetarse en los tributos, la mayoría de los autores coinciden en resumir el artículo 31 fracción IV, constitucional en cuatro principios: i) proporcionalidad ii) equidad , iii) legalidad, y iv) gasto público; sin embargo el maestro Arrijo Vizcaíno, adiciona dos principios, el de generalidad y el de obligatoriedad<sup>19</sup>. Al respecto coincidimos con este autor en la necesidad de incluir en estos dos principios, ya que los mismos se derivan de la redacción del propio artículo constitucional referido.

El Principio de Proporcionalidad se identifica en dos vertientes i) para las contribuciones en general, y ii) para los derechos, por poseer características propias reconocidas por el máximo tribunal en el país. Respecto del primer supuesto la Suprema Corte ha determinado que este principio radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos<sup>20</sup>; en relación con los *derechos*, el mismo tribunal en pleno ha señalado que para que se satisfaga el principio de proporcionalidad debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio<sup>21</sup>.

El principio de equidad ha sido resumido por la misma Suprema Corte como aquel que radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado<sup>22</sup>.

17. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000. Tomo II, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México, 2001, p. 817

18. Artículo 31 fracción IV. 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 que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

19. Arrijo, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Ed. Themis, 2012, p 267

20. Jurisprudencia, Pleno, 7ª Época, registro ius 232197, IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. (Anexo 1 )

21. Jurisprudencia, Pleno, 9ª Época, registro ius 196933, DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA (Anexo 2).

22. Idem Jurisprudencia registro ius 232197

El principio de Legalidad, es entendido como la obligación de que cualquier tributo se contenga en una ley, es decir una norma que haya seguido un proceso legislativo para su creación, ya sea a nivel federal o local. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que no sólo el tributo debe estar consignado de manera expresa en una ley, sino que también sus elementos esenciales, es decir, el objeto, sujeto, base, tasa y la época de pago, para no dar margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular<sup>23</sup>. Cabe agregar al respecto, lo expresado por Montesquieu: *“Por la desmedida autoridad del príncipe y la extremada debilidad del pueblo, es preciso evitar causas de confusión en materia de tributos. El percibo de éstos debe ser fácil, para lo cual ha de establecerse con tanta precisión que no puedan los recaudadores aumentarlos ni disminuirlos”*<sup>24</sup>.

La obligación de que los recursos obtenidos de las contribuciones se destine únicamente al gasto público, es el principio conocido como destino del gasto público, respecto del cual, mediante jurisprudencia se ha definido que doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público”, que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos<sup>25</sup>.

Los contribuyentes son titulares también de derechos formales o de procedimiento regulados en la Carta Magna, por lo que el proceso de recaudación, fiscalización y cobro de contribuciones deben respetar, entre otros, el derecho de seguridad y certeza jurídicas, el derecho de audiencia; el derecho al debido proceso; el derecho de acceso a la justicia; el derecho a la exacta aplicación de la ley y su irretroactividad, el derecho de petición; el derecho a la información; el derecho a la protección de datos personales; el derecho a no ser sometido dos veces al mismo procedimiento y el derecho a no sufrir penas trascendentes o inusitadas como la confiscación.

Adicionalmente, existen principios que rigen o limitan el actuar del sujeto activo de la relación tributaria, que han sido elaborados por numerosos tratadistas, entre los que destaca Adam Smith en su libro V de su obra Riqueza de las Naciones<sup>26</sup>, mismos que son aceptados generalmente por respeto y protección de los contribuyentes. Entre estos principios, sólo de manera de referencia, es de resaltarse el de Certidumbre, debe ser claramente determinado o determinable en cuanto a su cantidad, forma y época de pago a fin de dar seguridad jurídica al gobernado y evitar actos arbitrarios de la autoridad; de Economía, debe disminuir el diferencial que existe entre lo que se recauda y lo que en realidad se aplica al gasto público; de Simplicidad, debe utilizarse un lenguaje simple, claro y accesible al público en general, y de Generalidad, el

23. Jurisprudencia, Pleno, 7a. Época, registro ius 232796, IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. (Anexo 3)

24. Moreno, Daniel, Del Espíritu de las Leyes, Estudio Preliminar, México, Ed. Porrúa, p. 144

25. Jurisprudencia, 7ª época, Sala Auxiliar, registro ius 388026, GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. (Anexo 4)

26. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Ed. Porrúa, 21ª Edición, 2011, p.27.

tributo debe comprender a las personas, físicas y morales, cuya situación jurídica concreta coincida exactamente con la hipótesis normativa. Asimismo, los derechos de los contribuyentes a nivel de ordenamientos secundarios se encuentran regulados en algunas disposiciones a nivel federal y de forma incipiente a nivel estatal.

A continuación, se propone en el presente ensayo construir una comprensión amplia de los derechos de los contribuyentes, que abarque los derechos que tiendan a protegerlos dentro de las relaciones jurídico tributarias. Con esta base, es posible proponer que los derechos de los contribuyentes comprenden:

- Los derechos humanos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
- Los derechos humanos contenidos en los Tratados Internacionales que en esa materia ha suscrito México;
- Los principios integrados en el artículo 31 fracción IV, de la mencionada Constitución;
- Los derechos formales o de procedimiento contenidos en la Carta Magna;
- Los principios doctrinales básicos para una adecuada relación jurídico tributaria, y
- Los derechos que se contienen en los ordenamientos secundarios vigentes en ámbito federal y local.

#### **IV. Garantismo tributario y su evolución en México**

Para referirnos al garantismo tributario en México, se estima indispensable iniciar el presente apartado identificando las implicaciones del neoconstitucionalismo y sus promotores, a fin de que en el contexto de esta teoría, derivemos e identifiquemos al garantismo y podamos con ello plasmar su evolución en el país.

El neoconstitucionalismo surge de los nuevos modelos políticos y jurídicos del Estado constitucional, creados principalmente después de la Segunda Guerra Mundial<sup>27</sup>. Busca, como un nuevo paradigma interpretar el derecho no sólo como un conjunto de normas jurídicas, sino en base a principios, valores y reglas<sup>28</sup>. Los orígenes de esta corriente se pudieran ubicar en los siguientes acontecimientos: en Alemania la Ley Fundamental de Bonn de 1949 y el Tribunal Federal Constitucional Alemán (1951). En Italia la Constitución de 1947 y a la Corte Constitucional de 1956, luego en España (1976) y Portugal (1978).

27. Carbonell, Miguel, Neoconstitucionalismo, Trotta, Madrid, 2009, p. 9

28. Aguilera Portales, Rafael, Teoría Política y Jurídica, Editorial Porrúa, México, 2008, p. 93.



La denominación de neoconstitucionalismo ha sido atribuida a la jurista italiana Susana Pozzolo, quien, junto con Paolo Comanducci y Riccardo Guastinni, comenzaron con los intentos de sistematización de éste nuevo paradigma<sup>29</sup>. Pozzolo propone llamar neoconstitucionalismo a cierto enfoque del derecho, compartido por un grupo de iusfilósofos que coinciden en poner el acento en ciertas nociones (principios vs. normas, ponderación vs. subsunción) y en desplazar su atención de la ley a la Constitución y del legislador al juez. Al referirnos al neoconstitucionalismo, es ineludible resaltar la clasificación que realiza Comanducci respecto de tres diversas formas de neoconstitucionalismo, basada analógicamente en la clasificación formulada por Bobbio, entre las tres acepciones de positivismo jurídico; que clasifica en neoconstitucionalismo *teórico, ideológico y metodológico*<sup>30</sup>.

Como un límite al poder se presenta esta corriente, misma que al respecto Ferrajoli indica que *“en el Estado constitucional de derecho no existen poderes soberanos, ya que todos están sujetos a la ley constitucional”*<sup>31</sup>. Asimismo menciona que existen dos modelos de “Estado de Derecho”, i) El denominado “Estado Legislativo de Derecho”, con la afirmación del principio de legalidad como criterio exclusivo de identificación del Derecho válido, con independencia de su valoración como justo, (una norma jurídica es válida no por ser justa, sino exclusivamente por haber sido puesta por una autoridad dotada de competencia normativa, y ii) el Estado Constitucional de Derecho, que sería el nuevo modelo en formación teórica y práctica, que promueve constituciones rígidas y el control de la constitucionalidad de las Leyes ordinarias<sup>32</sup>.

Vinculado con la corriente del neoconstitucionalismo, Luigi Ferrajoli impulsa el Garantismo como uno de los ejes cruciales en su pensamiento jurídico, a través de lo cual pretende tutelar y establecer mecanismos para proteger los derechos o bienes individuales frente a otras intromisiones tanto del ejecutivo como de otros poderes, asimismo apuesta por la justificación de un Estado democrático de derecho, sustentado en una concepción normativa que apunta a las garantías de los derechos como vínculos y límites del legislador<sup>33</sup>. El Garantismo tiene por noción central o articuladora precisamente la de “garantía”. Ferrajoli define en términos generales a una garantía como *“cualquier técnica normativa de tutela de un derecho subjetivo”*<sup>34</sup>. Podría decirse entonces, como mera aproximación del garantismo, que éste impulsa los mecanismos para la defensa de los derechos de los individuos frente a su eventual agresión por parte del Estado, a través del establecimiento de límites y vínculos al poder estatal, a fin de maximizar la relación de estos derechos y disminuir sus amenazas.

