

Implicaciones de la cultura en la tributación espontánea *

Geovanni de Jesús Duran Muñoz **

RESUMEN. *La Cultura Tributaria en México representa un tema poco estudiado por la doctrina jurídica, no obstante a sus grandes implicaciones para el desarrollo económico y a su incidencia en la capacidad financiera del Estado.*

Por tal motivo, la presente intervención tiene como finalidad analizar la importancia de su estudio; como supuesto que nos permita identificar los aspectos coyunturales de su promoción en los contribuyentes mexicanos, de manera que se logre una espontánea y voluntaria disposición en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Palabras Clave: *Cultura tributaria, contribuyentes, política pública, valores.*

ABSTRACT. *The Tax Culture in Mexico represents an issue little studied by juridical doctrine, despite its larges implications for economic development and its impact on the financial capacity of the State.*

Therefore, this essay has as aim to analyze the importance of its study, with the purpose of identify the positive aspects of its promotion in Mexican taxpayers, so that it might achieve a spontaneous and voluntary disposal in the fulfillment of their fiscal obligations.

Keywords: *Tax Culture, taxpayers, public policy, values.*

SUMARIO: Introducción, 1. Panorama fiscal en México, 2. Cultura y Tributación, 3. Consideraciones Finales. Fuentes de información.

Introducción

El contenido del trabajo próximo a desplegarse, dirige sus afanes a presentar en forma sucinta, el análisis de algunos de los aspectos –políticos, jurídicos, económicos y sociales– que rodean el tema de la Cultura Tributaria en nuestro país; en la búsqueda de evidenciar la apremiante necesidad de legitimar socialmente el pago espontaneo de contribuciones, que abonen en el mejoramiento

* Artículo recibido el 28 de febrero de 2015 y aceptado para su publicación el 26 de mayo de 2015.

** Licenciado en Derecho por la Universidad Veracruzana; Diplomado en Derechos Humanos y Amparo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y sobre el Sistema Procesal Penal por la Universidad Veracruzana; Auxiliar de Investigador en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Veracruzana, línea de investigación en Derecho Fiscal y Económico; Becario del CONACYT en el Sistema Nacional de Investigadores.

de los servicios públicos que ofrece el Estado y permitan el desarrollo económico del mismo.

En éste sentido, se destaca el efecto positivo que reviste la promoción de una adecuada aculturación de cumplimiento de deberes, entre los destinatarios de la ley fiscal; como herramienta que fomente –en ellos– el abandono de la postura estrictamente formal en la satisfacción del pago de los tributos, a través de un proceso de capacitación que les instruya y sensibilice, y que les conduzca a identificarse como sujetos solidarios con el Estado, al concebir a la tributación como un compromiso moral –deducido de factores axiológicos y éticos–, que permita la disminución de la coacción institucional como principal medio para hacer cumplir la norma tributaria.

Así mismo, se busca poner de manifiesto los aspectos coyunturales de dicha promoción, como instrumento de combate y auxilillo en la disminución de las prácticas evasoras fiscales.

En vista de tales cometidos, la presente investigación se estructurará metodológicamente –en un primer momento–, a partir del análisis y evaluación del Sistema Tributario Mexicano, por cuanto hace a la aportación y recaudación de contribuciones; con base en un sustento dogmático que nos permita identificar los principales factores sociales y estatales, que inciden desfavorablemente en el crecimiento patrimonial y la disposición dineraria con que cuenta el Estado para realizar sus funciones.

Precedente teórico éste, que nos permitirá retomar en el subsecuente acápite, la importancia que revisten los ingresos públicos, y en particular los fiscales a cargo de los particulares, para concretar el desarrollo social y económico del país; centrando enfáticamente el análisis, en la exigua disposición y colaboración que aquellos detentan en el cumplimiento de sus obligaciones; fincados en la suspicacia del actuar gubernamental, la disparidad de las cargas tributarias y la austera idiosincrasia y educación que existe actualmente en esta materia, que en conjunto imposibilitan el consenso y atropellan la realización del bien común.

Finalmente, con base en las anteriores reflexiones, se presentarán a manera de apuntamientos finales, las propuestas que a nuestro juicio, puedan ayudar a atenuar la polémica que en México se sostiene, entre la aportación y recaudación de tributos. Lo anterior, desde el punto de vista de la incentivación de políticas públicas que coadyuven en la aculturación fiscal de los contribuyentes, resaltando la importancia de la inclusión proactiva de estos en el desarrollo de la Nación, de manera que se logren materializar aquellas demandas y necesidades sociales que, al día de hoy, persisten como realidades incumplidas.

1. Panorama fiscal en México

Al igual que sus homólogos en el mundo, el Estado mexicano requiere para su subsistencia, de una base pecuniaria que lo sostenga en su estructura burocrática y al mismo tiempo, le permita desarrollar sus atribuciones y tareas en beneficio de la sociedad; a través de la asignación de recursos económicos a programas públicos

específicos, por conducto de las diversas instituciones de gobierno designadas para tal efecto. En este contexto, las Finanzas Públicas –como fuente dineraria genérica– juegan un papel fundamental en el desdoblamiento y ejecución de actividades del ente público, en aras de satisfacer las necesidades colectivas y potencializar el desarrollo económico del país.

A la luz de la idea anterior, el gobierno concibe en sus políticas públicas, nuevos esquemas a implementar para el cumplimiento de los programas sociales, que tradicionalmente ha venido atendiendo en fundamento a la rectoría económica, que permite la dirección y seguimiento de las acciones gubernamentales tales como la educación, salud, desarrollo económico, [y] servicios públicos diversos.¹

Es por ello, que el Estado cuenta con posibilidades jurídico-económicas amplias, que le habilitan para gestionar los medios, formas y procedimientos que estime necesarios, para que dentro del marco de la legalidad, le permitan desarrollar la captación de recursos en vía ordinaria o extraordinaria:

[...] precisamos a los ingresos ordinarios como ingresos de índole fiscal, provenientes de la exacción de impuestos y contribuciones, y a los ingresos extraordinarios los equiparamos a los ingresos financieros, los cuales provienen de cualquier otra fuente distinta a la tributación, llámese prestamos, empréstitos, transferencias, CETES, petrobonos, emisión de papel moneda, entre otros, identificados en una obtención coincidente o no, con los ejercicios fiscales regulares.²

Para el caso que nos ocupa, centramos nuestra atención en los recursos económico-fiscales con que cuenta el Estado de manera ordinaria, para cristalizar dichas encomiendas. Así bien, el tema de la aportación y recaudación de tributos, ha representado desde siempre, un tema inacabado y bastante ríspido para las agendas estatales en el financiamiento del gasto público; en tanto que el cumplimiento de las obligaciones fiscales, representa –para los gobernados– el desprendimiento de una fracción de sus peculios particulares, que incide de manera disuasiva en su cabal satisfacción³.

