

**Marco Antonio
Daza Mercado**

Centro Universitario de Ciencias
Económico Administrativas,
Universidad de Guadalajara.
México.

 0009-0001-5759-5944

 mdaza@ucea.udg.mx

Antonio Sánchez Sierra

Centro Universitario de Ciencias
Económico Administrativas,
Universidad de Guadalajara.
México.

 0009-0008-1535-3294

 sanchezsa@ucea.udg.mx

Javier Ramírez Chávez

Centro Universitario de Ciencias
Económico Administrativas,
Universidad de Guadalajara.
México.

 0009-0000-1055-5550

 javierr@ucea.udg.mx

Palabras Claves:

sistemas fiscales, ética, evasión tributaria,
política fiscal y desigualdad económica

Keywords:

tax systems, ethics, tax evasion, fiscal
policy and economic inequality

**ÉTICA Y EL SISTEMA
FISCAL MEXICANO**

Autores:

Marco Antonio Daza Mercado - Antonio
Sánchez Sierra - Javier Ramírez Chávez

RESUMEN

En el artículo se realiza un acercamiento conceptual al Sistema Fiscal Mexicano (SFM) desde una perspectiva ética, donde se reflexiona sobre la jerarquización de las leyes en materia impositiva y se analiza la importancia de impulsar un sistema tributario mundial al observar que las más grandes desigualdades económicas, sociales y culturales suceden en la actualidad en la región de América Latina. Las reflexiones desde la ética del SFM parten de su marco teórico desde la concepción aristotélica, kantiana y rawlsiana, en términos generales, señalando, a la vez, algunas de las problemáticas de las estructuras de los sistemas fiscales latinoamericanos, hasta llegar a discutir y proponer propuestas que nacen originalmente en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, (OCDE), el Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe (SELA), la Comisión económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y otros organismos e instituciones. El objetivo general del trabajo investigativo es analizar la importancia de la ética en el SFM. Los objetivos particulares son los siguientes: a) Comprender algunas posturas teóricas y aplicadas en referencia a la ética pública en el contexto del sistema fiscal en México; b) Caracterizar algunas leyes y normas en materia fiscal; y c) Identificar algunas problemáticas en los sistemas fiscales en América Latina. La metodología es de tipo documental, argumentativa, propositiva y descriptiva, no experimental, con un enfoque cuantitativo. Se concluye que para mejorar el sistema fiscal mexicano es indispensable que la equidad fiscal no esté subordinada a la eficiencia económica. El SFM y su política fiscal son considerados como una de las principales causas de las grandes desigualdades en materia social, económica, cultural, educativa y otras, que han perdurado en los últimos años y que en lugar de disminuir siguen aumentando. Se deduce que, en cuanto a los sistemas fiscales, ningún país es inmune a la corrupción, impunidad e irrespeto a los derechos humanos de los contribuyentes.

ABSTRACT

The article makes a conceptual approach to the Mexican Fiscal System (SFM) from an ethical perspective, in which it is reflected on the hierarchization of laws in tax matters and analyzes the importance of promoting a global tax system when observing that the greatest economic, social and cultural inequalities, occur today in the Latin American region. The reflections from the ethic of the SFM, start in its theoretical framework from the Aristotelian, Kantian, and Rawlsian conception, in general terms, pointing out, at the same time, some of the problems of the structures of Latin American tax systems, until discussing and proposing offers that originate originally in the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), the Latin American and Caribbean Economic System (SELA), the Economic Commission for Latin America and the Caribbean (ECLAC), and other organizations and institutions. The main objective of this research is to analyze the importance of ethics in the SFM. The secondary objectives are the following: a) to understand some theoretical and applied positions about public ethics in the context of the tax system in Mexico. B) to characterize some laws and regulations on tax matters and c) to identify some problems in tax systems in Latin America. The methodology is documentary, argumentative, propositional, and descriptive, not experimental, with a quantitative approach. It is concluded that to improve the Mexican tax system, tax equity must not be subordinated to economic efficiency. The SFM and its fiscal policy are considered one of the main causes of the great inequalities in social, economic, cultural, educational, and other matters, which have endured in recent years, and instead of decreasing they continue to increase. It can be deduced that, in terms of tax systems, no country is immune to corruption, impunity, and disrespect for the human rights of taxpayers.

Recibido 13 de junio, 2023
Aprobado 27 de marzo, 2024
CÓDIGO JEL H20 - H26
DOI
<https://doi.org/10.24215/26185474e031>

Revista Proyecciones
Nº 18 | mayo - octubre 2024
ISSN 2618-5474

Entidad editora
Instituto de Investigaciones y
Estudios Contables Facultad de
Ciencias Económicas - UNLP.



INTRODUCCIÓN

Aristóteles (trad. en 2011), en su tratado de Ética a Nicómaco, plantea que el único camino para ser feliz es ser ético. Por tanto, dada su importancia, se infiere que la ética debe ser enseñada en todos los niveles sociales, culturales y educativos. Por lo tanto, su aplicación en el mundo de lo fiscal es sin duda un imperativo urgente a realizarse.

En un acercamiento respecto a qué se entiende por ética, es que esta hace referencia a una ciencia racional que estudia las cuestiones morales, de principios, valores y creencias de los individuos en sociedad y, a la vez, permite conocer al individuo desde una perspectiva humana, cívica y de responsabilidad social en sus actos.

En relación con lo anterior, la ética se refiere a la conciencia, que en la intersubjetividad de cada ser humano se establece como guía de conducta a seguir. Es su propia reflexión en libertad, es voluntaria, consciente, usa la razón y tiene capacidad natural para juzgar rectamente y con acierto, es decir, con "síndéresis". No es impuesta, nace de una autorreflexión interna de las personas (Daza Mercado et al., 2019, p. XII).

En este artículo se entiende en lo general al concepto de ética como una dimensión de la ética pública para el abordaje de los sistemas fiscales. Por tanto, un ciudadano fiscal es aquel que respeta las normas, leyes, códigos y costumbres socialmente aceptadas en la sociedad, por lo que actúa con eticidad (Daza Mercado, 2022a, p. 28).

Por otra parte, la ética fiscal es el conjunto de normas morales que rigen la conducta del contribuyente, de la autoridad hacendaria y de los legisladores en materia impositiva.

En cuanto a lo que se entiende como ética aplicada en el mundo de lo fiscal, esta conferencia se refiere a la conducta moral socialmente aceptada, con responsabilidad y solidaridad en una comunidad determinada. Por ello, el objeto de la ética es, en este caso, que contribuir con las obligaciones contributivas lleva a que legal y éticamente haya responsables (Cortina, 1993) y este es el sentido axiológico y teleológico del fiscalista.

Por lo tanto, la ética aplicada estudia las circunstancias concretas en la vida privada y pública desde la perspectiva del juicio moral. Un ejemplo es que, en México, muchas instituciones y empresas han creado un código de ética para sus empleados y usuarios de sus servicios.¹

Una reflexión ética es, como señaló Kant (trad. R. Rodríguez Aramayo y Roldán Panadero, en 1988), que una acción es moralmente buena no porque lleve a la felicidad, sino porque responde a principios universales. Ejemplo: ¿Por qué no es ético evadir el fisco? Porque evadir las obligaciones impositivas no es una acción universalizable, si todos los ciudadanos evadieran impuestos, no habría solidaridad ni organización social. En el Anexo 1 se plantea una pregunta al ChatGpt4 con la intención de conocer la respuesta de esta herramienta de la inteligencia artificial: ¿Cómo puede influir la ética en el sistema fiscal mexicano?

Hay que aplicar el imperativo categórico, el cual señala que hay que actuar siempre con un principio de legislación universal, concepto creado por Kant (Daza Mercado et al., 2019, p. 115).