Ferrajoli utiliza el término *“garantismo”* bajo tres acepciones: i) designa un modelo normativo de Derecho (Estado de Derecho), ii) el garantismo como teoría jurídica (iuspositivismo crítico en oposición al iuspositivismo dogmático), y iii) el garantismo

29. Aguilera Portales, Rafael y otros, Neoconstitucionalismo, Democracia y Derechos Fundamentales, México, Ed. Porrúa, 2010, p.4

30. Comanducci, Paolo, Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico, Isonomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, México, n.º 16, 2002, pp. 89-112.

31. Ferrajoli, Luigi, Sobre los Derechos Fundamentales, (Trad. Miguel Carbonell), Cuestiones Constitucionales, Núm. 15, julio-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2006, p. 115

32. Carbonell, Miguel, Neoconstitucionalismo, Trotta, Madrid, 2009, p. 14.

33. Durango Álvarez, Gerardo, Aproximaciones conceptuales a la Democracia constitucional y a los Derechos fundamentales en la Teoría de L. Ferrajoli, Opinión Jurídica, Vol. 6, No. 12, Universidad de Medellín, Medellín, 2007, p. 198

34. Ferrajoli, Luigi, Sobre los derechos fundamentales y sus garantías (trad. Miguel Carbonell y otros), México, CNDH, 2006, p. 29



como filosofía política (la que funda el Estado en el reconocimiento y la protección de los derechos)<sup>35</sup>.

Bajo el contexto anterior y sin pretender entrar a una disquisición filosófica sobre los detalles o críticas de la teorización del Garantismo, en el presente ensayo se parte de la necesidad de establecer límites al poder público y establecer garantías para hacer efectivos los derechos de los individuos, y en especial de los contribuyentes, quienes, como parte débil de la relación jurídico tributaria, requieren un especial protección que garantice sus derechos frente al fisco, ya sea federal, estatal o municipal; a esto le llamaremos "*garantismo tributario*"<sup>36</sup>, mismo que debe tutelar no sólo los derechos humanos o fundamentales, si no cualquier derecho que pretenda proteger a los contribuyentes, a fin de limitar efectivamente las amenazas del poder público.

En México, ha sido parte de su historia, el imperio desbordado que ha ejercido el Estado sobre los contribuyentes, cobrando tributos generalmente bajo mecanismos despóticos y de presión, ajenos a un exacto cumplimiento de los principios y normas vigentes en un momento dado. No obstante ello, recientemente hemos transitado de una incipiente protección de los derechos de los contribuyentes, basada principalmente en los medios de defensa ordinarios y el juicio de amparo, a una visión garantista en ciertos ámbitos de gobierno reflejada en reformas legales que en materia fiscal ha impulsado incluso la creación una instancia que de manera efectiva promueve la efectiva tutela de los derechos de los contribuyentes. En base a ello, a continuación se hará referencia a los eventos más trascendentes que en nuestro país han marcado la evolución en la visión garantista para la protección de los derechos de los contribuyentes, ya sea por actos originados en México o bien a nivel internacional.

Precisamente, a nivel internacional, es necesario resaltar que después de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, el 10 de diciembre de 1948 la Organización de las Naciones Unidas aprobó la Declaración Universal de los Derechos Humanos, con efectos para todos sus miembros, en la que promulgaba los derechos para los seres humanos, universales y absolutos, entre los que se encuentran los contribuyentes, y en especial al referirse al mínimo vital. Asimismo, en 1978 se aprueba la Convención Americana de Derechos Humanos, conocida también como Pacto de San José, y la que México suscribe el 22 de noviembre de 1969 y publica en el Diario Oficial de la Federación del 7 de mayo de 1981.

Mediante resolución 53/144, en 1998 la Organización de las Naciones Unidas aprobó la Declaración sobre el Derecho y el Deber de los Individuos, los Grupos y las Instituciones de Promover y Proteger los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales universalmente reconocidos, misma que en su artículo segundo indica que "*los Estados tienen la responsabilidad primordial y el deber de proteger, promover y hacer efectivos todos los derechos humanos y las libertades fundamentales*". Esto ha generado definitivamente un impulso en la protección y promoción de los

35. Ferrajoli, Luigi, Teoría y Razón, (trad. Ibañez, Andres y otros), Trotta, Madrid, 1995, p. 851

36. Bernal, Diana, Serie de Cuadernos de la PRODECON No. IV, Derechos Humanos de los Contribuyentes, p. 3

derechos humanos en México, incluyendo los de los contribuyentes, al grado que el 10 de junio de 2011 se publicó la reforma Constitucional en materia de derechos humanos.

Existe a nivel mundial una tendencia de protección de los derechos de los contribuyentes, y en años recientes ha sido adoptada e impulsada de forma exitosa en México. A manera de ejemplo, en el ámbito internacional destacan:

- La Ley Española de 1998, enumera las garantías fundamentales de los causantes y la obligación de las autoridades de respetarlas, creándose en paralelo a estas normas el Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- En Estados Unidos de Norteamérica, desde 1979 existe la Oficina del “Ombudsman del Contribuyente”, con absoluta independencia de la Oficina Recaudadora de Impuestos. Su nombramiento lo realiza el Secretario del Tesoro.
- En la Unión Europea, existe la figura del “Ombudsman en materia de impuestos”, quien ha asumido una relevante función en la atención de quejas y en la participación ante las autoridades fiscales de esa comunidad<sup>37</sup>.

Ahora bien, respecto de actos generados en nuestro país, es de resaltar el juicio de amparo, el cual durante un periodo considerable no fue útil para acceder a la Justicia de la Unión tratándose de tributos que adolecieran de los principios de proporcionalidad y equidad contenidos desde la constitución de 1857 en su artículo 31. Hasta 1925, la Suprema Corte de Justicia mantuvo el criterio de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podía examinarse en el Juicio de Amparo. En efecto, en noviembre de 1879 Ignacio L. Vallarta, entonces Presidente de la Suprema Corte de Justicia, impulsó un criterio judicial erróneo en la sentencia dictada con motivo de Juicio de Amparo promovido por fábricas de hilados y tejidos, en contra de la Ley de Ingresos de junio de 1879, al sostener la opinión de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podía examinarse en el Juicio de Amparo, y que solamente por medio de su representante en el Poder Legislativo los ciudadanos podían modificar leyes impositivas injustas o inicuas.

Sin embargo, en 1925 la Suprema Corte, en un acto reflexivo se separa del anterior criterio y resuelve procedente considerar garantías individuales los principios del artículo 31 fracción IV, de la Constitución, y por tanto estimar procedente el juicio de amparo en contra leyes tributarias<sup>38</sup>; a partir de entonces, ha sido tarea constante y trascendente de ese Alto Tribunal, ejercer el control de la constitucionalidad de las contribuciones en el país, velando por que las mismas sean acordes a los principios constitucionales plasmados en el 31, fracción IV, de la Carta Magna.

<sup>37</sup>. Cámara de Diputados, Iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de adiciones al Código Fiscal de la Federación, suscrita por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, del Grupo Parlamentario del PRI. En Gaceta Parlamentaria, año V, número 925, 23 enero 2002.

<sup>38</sup>. Jurisprudencia, Pleno, 6ª Época, registro ius 389838, IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. (Anexo 5)

Por otro lado, es dable resaltar como parte de la evolución que hemos referido, el contenido del “Bando de Hidalgo”, promulgado en Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, en el que se estableció como un imperativo el que cesaran para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija.

En México, históricamente en el Código Fiscal de la Federación y en el de la mayoría de las entidades federativas, se contiene un título denominado de *los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes*; no obstante de la lectura de su articulado, es posible visualizar un apartado en el que no se contienen reales derechos de los contribuyentes, salvo aquel derecho, diezmado en los últimos años, de presentar consultas fiscales a la autoridad. Como parte de la evolución del Garantismo en México, o más bien como pilar fundamental para el inicio del impulso de esta corriente en el país, el 5 de enero de 2004 se publica en el Diario Oficial de la Federación, junto con diversas reformas, la adición del artículo 18-B, dentro del referido título del Código Fiscal de la Federación, por medio del cual se propone una nueva relación de los contribuyentes con las autoridades fiscales al contemplar un esquema de defensa de los débiles en la relación jurídico tributaria, a través de una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (organismo autónomo, con independencia técnica y operativa)<sup>39</sup>. El 23 de junio de 2005 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que de acuerdo a la exposición de motivos de su iniciativa presentada por la entonces Diputada Diana Rosalía Bernal Ladrón De Guevara, parte del hecho de que *“la mayoría de los habitantes en México ha carecido de una cultura tributaria”*<sup>40</sup>

Se continúa con esta evolución, con la publicación el 04 de septiembre de 2006 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que inició de la iniciativa presentada el 11 de diciembre de 2003 por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, y de un importante debate dentro del Poder Legislativo. No obstante ello, esa norma no fue aplicada en forma inmediata como consecuencia de que el Poder Ejecutivo Federal presentó controversia constitucional en contra de esta ley, argumentando la inconstitucionalidad de diversos artículos, sobre la que el 26 de febrero de 2008 recayó sentencia que declaró la invalidez de diversos aspectos de la norma. El 07 de diciembre de 2009 se reforma esa Ley Orgánica, con lo cual se superaba las diferencias que se habían presentado con anterioridad. El 28 de abril de 2011, el Senado eligió a la Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara como titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Finalmente el primero de septiembre de 2011 entra en operaciones la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente con el reto de postular, defender, interpretar, promover, así como dar contenido y sustancia a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

Ahora bien, como un parteaguas en materia de derechos humanos dentro del sistema jurídico mexicano y en el paradigma de su protección, surge la reforma constitucional

39. Artículo 18-B.- La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.

40. Cámara de Diputados. Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria. En: Gaceta Parlamentaria, Año VI, Número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.

publicada en el Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 2011, mediante la cual se consagra que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. Asimismo se determinó que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Se crea un nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos humanos que involucra a todas las autoridades del Estado mexicano en el ámbito de sus competencias. Asimismo se constitucionalizan los principios que integran y enriquecen los derechos humanos: Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad.