Por otra parte, las insoslayables implicaciones negativas que se derivan de la inadecuada estructuración de los ordenamientos fiscales, tales como la desigualdad en la distribución de la riqueza y los elevados costes que representa el

¹ TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen. “Recaudación de ingresos en el estado de Veracruz”, en: DE LA FUENTE ALONSO, Alejandro y ORTIZ CASTAÑEDA, Rafael (Coords). *Estudios Jurídicos Contemporáneos XIII*, Ed. Códice Servicios Editoriales, Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014. P. 242.

² *Ibidem*. P. 245.

³ “La imposición significa una traslación de ingresos del contribuyente al gobierno, sin que exista una contraprestación directa, por lo que afecta a su nivel de ingreso y volumen de riqueza, que va a incidir en mayor grado en el ahorro, consumo e inversión dependiendo del tipo de impuesto y del nivel de ingreso del contribuyente. Es por ello que, al diseñar el sistema tributario se debe observar los principios de la imposición, a efecto que al recaudarse se cubra el principio de suficiencia [...]” ARRIAGA CONCHAS, Enrique. *Finanzas Públicas de México*, Ed. Instituto Politécnico Nacional, México, 2001. P.154.

sostenimiento del aparato público exactor, impiden el consenso y fluidez de los diversos Sistemas Tributarios de los Estados, reduciendo su capacidad financiera.

Particularmente en el caso de México, la falta de eficacia en su sistema impositivo vigente puede ser abordada desde diversos ángulos de vista, de entre los cuales enunciamos los siguientes:

- a) El primero estriba en el desmoderado uso de formalismos y tecnicismos que persisten en toda su estructura normativa, lo cual imposibilita la adecuada comprensión, apropiación y ejecución de sus contenidos en forma concreta, por aquellos a quienes se dirige;
- b) Por cuanto hace a los procedimientos fiscales en general, y en particular para la recaudación de tributos –por demás confusos y farragosos–, representan para la mayoría de los contribuyentes un muro impenetrable en el cumplimiento de sus obligaciones; la falta de simplificación en el cálculo de contribuciones es una muestra de ello;
- c) Así mismo, se observa una irrefutable disparidad en la cargas tributarias existentes, desapegadas completamente del contexto de proporcionalidad de las correspondientes capacidades de aportación de cada individuo, lo que disuade la disposición y espontaneidad de los pasivos en el pago oportuno; sin dejar de observar, que dicha disposición resulta igualmente afectada por la multiplicidad de variaciones con las que se constituye el amplio padrón de contribuciones;
- d) Se aprecia una inapropiada distribución de los recursos pecuniarios, que inevitablemente atestan golpes en la eficiencia de los servicios públicos que se ofrecen, lo que supone aparejadamente una deficiencia en la asignación de Competencias Tributarias entre Federación, Entidades Federativas y Municipios, en cuanto a capacidades de creación y ejecución del gasto;
- e) Nuestro Sistema Fiscal se caracteriza, lamentablemente, por la inexistencia de canales que permitan dar cuenta sobre el uso y destino final de los tributos a sus administrados, por lo que el actuar de las autoridades hacendísticas se ve fuertemente afectado en legitimidad social;
- f) Finalmente, la exigua promoción de una Cultura Tributaria que permita la generación de una dimensión moral y axiológica, respecto del cumplimiento permanente de los deberes fiscales de los contribuyentes, se traduce en conductas de afectación recíprocas entre Estado y particular, respecto de ingreso y aportación.

En consecuencia, al hacerse conjugar todo lo expresado con el alto nivel de corrupción existente en todos los ámbitos estatales, se genera una tendencia colectiva evasora por cuanto hace al pago de contribuciones, en el sentido de considerar la existencia de un sistema poco transparente e inequitativo; propiciando un escenario desalentador y un nivel de confianza en decadencia, de

cara a los órganos detentadores del poder público. Situación que sin duda alguna, se traduce en la desaceleración del progreso democrático y el desarrollo económico de la Nación. “El término de desarrollo económico, hace alusión a la generación de riqueza dentro de un país, es decir, al crecimiento de la economía o, lo que es lo mismo, al incremento de la producción de bienes y servicios.”⁴

De esta forma, resulta evidente que en nuestro país, la idiosincrasia tributaria es fuertemente cimentada en un esquema de total escepticismo frente a los actos de la Administración Fiscal, imposibilitando el consenso entre los pasivos para el cumplimiento voluntario y espontáneo de sus obligaciones, por suponer que en la estructuración de las leyes y las políticas gubernamentales, no se observan los principios de proporcionalidad –capacidad contributiva–⁵, equidad –igualdad tributaria–⁶, destino del gasto público⁷, e incluso el de transparencia⁸.

⁴ BÁEZ CORONA, José Francisco. “Educación y desarrollo en México. Análisis crítico del informe PNUD en la realidad mexicana”, en: ARMENTA RAMÍREZ, Petra, VÁSQUEZ MUÑOZ, Eugenio y GONZÁLEZ ULLOA AGUIRRE, Pablo Armando (Coords) *Elementos para comprender la exclusión social en México y Latinoamérica*, ed. 2ª, Ed Códice Servicios Editoriales, Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Xalapa, Veracruz, 2014. P. 172.

⁵ “La capacidad contributiva es una aptitud del contribuyente para ser sujeto de contribución en relación con la existencia de una riqueza global y particular [...] La determinación de la capacidad contributiva debe tomar en cuenta no sólo la riqueza manifiesta sino, a su vez, la aptitud del sujeto para contribuir.” Enciclopedia Jurídica Latinoamericana. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Nal. Autónoma de México, Tomo VIII, O-Q, Ma. de los Ángeles Guervós Maillo, p. 608. Citado por: MARGÁIN MANAUTOU, Emilito. *La base imponible*, Ed. Porrúa, México, 2009. P. 117.

⁶ “[...] la igualdad del sistema impositivo requiere comprender los fines del Estado y su estructura constitucional, concluyendo que bajo estas premisas se deben establecer gravámenes que permitan en conjunto reducir las desigualdades sociales y cumplir con las necesidades colectivas.” VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo. “Principios constitucionales tributarios”, en: HALLIVIS PELAYO, Manuel y BÉJAR RIVERA, Luis José (Coords) *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, México, 2014. P. 42.

⁷ “[...] Sólo mediante ley puede destinarse un impuesto a un fin específico [...] Gasto público es el que corresponde a las funciones del Estado, por lo que un impuesto no puede destinarse a beneficiar a ninguna persona o grupo en especial [...] No existe inconveniente alguno en que el rendimiento o monto recaudado de un impuesto se destine a un servicio público especial, pues la prohibición estriba en que no se destine a gastos que beneficien a particulares determinados.” URESTI ROBLEDO, Horacio. *Los impuestos en México. Régimen jurídico*, Ed. Taxx editores, ed. 3ª, México, 2011. P. 193.