¹ Entre los códigos de ética publicados en México relacionados con el mundo de lo fiscal, se encuentran los siguientes: a) Código de Ética Internacional (emitido por la Federación Internacional de Contadores Públicos), b) Código de mejores prácticas corporativas (emitido por la Organización de Comercio y Desarrollo y en México por el Consejo Coordinador Empresarial), c) Código de Ética de los Consejeros, Financieros y Empleados bancarios de la Asociación de banqueros de México (Asociación de Bancos de México), d) Código de Ética Profesional de la comunidad bursátil (Mercado Mexicano de Derivados), e) Código de Ética del servicio Fiscal de Carrera (Sistema de Administración Tributaria y Secretaría de Hacienda y Crédito Público), f) Código de Ética para Auditores Externos (Instituto de Auditores Externos), g) Normas de Actuación profesional en materia fiscal (Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública), h) Código de Ética Profesional (Academia Mexicana de Auditoría Integral), i) Código de Ética Profesional (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), j) Código de conducta del Sistema de Administración Tributaria, (SAT), k) Código de ética de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, l) Código de ética del Instituto Mexicano de Auditores Internos, m) Código de ética del Servicio Fiscal de Carrera del SAT, entre otros.

En la ética aplicada, cabe mencionar a Balmes (1987), que en una de sus obras plantea el tema fiscal. En el Capítulo XXVI sobre los Tributos, señala:

No es posible gobernar sin los medios convenientes, de aquí nace la justicia de los tributos. La sociedad protege la vida y los intereses asociados; luego éstos deben contribuir en la proporción correspondiente para formar la suma necesaria a los medios de gobierno.

El modo de exigir los tributos está sujeto a trámites que varían según las leyes y costumbres de los diversos países; pero hay dos máximas de que no se puede prescindir: 1a., que no es lícito exigir más de lo necesario para el buen gobierno del Estado; 2a., que la distribución de las cargas debe hacerse en la proporción dictada por la justicia y la equidad. (p. 75)

Por otra parte, el filósofo norteamericano John Rawls (2006), en su obra *Teoría de la justicia*, plantea una serie de preguntas por demás interesantes, y son las siguientes: ¿Cómo debe ser la sociedad para que sea justa? ¿Qué es lo que decide, en última instancia, dentro de los límites de la racionalidad, en el campo ético, un real conflicto de intereses? Las respuestas, al parecer, solo pueden ser respondidas desde la perspectiva iusnaturalista (p. 11).

Y continúa Rawls (2006): “La justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, como la verdad lo es de los sistemas de pensamiento” (p. 17).

En este sentido, señala Rawls (2006): “No importa si las leyes o las instituciones están ordenadas o son eficientes; si son injustas hay que abolirlas. Por lo que, la verdad y la justicia no están sujetas a negociaciones” (p. 17).

Rawls (2006) plantea dos principios relacionados con la justicia: a) cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas que sea compatible con un esquema semejante de libertades para los demás; y b) que las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que i) se espere razonablemente que sean ventajosas para todos, ii) se vinculen a empleos y cargos asequibles para todos (p. 68).

Cabe mencionar, de acuerdo con Loewe (2017), que la teoría de la justicia no es una teoría que se base en el igualitarismo de la suerte, sino como de tipo de igualdad democrática, ya que expresa un ideal político, con base en una idea de democracia y no sustentado en un ideal moral.

EL VELO DE LA IGNORANCIA

Desde la perspectiva de la eticidad en materia de sistemas fiscales, existe una característica común en muchos países en el mundo occidental. Y esta es la falta de información verídica y confiable y de conocimientos suficientes en temas tributarios, en la población en general, sobre leyes y normas en esta materia. Por esta posible razón se reflexiona sobre el concepto de Rawls (2006), sobre el llamado “Velo de la ignorancia”.

Según Rawls (2006), nadie conoce su lugar en la sociedad, su posición o clase social; tampoco sabe cuál será su suerte en la distribución de talentos y capacidades naturales, su inteligencia y su fuerza, etcétera (p. 135).

En materia impositiva, señala Rawls (2006) que:

Ciertos impuestos a la donación y sucesión deben tener restricciones a los derechos de herencia. El propósito de estos impuestos no es para recabar ingresos, sino corregir, gradualmente, la distribución de riqueza y prevenir las concentraciones de poder. Así, la herencia es permisible, siempre que la desigualdad resultante vaya en ventaja de los menos afortunados y sea compatible con la libertad y la justa igualdad de oportunidades. (p. 138)

UNA TEORÍA DE DESOBEDIENCIA CIVIL

Otra propuesta rawlsiana es la llamada teoría de desobediencia civil, la cual fue pensada para una sociedad casi justa, una sociedad ordenada, en la cual, sin embargo, ocurren violaciones de la justicia.

Según Rawls (2006), un estado próximo a la justicia necesita de un régimen democrático, por lo que esta teoría se refiere al papel que desempeña y a lo legítimo de la desobediencia civil ante una autoridad democrática (p. 241). El problema de la desobediencia civil sólo se produce en un Estado democrático más o menos justo (p. 242).

Rawls (2006) propone la siguiente pregunta: ¿En qué punto deja de ser obligatorio el deber de obedecer las leyes promulgadas por una mayoría legislativa, en vista del derecho a defender las propias libertades y el deber de oponernos a la injusticia?

Según el planteamiento de Rawls (2006), en una teoría de la justicia la desobediencia civil contiene tres partes: en la primera define la disidencia de otras formas de oposición, respecto de una autoridad democrática. Establece, además, los motivos de la desobediencia civil y las condiciones en las que tal acción está justificada en un régimen democrático justo. Finalmente, una teoría ha de explicar el papel de la desobediencia civil en un sistema constitucional, y examinar la idoneidad de este modo de protesta en una sociedad libre (p. 261).

Y define a la desobediencia civil como un acto público, no violento, consciente y político, contrario a la ley, cometido habitualmente con el propósito de ocasionar un cambio en la ley o en los programas del gobierno (Rawls, 2006, p. 262).

Concluye Rawls (2006): “La desobediencia civil es no violenta, porque se expresa a la ley dentro de los límites de la fidelidad a la ley, aunque está en el límite externo de la misma” (p. 265).

EL RECHAZO DE CONCIENCIA U OBJECCIÓN DE CONCIENCIA

De acuerdo con Rawls (2006, p. 299), hay diferencias entre la desobediencia civil y la objeción o rechazo de conciencia. El rechazo de conciencia hace referencia a desobedecer un mandato legislativo más o menos directo o una orden administrativa.²

El rechazo de conciencia no es una forma de apelar al sentido de justicia de la mayoría; desde luego, tales actos no suelen ser secretos porque tal reserva es, a menudo, imposible. Nos negamos por motivos de conciencia a obedecer una orden o cumplir un precepto legal (Rawls, 2006, p. 321).

De acuerdo con Rawls (2006), “el rechazo de conciencia no se basa en principios políticos; puede fundarse en principios religiosos o de otra índole, en desacuerdo con el orden constitucional”. Y, en cuanto a materia fiscal se refiere, señala:

A menos que las leyes fiscales fueran destinadas a atacar o disminuir una igual libertad básica, no serán normalmente protestadas por medio de la desobediencia civil. La desobediencia civil, lo mismo que la objeción de conciencia, es uno de los recursos estabilizadores del sistema constitucional, aunque sea, por definición, un recurso ilegal. (p. 307)

² En una encuesta puedo decir que soy cumplidor en materia fiscal, pero otra cosa es verdaderamente cumplir con mis obligaciones fiscales (la moral manifiesta y la moral real). El encuestado engaña al encuestador y dice que es muy responsable en materia tributaria (supone que es una forma de objeción de conciencia). Hay también evasores moralistas que dicen tener alta moral tributaria, pero, cuando se trata de obtener ganancias, se olvidan de lo moral y evaden impuestos. Las encuestas intentan acercarnos a datos fidedignos, aunque no siempre esto es posible.

OBJETIVO GENERAL Y OBJETIVOS PARTICULARES

Objetivo general del trabajo investigativo

O. G. Analizar la importancia de la ética en el Sistema Fiscal Mexicano.

Objetivos Particulares

P.1 Comprender algunas posturas teóricas y aplicadas en referencia a la ética pública en el contexto del sistema fiscal en México.