En lo atinente a la protección de los derechos de los contribuyentes en los estados y municipios, es de resaltarse que no existe un avance ni siquiera similar al que se ha dado en el Gobierno Federal. Las instancias locales aún no han asimilado la necesidad de proteger en forma garantista a los débiles de la relación jurídico tributaria, incluso como mecanismo para lograr aumentar la captación de ingresos propios, y no sólo depender de las participaciones y aportaciones de la Federación. No obstante lo anterior, es de resaltarse el caso excepcional de Baja California, en donde de forma conjunta el sector privado y el público, elaboraron una iniciativa para un nuevo código fiscal con una visión plenamente garantista, al que denominan *Código Fiscal para el Estado de Baja California y sus Contribuyentes*.

## **V. Anclaje constitucional de la Prodecon y su impulso en la tutela de los derechos de los contribuyentes.**

En las relaciones jurídico tributarias entre los contribuyentes y los fiscos de los tres órdenes de gobierno, es fundamental que la obligación del pago de tributos, vaya aparejado de un compromiso definitorio por parte del Estado de gastar esos ingresos en forma eficaz y eficiente, y garantizar en el proceso de captación de los mismos, cualquier derecho que las normas constitucionales o secundarias tutelen a su favor. En este panorama, la creación y entrada en operación de la Procuraduría de los Derechos de los Contribuyentes, Prodecon, es un importante paso para hacer efectiva, cuando menos a nivel federal, la tutela de los derechos que se han mencionado. No obstante, es necesario que esta Procuraduría cuente con una base constitucional sólida que le permita permear en los funcionarios de los diversos órdenes de gobiernos, el cambio de paradigma para establecer un efectivo garantismo tributario en nuestro país. Si bien es cierto la reforma a la Carta Magna del 10 de junio de 2011 ha permitido encontrar una sólida base constitucional para la protección de los derechos humanos de los contribuyentes, se estima que aún no resulta suficiente para consolidar esa base constitucional que permita a la Procuraduría de los Derechos de los Contribuyentes actuar con plena autonomía en cualquier ámbito de gobierno; es decir, para defender los derechos de los contribuyentes ante cualquier fisco en el país.

Asimismo ha sido un avance la reforma constitucional del artículo 102 apartado B, segundo párrafo, que faculta a los organismos protectores de derechos humanos, formular recomendaciones públicas, no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas. Esto que se ha considerado como base para la protección no jurisdiccional de los derechos humanos que ha impulsado fuertemente la Prodecon, ha sido también un avance considerable en materia de derechos humanos en el país. No obstante esta reforma y la indicada en el párrafo anterior, se estima que, como se mencionó, no es suficiente para considerar que existe un anclaje constitucional suficiente para la protección de los derechos de los contribuyentes, debido a que su tutela no sólo comprende el de sus derechos humanos, sino que la protección de los contribuyentes, debe comprender el derecho que genere para los contribuyentes cualquier norma, aun cuando no sea un derecho humano, además de abarcar, no sólo la protección a nivel federal, sino en cualquier ámbito de gobierno, incluyendo el del Distrito Federal, de los estados y de los municipios.

En efecto, los avances constitucionales referidos, han sido parteaguas para la protección de los contribuyentes, sin embargo, para un anclaje suficiente en ese ámbito, se requiere seguir impulsando reformas en las que se reconozca desde el máximo ordenamiento jurídico la existencia de la Prodecon, con la característica de que pueda tutelarlos en cualquier orden de gobierno, y además que se reconozcan expresamente no sólo los derechos humanos de los contribuyentes, sino que se contemple la protección de cualquier derecho inherente a quienes pagan contribuciones. Es de resaltarse que la *constitucionalización* de organismos que protegen derechos humanos en el país se ha dado desde hace algunos años, ya que por ejemplo la Comisión Nacional de los Derechos Humanos se incluyó en el cuarto párrafo del apartado B del artículo 102 de la Carta Magna desde el 13 de septiembre de 1999. Asimismo, el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, está cercano a encontrar un anclaje constitucional sólido, con motivo de la reforma a la Carta Magna que está en proceso de aprobación, en la que se establece que será un órgano autónomo, responsable de garantizar el cumplimiento del acceso a la información, con personalidad jurídica y patrimonio propios. Esta experiencia constitucional, debe ser la base para que desde ese ámbito se establezca en la Constitución la esencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y se regulen las bases que permitan garantizar en todo el país los derechos que cualquier norma otorgue a los contribuyentes.

Ahora bien, a pesar del importante avance garantista generado con la creación de la Prodecon, es dable señalar que la sola creación y entrada en operación de este importante organismo, por sí mismo no cumple la ambiciosa finalidad de proteger los derechos de los contribuyentes. En efecto, para lograrlo se requiere que la norma creada recientemente sea aplicada acertadamente por quien dirige e integra esa entidad. Se identifica que para bien del país y en beneplácito de quienes pagan sus contribuciones, quien dirige al organismo desde su inicio de actividades ha venido ejerciendo su papel de *Ombudsman* del contribuyente, de la mejor forma posible, llevando a cabo acciones cada vez más contundentes en su tarea de cambiar los paradigmas que durante muchos años se han tenido respecto de quienes pagan sus

impuestos en México. Para efecto de resaltar el impulso efectivo al Garantismo de los contribuyentes que ha generado esta Procuraduría, a continuación esbozaremos algunas de las acciones que ha emprendido la institución desde que inició operaciones hasta la fecha, para la promoción y protección de los derechos de los contribuyentes, así como garantizar y velar el que las autoridades fiscales federales ejerzan el poder público con pleno respeto a los citados contribuyentes:

- Se han instrumentado mecanismos eficientes para recibir quejas de los contribuyentes por actuaciones indebidas de las autoridades fiscales, que ha permitido que hasta el mes de mayo de 2013 se hayan recibido 1488 quejas<sup>41</sup>.
- Se han impulsado la conciliación de interés en conflicto entre los contribuyentes y las autoridades, como un interlocutor imparcial, a fin de que no sea necesario recurrir a costosos y tardados procesos jurisdiccionales.
- Cuando ha sido necesario, se ha patrocinado en su defensa jurídica a los contribuyentes afectados por actos de autoridad.
- Se creó la campaña para promover una nueva cultura contributiva en el país, denominada “la fuerza de tus impuestos”.
- Para la defensa jurisdiccional de los contribuyentes, es de resaltar el patrocinio que se ha brindado en la presentación de juicios de amparo indirecto por transgresión al mínimo vital de las personas que únicamente obtienen ingresos por intereses reales inferiores a \$100,000.00 y cuyas retenciones son consideradas como pago definitivo.
- Se logró que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con base en una interpretación *pro persona*, que en el juicio contencioso administrativo federal toda demanda que se presente fuera del plazo de 15 días pero dentro del término general de 45 días, sea admitida a trámite por la vía ordinaria.
- Se han patrocinado juicios de amparo indirecto en los que ha resaltado la inconstitucionalidad del régimen fiscal en materia de ahorro para el retiro, en lo atinente a la aplicación de retenciones injustificadas no sólo los rendimientos sino al total de las aportaciones tripartitas, al aplicar para efectos del impuesto sobre la renta, en lugar del régimen de intereses, el de otros ingresos.
- Se emitió una primera recomendación dirigida al Servicio de Administración Tributaria para que adopte mejores prácticas administrativas en beneficio de los contribuyentes, a fin de transparentar e informar con oportunidad los criterios jurídicos interpretativos de las normas que permitan facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, principalmente en casos de complejidad evidente, y

41. Fuente: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, consultable en: [http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/quejas\\_y\\_reclamacion/quejas\\_estadisticas.html](http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/quejas_y_reclamacion/quejas_estadisticas.html)



- Se expidieron documentos importantes como lo es la Carta de los Derechos de los Contribuyente y los Criterios Normativos y Sustantivos de la Prodecon derivados de las recomendaciones y de las consultas especializadas emitidas desde septiembre de 2011.

Resulta evidente el impulso acertado que con una visión garantista, ha realizado la Prodecon desde su inicio, por lo que será de suma importancia para el cambio de paradigmas, que este organismo cuente con mayores facultades, y sobre todo, que cuente con una base constitucional que le permita allegarse de mayor fuerza para limitar el desmedido poder público.

## VI. Conclusiones

México, desde el inicio de su vida independiente, se definió formalmente con un Estado federal, por lo que derivado de ese sistema, las relaciones jurídico tributarias se actualizan ante los fiscos de los tres órdenes de gobierno, de acuerdo a la distribución de competencias que se realiza en la constitución federal, en la que existen materias exclusivas de la Federación, otras reservadas a los municipios, y las demás de competencia concurrentes entre el Gobierno Federal y el de los estados.

Por relación jurídica tributaria, se entiende la vinculación establecida por una norma jurídica entre el deber u obligación de un sujeto y la facultad o derecho subjetivo de otro, integrando ambos, simultáneamente, la consecuencia jurídica. Se configura entre el sujeto activo que es el gobierno federal, estatal o municipal, y los sujetos pasivos, que son quienes deben cumplir con alguna obligación tributaria que pueda o no implicar el pago de contribuciones.

A fin de evitar el abuso de las autoridades y limitar el poder público dentro de las citadas relaciones jurídico tributarias, surge la necesidad de que los derechos de los contribuyentes se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para esta protección dentro del sistema impositivo.