⁸ “[...] la transparencia fiscal en la administración incluye básicamente: i) la obligación de la autoridad de brindar asistencia al contribuyente y proveerle de información sobre el cumplimiento de tributar, y ii) la obligación de la autoridad de informar a los contribuyentes sobre las normas y criterios bajo los cuales se rige el sistema fiscal mexicano [...] implica apertura de información, normas, procedimientos y comportamientos entre gobiernos y sus diferentes niveles, y entre éstos y los ciudadanos [...] ayuda a asegurar que los actores gubernamentales no mal-utilicen sus poderes, pues un gobierno que es libre de operar en secreto es libre de hacer tanto cosas buenas como cosas malas sin el temor que los votantes le reprochen.” LUNA PLA, Issa y RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2010. Pp. 7 y 153.

Con base a lo sustentado por el Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias de la Cámara de Diputados, la escasa conciencia fiscal proviene de una idiosincrasia del contribuyente basada en diversos factores, a saber:

- a) La idea de que los servidores públicos se roban los impuestos;
- b) La percepción del contribuyente de la poca justicia e imparcialidad en el cobro de impuestos;
- c) El malestar de los ciudadanos por la inequidad impositiva, que establece en la ley un trato fiscal distinto entre contribuyentes con similar capacidad contributiva;
- d) La percepción de insuficiente calidad y cantidad de los servicios públicos que se ofrecen a la sociedad;
- e) La idea de la usencia de un eficiente control administrativo;
- f) La percepción de la escasa atención que se presta por las autoridades a las promociones de los contribuyentes y a sus medios de defensa.⁹

De ahí que se considere, que uno de los factores que incide negativamente en la capacidad recaudatoria del Estado Mexicano, se encuentra en la percepción que los contribuyentes posean respecto de la estructura del Sistema Tributario y sus operadores públicos. Se parte de esta afirmación, en razón de considerar que si aquellos perciben que dicho sistema es corrupto, ineficiente, desigual y preferente -frente a los obligados tributarios con mayor capacidad de aportación-, se obtiene una exigua disposición en el pago de las contribuciones a su cargo.

Así, en términos de ruptura de la justicia fiscal, los contribuyentes son situados en escenarios antagónicos que dificultan el cumplimiento de sus obligaciones; creándose una polémica entre el deber formal impuesto por la norma, frente a los intereses particulares que concurren en aquellos. Es decir, por un lado existe la posibilidad de que cumplan con los imperativos de las -mal estructuradas- disposiciones fiscales, desprendiéndose de una parte de su patrimonio, sin que ello les represente una garantía de recibir verdaderos beneficios -colectivos y no propiamente una contraprestación personal específica- y por el otro, pueden optar por no pagar lo que deben, conservando sus finanzas integras pero siendo objeto de sanciones.

En este sentido, el autor Eugenio Castellanos Malo, considera que es “[...] menester estudiar si [...] justicia y legalidad son sinónimos o valores contrapuestos [...] así como indagar si se puede hablar de eticidad y corrupción en la praxis jurídica, o si solo se trata, la sentencia y la ley, de actos típicamente soberanos del Estado.”¹⁰

De esta suerte, el Estado debe buscar que el contribuyente logre ajustar llanamente su conducta económica a la legislación vigente, garantizando que su

⁹Cfr. Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias. *Estudio Sobre la Evasión y la Elusión Fiscales en México*, Cámara de Diputados, LXI Legislatura, México, 2007. Pp. 34-35.

¹⁰CASTELLANOS MALO, Eugenio. *Valores Éticos en la Jurisprudencia Fiscal Mexicana*, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2007. Pp. 5-6.

inversión se realizará con plena responsabilidad social en la gestión y aplicación de los tributos, sin que les sobrevenga falta de protección a sus derechos fundamentales o la inapropiada dilapidación de sus recursos pecuniarios.

[...] los impuestos deben ser recaudados lo más eficiente y eficazmente posible, para obtener su mayor rendimiento. Desafortunadamente en la realidad las estadísticas demuestran que no es así, por ejemplo, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha informado que en México se tiene una recaudación de impuestos que representa sólo el 21% del PIB, en comparación con otros países como Brasil y Argentina, que logran recaudar el 33.56% y 30.73% respectivamente, es decir, con un promedio arriba del 30%; repercutiendo gravemente en las finanzas públicas, toda vez que se recauda poco y a un alto costo[...]¹¹

En éste sentido, los órganos detentadores de la potestad estadual al intentar desarrollar una recaudación eficiente¹², deberán siempre vertebrar un sistema tributario en el cual las tasas impositivas sean proporcionales a los ingresos obtenidos por cada agente causante, pues la disparidad en el marco de aportación refleja a las claras un sistema inequitativo, de tal suerte que resulta socialmente inaceptable. Así mismo, el empleo de los recursos derivados de dichas tasas, debe conducir a brindar una maximización en el nivel de bienestar social, a través de la calidad, modernización y eficacia de los servicios públicos que se ofrecen; disuadiendo la idea enraizada en el contribuyente, de que la insuficiencia de tales servicios, lo llevaran a buscar satisfacer en el medio privado las carencias que estos presentan:

[...] puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos. A nadie le gusta ser víctima de estafas y tal sentimiento puede advertirse con frecuencia en ciudadanos promedio ante los problemas y trastornos que la ineficacia del aparato gubernamental les ocasiona.¹³

Por lo anterior, a la par de optimizar sus instrumentos de recaudación que le signifiquen un bajo costo operativo, la Administración Fiscal deberá igualmente corregir su reputación ante los contribuyentes. En éste sentido, viene al propósito lo enunciado por el Maestro Latapí Ramírez, quien al respecto sostiene que:

El gobierno federal no sólo debe rendir cuentas de lo recaudado, sino también del gasto y la inversión, por medio del establecimiento de un sistema de información que entere a la

¹¹ GONZÁLEZ GALINDO, Gustavo. "Los principios de Adam Smith en el Impuesto Sobre la Renta y su impacto para el desarrollo en México", en: ARMENTA RAMÍREZ, Petra, VÁSQUEZ MUÑOZ, Eugenio y GONZÁLEZ ULLOA AGUIRRE, Pablo Armando. *Ob. Cit.* P. 201.