O. P. 2 Caracterizar algunas leyes y normas en materia fiscal.

O. P. 3 Identificar algunas problemáticas en los sistemas fiscales en América Latina.

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL Y REFERENCIAL

El Sistema Fiscal Mexicano (SFM) está integrado por normas jurídicas, leyes y reglamentos en materia fiscal, que especifican la forma en que los ciudadanos contribuyentes deberán cumplir con el pago de los impuestos para los fines sociales que el Estado necesita.³

En relación con lo anterior, es el derecho fiscal el que principalmente crea las normas que regulan las relaciones jurídicas entre el Estado y los ciudadanos; es decir, entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, con fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, considerando los principios de capacidad contributiva y equidad tributaria.⁴

En el Sistema Fiscal Mexicano existe una jerarquización en la aplicación de las leyes en materia impositiva:

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Los Tratados Internacionales

El Código Fiscal de la Federación (CFF)

La Ley de Coordinación Fiscal

Los Códigos Fiscales de las entidades federativas y de los municipios

Las Leyes de Hacienda de los estados y de los municipios

La Ley de Comercio Exterior

La Ley Aduanera

Las legislaciones en materia de impuestos, como la Ley del IVA y la del ISR

Los respectivos reglamentos, decretos y circulares

³ El sistema fiscal hace referencia al conjunto de tributos vigentes en un país, en un momento determinado. En este sentido, el concepto de sistema fiscal implica distintos elementos, los cuales están entrelazados y tienen objetivos preestablecidos y comunes. Sus principios deben hacer referencia a la justicia y la equidad.

⁴ En la relación tributaria hay dos figuras correlacionadas: el sujeto activo y el sujeto pasivo. El sujeto activo son las autoridades fiscales y el sujeto pasivo es el contribuyente, que puede ser una persona física o moral.

Regresando a la perspectiva de la ética, los sistemas fiscales deben luchar contra la desigualdad a través de estructuras tributarias más progresivas que ayuden a la redistribución de ingresos.⁵

Para contextualizar la trascendencia del SFM, es indispensable describir lo que se presentó como iniciativa aprobada por la Cámara de Diputados, a través del dictamen del PEF 2023,⁶ para el paquete económico, es decir, los recursos presupuestarios previstos desde noviembre de 2022 para el ejercicio 2023, los cuales ascienden a \$8.299.647 millones de pesos. Dicha propuesta fue elaborada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. De aquí la importancia de un SFM que se desempeñe con eticidad, eficiencia y eficacia.

Por otra parte, es necesario impulsar reformas para la creación de un verdadero sistema tributario mundial,⁷ que incorpore las necesidades de las naciones en desarrollo y las economías emergentes, por lo que las Naciones Unidas debiera ser el espacio principal para esta discusión⁸ (CEPAL, 2021).

De acuerdo con Daza Ramírez et al. (2021), los temas de reducir los delitos tributarios, la evasión y elusión fiscal, los acuerdos globales que impidan a las multinacionales e individuos evadir a través de paraísos fiscales son un imperativo para atender. Motivo por lo que fenómenos como la facturación fraudulenta y transferencia de beneficios son un verdadero cáncer que combatir (CEPAL, 2021).

Es decir, la eticidad en un sistema fiscal debe considerar la equidad, por lo que una imposición progresiva representa una mayor carga a mayores niveles de ingresos y viceversa. La evaluación de la equidad de un sistema tributario considera dos principios acuñados por Musgrave (1992): equidad vertical (VE) y equidad horizontal (HE). El principio VE refiere al establecimiento de cargas impositivas diferenciadas según la capacidad de pago de los contribuyentes, es decir, una mayor (menor) carga fiscal a individuos de mayores (menores) ingresos. En cambio, el concepto de HE alude a que contribuyentes iguales sean tratados por igual ante el actuar del sistema fiscal –de lo contrario, existe inequidad horizontal (HI)–.

Por otra parte, cabe mencionar que lo que más preocupa a todo sistema fiscal en el mundo son los delitos fiscales: la evasión tributaria. Cabe mencionar que, de acuerdo con Daza Mercado et al. (2019) y Collosa (2019), las causas varían de un país en otro e incluso dentro del mismo país a lo largo del tiempo y momentos de su historia.

Entre las problemáticas de las estructuras de sistemas tributarios de los países latinoamericanos están:

- Mala distribución de facultades entre los distintos niveles de gobierno.
- Bajo nivel educacional y de cultura cívica y fiscal.
- Desconfianza en la autoridad hacendaria y en los legisladores hacedores de leyes en materia tributaria.
- La percepción de un sistema impositivo injusto, dada la evidencia de las grandes desigualdades económicas entre latinoamericanos.

⁵ ¿Qué se puede reflexionar desde la eticidad, sobre los 10 personajes más ricos del mundo, entre los que se encuentran Bernard Arnault, francés (211.000 millones de dólares [mdd]); Elon Musk (196.500 mdd); Jeff Bezos (117.400 mdd); Larry Ellison (112.300 mdd); Warren Buffett (106.400 mdd); Bill Gates (104.900 mdd); Carlos Slim Helú, mexicano (89.900 mdd); Mukesh Ambani de origen Indú (83.300 mdd); Steve Ballmer (80.900 mdd); Françoise Bettencourt Meyers (80.700 mdd –única mujer–) (Forbes USA, 2023).

⁶ La iniciativa de ley de Ingresos de la Federación presentó un cálculo del pronóstico de los ingresos. Para el ejercicio fiscal 2023, la Federación estimó obtener ingresos por \$7.123.474 millones de pesos (mp) Integrados como sigue: Impuestos \$4,623.583.1 mp; Cuotas y aportaciones de seguridad social \$474,845 mp; Contribuciones y mejoras \$34.6 mp; Derechos \$57,193.0 mp; Productos \$ 6,543.6 mp; Transferencias, asignaciones, subsidios y subvenciones y pensiones y jubilaciones \$487,742.6 mp; Ingresos por venta de bienes, prestación de servicios y otros ingresos \$1,303.977.5 mp; Aprovechamientos \$173,554.2 mp; Productos \$6,543.6 mp; e Ingresos derivados de aprovechamientos \$1,176,173.8 mp. https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Infografia_PPEF_2023

⁷ Más allá de los esfuerzos internacionales para el intercambio de información con fines tributarios, que se dieron en el marco de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras de Estados Unidos (FATCA, por sus siglas en inglés) y el Estándar Común de Reporte (CRS, por sus siglas en inglés) para el intercambio automático de información financiera, esfuerzo liderado por la OCDE, a pedido del G20, todavía actualmente existen importantes retos a solucionar.

⁸ Cabe señalar que:

Hay quienes no están a favor de un “sistema tributario mundial”, al afirmar que la soberanía de los Estados nacionales sigue siendo la característica fundamental en materia de tributación y que, por lo tanto, no hay siquiera tendencias reales universales en materia de fiscalidad, pues cada nación, país o territorio establece el esquema fiscal que más conviene a sus intereses o, mejor dicho, a los intereses de los grupos en el poder. (Carbajo Vasco, 2013, 2. EL SISTEMA TRIBUTARIO MUNDIAL)

- La corrupción, la inestabilidad política, la inseguridad social, el irrespeto a los derechos humanos de los contribuyentes, la falta del debido proceso, la falta de transparencia en el ejercicio de los recursos recaudados, entre otros factores.
- Deficiente técnica legislativa al construir las leyes en materia impositiva por parte de los legisladores, tanto locales como federales o nacionales.
- Presión tributaria, además cambios frecuentes en materia de leyes o normas impositivas.
- Existencia importante de una economía informal o subterránea. Además de regímenes de regularización permanentes.
- Evadir impuestos con pocos riesgos de ser auditado o detectado.⁹
- Incentivos fiscales, exenciones y gastos tributarios.
- Falta de ética de lo fiscal de ciudadanos contribuyentes,¹⁰ autoridades hacendarias,¹¹ y de quienes ejercen el erario público.
- La falta de calidad en los servicios públicos.
- El populismo y la degradación política.
- El malestar fiscal y el imaginario social respecto a los sistemas fiscales percibidos como ineficientes y con poca honestidad.
- Ineficiencia de las propias Administraciones Tributarias y falta de estudios investigativos a nivel regional y nacional (Daza Mercado, 2022b).¹²
- Apoyos a las empresas multinacionales que realizan planeaciones fiscales agresivas e inéticas.
- Paraísos fiscales y sistemas financieros éticos, con falta de transparencia y rendición de cuentas.¹³
- Falta de controles en los precios de transferencia de las empresas multinacionales vinculadas.