Los derechos humanos al ser reconocidos por la Carta Magna, protegen por su propia esencia, a los seres humanos, entre los que se encuentran los contribuyentes, persona física o moral, quienes además son el sujeto más débil en las relaciones jurídico tributarias.

Con base en el análisis del sistema jurídico mexicano, es posible proponer que los derechos de los contribuyentes comprenden i) Los derechos humanos consagrados



en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ii) Los derechos humanos contenidos en los Tratados Internacionales que en esa materia ha suscrito México; iii) Los principios integrados en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución; iv) Los derechos formales o de procedimiento contenidos en la Carta Magna; v) Los principios doctrinales básicos para una adecuada relación jurídico tributaria, y vi) Aquellos que se contienen en los ordenamientos secundarios vigentes en ámbito federal y local. El garantismo tributario, surge de la corriente del neoconstitucionalismo, como teoría que parte de la necesidad de establecer límites al poder público y garantías para hacer efectivos los derechos de los individuos, y en especial de los contribuyentes, quienes, como parte débil de la relación jurídico tributaria, requieren un especial protección que garantice sus derechos frente al fisco, ya sea federal, estatal o municipal.

Como parte de la evolución del garantismo tributario, se resaltan los siguientes acontecimientos: el 5 de enero de 2004 se publica la adición del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación; el 23 de junio de 2005 se publica la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; el 04 de septiembre de 2006 se publica la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y el 07 de diciembre de 2009 se reforma esa Ley; el 28 de abril de 2011, se elige a la Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara como titular de la Prodecon, y el 1º de septiembre de 2011 entra en operaciones la Prodecon.

Como un parteaguas en materia de derechos humanos dentro del sistema jurídico mexicano y en los paradigma de su protección, surge la reforma constitucional, publicada el 10 de junio de 2011, mediante la cual se consagra que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Es necesario que se reforme la Constitución Federal para que se reconozca desde ese máximo ordenamiento jurídico, la existencia de la Prodecon, con la característica de que pueda tutelarlos en cualquier orden de gobierno, y además que se reconozcan expresamente no sólo los derechos humanos de los contribuyentes, sino que se contemple la protección de cualquier derecho inherente a quienes pagan contribuciones.

La Prodecon ha impulsado fuertemente el Garantismo tributario llevando a cabo diversas acciones efectivas para la promoción y protección de los derechos de los contribuyentes, así como para garantizar y velar el que las autoridades fiscales federales ejerzan el poder público con pleno respeto a los citados contribuyentes.

## VII. Bibliografía

- Aguilera Portales, Rafael, Teoría política y jurídica, Editorial Porrúa, México, 2008.
- Aguilera Portales, Rafael y otros, Neoconstitucionalismo, Democracia y Derechos Fundamentales, México, Ed. Porrúa, 2010.
- Arrijoa, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Ed. Themis, 2012.
- Bernal, Diana, Serie de Cuadernos de la Prodecon No. IV, Derechos Humanos de los Contribuyentes.
- Carbonell, Miguel, Neoconstitucionalismo, Trotta, Madrid, 2009.
- Carpizo, Jorge. Cuestiones constitucionales, Revista mexicana de Derecho Constitucional, No. 25 Julio-diciembre 2011, Derechos humanos: naturaleza, denominación y características, consultable en: <http://biblio.Juridicas.Unam.Mx/revista/pdf/cuestionesconstitucionales/25/ard/ard1.Pdf>
- Comanducci, Paolo, Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico, Isonomía, Revista de teoría y filosofía del derecho, México, No. 16, 2002.
- De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed., México, Ed. Porrúa, 1999.
- Durango Álvarez, Gerardo, Aproximaciones conceptuales a la democracia constitucional y a los derechos fundamentales en la teoría de I. Ferrajoli, opinión jurídica, vol. 6, No. 12, Universidad de Medellín, Medellín, 2007, Ferrajoli, Luigi, sobre los derechos fundamentales y sus garantías (trad. Miguel Carbonell y otros), México, CNDH, 2006.
- Ferrajoli, Luigi, Teoría del Derecho, vol. 2 De la teoría de la democracia, España, Trotta, 2007.
- Ferrajoli, Luigi, Teoría y Razón, (trad. Ibañez, Andres y otros), Trotta, Madrid, 1995.
- Ferrajoli, Luigi, Sobre los derechos fundamentales, (trad. Miguel Carbonell), Cuestiones constitucionales, núm. 15, Julio-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2006.
- Ferrajoli, Luigi, Sobre los derechos fundamentales y sus garantías, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006.
- Fix-Zamudio Héctor y Valencia Carmona Salvador, Derecho constitucional mexicano y comparado, 7ª, México, Editorial Porrúa, 2010.
- García Sotelo Luis, "Es factible el fortalecimiento del federalismo fiscal mexicano?"; Federalismo hacendario INDETEC, Guadalajara, 2012, número 175, marzo-abril 2012.
- Giannini, Achille Donato, Instituciones de derecho tributario, Traducción española, Madrid, Ed. De Derecho Financiero, 1957.

- Hamilton, Madison y Jay, El federalista, México, Fondo de Cultura Económica, 1943.
- Jarach, Dino, Curso superior de derecho tributario, 2º edición, Argentina, 1969.
- Margáin Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, México, Ed. Porrúa, 21ª edición, 2011.
- Moreno, Daniel, Del espíritu de las leyes, Estudio preliminar, México, Ed. Porrúa, 1970.
- Ramírez, Hugo y Pallares, Pedro, Derechos humanos, 1ª. Ed., México, Ed. Oxford, 2011.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria 1986-2000. Tomo II. México, 2001.
- Vanoni, Enzo, Elementos del derecho tributario. 1º Edición, Milano, 1962.

### ***Fuentes normativas***

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Declaración Universal de los Derechos Humanos.
- Convención Americana de Derechos Humanos.
- Declaración sobre el derecho y el deber de los individuos, los grupos y las instituciones de promover y proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales universalmente reconocidos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- Ley Orgánica de la Procuraduría de los Derechos de los Contribuyentes.

Ensayo ganador del Tercer Lugar, Primer Concurso Nacional de Ensayo:  
“Retos y Perspectivas para una nueva cultura contributiva”.

# La moral del contribuyente y la ética contributiva



David Salinas Rodríguez

*Nullum est iam dictum quodnon sit dictum prius<sup>1</sup>*

SUMARIO: I. Introducción.- II. La Tributación en México: Integración de una Cultura Contributiva en el Estado de Derecho.- III. Ética Fiscal del Contribuyente.- IV. Ética y moral contributiva a la luz de la Psicología Conductista.- V. Conclusiones.- VI. Bibliografía.

## I. Introducción

“**D**ime cuántos impuestos te cobran (y cómo se gastan además) y te diré qué derechos eres acreedor” (una excelente cita del Mtro. Juan F. González Bertomeu, reconocido abogado por la Universidad Nacional de La Plata y autor del prólogo de un gran libro<sup>2</sup>), de esta forma resumo el fundamento del sistema jurídico tributario en México.

Atender el costo de los derechos plantea una serie de cuestionamientos diversos, no sólo pensar cuánto cuestan sino que también quién decide cómo asignar los escasos recursos públicos para protegerlos, y para quién.

La política de diferentes administraciones en el gobierno mexicano para allegarse de recursos fue la de acudir a solicitar préstamos externos, lo que hizo que en la década de los 80's, México fuera el país más endeudado del mundo, ya que olvidó que la percepción de impuestos es el medio más sano de un país para hacer frente a los gastos públicos.

Una economía sana es la que se sustenta en los ingresos propios y correctamente aplicados. En México, los ingresos hacendarios que servían para los gastos públicos hasta antes de 1988, eran menores al 35% en comparación con los países industrializados donde llegan a ser del 90%, con lo que mantienen economías sanas en crecimiento. Así entonces, uno de los puntales de la economía es la percepción tributaria y uno de los medios para argumentarla es el castigo en términos conductuales, sin descartar el empleo de otras contingencias.

1. No hay nada que se diga, que no haya sido dicho previamente.

2. Vid. HOLMES, Stephen et SUNSTEIN, Cass R., El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos, Trad. Stella Mastrangelo, Editorial Siglo XXI Editores, Buenos Aires, 2011, p. 15.

El presente ensayo para efectos didácticos, se divide en tres apartados distintos. En primer término se analiza a la cultura contributiva en sentido amplio así como su relación con el Estado de Derecho en México. La segunda parte tiene por objeto explicar lo relativo a la Ética y al deber de contribuir fiscalmente con el Estado, siendo el referente principal el gobernado contribuyente. En la última parte es necesario recurrir a la Economía y a la Psicología Conductista para explicar el fenómeno social, objeto de estudio y análisis del presente ensayo.

Se ha considerado conveniente desarrollar cada tema cuidadosamente, sin llegar naturalmente a agotarlo de manera exhaustiva ante lo colosal que resultaría tal eventualidad, estructurando el contenido de forma congruente, siguiendo un orden metodológico que a consideración del autor es el adecuado para que el lector encuentre los elementos básicos para su comprensión *ipso facto*; tomando en cuenta que la mejor forma de construir el conocimiento es partiendo de conceptos teóricos, hasta llegar a los detalles prácticos y cotidianos. Por otro lado, se invoca a algunos tratadistas en la materia que sustentan ideas que se plantean a lo largo del ensayo. El autor tiene bastante claro que no es dueño de la verdad y precisamente por ello serán bienvenidas todas las observaciones y críticas constructivas que al respecto haga el lector, ya que el complejo proceso enseñanza-aprendizaje debe nutrirse de la refutación, la discusión y la conciliación.