¹² "La función de recaudación involucra las actividades dirigidas al cobro de la deuda tributaria, incluyendo aspectos como: el cobro de impuestos, identificación de contribuyentes morosos en el pago del impuesto y procedimientos de cobro por vía de ejecución forzada." TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen. "Seguridad jurídica de los contribuyentes en el ordenamiento hacendario municipal de Veracruz", *Revista FACCEA*, Vol. 4, No. 1, enero-junio, Caquetá, Colombia, 2014. P. 63. En: <http://www.udla.edu.co/documentos/docs/Facultades/Facultad%20de%20Ciencias%20Contables,%20Economicas%20y%20Administrativas/Revista%20FACCEA/2014/Volumen%204%20No%201.pdf>, consultado el 19 de abril de 2014.

¹³ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, ed. 22^a, México, 2014. Pp.285-286

población del uso de los preciados recursos económicos[...] Informar al pueblo del manejo de los recursos públicos puede mejorar la imagen de los funcionarios y hacer más eficaz el uso de los mismos; por el contrario, no informar trae consigo la suspicacia de los contribuyentes y les otorga razones importantes para evadir su responsabilidad.¹⁴

2. Cultura y Tributación

Como ha quedado sentado en líneas precedentes, el ámbito tributario representa un acápite prioritario en las agendas públicas, por representar la base pecuniaria sobre la cual el Estado subsiste y desarrolla sus funciones hacia la sociedad. Lo anterior hace vislumbrar la dependencia económica de éste, respecto de la percepción de contribuciones en forma permanente a cargo de sus gobernados.

Sin embargo, pese a dicho estado de necesidad, en la praxis fiscal la “[...] dimensión moral de los impuestos [o cualquier otro tributo] no debe pasarse por alto, si no se quiere caer en excesos y defectos perjudicando el patrimonio de los contribuyentes y la legitimidad del gobierno [...]”¹⁵; por lo que además de ello, el ámbito de poder facultado para la creación normativa de las contribuciones – Legislativo–, deberá desarrollar sus funciones en estricto apego a las directrices contenidas en el artículo 31, fracción IV¹⁶ de nuestro más alto orden normativo; en vista de no causar un efecto negativo en las preferencias de los contribuyentes, que impacte la óptima tributación; pues se estima que la aplicación de cualquier figura fiscal modifica de inmediato el comportamiento y actividades de aquellos.

“En el caso de los impuestos [por ejemplo] se observa un efecto en el ingreso y un efecto de sustitución [...]”¹⁷, pudiéndose fomentar prácticas elusivas al momento en que los pasivos busquen la forma de circunscribirse a las actividades menos grabadas; o en su caso, se produzcan prácticas evasoras, de cara a la insatisfacción que aquellos puedan proyectar frente a las tasas inequitativas existentes y el desempeño gubernamental.

Así, en términos de Arturo Damm Arnal, en tanto “[...] las acciones del gobierno sean legítimas los contribuyentes tienen la obligación moral, y evidentemente legal, de pagar sus impuestos. De no ser legítimas las funciones que el gobierno realiza existirá la obligación legal, pero la moral desaparecerá. En este caso el cobro de impuestos se convierte en una expoliación legal.”¹⁸ Cabe señalar, que el escaso acatamiento en el pago de los tributos¹⁹, descansa en la amenaza

¹⁴ LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano. *La Realidad de los Impuestos en México. 30 años de perversión fiscal*, Ed. SICCO, México, 1998. Pp. 106-107.

¹⁵ DAMM ARNAL, Arturo. *La Revolución Fiscal en México: Una Cuestión Pendiente*, Ed. Panorama Editorial, México, 1995. P.63.

¹⁶ Es decir, los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino del gasto público.

¹⁷ RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, Ed. Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007. P. 9.

¹⁸ DAMM ARNAL, Arturo. *Ob. Cit.* P.61.

¹⁹ “La cultura de la evasión impositiva, así como de la omisión de los mecanismos de solidaridad y remoción de las desigualdades injustas, es una costumbre, aparentemente determinista y compartida.” RODRÍGUEZ, José Carlos. *Cultura Tributaria, Propuestas y Argumentos para aumentar la Justicia Fiscal*, Ed. Proyecto Alianza Ciudadana para la Transparencia y el Desarrollo Paraguay,

latente del ejercicio de la coacción institucional –con que se faculta al Estado– para obligar su cumplimiento.

Frente a éste escenario de innegable necesidad de exacción de medios pecuniarios vía tributos, el desarrollar una auténtica idiosincrasia fiscal entre el padrón de causantes, reviste una inestimable conveniencia económica para el Estado, por cuanto a que viabilizaría el acatamiento espontáneo de las obligaciones fiscales, disminuiría en una escala considerable los gastos de ejecución y en consecuencia, permitiría la obtención de ingresos ordinarios de forma más constante y fluida, eliminando paulatinamente muchas de las asimetrías de las que adolece el actual sistema en esta materia.

La Cultura considerada desde una perspectiva general, puede entenderse como un producto intangible y abstracto propio de cualquier colectivo social, que se gesta y afina en base a los conocimientos, usos y conductas que se desarrollan en una época y lugar determinados, permitiéndoles a sus integrantes una íntima cohesión en rasgos idiosincráticos y de identidad, en base a sus continuas interacciones:

Se trata de un proceso simultáneo y sistemático que intenta reunir en una sola alternativa todas las imágenes y valores que un grupo tiene de sí mismo. Se construye desde la primera infancia, teniendo como contexto a la familia y a la comunidad: desde ahí se moldea una identidad elemental acotada por diversas acciones de los individuos dentro de su entorno.²⁰

De acuerdo a Cuauhtémoc Anda Gutiérrez, podemos decir que el término Cultura:

[...] es una palabra proveniente del latín que significa cultivo, y en este sentido podría entenderse como el acto de cultivar y mejorar las facultades físicas, morales e intelectuales del hombre. De hecho, la cultura es lo realizado por el hombre, ya sean transformaciones o innovaciones materiales o creaciones sociales, científicas, artísticas, religiosas, éticas, etcétera, que le ayuden directa o indirectamente a satisfacer sus necesidades.²¹

Analizada desde tales perspectivas, la Cultura constituye más bien una herramienta de identificación de los grupos humanos; por lo que su incidencia permite el encausamiento de los sujetos en intereses, saberes, ideologías, hábitos, valores y tendencias morales homogéneas; que trascienden en el tiempo, e imprimen –al grupo social– patrones de conducta comunes; por lo que constituye el más estimado conducto en la implantación de nuevos paradigmas.

Por cuanto a la significación sociológica y antropológica, la Doctora Petra Armenta Ramírez sostiene que

Paraguay, 2011. En: <http://www.cde.org.py/wp-content/uploads/2014/11/Cultura-tributaria.pdf>, consultado el 15 de abril de 2013. P. 7.

²⁰ CISNEROS FARÍAS, Germán. "Municipio, Educación y Cultura", en: VALENCIA CARMONA, Salvador (Coord.). *El municipio en México y en el mundo*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2005. P.32.