⁹ Cabe mencionar que en marzo del 2022 el SAT da a conocer un par de estudios sobre evasión fiscal: "Evasión en el sector financiero", la Universidad de Chapingo (UACH), la cual analizó las deducciones presentadas por las instituciones de banca múltiple al SAT y las reportadas ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), evaluando la eficiencia en el cobro de créditos, estimando una posible evasión del sector a partir de las deducciones por pérdidas de créditos incobrables en el periodo de 2015 a 2019 por montos que oscilan entre los 20 y 43 mil millones de pesos. El otro trabajo investigativo fue realizado por la Universidad Autónoma de Coahuila (UAC), titulado: "Evasión en el sector de minería". Tuvo como objetivo analizar la posible evasión del impuesto sobre la renta (ISR), la cual se calcula sea por un monto que oscila en los 19 mil millones de pesos, representando un 89,6 % de la recaudación total (21 mil millones de pesos) del sector minero, excluyendo la extracción del gas y petróleo, en el periodo de 2016 a 2019 (Hernández, 2022).

¹⁰ En relación con la eticidad que debe tener el SFM, surge la reflexión planteada por Rawls (2006) respecto al velo de la ignorancia, en este caso de los mexicanos. Por tal motivo, y para recordar, se describen algunos de los principios propuestos por Newmark (1994), en el que se encuentran los siguientes: los principios político-sociales y éticos de la imposición, los principios económicos y jurídicos, entre otros, pero, para fines de las reflexiones en torno al SFM, se describen por su importancia doctrinaria de forma genérica: "Los Principios político-sociales y éticos de la imposición": Postulados de justicia a) Principio de la generalidad de la imposición, b) Principio de la igualdad de la imposición, c) principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual. "Los Principios político-económicos": a) principio de flexibilidad activa de la imposición, b) principio de flexibilidad pasiva (incorporada) de la imposición y c) principio de una política orientada hacia el crecimiento económico. Además de los "Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios": 1 Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales; 2. Principio de transparencia fiscal; 3. Principio de factibilidad de las medidas fiscales; 4. Principio de continuidad del derecho fiscal; 5. Principio de economicidad de la imposición y 6. Principio de comodidad de la imposición

¹¹ Se recomienda analizar estudios investigativos desde la perspectiva de la sociología fiscal y de la psicología fiscal, para evaluar otros enfoques sobre el problema del cumplimiento tributario, por ejemplo, Serrano Pablo (2021) y González (2023).

¹² Se recomienda el trabajo investigativo titulado "Ética y actitudes hacia el cumplimiento tributario en el estado de Jalisco" (Daza Mercado, 2022b), que versa sobre la construcción inicial de un perfil actitudinal y ético de los ciudadanos contribuyentes en este Estado.

¹³ Un ejemplo de esa falta de transparencia en el contexto mundial de los sistemas financieros es, sin duda, el Banco de Pagos Internacionales (BPI). El Banco de Pagos Internacionales es el llamado Banco Central de Bancos Centrales, organización internacional financiera propiedad de numerosos bancos centrales con sede en Basilea, Suiza. El BPI fomenta la cooperación financiera y monetaria internacional, sin embargo, no rinde cuentas ante ningún Gobierno, no da ruedas de prensa, ni información a ningún medio de comunicación o periodístico. Fue fundado en 1930 y cuenta únicamente (fuera de Suiza) con dos oficinas de representación: una en México y otra en Hong Kong. Su presidente es el alemán Jens Weidmann y el director general, el mexicano Agustín Castrens. Ver también OCDE (2011).

- Falta de políticas fiscales con perspectiva de género.¹⁴ Y en particular considerando los estudios investigativos que plantean que las ciudadanas mujeres tienen un mayor cumplimiento tributario¹⁵ (Daza Mercado, 2022b).
- Falta de un verdadero diseño de impuestos ambientales, construyéndolos con elementos cuantitativos y con finalidades sociales y ecológicas, tanto en la base imponible como en la tasa (Lemus Arellano, 2022; Sánchez Sierra, 2018).

Hay que recordar que la política fiscal es responsable de gran parte de las diferencias entre países en materia de desigualdad. En las economías avanzadas, la política fiscal compensa alrededor de una tercera parte de la desigualdad del ingreso antes de impuestos y transferencias –lo que suele denominarse desigualdad del ingreso de mercado–, y un 75% de ese efecto de compensación es atribuible a las transferencias (Vitor y García-Escribano, 2017).

METODOLOGÍA

La metodología es de tipo documental, argumentativa, propositiva y descriptiva, y no experimental, con un enfoque cuantitativo.

La metodología usada en este artículo permitió analizar normas jurídico-tributarias vigentes, con un análisis documental, de la legislación aplicable, nacional e internacional, interpretación judicial, sobre el sistema fiscal mexicano, para poder realizar algunas propuestas sobre esta temática.

DISCUSIÓN Y RESULTADOS

Recordando lo que señala Hernández (2008), “la inequidad es un concepto ético e implica una valoración de la desigualdad, desde algún valor o sistema de valores” (p. 16).

Los actuales sistemas impositivos de América Latina parece que están enfocados a atraer inversiones a costa de beneficios exagerados a grandes empresas multinacionales y a los grupos más ricos y poderosos, y esto contribuye a que la región latinoamericana siga siendo la más desigual del mundo, y la solución podría pasar por una cooperación entre los países para frenar la evasión y los favores fiscales injustos (SELA, 2023).

De acuerdo con la información publicada en el interesante informe intitulado “La ley del más rico”, realizado por Latindadd¹⁶ y la confederación humanitaria no gubernamental Oxfam, que se publicó el 12 de enero de 2023, solo cinco países en Latinoamérica tienen un impuesto al patrimonio, por lo que el 90 por ciento de los millonarios viven en lugares donde sus fortunas están totalmente fuera del sistema fiscal (Oxfam, 2023).

¹⁴ Ver Organización para las Naciones Unidas ([ONU] 2019). Valga la siguiente reflexión sobre cómo recordar y repensar en la historia a las mujeres, la política social y fiscal, por lo que a continuación se expone una breve referencia histórica: La antigua civilización egipcia fue la primera en promulgar leyes que regulan el matrimonio. El divorcio estaba admitido. Cabe mencionar que la aparición de la mujer en la vida pública en Egipto se remonta a la época faraónica, donde disfrutó de una situación de igualdad con el hombre, involucrándose en la política y el gobierno. La Reina Hatshepsut es un buen ejemplo. Esta mujer reinó desde 1479 hasta 1457 a. de C. El mismo camino fue seguido por mujeres como Nitocris, Neferusobek, Hatshepust, Nefertiti, Nefertari, Cleopatra y Shagaret ad-Dorr. Incluso existieron muchas Diosas, como el caso de la Gran Diosa Madre: Isis. La mujer tenía los mismos derechos económicos y jurídicos que los hombres y manejaban su propia herencia o estar al frente de un negocio (Servicio de Información del Estado, 2013).

¹⁵ Después de institucionalizado el matrimonio, relata Heródoto que haciendo una referencia al pueblo de Licia, este daba a sus hijos no el nombre de los padres, sino exclusivamente de las madres; su estatus social y linaje dependían de la madre. Y con base a una consideración fiscal es que nace en aquellos tiempos (1700 a. de C.) el derecho hereditario, exclusivo de las hijas, el Derecho de Licio (Bachofen, 1987, citado por Daza Ramírez, 2021, p. 5). El que la mujer sea la que herede y no el hombre (desde el punto de vista económico, fiscal y de política pública) es digno de ser estudiado: ¿Qué efectos tendría en la actualidad en un país como México? ¿Qué sería del machismo, el irrespeto de algunos faltos de educación, misóginos o misántropos e ignorantes hacia la mujer? (Daza Ramírez, 2021, p. 6).