## II. La tributación en México: integración de una Cultura Contributiva en el Estado de Derecho

### *Aspectos básicos del Derecho Impositivo*

Es innegable que el Estado requiera necesariamente de un sustento económico para realizar todas las actividades tendientes a llevar a cabo los fines del Derecho, siendo así que la primordial fuente de origen que el Estado cuenta para allegarse de recursos la constituye en su mayor parte los gobernados, quienes en teoría se benefician con todos los servicios de carácter público que les provee. Máxime en los tiempos actuales, diría el Dr. Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>3</sup>, en los que tanto el continuo crecimiento demográfico como los avances tecnológicos y científicos demandan del Estado un campo cada día más amplio de acción y de objetivos.

Así entonces la contribución es la institución medular del Derecho Tributario en todo el mundo. Centrar el Derecho Fiscal en otros vínculos o institutos sería tanto como convertir al coro en protagonista y al protagonista en el telonero<sup>4</sup>.

La norma suprema que rige el Estado de Derecho es en México la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ordenamiento del cual derivan los principios que rigen nuestro sistema jurídico.

3. Vid. ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 21ª ed., Editorial Themis, México, 2012, p. 3.

4. FERREIRO LAPATZA, José Juan, "La definición del tributo" en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, 1998, p. 291.

### ***¿Qué es un tributo?***

Se debe entender al tributo como uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo pertenece, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de la ciencia de las finanzas, de la política financiera y de la economía política<sup>5</sup>.

Es de vital importancia señalar que el tributo se diferencia de otros recursos del Estado por la coerción de que es producto y que lo distingue de los empréstitos públicos, aunado a que el tributo como prestación coactiva por parte de los particulares al Estado, es consecuencia de la relación jurídico-tributaria entre dos sujetos, el activo y el pasivo.

El tributo es considerado una prestación pecuniaria coactiva de una persona llamada contribuyente a la entidad pública del Estado que tenga derecho a recaudarlo. Cabe destacar que la coerción no descansa en una manifestación de la voluntad de la administración pública, ya que en el Estado moderno de derecho la base fundamental es el principio de legalidad.

### ***¿Qué se entiende por cultura contributiva?***

Si bien es cierto, el concepto de cultura contributiva no es de reciente aparición, se ha convertido en un aspecto polémico en la actualidad. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sostiene que la cultura contributiva deriva de una vertiente de la cultura democrática entendida en el contexto internacional como un campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-sociedad que ha sido poco explorado por las ciencias sociales<sup>6</sup>.

Las dimensiones que comprende esta cultura contributiva son la construcción de la cultura, la relación estado-contribuyente, operatividad del ciclo ingreso-gasto, las obligaciones y deberes fiscales y los derechos de los contribuyentes. Integrar la cultura contributiva en nuestro país implica una cuestión transdisciplinaria. Así entonces, el objetivo es contar con herramientas en educación fiscal desde el nivel educativo primario, que se inserten en un esquema de formación cívica y ética del gobernado.

5. Cfr. JARACH, DINO, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª ed., Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 9.

6. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (n.d.). En Cápsulas de Cultura Contributiva, Recuperado de <<http://prodecon.gob.mx/Documentos/Transparencia/focalizada/C%C3%A1psulas%20de%20Cultura%20Contributiva%20Serie%201.pdf>>



## ***¿Cómo opera en el ámbito fiscal el Estado mexicano? Actividad financiera del Estado***

El Maestro Raúl Rodríguez y Lobato señala que la organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procuración de los recursos económicos indispensables para cubrirlos<sup>7</sup>. En otras palabras, se desprende que lo que origina la actividad financiera del Estado es el costo de las necesidades en los tres órdenes de gobierno para cumplir con sus fines: bienestar económico, con justicia y libertad.

La actividad financiera del Estado es entendida como la actividad que desarrolla el Estado, con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines<sup>8</sup>.

### ***Principios que consagran derechos fundamentales***

Sin la intención de abordar todos los principios de derecho relativos a la materia fiscal en relación con los derechos fundamentales de los contribuyentes, se debe señalar que las leyes secundarias que rigen a las disposiciones establecidas en la materia tributaria, derivan del artículo 31, fracción IV constitucional, y que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación del contribuyente de aportar una parte de su riqueza, en tanto que el artículo 5º del Código en comento se señala que las contribuciones establecidas en ley son los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y productos.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se utiliza en una variedad de artículos el sustantivo *contribución*, así como en plural, y a consideración del autor hay una ausencia de técnica legislativa ya que no se dice qué se debe entender por esta institución.

Una contribución bajo la óptica de una interpretación de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución es un instrumento legal para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos federales, estatales, municipales y del Distrito Federal.

En la opinión del autor, se complementa esta definición agregando que una contribución es una prestación de carácter obligatorio a cargo de las personas físicas o morales que se coloquen en la hipótesis prevista en una ley fiscal.

De acuerdo con la Dra. Sonia Venegas Álvarez los principios constitucionales pueden ser definidos como las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con

7. Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, México, 1986, p. 3.

8. Cfr. GARZA, Sergio Francisco, de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1990, p. 6.

valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria del terreno de que se trate<sup>9</sup>.

### ***¿Qué es gasto público?***

Definir gasto público implica un serio problema, señala el Maestro Gabino Fraga, ya que existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que debe entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el Presupuesto de Egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema<sup>10</sup>.

En esa tesitura, el gasto público está constituido por una multitud de renglones, su clasificación se puede hacer de muchas maneras, de acuerdo con los objetivos que se persigan y las necesidades de análisis; de tal modo que se pueden hacer tantas clasificaciones como se desee<sup>11</sup>.

### ***Posición de los Poderes de la Unión***

#### ***Poder Ejecutivo***

##### ***Autoridad fiscal***

En México existe una profunda discrepancia en la forma de ver la misma situación de recaudación de impuestos, la que tienen los contribuyentes y la óptica del fisco federal, para los primeros, la recaudación impositiva es una forma que tiene el gobierno de extorsionar a los indefensos particulares y para el fisco federal el contribuyente es un evasor que miente y engaña en todos los actos que realiza; sin embargo, esta visión de la problemática en la recaudación fiscal no es nueva, al respecto cabe transcribir el siguiente comentario que un ex-Secretario de Hacienda y Crédito Público, hizo en años pasados<sup>12</sup>:

*“El otro camino, el camino que el señor Presidente de la República fijó desde su mensaje de toma de posesión, es el de obtener mayores ingresos dentro de los gravámenes ya decretados. Es sentimiento nacional, es conocimiento que está en la calle, no sólo de ustedes, que tienen razones para conocerlo perfectamente, sino de todo el mundo, el hecho de que en México nadie paga los impuestos que está obligado a cubrir. Por razones históricas, por mala organización de los impuestos o por lo que ustedes quieran, es un hecho que en México no solamente no se paga, como decía hace un momento, sino que las personas que evaden sus impuestos se vanaglorian de hacerlo.*”

9. Cfr. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford, México, 2010, p. 6.

10. Cfr. FRAGA, Gabino, *Derecho administrativo*, 29ª ed., Editorial Porrúa, México, 1990, p. 326.

11. Sobre el particular, véase *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*.

12. Cfr. URBINA, Arturo, *Los delitos fiscales en México*, Tomo I, *Aspectos Constitucionales de las Garantías Individuales y los Tributos*, Editorial Delamar, México, 2004, pp. 153-155.

*El problema es, pues, un problema de educación, de llevar al convencimiento del causante que no es ningún mérito, que no es alarde de inteligencia el poder evadir los impuestos, el poder defraudar al fisco; que, de la misma manera que no demuestra inteligencia una conducta tortuosa que en lo personal estafe al público, u obtenga el beneficio indebido del amigo, o defraude, o en general delinca, así también es indispensable que el causante entienda que defraudar al fisco es defraudar, y que defraudar es un delito vergonzoso.*

*Pero ese es el lado del causante. Veamos ahora el lado nuestro, el lado de la Secretaría de Hacienda, el lado de ustedes que son los ojos, los oídos, las manos de la Secretaría de Hacienda. Hagamos un examen de conciencia. Ustedes mismos lo han hecho aquí. ¿No hay también parte de culpa en nosotros por esta actitud que vemos en el pueblo? ¿No es verdad que también el fisco libra una batalla ininterrumpida con el causante; obtiene de él por la fuerza, por la coacción, por la presión, algunas veces hasta por la arbitrariedad, los impuestos que él por su parte y voluntariamente no paga? ¿No es verdad también que nosotros (ustedes y nosotros), el fisco -esa cosa que tanto temor impone y cuya figura nadie ha visto con sus ojos, pero muchos han sentido en sus bolsillos - es también inhumano, no es también un monstruo que no sabe de equidad, que no da a las personas oportunidad de explicar sus problemas? ¿No es cierto -como decía en alguna otra ocasión, en una reunión análoga a ésta- que vivimos en un círculo vicioso en el cual el causante cree tener derecho a defraudar al fisco y hace todo lo que está en su mano para lograrlo, y por su parte el fisco, sin estudio previo, a priori, estima que todo causante es un delincuente, una persona inmoral, a quien no hay que creerle y a quien hay que vigilar su vida privada en muchos casos, e investigar para obtener los ingresos que el gobierno necesita? ¿Y en este círculo vicioso ha obtenido el fisco alguna ventaja?*

*Es indispensable que causante y fisco colaboren y ambos se dividan por igual la responsabilidad que todos tenemos en el sostenimiento de las cargas públicas. Si no tratamos al causante como una persona que merece respeto, cuya palabra normalmente debe merecer fe, si no lo tratamos como una persona que comparte con nosotros una responsabilidad, no podremos exigirle que cumpla con su deber en esas mismas condiciones”.*

Estas palabras que analizan en forma brillante este problema fueron pronunciadas el 13 de agosto de 1947 por el Lic. Ramón Beteta, Secretario de Hacienda y Crédito Público por esos años, en la sesión de clausura de la convención nacional de Jefes de Oficinas Federales de Hacienda.