²¹ ANDA GUTIÉRREZ, Cuauhtémoc. *Introducción a las Ciencias Sociales*, Ed. Limusa Noriega Editores, ed. 2ª, México, 2001. Pp. 24-25.

[...] el concepto de cultura es, en general, todo lo que aprenden las generaciones y los individuos en el curso histórico de su convivencia social [...] es una forma de vida, una manera de ser, un modo de pensar y de sentir y un peculiar estilo de hacer las cosas [...]²².

Visto lo anterior, podemos considerar para el caso que nos atiende, que la Cultura desde el punto de vista fiscal²³, se constituye por el aglomerado de representaciones morales y éticas²⁴, que los contribuyentes proyectan en torno a los tributos y al debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales; de acuerdo a la percepción y conocimiento que posean al respecto, en el tiempo y espacio donde se localicen. No obstante, dichas representaciones morales y éticas, no deben entenderse como privativas de los obligados al pago de tributos en la relación jurídica-fiscal, sino que por el contrario, las mismas deben ampliarse al desarrollo de las atribuciones que le corresponden al Estado en el ejercicio de su potestad tributaria²⁵, como ejes rectores de todas sus actuaciones:

Si bien siempre ha de conservarse el norte de que se trata de orientar nuestras acciones hacia una vida "felicitante", hacia una "buena vida", el salto definitivo estará en la construcción de una convivencia ética en el marco de una organización política que la contenga y la propicie. Esa ética es lo que autores de vanguardia han llamado la conformación de una "ética de mínimos", es decir, la forja de un conjunto mínimo de valores consensuales, a través del dialogo y el acuerdo, la puesta en común y su plena vigencia. Y esa organización política no puede ser otra que la democracia en un estado constitucional moderno, vertebrado alrededor del respeto a la dignidad de la persona humana y sus derechos fundamentales [...] se trata de

²² ARMENTA RAMÍREZ, Petra. "Cultura Política y el Voto", en: AINAGA VARGAS, María del Carmen (Coord.) *Estudios Jurídicos Contemporáneos VI*, Ed. Códice Servicios Editoriales, Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2012. P.36.

²³ Visto desde la perspectiva de la Autoridad Fiscal, el concepto de Cultura Tributaria es entendido como: "[...] el conjunto de valores que se manifiestan en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios, con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, respecto a la ley, responsabilidad ciudadana y solidaridad social de los contribuyentes." Vid. http://www.sat.gob.mx/civismo_fiscal/, consultado el 23/10/ 2012.

²⁴ «En opinión de Eduardo García Máynez, los vocablos *ética* y *moral* tienen etimológicamente "igual significado (*êthos, mos*), *êthos* en griego y *mosen latín*, quieren decir costumbre, hábito", en concordancia con el sentido etimológico, la ética, sería una *teoría de las costumbres*» GARCÍA MÁYNES, Eduardo. *Ética*, Ed. Porrúa, ed. 27ª, México, 1990, P. 11. Citado por: LASTRA LASTRA, José Manuel. "Ética empresarial: ¿Cómo hacer negocios sin perder el alma?", *Letras Jurídicas*, Año 14, No. 27, enero-junio, Xalapa, Veracruz, 2013. P. 143." Hacemos la precisión que a nuestro criterio, la ética como tal, tiene que ver con la axiología o valores propios del individuo al interior de sí mismo, a los cuales queda supeditado su comportamiento; es decir, se trata de la conciencia, reflexión y convicción del ser humano en lo individual antes de realizar cualquier acto. Por el contrario, la moral se concreta en la práctica reiterada de ciertos valores presentes en una conducta colectiva, cuya cotidianeidad imprime la idea de su validez y acatamiento.

²⁵ [...] la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado, en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, establece mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación tributaria." TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen. "Fundamentación filosófico-jurídica de la Soberanía Tributaria del Estado", *Con-ciencia política*, Vol. 3, No. 3, noviembre, Veracruz, 2006. P. 180.

Implicaciones de la cultura en la tributación espontánea

una ética básica compartida entre toda la ciudadanía, para la convivencia pacífica, equitativa y democrática.²⁶

De esta manera, la Ética Fiscal cobra mayor relevancia en la ejecución de los actos de la autoridad y particulares, como medida y canal que permita a través de la recta razón, la transmisión de los valores y comportamientos favorables a la creación normativa, recaudación y aportación de tributos –respectivamente–, atenuando la posibilidad de defraudación al fisco y valiéndose para el efecto de la promoción de programas sociales y educativos con alto contenido cívico²⁷, que coadyuven en la aculturación tributaria en función de sus diversos operadores, propiciando en ellos valores tales como:

- a) Responsabilidad. Para impulsar a los contribuyentes a participar de la vida pública para contribuir al bienestar general, incentivando valores o exigencias éticas solidarias entre la colectividad.
- b) Cooperación. Consiste en el trabajo en común, llevado a cabo por parte de un grupo de personas o entidades mayores, hacia un objetivo compartido. Se busca que los esfuerzos confluyan, para establecer líneas de acción conjunta entre los contribuyentes y los organismos públicos, sobre el aspecto tributario.
- c) Compromiso: Se trata de un acuerdo para dar cumplimiento con lo establecido, dando a cada sujeto la satisfacción de pensar que ha conseguido lo que debió conseguir y que no le han despojado de nada salvo lo que en justicia le correspondía. En materia impositiva, se busca que los sujetos de la relación jurídico-fiscal, entablen una actitud positiva y responsable para el logro de los objetivos, fines y metas públicas y sociales.
- d) Solidaridad. Es un término muy recurrente que habitualmente se emplea para denominar la simple acción dadivosa o bienintencionada. Asimismo, se refiere a los lazos sociales que unen a los miembros de una sociedad entre sí. En el ámbito público, es la unión de responsabilidades, intereses, acciones y apoyo mutuo entre los gobernantes y los gobernados.²⁸

²⁶ARROYO GUTIÉRREZ, José Manuel. *Ética y Derecho en Democracia*, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Serie ética judicial iberoamericana, México, 2013. P.13.

²⁷ Se destaca la viabilidad de tales contenidos cívicos, pues se estima que los mismos impactan positivamente en el nivel axiológico del contribuyente como persona, para propiciar y encarnar en él sus deberes tributarios como valores o directrices de conducta moral y ética. Lo anterior, en razón de que « [...] ante el juspositivismo radical que reclama para sí la exclusividad, el derecho natural proclama su superioridad sobre el primero, pero ninguno *per se* puede agotar la cuestión, pues la segunda postura “donde los hombres vivan observando las leyes naturales”, resulta igualmente imaginario.» CASTELLANOS MALO, Eugenio. *Ob. Cit.* P. 13.