¹⁶ La Red Latinoamericana por Justicia Económica y Social (LATINDADD) está integrada por instituciones y organizaciones sociales de países latinoamericanos que trabajan por la solución de los problemas derivados de la crisis sistémica y para crear condiciones que permitan el establecimiento de una economía al servicio de la gente, en la que los derechos económicos, sociales y culturales se hagan vigentes.

En los últimos años, especialmente en los años de pandemia, los súper ricos han acaparado el 50 % de la nueva riqueza generada, cifra que acaban de superar. La fortuna de los multimillonarios está creciendo a un ritmo de 2700 millones de dólares al día, al mismo tiempo que al menos 1700 millones de trabajadoras y trabajadores viven en países en los que la inflación crece por encima de los salarios (Oxfam, 2023).¹⁷

Por lo que, con la aplicación de un impuesto a la riqueza¹⁸ de hasta el 5 % a los multimillonarios y milmillonarios podrían recaudarse 1,7 billones de dólares anualmente, lo que permitiría que 2000 millones de personas salieran de la pobreza.¹⁹

Por otro lado, 22 por ciento de la riqueza de América Latina se encuentra en paraísos fiscales, de acuerdo con las investigaciones actuales (Oxfam, 2023).

La discusión sobre el rol de los sistemas tributarios en la redistribución de ingresos es una discusión de la región más desigual del mundo. De acuerdo con un estudio del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (Busso y Messina, 2020), el 10% más rico de la población gana 22 veces más que el 10% más pobre y el 1% más rico de la población obtiene el 21% de los ingresos de toda la economía. Esta desigualdad es aún mayor cuando se analiza la riqueza en vez de los ingresos. Un estudio de CreditSuisse (2019) encuentra que el 1% más rico de la región posee el 41% de la riqueza total y que el 10% más rico de la región concentra el 72% de la misma.

La enorme desigualdad en Latinoamérica es responsabilidad principal de la política tributaria actual, la cual no ha reducido la desigualdad económica, social, cultural, educacional y de responsabilidad cívica.

Es recomendable hacer mención de algunos casos simbólicos de billonarios cambiándose de un país a otro, como los casos de varios billonarios franceses que establecieron su residencia fiscal en Bélgica, para eludir el impuesto solidario a la fortuna y un posible incremento del impuesto sobre la renta (Nordstrom, 2014).

En este momento, cabe mencionar que los modelos economicistas reconocen actualmente que existen variables intervinientes que tienen connotaciones ético-morales en lo referente al cumplimiento tributario y que consideran también la reciprocidad que perciben ante el Estado sus opiniones sobre la equidad del sistema fiscal y las normas sociales de sus comunidades.

En relación con lo anterior, la moral tributaria es importante en los sistemas impositivos para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Por este motivo, la ética y la moral facilitan el diseño de sistemas tributarios más eficientes (OCDE, 2019a).

Para el caso de México, las restricciones que enfrenta el espacio fiscal²⁰ para el caso de los ingresos tributarios del gobierno federal representan 16,1% del PIB, mientras que el promedio para la OCDE asciende a 34,2% (OCDE, 2019b).

Por último, se considera que en México, como en otros países latinoamericanos, no se cuenta con organismos de clase mundial para realizar investigación jurídico-fiscal, como si lo hace España con el CIS (Centro de Investigaciones Sociológicas dependiente de la Presidencia de la Nación) y del IEF (Instituto de Estudios Fiscales dependiente del Ministerio de Economía), Canadá con el "InlandRevenue - Accelerated Business SolutionsLab", Polonia con la "Mind, Behavior, and DevelopmentUnit", etcétera.

¹⁷ Gravar la riqueza del 1 % más rico con tipos impositivos lo suficientemente altos como para reducir la enorme concentración de riqueza y el número de ultra ricos, generando así una mayor redistribución económica, supondría un paquete de impuestos que grave tanto la vivienda y la tierra como las herencias y sucesiones o el patrimonio neto de las personas (Christensen et al., 2023).

¹⁸ Los impuestos a la riqueza pueden ser un instrumento para incrementar el impacto redistributivo de los sistemas tributarios. En la práctica este impacto puede ser muy limitado si dichos impuestos no se diseñan correctamente. Cabe mencionar que, mientras que 12 países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) contaban con un impuesto a la riqueza personal en 1990, actualmente solo 3 países (España, Suiza y Noruega) cuentan con este impuesto. En América Latina y el Caribe, solo 3 países (Argentina, Colombia y Uruguay) contaban con este impuesto previo a la crisis generada por la pandemia del covid-19. En ambas regiones la recaudación de este impuesto es baja.

¹⁹ Además, 17 de los 91 milmillonarios de la región viven en países en los que no se aplica ningún impuesto a las herencias, donaciones o sucesiones, por lo que, si no se modifica ninguna normativa, pasarán a la próxima generación 158.600 millones de dólares totalmente libres de impuestos, alimentando, una vez más, una «rueda de ricos y privilegios», se afirma en el informe de Oxfam (2023).

²⁰ El espacio fiscal se compone de los recursos que dispone el gobierno para realizar política pública.

ÉTICA FISCAL EN MÉXICO UN CASO PARA SU ANÁLISIS: LOS GRANDES CONTRIBUYENTES

Al inicio del actual sexenio²¹ el presidente de México Andrés Manuel López Obrador (AMLO) señaló los ejes sobre los cuales se establece la política tributaria del Gobierno Federal Mexicano:

1. No crear nuevos impuestos ni aumentar los ya existentes durante sus primeros tres años de gobierno.
2. Reducir el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a una tasa del 8%²² en las regiones fronterizas de México.
3. Establecer un régimen fiscal de baja tributación a razón de una tasa del 20% en materia de impuesto sobre la renta en los más de tres mil kilómetros de la frontera con los Estados Unidos de América.
4. Combatir la evasión y defraudación fiscal.

A cinco años del inicio de su gobierno el presidente de México ha cumplido con no aumentar los impuestos ya existentes ni crear nuevos tributos.

La tasa en materia de IVA efectivamente bajó al 8% en las regiones fronterizas, en el resto del país la tasa del IVA se mantiene en un 16%.

Y en cuanto a un régimen fiscal de baja tributación, este no se ha llevado a cabo con la tasa del 20% que prometió, no obstante, se creó en la reforma fiscal de 2022 el Régimen Simplificado de Confianza tanto para personas físicas como para personas jurídicas.

Para las personas físicas se estableció una tasa preferencial máxima de 2,5% sobre el total de los ingresos obtenidos.

Las personas jurídicas no tienen hasta la fecha ninguna reducción en materia del ISR, quedando con la tasa tradicional del 30%. Si bien se ofrecen algunas deducciones y estímulos fiscales, realmente no tienen una carga impositiva menor como se prometió.

En el ámbito del combate a la evasión y defraudación fiscal, no se estableció inicialmente una estrategia clara o definida para tales efectos.

En octubre del 2021 el presidente de México hizo la siguiente declaración: “Vamos a garantizar la paz, la tranquilidad, tenemos los recursos, porque no se permite la corrupción. No vamos a ceder en lo que tiene que ver con el combate a la ilegalidad, al fraude fiscal” (Carrillo, 2021, párr. 4).

Y aseguró:

Yo creo que ha ayudado mucho el que se esté combatiendo la evasión fiscal, el que quede claro que no hay privilegios fiscales. Ayudó mucho el quitar el privilegio de la condonación de impuestos, porque no pagaban los impuestos las grandes corporaciones, se daba el mal ejemplo; entonces, eso era un atraco. (Carrillo, 2021, párr.6)

En diversos medios de comunicación el presidente de México acusó a firmas de contadores y fiscalistas de tener un tráfico de influencias y tráfico de comprobantes fiscales para generar deducciones fiscales falsas erosionando los resultados fiscales tanto en impuesto sobre la renta como en el impuesto al valor agregado (Pérez, 2020).

²¹ En México el gobierno federal tiene una duración de seis años. El actual gobierno del Presidente Andrés Manuel López Obrador inició su gestión el diciembre de 2018 y concluye en diciembre del 2024.