***Impartición de justicia ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa***

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene su fundamento constitucional en el artículo 73, fracción XXIX, inciso H, de la Constitución Federal, así como su propia Ley Orgánica. En nuestro país, el Tribunal Fiscal de la Federación, ha cambiado de nombre por reformas y adiciones que se le hicieron a la Ley Orgánica respectiva, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000, para entrar en vigor el 1 de enero de 2001, siendo hoy el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA)<sup>13</sup>.

El TFJFA no es un órgano constitucional autónomo, es un órgano con funciones formalmente ejecutivas porque forma parte del Poder Ejecutivo, y materialmente jurisdiccionales, porque el contenido de sus resoluciones consiste en resolver controversias que surgen entre las autoridades fiscales y los particulares.

El comentario que se puede hacer sobre este Tribunal es que en los últimos años la brillante forma en la que resolvió muchos asuntos hizo que su competencia se ampliara trayendo como consecuencia el retraso de la impartición de justicia fiscal y administrativa. Asimismo, se crearon salas especializadas que a criterio del autor poco han ayudado a disminuir la excesiva carga de trabajo en las Salas Regionales Metropolitanas. Es indispensable la aprobación de un mayor presupuesto para la creación de más Salas Regionales.

### ***¿Qué papel juega la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente?***

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de asesoría y consulta, defensoría y representación así como da seguimiento a los procedimientos de queja o reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes<sup>14</sup>.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) surge de la necesidad de fortalecer la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, creando un espacio neutral de encuentro, acuerdos y confianza mutua. La Prodecon surge por decreto de Ley publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, el cual fue impugnado por el Procurador General de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la acción de inconstitucionalidad 38/2006 resuelta el 16 de mayo de 2008, por lo que la Ley fue publicada con sus últimas reformas el 7 de septiembre de 2009. El 28 de abril del 2011 de una terna propuesta por el titular del Ejecutivo Federal fue electa por el Senado de la República la Licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara como primer Ombudsman fiscal de País. A partir del nombramiento de la Procuradora y de conformidad con su Ley

<sup>13</sup>. Vid. SALINAS, David (2012). *El sistema de impartición de justicia en línea ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Revista Proyecto Grado Cero. Publicación anticipada en línea: [proyectogradocero.com/](http://proyectogradocero.com/) (Apartado Revista, Número 1, Artículo 1-6).

<sup>14</sup>. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (n.d.). En ¿Qué es la PRODECON?, Recuperado de <http://prodecon.gob.mx/Mision.html>

Orgánica la Procuraduría contó con 120 días para entrar en funciones, por lo que el 1° de septiembre del 2011 la Prodecon abrió sus puertas al público<sup>15</sup>.

Es preciso mencionar que la idea de crear un organismo de esta naturaleza no es en su totalidad mexicana, ya que se ha recurrido al estudio del Derecho Comparado y concretamente de Europa se extrae esta figura con algunas modificaciones aplicables al contexto que se vive en México. Al respecto, cabe señalar en opinión del autor que algunos de los mejores doctrinarios y tratadistas de la materia tributaria son alemanes, españoles, ingleses, entre otros de origen europeo.

En la inteligencia del legislador mexicano y raíz de la no tan reciente reforma constitucional en materia de derechos humanos, nace este organismo con la figura del *Ombudsman*. En ese orden de ideas, el papel que desempeña en nuestro país es de suma importancia toda vez que sus compromisos institucionales hacen de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente un organismo de calidad. ¿Cómo? Al brindar atención profesional y personalizada, orientando con eficacia y resultados sólidos, realizando investigaciones exhaustivas e imparciales dentro de sus debidos procedimientos contenidos en Ley, pero principalmente distinguiéndose por pertenecer a esa minoría de instituciones con fina transparencia y rendición de cuentas en todas sus actuaciones. El autor considera que la visión de este organismo es muy amplia y en un futuro será un referente para los países de Latinoamérica.

### ***Poder Legislativo***

El legislador mexicano ha sido criticado duramente por su falta de conocimientos jurídicos y peor aún, por su imprecisión técnica en la creación de leyes debido al gran desconocimiento de cultura general. Son ya muchos estudiosos del Derecho que han escrito artículos de Revistas, Libros con reconocimiento, Tesis de postgrado, entre otros, dando una serie de propuestas para mejorar las deficiencias que tiene el Poder Legislativo mexicano.

### ***Fuentes formales del Derecho Fiscal***

El Dr. Arrijo Vizcaíno nos comparte en su obra una cita del Doctor Eduardo García Máynez, en la cual señala que “por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas”. Así, al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, se hace alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias<sup>16</sup>.

Las fuentes formales del Derecho Fiscal se materializan en las muchas disposiciones que existen en la legislación mexicana: el Código Fiscal de la Federación, la muy

15. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (n.d.). En *Historia de la PRODECON?*, Recuperado de <<http://prodecon.gob.mx/Mision.html>>

16. Cfr. ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Ob Cit.*, p. 32.

compleja Ley del Impuesto Sobre la Renta, los Reglamentos de las Leyes, por mencionar algunas de las más importantes. Al respecto, el autor hace una crítica en primer lugar a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en virtud de que en su opinión, la fracción IV del artículo 31 es una falacia. Lo anterior descansa en una opinión subjetiva, sin embargo es una realidad que no existe la proporcionalidad y equidad tributaria en México. Para el gobernado en la *praxis* no representa ningún beneficio las excesivas prestaciones económicas con las que cuentan muchos servidores públicos en nuestro país, las facilidades en términos económicos con las que cuentan los presidentes municipales, gobernadores de entidades federativas, diputados y senadores.

El legislador tiene una responsabilidad muy grande para con este país, ya que sólo le compete a él formalmente hablando la creación, modificación o supresión de cualquier disposición reglamentaria del ordenamiento máximo en México. Así, en esa instancia, cabe la posibilidad de que algún día se presente una propuesta de reducción al cincuenta por ciento de salario a los servidores públicos del país con sueldos exorbitantes tales como los Ministros de la Suprema Corte, y que a su vez, sea aprobada y se publique en el Diario Oficial de la Federación. Al menos, el autor asume una actitud optimista para ello.

### ***Problemas de legislación y pluralismo***

Desde un punto de vista estrictamente filosófico las razones que justifican una norma pueden servir como criterios para discernir, si una acción es susceptible de ser obligatoria, prohibida o permitida. Las razones que el agente tiene para actuar pueden ser los incentivos que motivan la acción.

Lo anterior se considera moral en un sentido kantiano, lo cual se explica de la siguiente manera: Kant establece una conexión fuerte entre motivación y acción. Las acciones pueden tener valor moral, si están motivadas por razones morales. Tal vez, una buena parte de la discusión en torno a la filosofía moral de Kant, se centra en los aspectos de motivación.

Continuando con esta línea filosófica, la *Teoría Pura del Derecho* del jurista austriaco Hans Kelsen sostiene que las normas tienen validez porque son legalmente constituidas. El poder legislativo tiene la facultad de establecer esas normas, dicho poder es representativo del soberano, en el sentido de que a través de su parlamento tiene la capacidad de establecer las normas que le rigen, por lo que resulta muy importante que estas normas satisfagan los intereses de los integrantes de un Estado, aspecto que algunos legisladores no entienden. No obstante, ¿qué criterios utilizan las legislaciones para establecer que ciertas acciones son susceptibles de Derecho y que deben penalizarse o despenalizarse? Kelsen plantea la necesidad de fundamentar el



Derecho sin apelar a supuestos metafísicos. Para Kelsen no hay un referente “objetivo” o “racional” que valide la norma, puesto que la validez de la norma depende de su legalidad y esto depende de los consensos, las negociaciones y los acuerdos a los que se pueda llegar<sup>17</sup>.

### ***Poder Judicial***

#### ***¿Cómo ha sido la actuación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación?***

Es un tema bastante discutido el cómo ha sido la intervención de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin embargo este autor estima que respecto a las sentencias emitidas en materia tributaria, algunas de ellas han cambiado el discurso jurídico en México, pero otras han sido en perjuicio del contribuyente y a favor del fisco, justificando el interés público por encima de cualquier beneficio individual.

Sin embargo, la Corte ha dado a conocer algunos criterios jurisprudenciales un tanto desatinados y fuera del contexto lógico-jurídico, que a opinión del autor se ha debido al desconocimiento de una rama del Derecho tan árida como lo es el derecho fiscal.

#### ***Las instituciones educativas y su importancia en la cultura contributiva***

Es conveniente tener muy claro la cita de que “*quien no conoce la historia de su país, está condenado a repetirla*”, una frase totalmente inspiradora para muchas Universidades de México y del mundo.

En el país la institución con mayor prestigio académico es la Universidad Nacional Autónoma de México, la Máxima Casa de Estudios en Iberoamérica, la cual en sus diversas Escuelas, Facultades e Institutos ha estado al servicio de México mediante educación, investigación y difusión cultural. Desde luego el autor no resta prestigio a otras brillantes instituciones educativas con reconocimiento a nivel internacional.