²⁸Cfr. RAMÍREZ DE EGÁÑEZ, María Trinidad, *et. al.*, “Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente”, *International Journal of GoodConscience*, Trujillo, Venezuela. Pp. 68-69. En: https://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwebdms.ciat.org%2Faction.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.

Se desprende de lo anterior, que la Política Fiscal a la par de atender su principal afán de recaudación de tributos; debe integrar acciones que favorezcan el desarrollo de entornos culturales, que permitan un cambio en el paradigma de la relación *Estado-Contribuyente*²⁹, para que en consecuencia se fortalezca el sentido de una tributación concientizada, incentivando un verdadero Civismo Fiscal³⁰.

Se trata de que la Política Fiscal promueva la formalidad, garantizando el crecimiento económico, la adecuada inversión para el bienestar social y no focalice únicamente el objetivo recaudatorio como interés primordial, debiendo combatir de raíz, las marcadas asimetrías idiosincráticas tributarias, a través de la transparencia en el uso de los recursos y bajo un *actuar* cimentado en la moral y la ética. En éste sentido, “[el] gobierno federal no sólo debe rendir cuentas de lo recaudado, sino también del gasto y la inversión, por medio del establecimiento de un sistema de información que entere a la población del uso de los preciados recursos económicos.”³¹

Lo anterior, en la búsqueda de que los contribuyentes permitan un re-direccionamiento en la forma en que perciben sus deberes formales, abandonando la idea de un obligado coaccionado por mandato legal y recepcionando la disposición del cumplimiento de sus obligaciones en forma concientizada para coadyuvar en el sostenimiento del gasto público, en forma fluida, voluntaria y espontánea. Con ello, se pretende que los esquemas de desconfianza mutua y de fractura, entre lo sujetos que intervienen en la relación fiscal se desvanezcan. Por lo que se requiere del concierto de ambas voluntades, para el nacimiento de nuevas idiosincrasias que sustituyan las hoy desfasadas y perjudiciales.

Así, el contribuyente será responsable de llevar a cabo cuantos ejercicios reflexivos, éticos y morales sean necesarios para atenuar la indiferencia que proyecta hacia el sistema impositivo que le rige, cimentada aquella en la percepción de una economía injusta, preferencial, sin criterios de eficiencia y omisa en la atención de las demandas sociales; todo en el afán de desarrollar una conducta sensible y solidaria a las necesidades colectivas, en aras de convertirse en un coautor del bien común.

El Estado por su parte, deberá de garantizar la transparencia y apego a la legalidad respecto de sus actos y la administración de los recursos provenientes de las contribuciones; estructurando una Política Fiscal impresa por aspectos

actions.document.view%26fDocumentId%3D8106&ei=xni4VJTfL46wyATFwYEI&usg=AFQjCNFzr_ybjMNd3YY0DWMQVlqtEfcBBw&bvm=bv.83829542,d.aWw, consultado el 23/10/ 2012.

²⁹ “Las necesidades de transformación de la administración pública surgen como respuesta a las limitaciones contextuales del orden interno, y de presiones externas, tanto financieras como políticas.” MEDINA GIOPP, Alejandro y MEJÍA LIRA, José. *El control en la implantación de la política pública*, Ed. Plaza y Valdes Editores, México, 1993. P. 9.

³⁰ Entendemos por Civismo Fiscal, la actitud responsable, por parte del ciudadano, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de manera oportuna y voluntaria. Cfr. http://www.sat.gob.mx/civismo_fiscal/, consultado el 23/10/ 2012.

³¹ LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano. La Realidad de los Impuestos en México. *Ob. Cit.* Pp.106-107.

axiológicos con proyección social, bajo un sentido de responsabilidad que además, posibilite el diseño de programas y estrategias determinantes en la capacitación y alfabetización de la materia tributaria en la comunidad contributiva, para que el sistema pueda fluir en cada administración, sin la necesidad de hacer uso de la coacción institucional para hacer cumplir los imperativos de la norma:

[...] uno de los puntos importantes en la dinámica del Estado de Derecho se encuentra en la idea de que lo jurídico no puede sostenerse exclusivamente a través del discurso de la coerción y en consecuencia, se requiere de la ética para expresar un sentido de conciencia del individuo, que acepta que está haciendo lo correcto y adecuado tanto en la dirección jurídica como en la moral.³²

En suma, es menester que el legislador fiscal realice una simplificación de: a) los contenidos de su legislación, por cuanto hace al excesivo uso de tecnicismos; b) las inconmensurables formulas para el cálculo de las declaraciones, etc.; c) la multiplicidad de conceptos; d) así como todos aquellos aspectos que rodean la acción de enterar al fisco, ya que dichos factores, infaliblemente producen un sesgo en el entendimiento de los contribuyentes, quienes en la mayoría de los casos son personas físicas comerciantes, ajenas al entorno jurídico y fiscal como tal y lo único que pretenden es cumplimentar oportunamente su contribuciones dentro de los plazos señalados, para no verse afectados por los recargos que les sobrevienen por el pago desfasado de las mismas. “En México, la totalidad de los contribuyentes cumplidos pueden transgredir la ley aun apegándose a ella”³³.

Bajo este éste escenario, resulta evidente que los contribuyentes nacionales en la mayoría de las ocasiones, actúan directamente en el marco presupuestal desconociendo los fines de los tributos, los medios para liquidarlos y los alcances que representan en sentido material para su propio patrimonio y para el desarrollo económico, democrático y social del país, en caso de incumplimiento. El origen de este espectro, encuentra sus fundamentación en “[...] una legislación sumamente ambigua, arbitraria en algunos casos, imprecisa en la mayoría de sus ordenamientos, e incompleta en su contenido.”³⁴

De ésta manera, podemos partir de la afirmación de que en la medida en que las normas impositivas se estructuren de forma más clara y sencilla³⁵, habrá menos posibilidades de fraude y elusión por incomprensión de las mismas, así como una reducción en el consumo de recursos ó costes, que la recaudación de tributos supone para la Administración Fiscal en los gastos de operación, y de manera particular para los sujetos obligados al pago de aquellos, al dejar de servirse de

³²PLATAS MARTÍNEZ, Arnaldo. “Ética y estado de Derecho”, *Letras Jurídicas*, Año 10, No. 19, enero-junio, Xalapa, Veracruz, 2009. P. 218.

³³ LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano. *Ob. Cit.* P.99.

³⁴ *Ídem.*

³⁵ “[...] la integración de las normas fiscales [...] en la construcción de un nuevo orden jurídico, permitirán el cumplimiento de la seguridad jurídica, por medio de un lenguaje claro, sencillo y de acceso a todo contribuyente y las autoridades fiscales.” TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen. “Estudio dogmático del nuevo reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria”, *Letras Jurídicas*, Año 9, No. 17, enero-junio, Xalapa, Veracruz, 2008. P. 312.

asesores fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones, por citar algunos ejemplos.