²² La tasa general del Impuesto al Valor Agregado es del 16% según lo establece la Ley de dicho impuesto en su artículo 1ro y de 8% en las regiones fronterizas.

El 17 de abril de 2022, el Servicio de Administración Tributaria presentó el Plan Maestro de Grandes Contribuyentes al Sector Empresarial, bajo los siguientes lineamientos de acción fiscalizadora:

- A) Programar actos nuevos de fiscalización (auditorías)
- B) Fortalecimiento de actos de fiscalización
- C) Seguimientos a juicios y recursos de revocación
- D) Auditoría a devoluciones de impuestos
- E) Liquidaciones de créditos fiscales
- F) Tasas efectivas de ISR a grandes contribuyentes.

En este contexto, los esfuerzos del fisco federal mexicano se enfocaron en los grandes contribuyentes que representan apenas 0,02 %²³ del padrón fiscal del total de contribuyentes, es decir, 11028 grandes empresas (Servicio de Administración Tributaria, 2022a).

A decir del mismo gobierno federal:

En solo tres años de la actual administración se ha recaudado el 86 % de lo cobrado en los seis años de la administración anterior. Durante 2019, 2020 y 2021 se recaudaron 541 mil 682 millones de pesos, mientras que en todo el sexenio anterior se cobraron 630 mil 784 millones de pesos. (Servicio de Administración Tributaria, 2022a, párr. 2)

No obstante el resultado anteriormente señalado, donde es anunciada una alta recaudación tributaria, en los comunicados oficiales no se estableció cómo se logró este significativo incremento a pesar de las acciones de fiscalización establecidas.

Es importante establecer y precisar que este reducido pero significativo segmento de contribuyentes aportó más del 52% del total de impuesto sobre la renta recaudado de la totalidad en México durante el primero y segundo trimestres de 2022 (Servicio de Administración Tributaria, 2022b) y a finales del ejercicio fiscal 2022 este segmento aportó en impuestos finales pagados cerca del 30% de todo el gasto de la administración pública federal, es decir, 2 billones 278.642 millones de pesos (Redacción El Economista, 2023).

Cabe hacer mención que, durante los cuatro años de gestión gubernamental, el actual presidente de México ha mencionado en los foros donde se habla de evasión y de delitos fiscales que los grandes contribuyentes han evadido por décadas y que además se abusó de las condonaciones fiscales a las grandes corporativas multinacionales mexicanas, pero al día de hoy el presidente de México no ha presentado o aportado pruebas que den certidumbre a sus acusaciones.

Los que sí han aportado pruebas de una irregular gestión de la administración de AMLO son los medios de comunicación (Redacción Emequis, 2023), que detectaron que a los amigos del presidente si se les condonan las multas o créditos fiscales, pero no a los empresarios que son el motor de la generación de riqueza empresarial en México.

²³ El padrón fiscal de contribuyentes mexicanos es de más de 79 millones; 47 millones se encuentran en el régimen de sueldos y salarios, 18 millones no son contribuyentes, 6 millones son personas físicas con actividades empresariales, 5 millones son personas jurídicas con actividad empresarial y apenas 11.028 son grandes contribuyentes (Servicio de Administración Tributaria, s.f.).

Dentro de los conceptos doctrinales del derecho administrativo y del derecho impositivo, el Estado debe ser el primero en respetar todas y cada una de las leyes, (Vela Peón, 2012), incluyendo los derechos de los contribuyentes bajo los siguientes criterios doctrinales en base al principio pro-persona:

Sin lugar a dudas, estamos ante un profundo cambio constitucional que implicará una transformación a la forma de interpretar los derechos fundamentales de los contribuyentes en México, toda vez que a partir de junio de 2011 todas las autoridades –incluyendo las fiscales– tienen la obligación de promover, respetar y proteger estos derechos sin olvidar que ahora –aunque siempre así ha sido– el centro de la acción estatal es el respeto del principio pro persona, sin privilegiar el sagrado derecho público de contribuir para sufragar los gastos públicos cuando la Constitución así no lo establezca, por lo que, en un futuro no muy lejano cobrará un aspecto no solamente relevante sino importante la ponderación de derechos fundamentales de los contribuyentes frente a los que pertenezca al fisco. (p. 4)

El anterior concepto fiscal y tributario no forma parte de la política de la actual administración pública federal, contravenir y denostar los fallos en contra del gobierno actual, acusando a jueces, magistrados y ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) de corruptos y contrarios a los ideales de la 4ta Transformación al señalar: “No me vengan con ese cuento de que la ley es la ley’ dice AMLO a la Corte” (Jiménez y Martínez, 2022).

Bajo esta directriz de la política de AMLO, definida como populista por especialistas en políticas públicas, ha logrado polarizar a la sociedad mexicana enfrentando a los grandes contribuyentes o empresarios de tipo medio, con aquellos contribuyentes de menor capacidad económica, justificando sus acciones contra los primeros con argumentos cargados de una retórica de odio e incertidumbre, que carece de cualquier motivación y fundamento legal para acusar o señalar a determinado tipo de contribuyentes mexicanos.

Tabla 1. Grandes contribuyentes

EMPRESA	PAGÓ	AÑO	CONCEPTO
Walmart	8,079 mdp	2020	Por la venta de Vips a Alsea en 2013
BBVA México	3,200 mdp	2020	Adeudos fiscales de 2006 a 2008, y de 2012 a 2015.
Grupo Modelo	2,000 mdp	2020	Adeudos fiscales de 2013, 2014 y 2016.
América Móvil	28,000 mdp	2021	Por venta de Tracfone en EU.
IBM	669 mdp	2020	Multas, impuestos y recargos de ejercicios pasados.
Femsa	8,790 mdp	2020	Por operaciones financieras en otros países.
Grupo BAL	4,612 mdp	2020	Por impuestos atrasados.
Grupo Salinas	Debe pagar 5,000 mdp	Determinado en 2021	Por crédito fiscal a causa de fraude

Fuente: Patiño (2022)

Si bien, los medios de comunicación señalaron, como se puede apreciar en la Tabla 1, que algunos de los grandes contribuyentes tenían adeudos fiscales de años anteriores, estos no estaban condonados como afirmó el presidente de México; por el contrario, algunos se encontraban en litigios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y otros en acuerdo conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes.

Corruptos, evasores, neoliberales son solo algunos de los calificativos que utiliza el presidente contra los contribuyentes, a quien los considera sus adversarios políticos, que, sin embargo, siguen contribuyendo para los gastos públicos de México.

El Servicio de Administración Tributaria presentó a los grandes contribuyentes auditados sendas denuncias por defraudación fiscal a este tipo de empresas y contra sus accionistas (Redacción Contralínea, 2022).

¿Cómo lo hizo posible?

Sencillo, a partir de su reforma fiscal de 2022 al Código Fiscal de la Federación, así como la Ley de Seguridad Interior; Ley contra la Delincuencia Organizada y Cambios al artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), se logró presionar a los imputados por delitos fiscales con la prisión preventiva oficiosa.

La ruta trazada por el SAT fue la siguiente:

1. En términos del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación²⁴ (CFF), se presentaron las denuncias por defraudación fiscal contenida en el artículo 108, 109, 113 BIS²⁵ del mismo CFF.
2. El titular de la Procuraduría Fiscal o el titular de la administración local jurídica del SAT están facultados para presentar la denuncia respectiva por la probable comisión de delitos fiscales, es decir, no es necesario que ocurra la evasión fiscal.
3. Una vez integrada la Carpeta de Investigación, si los importes en los cuales se basaba la supuesta evasión fiscal exceden de siete millones novecientos mil pesos, el agente de la fiscalía general de la república judicializaba la carpeta de investigación y solicitaba la audiencia de vinculación a proceso.
4. En dicha audiencia se solicitaba como medida cautelar la prisión preventiva oficiosa en los términos del artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP),²⁶ es decir, el empresario debería pasar su proceso en la cárcel (AMLO, 2022).
5. Finalmente, y bajo presión jurídica y penal, los contribuyentes optaron por autocorregirse renunciando posteriormente a resolver este cobro de impuestos por la vía legal, es decir, pagas o vas a la cárcel.