El papel que juegan estas instituciones educativas es vital ya que a través de las carreras que se enseñan, se preparan a los futuros profesionistas con una sola meta: hacer de este país, un mejor México. En relación con la cultura contributiva es esencial la participación de las Escuelas de Derecho, Economía, Contaduría, Psicología, Ciencias Políticas y Sociales, entre otras.

En complemento a lo anterior, el autor no les resta importancia a los cursos y talleres que organizan las diversas dependencias y entidades de la Administración Pública.

<sup>17</sup>. Sobre el particular, véase: KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, 16ª ed., Trad. Roberto J. Vernengo, Editorial Porrúa, México, 2009, pp. 285-295.

### ***Profusión de la recaudación fiscal como carencia de moral en el Estado de Derecho***

El distinguido Maestro Klaus Tipke hace una pregunta muy interesante en un discurso (que dio pauta a la elaboración de un libro increíblemente excelente): “¿Tiene relevancia jurídica para el ciudadano, el destino que otorguen a los recursos fiscales el Estado y los municipios?”<sup>18</sup>

Esta clase de preguntas no amerita que la respuesta sea un simple “sí” o un “no”. Inclusive, se pueden plantear otras cuestiones paradójicas, tales como “¿qué sucede cuando la imparcialidad en el gasto se convierte en desvergüenza; en un desvergonzado derroche de la recaudación tributaria?”

Ahora, ¿qué se debe entender por *derroche*, *profusión*, *prodigalidad* o como se le quiera denominar? Nadie discute que la recaudación tributaria deba utilizarse para el bien común, pero, como resulta comprensible, los políticos tienen concepciones no coincidentes sobre el bien común. En una sociedad pluralista puede discutirse de modo muy acertado qué sirve al bien común. ¿En qué condiciones sirve para el bien común determinada política económica, agraria, social, cultural, interior o exterior? ¿Qué debe considerarse un objetivo superfluo basado en el mero deseo de prestigio? ¿Qué gastos de representación resultan exagerados? ¿Cuántos viajes superfluos de los servidores públicos (llámense diputados, senadores, gobernadores, presidentes municipales, etcétera) son obligados o adecuados? ¿Cuánto derroche de la recaudación tributaria no se utiliza en financiar las campañas electorales! ¿Eso coadyuva a los fines del Derecho: bien común, paz, seguridad y certeza jurídica?<sup>19</sup>

### ***Epílogo***

En esta primera parte del presente ensayo se han analizado diversos temas que a criterio del autor resulta importante destacar. Como puede apreciar el lector, la crítica que se hace, no recae exclusivamente en los elementos del Estado, en la autoridad fiscal, en los gobernantes o en los organismos descentralizados, sino que a todos los sectores en el país, desde jóvenes estudiantes hasta funcionarios públicos con cargos importantes en el gobierno federal.

A todos les debe competer conocer directa o indirectamente estos temas, ya que las consecuencias afectan a todos, sin importar género, edad, posición social y económica, credo o preferencia política.

18. Cfr. TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, Trad. Pedro M. Herrera Molina, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, 2002, pp. 102-109. Sobre el particular, vid G. KOHLMANN y BRAUNS, *Zur strafrechtlichen Erfassung der Fehlleitullg öffentlicher Mittel*, Informe para la Federación de Contribuyentes, 1979; H. W. NEYE, «Die Verschwendung öffentlicher Mittel als strafbare Untreue», NSTZ, 1981, pp. 369 y ss.; G. WOLF, *Die Strafbarkeit der rechtswidrigell Verweldung öffentlicher Mittel*, 1997, con numerosas referencias.

19. Sobre este particular, véase K. VOGEL, «Gesetzesgehorsam als rechtsethisches Problem», en *Festschrift für W. Fikentscher*, 1998, p. 215, con referencia a Immanuel KANT.

### III. Ética Fiscal del contribuyente

#### *Ética y moral: consideraciones preliminares*

En opinión del autor, uno de los filósofos más apropiados para hablar sobre Ética y Moral es el Doctor Fernando Savater, admirable filósofo español quien ha escrito un considerable número de artículos y libros, totalmente recomendados sobre Filosofía<sup>20</sup>.

En términos lisos y llanos, la ética es el estudio “filosófico y científico de la moral; es teórica mientras que la moral es práctica”. La moral es el hecho real que encontramos en todas las sociedades, es un sistema normativo que se transmiten de generación en generación, evolucionan a lo largo del tiempo y poseen fuertes diferencias con respecto a las normas de una sociedad de otro espacio y tiempo, estas normas se utilizan para orientar la conducta de los integrantes de esa sociedad.

#### *El deber de contribuir fiscalmente con el Estado*

En el Derecho positivo vigente resalta una obviedad: las leyes son reglas que obligan con carácter general, impersonal, abstracto y coercible. El cumplimiento de las leyes es también un deber moral. Los contribuyentes pueden evitar el deber tributario mediante la elusión y evasión fiscal, materia de otro ensayo sobre Derecho Penal Tributario.

Oswald Spengler, señala el Maestro Tipke<sup>21</sup>, ha designado al contribuyente como un ser compuesto de una mezcla de sentido de la justicia, envidia, irritación y picardía. En ocasiones, en el pecho de un contribuyente pueden habitar varias almas. El intento de clasificar las actitudes de los contribuyentes no quiere expresar que sea posible una clara distinción. El orden elegido es puramente casual, por lo que no cabe extraer de él conclusión alguna.

#### *Actitud del contribuyente frente a la obligación tributaria*

Así entonces, está el contribuyente *homo oeconomicus*, que piensa en su conveniencia económica y no reconoce ningún deber moral de conducta. En su opinión, es lícito todo lo que le beneficia. El valor del dinero constituye para el único factor determinante de la calidad de vida. Sin embargo, también calcula el riesgo de ser descubierto, porque las penas también resultan perjudiciales desde el punto de vista económico. Actuará de un modo u otro según exista mayor o menor riesgo. Si tiene un asesor fiscal a quien no puede convertir en su cómplice, acostumbrará a no decirle toda la verdad.

<sup>20</sup>. Vid. SAVATER, Fernando, *Ética de urgencia*, Editorial Ariel, España, 2012, 166 pp.

<sup>21</sup>. Cfr. TIPKE, Klaus, *Op. Cit.*, p. 112 y ss.

Destaca también el contribuyente *chalanero* o partidario de compensar, quien sabe que depende de las prestaciones del Estado y que no puede construir por se carreteras, escuelas, hospitales, etc. Pero está convencido de que el sector público es un gran derrochador y que ofrece unas prestaciones mínimas, lo que autoriza al contribuyente a hacer lo mismo. De hecho muchos contribuyentes consideran que los impuestos sólo son justos si existe una contraprestación equivalente, lo cual a criterio del autor es correcto.

El contribuyente *malhumorado* se distingue por estar disgustado, ante todo, con la línea política que sigue el Estado. En su interior ha rechazado al Estado y lo considera como algo ajeno a él, aunque no tiene el valor de marcharse del país. Se dice a sí mismo que *hay que pagar lo menos posible, para que no pueda continuarse con esa política*. Quien considera que el Estado destina demasiado dinero en favor de sujetos asociales de todo el mundo y que explota a su costa a los ciudadanos que trabajan, puede adoptar la actitud de no pagar (todos) sus impuestos y abstenerse en las elecciones.

A los contribuyentes partidarios del liberalismo fiscal les gusta considerar los impuestos como un sacrificio sin contraprestación, y silenciar el hecho de que pronto se verían expuestos a la arbitrariedad de los demás si el Estado no protegiera su libertad mediante el ordenamiento jurídico y los tribunales. Es cierto, el Estado dista con frecuencia de cumplir estas funciones del mejor modo posible, pero probablemente también lo es que la conciencia social de algunos liberales se sitúa por debajo de la media. A menudo dicen: *“¿De qué te sirve alardear que eres un hijo libre de la especie humana? ¿No debes pagar puntualmente tus impuestos, a pesar de que lo detestas?”*

El elusor legalista de impuestos no siente indignación por las leyes fiscales injustas. No moraliza, sino que busca aprovechar los beneficios fiscales y las lagunas, los pasajes oscuros de la ley para pagar lo menos posible por sus impuestos, todo ello, con la ayuda de asesores fiscales.

Los sensibles ante la Justicia tributaria se escandalizan de las muchas desigualdades de gravamen, en particular de los numerosos beneficios fiscales que sólo pueden ser invocados por determinados sectores. También se escandalizan de que las leyes tributarias no se apliquen por igual. El Derecho tributario vigente supone un insulto irritante para su conciencia y su buen sentido jurídico. Por consiguiente, los activistas intentan suprimir en lo posible todos los beneficios fiscales, teniendo en cuenta las exigencias del Derecho transitorio, y reducir la carga tributaria de todos. No aceptan que se tache de “torpes ajenos a las reglas del juego” a quienes se pierden con las confusas leyes fiscales.

## IV. Ética y moral contributiva a la luz de la Psicología Conductista

### *Preliminar*

Desde una perspectiva científica, conviene también hacer un análisis sobre ética y moral contributiva con la finalidad de generar un sustento sólido que permita comprender la causalidad del comportamiento del contribuyente, un ser bio-psicosocial que interactúa con su medio de manera recíproca y en segundo término, fomentar la creación de estrategias de cambio que permitan no sólo la difusión de la cultura contributiva sino tener control sobre la conducta de los contribuyentes; manejando los elementos que los hacen discernir entre el pago de impuestos y la premeditada elusión y evasión fiscal. Para lograrlo compete a las disciplinas conductistas generar un panorama fidedigno de los principios que rigen el comportamiento humano para comprender las razones por las cuales el contribuyente evade impuestos.