La recaudación tributaria se ve dificultada por los elevados costos de cumplimiento para el contribuyente, tanto en tiempo como en dinero, así como por un marco legal complejo, que dificulta tanto el cumplimiento del contribuyente como el control de la autoridad [...]³⁶

La carencia de conciencia tributaria, deriva esencialmente de la falta de políticas públicas que favorezcan la capacitación e instrucción educativa sobre el tema, situación que se ha traducido en materia fiscal, en una escasa o casi nula solidaridad con el Estado; sumándose a ello aspectos negativos de historia económica, la idiosincrasia que ha edificado la sociedad contributiva por cuanto hace a la evasión del tributo, así como la oscuridad e ignorancia del destino final de los ingresos percibidos por las aportaciones fiscales. Es por ello, que a la par de implementar políticas que aparezcan la creación de instrumentos jurídico-económicos, para optimizar el acrecentamiento de las arcas públicas; el Estado requiere la configuración de planes educativos que incidan en el desvanecimiento de la ignorancia del campo fiscal –como principal causa de la problemática– y subrayen sus beneficios sociales, potencializando correlativamente el desarrollo económico del país.

La educación siempre ha sido considerada por la sociedad como una actividad de gran importancia, en cada periodo histórico, sus objetivos han variado conforme el contexto imperante, de la misma manera que ésta ha contribuido a gestar transformaciones sobre el entorno en muchos casos. Actualmente, dentro del mundo globalizado y en el marco de un paradigma neoliberal, la educación se ha vinculado con el concepto de desarrollo.³⁷

Un ciudadano cultivado en sus deberes cívico-jurídicos, y sensibilizado en las necesidades propias y de sus coterráneos, es más proclive a generar una conciencia solidaria, incluso con el sistema cernido sobre él para la recaudación, gestión y erogación de los medios pecuniarios.

La identidad nacional no es un producto innato, y en este sentido se requiere de un esfuerzo intencionado, sistemático, por medio del cual se definan los objetivos de la sociedad en general. Si bien es cierto que existen diferentes medios para llegar a la construcción de la identidad nacional, es a la escuela y a sus maestros a los que finalmente les corresponde ser agentes específicos para cubrir esta responsabilidad.³⁸

En éste sentido, es de subrayarse la capital importancia que ostentan los centros de educación en todos los niveles educativos, para la transmisión del conocimiento fiscal; destacando el correspondiente al nivel básico con relación a la educación primaria; pues es en virtud de los mismos que se promueven y difunden bienes y valores culturales, a través de la sustanciación de sus programas de estudio; partiendo –para el caso que nos atiende– desde una perspectiva cívica en torno al

³⁶ Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias. *Ob. Cit.* P. 44

³⁷ BÁEZ CORONA, José Francisco. *Ob. Cit.* P. 171.

³⁸ CISNEROS FARÍAS, Germán. *Ob. Cit.* P.32.

marco impositivo desde la primera infancia, enfatizando las nociones generales del contexto tributario en su aspecto sustantivo e incluso el adjetivo:

Desarrollar una base de contribuyentes maduros en lo que respecta al pago de impuestos, significa que la autoridad debe educar en principio al contribuyente, orientarlo, asesorarlo y buscar que alcance un cambio de actitud ante el pago de impuestos y entienda cabalmente que pagarlos debe ser un privilegio [se] debe invertir en formar buenos ciudadanos que quieran contribuir [...] ³⁹

Por lo anterior, todo tipo de esquema educativo –seminarios, diplomados, congresos y programas académicos del sistema nacional de educación– ofertado por las instituciones u órganos públicos y privados, deberá incluir un esquema adecuado de instrucción referido al civismo en lo general, y en lo particular, respecto de la capacitación de los contribuyentes en la satisfacción de sus obligaciones fiscales; debiendo acoger contenidos temáticos que den cuenta sobre la apremiante realidad financiera y social de nuestro país, para afrontar con prontitud las necesidades colectivas. “En este sentido se daría en forma simultánea la transmisión del conocimiento de la materia fiscal, vinculando la dogmática con la práctica jurídica fiscal.” ⁴⁰

La aculturación social en el marco tributario, se traduce entonces, en una herramienta indispensable e idónea para el progreso nacional; en virtud de representar una incidencia positiva en la conciencia ética y moral de los pasivos, alentándoles a concebir las obligaciones impositivas como un deber sustantivo, acorde con valores democráticos y solidarios; causando una disminución en el uso de la instancia coactiva por parte del Estado.

3. Consideraciones Finales

Por lo antes expuesto, se consideran como apuntamientos finales, que el Estado –a través de sus diversas autoridades– deberá siempre apoyarse en un contexto de compromiso ético y moral, en la emisión de leyes y ejecución de actos de recaudación, administración y erogación de los tributos; siendo la eficiencia y el mejoramiento, constantes que atender en la prestación de los servicios públicos. De manera que la tributación de los pasivos, responda a criterios propios y no impuestos. No se trata de pagar menos, sino de pagar lo justo, por lo que habrán de desvanecerse los tratamientos preferenciales, haciendo gala del acato a los principios de legalidad, capacidad contributiva, igualdad tributaria, destino del gasto público, e incluso el de transparencia, antes señalados.

Se requiere por tanto, replantear la redacción de las leyes, o lo que es lo mismo, la aplicación de una adecuada técnica legislativa que garantice la claridad y simplicidad del marco jurídico tributario; permitiendo una apropiación más

³⁹ LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano. *Ob. Cit.* P.111.

⁴⁰ TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen. “Enseñanza de la justicia fiscal en los planes de estudio de la licenciatura en derecho”, *Letras Jurídicas*, Año 8, No. 16, Xalapa, Ver., 2007. P. 285.

adecuada de sus contenidos por parte de los contribuyentes y maximizando aparejadamente la salvaguarda de sus derechos fundamentales.

Así mismo, se requiere de una difusión inductiva –o de educación– para estimular la conciencia tributaria, poniendo en relieve los beneficios que produce el cumplimiento cabal y oportuno de las obligaciones fiscales. En tal sentido, la cultura tributaria adecuadamente implementada debería causar un efecto atenuante en la evasión de las contribuciones.