En los escenarios anteriores, el estado mexicano violó sistemáticamente el derecho fundamental y humano de los contribuyentes mexicanos, es decir, la ética está ausente en la práctica recaudatoria del fisco mexicano. La idea de recaudar a cualquier precio no puede ser correcta en tanto no se respeten los derechos humanos de los contribuyentes.

CONCLUSIONES

El sistema fiscal mexicano y su política fiscal son considerados como una de las principales causas de las grandes desigualdades en materia social, económica, cultural, educativa y otras, que han perdurado en los últimos años y que en lugar de disminuir siguen aumentando.

Es posible también deducir que, en cuanto a los sistemas fiscales, ningún país es inmune a la corrupción, impunidad e irrespeto a los derechos humanos de los contribuyentes. Por otra parte, se conoce que en los países donde hay mucha corrupción se recaudan menos impuestos y, como efecto colateral, se percibe por la ciudadanía que, si el Estado es corrupto, ello influenciará el que haya mayor evasión de impuestos (Díaz de Serralde Miguez, 2017).

²⁴ El CFF establece que se puede presentar una denuncia por la posible comisión de delitos fiscales, aun sin tener un resultado final de una auditoría, basta la sola presunción de que el fisco pudo sufrir una lesión en la recaudación de sus recursos económicos.

²⁵ Delitos de compraventa de comprobantes fiscales.

²⁶ La SCJN declaró la inconstitucionalidad del artículo 167 en lo que se refiere a la prisión preventiva oficiosa tratándose de delitos fiscales (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2022). Véase también Tapia Olivares (2022).

En estas reflexiones se reconoce que los principales elementos que intervienen en la intersubjetividad de un individuo para practicar su moral tributaria tienen que ver con lo sociológico y lo psicológico, por lo que los actuales trabajos investigativos en materia de sistemas fiscales y su relación con los delitos tributarios se realizan considerando lo sociológico y la psicología fiscal.

Desde la perspectiva de la sociología y psicología de lo fiscal, de acuerdo con Daza Mercado et al. (2019), entre los factores y variables intervinientes en el cumplimiento o no tributario, se encuentran los siguientes: la edad, el sexo, el estado civil, los ingresos, las actitudes y los valores, la opinión pública, la transparencia y rendición de cuentas, la educación cívico-fiscal, la confianza en el gobierno, la identidad Nacional, la percepción del riesgo a ser descubierto, la moral pública, la eficiencia del Gobierno, la moral de los legisladores, la moral del ejecutivo (federal o estatal), la percepción de la autoridad hacendaria, el imaginario social respecto al ejercicio de los gastos y presupuestos a ejercer o ejercidos, la culpa y el remordimiento de incumplimiento tributario, la reputación afectada. El respeto al contribuyente de parte de la autoridad incrementa la moral tributaria, elevar la ética fiscal en México requiere de cohesión cívica social, justicia social y mejorar el estado de derecho, elevar la cultura fiscal en México, la idiosincrasia del contribuyente, que pagar impuestos sea percibido como un acto de buen ciudadano. Los impuestos no se recaudan con justicia, no se dedican suficientes recursos técnicos, tecnológicos y financieros para disminuir los delitos tributarios en México.

Cabe mencionar que según estudios investigativos de Guiachi (2014) existe una dimensión ética y moral en las personas que defraudan, ya que al parecer estas se encuentran conectadas entre sí.

Por lo que, para mejorar el sistema fiscal mexicano, es indispensable que la equidad fiscal no esté subordinada a la eficiencia económica. La equidad vertical y horizontal, ya señalada por Musgrave (1992), debe de ser considerada como prioritaria en la política fiscal.

Hay que recordar que los sistemas fiscales se construyen con base en una combinación de dos principios fundamentales: eficiencia y equidad.²⁷ El interés principal por la eficiencia es buscar disminuir los efectos distorsionadores de los tributos, que limitan el crecimiento al modificar las preferencias de consumo e inversión de los particulares. La equidad, por su parte, procura la mejora de la justicia social, lo cuales la verdadera esencia de la imposición (González Frutos, 2016).

Valga mencionar datos del Fondo Monetario Internacional (Fiscal Affairs Department, 2011), que señalan que existen grandes diferencias en los ingresos públicos entre países en desarrollo y desarrollados, que son causa y consecuencia a la vez de la desigual distribución de la renta a nivel mundial.

Mientras los países de la OCDE perciben ingresos públicos del 41,5% del PIB como media, los países de rentas bajas no alcanzan ni a la mitad, con una media del 18,4% (FMI, 2011). Muchos países ni siquiera alcanzan el 15% de ingresos públicos que es considerado como el mínimo necesario.

De acuerdo con Lagares (2016, citado por González Frutos, 2016): “Un sistema impositivo debe fundamentarse en la suficiencia de sus recaudaciones, en su eficiencia para no obstaculizar el crecimiento y en la equidad del conjunto de sus componentes” (p. 117).

Por otra parte, el Banco Mundial ha señalado en junio de 2023 que el crecimiento mundial disminuirá al 2,1 % en dicho año (2023), y los riesgos financieros empañan las perspectivas. Por este motivo, la manera más segura de reducir la pobreza y ampliar la prosperidad es a través del empleo. “Sin embargo, el crecimiento más lento hace que la creación de puestos de trabajo sea mucho más difícil”, afirmó Ajay Banga, presidente del Grupo Banco Mundial.²⁸ “Es importante tener presente que las previsiones del crecimiento no representan un destino inexorable. Tenemos la oportunidad de invertir la tendencia, pero todos debemos trabajar juntos para lograrlo” (Banco Mundial, 2023, párr. 3).

Se considera recomendable recordar que, en el Informe en la OCDE (2013)²⁹, se plantea la “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS, por sus siglas en inglés, “Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”), la cual define el sistema

²⁷ Sin perder de vista el objetivo de la suficiencia recaudatoria.

²⁸ En Washington el día tres de mayo de 2023, los directores ejecutivos del Banco Mundial eligieron a Ajay Banga como el decimo cuarto presidente de dicha institución por un período de cinco años a partir del 2 de junio de 2023. Banga, estadounidense de origen Indú de 63 años, cuenta con el respaldode Joe Biden.

²⁹ El Informe BEPS de 2013 comienza señalando lo siguiente: “La erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria, tanto de los Estados miembros de la OCDE como de los no miembros” (OCDE, 2013, p. 7).

fiscal internacional como el conjunto normativo,³⁰ contenido esencialmente en las legislaciones tributarias nacionales, en los convenios de doble imposición y en otros instrumentos de derecho internacional, que disciplina los efectos tributarios de las actividades transfronterizas.³¹

REFERENCIAS

AMLO. (7 de Julio de 2022). *Gobierno federal busca simplificar más trámites del SAT, afirma presidente*. Sitio Oficial de Andrés Manuel López Obrador. <https://lopezobrador.org.mx/2022/07/07/gobierno-federal-busca-simplificar-mas-tramites-del-sat-afirma-presidente/>

Aristóteles. (2011). *Ética a Nicómaco* (Trad. J. Bonet Pallí). Gredos.

Balmes, J. (1987). *Filosofía elemental*. Porrúa.

Banco Mundial. (6 de junio de 2023). *La economía mundial se encuentra en una situación precaria en un contexto de tasas de interés elevadas*. <https://www.bancomundial.org/es/news/press-release/2023/06/06/global-economy-on-precarious-footing-amid-high-interest-rates>

Brauner, Y. (2003). An international tax regime in crystalisation: Realities, experiences and opportunities. *TaxLawReview*, 56, 259-328.