### *Principios elementales de la conducta*

El comportamiento humano se rige por reglas que conviene cuestionar cómo es que opera el ser humano en sociedad y en específico cómo estos principios son el detonante de que nuestro país se encuentre colmado de defraudadores fiscales. Gustave Le Bon, citado por Consuelo Angarita Arboleda<sup>22</sup> considera a un grupo como una masa en la que el sujeto se *desindividualiza* y en la que afloran sus impulsos más primitivos, de la misma manera en que Gabriel de Tarde introdujo un elemento racional al comportamiento de la masa; señala que todos los fenómenos sociales son reducibles a la imitación. Por otro lado, Angarita Arboleda cita a William Mc Dougall, quien planteó que el individuo no necesariamente se degrada en el grupo.

Éste representa un elemento positivo para la vida humana y cumple con cinco características o condiciones para poder hablar de grupo las cuales son a) La existencia de cierto grado de continuidad en la vida del grupo; b) Representación compartida del grupo y de su naturaleza; c) Interacción con otros grupos similares pero animados por diferentes ideas y objetivos; d) Un conjunto de costumbres en las mentes de los sujetos que va a determinar las relaciones, y e) Un conjunto de funciones.

De lo anterior se puede considerar que el fenómeno de la imitación da lugar a que si un contribuyente inicia con la evasión o elusión de impuestos es probable que más contribuyentes repitan sus acciones dado que el primero ha recibido un "beneficio"; el sujeto sufre la *desindividualización* al formar parte de la sociedad y da como resultado el que *todos quieran obtener un poco de oro de la recién mina descubierta*.

Con base en el análisis de una colectividad que actúa per se, el autor se pregunta "¿Qué es lo que motiva la conducta individual de estos sujetos (contribuyentes) a la evasión y/o elusión de impuestos?". La Psicología conductista ayuda a encontrar respuesta a la interrogante; primeramente se reconocen las aportaciones de John B.

22. Sobre este particular, véase ANGARITA ARBOLEDA, Consuelo, *Psicología social: Teoría y Práctica*, Editorial UniNorte, Barranquilla-Colombia, 2007, pp. 52, 53.

Watson: 1) El debate “*conciencia vs conducta*”, ya que la mente no es observable, y 2), El problema del control social, que plantea que la conducta social está constituida por las estimulaciones y reacciones que surgen entre los individuos y su medio social.

¿Por qué recurrir al **Conductismo**? ¿Psicología y Derecho? (se preguntará el apreciable lector) ¿Qué es la conducta humana? Estos cuestionamientos son interesantes ya que los estudiosos del *Derecho* han logrado encontrar numerosas definiciones de lo que es el Derecho, sin embargo no hay desde luego una concepción universal. Lo único en lo que la mayoría de los juristas positivistas están de acuerdo es que el Derecho regula “la conducta (externa) del hombre”, pero no dicen qué se debe entender por conducta, son incompetentes para hacerlo.

El uso del término **conducta** se ha confundido, puesto que los especialistas en la llamada corriente *Behaviorista* definen a la conducta como la actividad muscular, glandular o eléctrica del organismo, mientras que el término **comportamiento** refiere al conjunto estable de acciones y reacciones de un sujeto frente a un estímulo proveniente del ambiente externo o interno. Entendido esto, cabe destacar que el comportamiento humano se rige por reglas o principios denominados contingencias conductuales que establecen tres elementos básicos: a) Principio de la inmediatez, b) Principio de orden y c) Principio de la contingencia, los cuales ocurren en función de reforzadores y castigos para delimitar qué es lo que el hombre debe o no debe hacer.

El Profesor Richard W. Malott<sup>23</sup> expone que independientemente de cómo llegó la humanidad al mundo, ya sea por designio divino o por un accidente cósmico, se sugiere que la humanidad debería seleccionar como finalidad el bienestar de la vida en el universo. Sean ateos, agnósticos o creyentes en la reencarnación, la mayoría ha crecido en el contexto de alguna de las grandes religiones del mundo. Por consiguiente el ser humano ha adquirido valores aprendidos (reforzadores aprendidos y condiciones aversivas) que apoyan la idea de que se debe luchar para mejorar la vida en la Tierra.

De lo anterior se deriva que el ser humano rige sus acciones por reforzadores y castigos que se encuentra en la vida cotidiana y que en el medio legal son regulados por las Leyes; las normas jurídicas se han enfocado en el castigo de los delitos que se cometan pero ha dejado de lado el reforzador para aquellas conductas positivas que favorezcan el sistema como son los pagos de impuestos puntuales, lo que apoyaría a la tesis de la difusión de la cultura contributiva en México.

Parafraseando al Profesor Malott posiblemente se tengan que diseñar sistemas que guíen a la humanidad hacia el objetivo mayor, la supervivencia y el bienestar de la vida. Si se quiere que un sistema no se limite a navegar a la deriva a lo largo de la vida,

23. Cfr. MALOTT, Richard et al., *Principios Elementales del Comportamiento*, Editorial Pearson Educación, 4ª ed., México, 2003, pp. 415-417.



deberá tener un objetivo, un valor mayor. Los sistemas necesitan recursos para lograr sus objetivos, requieren reglas o normas para poder utilizarlos y contingencias para asegurarse de que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales.

Son estos sistemas contingentes los que fomentarán a que la cultura contributiva funcione de mejor manera, sin embargo para lograrlo se requiere del llamado control moral que regule las acciones de los contribuyentes. El control legal es aún más sencillo porque se puede emplear el miedo para fundar un sistema que cree conciencia en las personas.

Las contingencias conductuales establecen que para que funcionen adecuadamente tienen que cumplirse los principios antes mencionados de la siguiente manera:

**Principio de la inmediatez.-** Cuando ocurra una acción positiva o negativa de manera inmediata debe aplicarse el castigo o el reforzador para que sea efectivo, lo que no sucede cuando un contribuyente paga a tiempo, ya que no recibe ese reforzador inmediato.

**Principio de orden.-** Describe que siempre que suceda o no la acción debe aparecer el castigo o reforzador exactamente en ese mismo orden; al parecer en el sistema tributario se ha respetado esta regla.

**Principio de la contingencia.-** Alude al hecho de que los reforzadores o castigos deben aparecer siempre sin excepción a la regla, i.e., "Si A, Entonces B", e.g. si un contribuyente omite dolosamente el pago de alguna contribución, no debe quedar impune y se debe aplicar la sanción cuanto antes.

## V. Conclusiones

Es erróneo pensar la idea de que los derechos fundamentales de los contribuyentes no tienen algún precio. Afirmar lo opuesto, declarar que los contribuyentes tienen que renunciar a algo con el fin de adquirirlos o conservarlos, puede parecer algo contradictorio, incluso una amenaza a su preservación.

La anterior conclusión deriva del estudio y análisis que hace el autor sobre la cultura contributiva en México en virtud de que muy poco se ha indagado al respecto, lo que trae como consecuencia una serie de problemas de carácter económico. Los actores que intervienen en el sistema jurídico tributario lo son prácticamente todos los entes humanos del país: los distintos órdenes de gobierno del Supremo Poder de la Unión, en el que destaca la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, por ser el único órgano de la Administración Pública que ha dado estricto cumplimiento a la difusión de la cultura fiscal en México, las instituciones educativas de todo el país encargadas de la investigación y preparación de futuros profesionistas, las autoridades fiscales

que impartan cursos y talleres para todos los gobernados, desde la educación básica hasta la de grado. Finalmente los contribuyentes, quienes en ellos recae la obligación de contribuir con los gastos del Estado.

La Psicología conductista es un área del conocimiento que en un futuro no muy lejano podrá ser objeto de estudio de investigaciones en materia fiscal para contribuir a un mejor entendimiento de la relación jurídico-tributaria, supliendo las deficiencias tanto en el sujeto pasivo como en el sujeto activo, en aras de contribuir a la difusión de una cultura contributiva de calidad.

## VI. Bibliografía

- Angarita Arboleda, Consuelo, **Psicología Social: Teoría Y Práctica**, Editorial uninorte, Barranquilla-Colombia, 2007.
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo, **Derecho Fiscal**, 21ª Ed. themis, México, 2012.
- Fraga, Gabino, **Derecho Administrativo**, 29ª ed., Editorial Porrúa, México, 1990.
- Garza, Sergio Francisco, de la, **Derecho Financiero Mexicano**, Editorial Porrúa, México, 1990.
- Holmes, Stephen Et Sunstein, Cass R., **El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos**, trad. Stella mastrangelo, Editorial Siglo XXI Editores, Buenos Aires, 2011.
- Jarach, Dino, **El Hecho Imponible. Teoría General Del Derecho Tributario Sustantivo**, 3ª Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- Kelsen, Hans, **Teoría Pura Del Derecho**, 16ª Ed., Trad. Roberto J. Vernengo, Editorial Porrúa, México, 2009.
- Malott, Richard Et Al., **Principios Elementales Del Comportamiento**, Editorial Pearson Educación, 4ª ed., México, 2003.
- Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho Fiscal**, Editorial Harla, México, 1986.
- Savater, Fernando, **Ética De Urgencia**, Editorial Ariel, España, 2012.
- Tipke, Klaus, **Moral Tributaria Del Estado Y De Los Contribuyentes (Bestuerungsmoral Und Steuermoral)**, Trad. Pedro M. Herrera Molina, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, 2002.
- Urbina, Arturo. **Los Delitos Fiscales En México. El Cuerpo De Los Delitos Fiscales En El Derecho Positivo**. tomo II, Editorial Delamar, S.A. de C.V., 2008.
- Venegas Álvarez, Sonia, **Derecho Fiscal**, Editorial Oxford, México, 2010.