“Introducirse al campo de las políticas públicas implica reconocer un espectro de actuación complejo, donde se presentan problemas de diversa índole y cuya atención requiere de visiones amplias y novedosas, capaces de enfrentar no solo aspectos de tipo técnico, sino además de carácter social, comportamental [sic] y político.”⁴¹ Implementar una Cultura Fiscal en México no es fácil, sobre todo cuando la mayoría de los elementos jurídicos, económicos, políticos y sociales desbordan en su perjuicio, aparejando por ende la supresión de conductas molares e íntegras. No obstante, el fomentar en los contribuyentes el rol de una audiencia participativa e informada, les permitirá la generación de nuevos canales de reflexión en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Fuentes de Información

Bibliografía

- ANDA GUTIÉRREZ, Cuauhtémoc. *Introducción a las Ciencias Sociales*, Ed. Limusa Noriega Editores, ed. 2ª, México, 2001.
- ARMENTA RAMÍREZ, Petra. “Cultura Política y el Voto”, en: AINAGA VARGAS, María del Carmen (Coord.) *Estudios Jurídicos Contemporáneos VI*, Ed. Códice Servicios Editoriales, Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2012.
- ARRIAGA CONCHAS, Enrique. *Finanzas Públicas de México*, Ed. Instituto Politécnico Nacional, México, 2001.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, ed. 22ª, México, 2014.
- ARROYO GUTIÉRREZ, José Manuel. *Ética y Derecho en Democracia*, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Serie ética judicial iberoamericana, México, 2013.
- BÁEZ CORONA, José Francisco. “Educación y desarrollo en México. Análisis crítico del informe PNUD en la realidad mexicana”, en: ARMENTA RAMÍREZ, Petra, VÁSQUEZ MUÑOZ, Eugenio y GONZÁLEZ ULLOA AGUIRRE, Pablo Armando (Coords.) *Elementos para comprender la exclusión social en México y Latinoamérica*, ed. 2ª, Ed Códice Servicios Editoriales, Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Xalapa, Veracruz, 2014.

⁴¹ MEDINA GIOPP, Alejandro y MEJÍA LIRA, José. *Ob. Cit.* P. 13.

- Enciclopedia Jurídica Latinoamericana. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo VIII, O-Q, Ma. De los Ángeles Guervós Maillo. Citado por: MARGÁIN MANAUTOU, Emilito. *La base imponible*, Ed. Porrúa, México, 2009.
- CASTELLANOS MALO, Eugenio. *Valores Éticos en la Jurisprudencia Fiscal Mexicana*, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2007.
- Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias. *Estudio Sobre la Evasión y la Elusión Fiscales en México*, Cámara de Diputados, LXI Legislatura, México, 2007.
- CISNEROS FARIÁS, Germán. "Municipio, Educación y Cultura", en VALENCIA CARMONA, Salvador (Coord.). *El municipio en México y en el mundo*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2005.
- DAMM ARNAL, Arturo. *La Revolución Fiscal en México: Una Cuestión Pendiente*, Ed. Panorama Editorial, México, 1995.
- GONZÁLEZ GALINDO, Gustavo. "Los principios de Adam Smith en el Impuesto Sobre la Renta y su impacto para el desarrollo en México", en: ARMENTA RAMÍREZ, Petra, VÁSQUEZ MUÑOZ, Eugenio y GONZÁLEZ ULLOA AGUIRRE, Pablo Armando (Coords) *Elementos para comprender la exclusión social en México y Latinoamérica*, ed. 2ª, Ed. Códice Servicios Editoriales, Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Xalapa, Veracruz, 2014.
- LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano. *La Realidad de los Impuestos en México. 30 años de perversión fiscal*, Ed. SICCO, México, 1998.
- LUNA PLA, Issa y RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2010.
- MEDINA GIOPP, Alejandro y MEJÍA LIRA, José. *El control en la implantación de la política pública*, Ed. Plaza y Valdes Editores, México, 1993.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, Ed. Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007.
- TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen. "Recaudación de ingresos en el estado de Veracruz", en: DE LA FUENTE ALONSO, Alejandro y ORTIZ CASTAÑEDA, Rafael (Coords). *Estudios Jurídicos Contemporáneos XIII*, Ed. Códice Servicios Editoriales, Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014.
- URESTI ROBLEDO, Horacio. *Los impuestos en México. Régimen jurídico*, Ed. Taxx editores, ed. 3ª, México, 2011.
- VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo. "Principios constitucionales tributarios", en: HALLIVIS PELAYO, Manuel y BÉJAR RIVERA, Luis José

(Coords) *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, México, 2014.

Hemerografía

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Ética*, Ed. Porrúa, ed. 27^a, México, 1990, P. 11. Citado por: LASTRA LASTRA, José Manuel. "Ética empresarial: ¿Cómo hacer negocios sin perder el alma?", *Letras Jurídicas*, Año 14, No. 27, enero-junio, Xalapa, Veracruz, 2013.

PLATAS MARTÍNEZ, Arnaldo. "Ética y estado de Derecho", *Letras Jurídicas*, Año 10, No. 19, enero-junio, Xalapa, Veracruz, 2009.

TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen. "Enseñanza de la justicia fiscal en los planes de estudio de la licenciatura en derecho", *Letras Jurídicas*, Año 8 No. 16, Xalapa, Ver., 2007.

_____. "Estudio dogmático del nuevo reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria", *Letras Jurídicas*, Año 9, No. 17, enero-junio, Xalapa, Ver., 2008.

_____. "Fundamentación filosófico-jurídica de la Soberanía Tributaria del Estado", *Con-ciencia política*, Vol. 3, No. 3, noviembre, Veracruz, 2006.

Páginas Web

http://www.sat.gob.mx/civismo_fiscal/, consultado el 23 de octubre de 2012.

RAMÍREZ DE EGÁÑEZ, María Trinidad, et. al., "Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente", *International Journal of GoodConscience*, Trujillo, Venezuela.

En:
https://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwebdms.ciat.org%2Faction.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D8106&ei=xni4VJTfL46wyATFwYEI&usq=AFQjCNFzr_ybjMNd3YY0DWMQVlqtEfcBBw&bvm=bv.83829542,d.aWw, consultado el 23 de octubre de 2012.

RODRÍGUEZ, José Carlos. *Cultura Tributaria, Propuestas y Argumentos para aumentar la Justicia Fiscal*, Ed. Proyecto Alianza Ciudadana para la Transparencia y el Desarrollo Paraguay, Paraguay, 2011. En: <http://www.cde.org.py/wp-content/uploads/2014/11/Cultura-tributaria.pdf>, consultado el 15 de abril de 2013.

TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen. "Seguridad jurídica de los contribuyentes en el ordenamiento hacendario municipal de Veracruz", *Revista FACCEA*, Vol. 4, No. 1, enero-junio, Caquetá, Colombia, 2014. P. 63. En: <http://www.udla.edu.co/documentos/docs/Facultades/Facultad%20de%20Ciencias%20Contables,%20Economicas%20y%20Administrativas/Revista%20FACCEA/2014/Volumen%204%20No%201.pdf>, consultado el 19 de abril de 2014.