Busso, M. y Messina, J. (Eds.) (2020). *La crisis de la desigualdad: América Latina y el Caribe en la encrucijada*. Banco Interamericano de Desarrollo. <https://publications.iadb.org/es/la-crisis-de-la-desigualdad-america-latina-y-el-caribe-en-la-encrucijada>

Carbajo Vasco, D. (8 de enero de 2013). *La crisis sistémica mundial y el sistema tributario*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/la-crisis-sistemica-mundial-y-el-sistema-tributario/>

Carrillo, E. (20 de octubre de 2021). Era deporte nacional defraudar al fisco, pero ya no se tolera: AMLO. *Forbes*. <https://www.forbes.com.mx/politica-deporte-nacional-defraudar-al-fisco-pero-ya-no-se-tolera-amlo/>

Christensen, M.B., Hallum, C., Maitland, A., Parrinello, Q. y Putaturo, C. (16 de enero de 2023). *La ley del más rico*. Oxfam. <https://www.oxfam.org/en/research/la-ley-delmas-rico>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (1 de junio de 2021). *Se necesita una reforma del debate tributario multilateral en el marco de las Naciones Unidas: Alicia Bárcena*. <https://www.cepal.org/es/comunicados/se-necesita-reforma-debate-tributario-multilateral-marco-naciones-unidas-alicia-barcena>

Collosa, A. (25 de junio de 2019). *¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria? 25 respuestas*. Centro Latinoamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/cuales-son-las-causas-de-la-evasion-tributaria/>

Cortina, A. (1993). *Ética aplicada y democracia radical*. Tecnos.

Credit Suisse (2019). *Global Wealth Report 2019*. <https://www.credit-suisse.com/es/es/private-banking/learn-more-about-market-trends/global-wealth-report-2019.html>

³⁰ Como ya se señaló en páginas atrás, hay autores que, en años anteriores, desfavorecieron estas ideas, considerándolas “una ilusión el crear un Sistema fiscal único a nivel mundial que elimine todas las ineficiencias y ayude a todas las naciones del mundo a maximizar la recaudación se considera generalmente una utopía” (Brauner, 2003, p. 14).

³¹ “Diversos indicadores muestran que las prácticas tributarias de algunas empresas multinacionales se están volviendo más agresivas con el transcurso del tiempo, lo que plantea graves problemas de cumplimiento tributario y equidad” (OCDE, 2013, p. 10).

Daza Mercado, M. A. (2022a). Eticidad y ciudadanía fiscal. *Boletín Fiscal IEE. Revistadel Instituto de Especialización para Ejecutivos*, 8(31), 25-30.

Daza Mercado, M. A. (2022b). Ética y actitudes hacia el cumplimiento tributario en el Estado de Jalisco, México. *Revista CIMEXUS*, (1), 39-64. <https://doi.org/10.33110/cimexus170105>

Daza Mercado, M. A., Sánchez Sierra, A. y Leños Flores, S. (2019). *Ética de lo fiscal y su aplicación práctica*. Thomson Reuters.

Daza Ramírez, E. I. (2021). Ética y género en la ciencia: una reflexión histórica. *Revista De Investigación Académica Sin Frontera: División De Ciencias Económicas y Sociales*, (36). <https://doi.org/10.46589/rdiasf.vi36.427>

Daza Ramírez, L. E., Flores Ortega, G. y Sánchez Sierra, A. (2021). Ética, corrupción y tributación internacional. *Diagnóstico FACIL Empresarial*, 16(8), 1-12. <https://doi.org/10.32870/dfe.vi16.101>

Díaz de Sarral de Miguez, S. (2017). *Política Tributaria: ¿Qué gravar, cómo gravar, qué objetivos debe procurar el sistema tributario?* [Documento de Trabajo N°3]. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Fiscal Affairs Department. (2011). *Revenue mobilization in developing countries*. Fondo Monetario Internacional.

Forbes USA. (1 de marzo de 2023). Lista Forbes. Estas son las 10 personas más ricas del mundo. *Forbes*. <https://forbes.es/forbes-ricos/241690/lista-forbes-estas-son-las-10-personas-mas-ricas-del-mundo/>

González, D. (2023). *La aplicación de la psicología/sociología fiscal y las ciencias del comportamiento para mejorar el cumplimiento tributario*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/ciatblog-la-aplicacion-de-la-psicologiasociologia-fiscal-y-las-ciencias-del-comportamiento-para-mejorar-el-cumplimiento-tributario/>

González Frutos, U. (2016). *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional* [Tesis de Doctorado]. Universidad Complutense de Madrid.

Guiachi, M. (2014). Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea. *REIS: Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, (145), 73-98.

Hernández, M. (2008). *Desigualdad, inequidad e injusticia en el debate actual en Ciudad de México*. Salud Capital.

Hernández, O. (23 de junio de 2022). SAT informa resultados de estudios sobre evasión fiscal. *TaxToday* <https://www.taxtodaymexico.com/sat-informa-resultados-de-estudios-sobre-evasion-fiscal/>

Jiménez, N. y Martínez, F. (6 de abril de 2022). "No me vengán con ese cuento de que la ley es la ley", dice AMLO a la Corte. *LaJornada*. <https://www.jornada.com.mx/notas/2022/04/06/politica/no-me-vengan-con-ese-cuento-de-que-la-ley-es-la-ley-dice-amlo-a-la-corte/>

Kant, I. (1988). *Lecciones de ética* (Trad. R. Rodríguez Aramayo y C. Roldán Panadero). Crítica.

Lemus Arellano, M. (2022). *Impuestos Ambientales en México*. Thomson Reuters.

Loewe, D. (2017). Justicia distributiva global e inmigración. *Revista Interdisciplinaria da Mobilidade Humana*, 25(50), 25-45. <http://dx.doi.org/10.1590/1980-85852503880005003>

Musgrave, R. A. (1992). *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*. McGraw Hill.

Newmark, F. (1994). *Principios de la Imposición* (2ª ed.). Instituto de Estudios Fiscales.

Nordstrom, L. (14 de septiembre de 2014). France's 'super-rich' take their fortunes to Belgium. *France 24*. <https://www.france24.com/en/20140914-france-super-rich-fortunes-belgium>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2011). *The Era of Bank Secrecy is Over*.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2019a). *TaxMorale*. <https://doi.org/https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2019b) *Revenue Statistics*. <https://www.oecd.org/economy/revenue-statistics-2522770x.htm>

Organización para las Naciones Unidas (ONU). (8 de febrero de 2019). *La ONU lucha por un mundo más justo y menos desigual*. ONU NOTICIAS. <https://news.un.org/es/story/2019/02/1450741>

Oxfam. (16 de enero de 2023). *El 1 % más rico acumula casi el doble de riqueza que el resto de la población mundial en los últimos dos años*. <https://www.oxfam.org/es/notas-prensa/el-1-mas-rico-acumula-casi-el-doble-de-riqueza-que-el-resto-de-la-poblacion-mundial>

Patiño, D. (7 de diciembre de 2022). Walmart, BBVA, Grupo Modelo y otras grandes empresas pagan más al SAT. *Expansión*. <https://expansion.mx/economia/2022/12/07/empresas-que-pagan-mas-impuestos-en-mexico-sat>

Pérez, M. (12 de junio de 2020). AMLO dará a conocer "gran fraude" fiscal con facturas falsas. *El Economista*. <https://www.eleconomista.com.mx/economia/AMLO-dara-a-conocer-gran-fraude-fiscal-con-facturas-falsas-20200611-0155.html>

Rawls, J. (2006). *Teoría de la justicia* (6ª reimp.) Fondo de la Cultura Económica.

Redacción Contralínea. (4 de julio de 2022). El SAT acusa penalmente a 2.7 mil personas por corrupción y evasión. *Contralínea* <https://contralinea.com.mx/interno/semana/el-sat-acusa-penalmente-a-2-7-mil-personas-por-corrupcion-y-evasion/>

Redacción El Economista. (8 de febrero de 2023). Grandes contribuyentes aportaron el equivalente al 30% del gasto público. *El Economista*. <https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/Grandes-contribuyentes-aportaron-el-equivalente-al-30-del-gasto-publico-20230208-0037.html>

Redacción Emequis. (2023). Perdonan a Epigmenio Ibarra multas fiscales en pleno 2023. *Emequis*. <https://m-x.com.mx/investigaciones/perdonan-a-epigmenio-ibarra-multas-fiscales-en-pleno-2023/>

Sánchez Sierra, A. (2018). Elementos doctrinales y fiscales integrados en la construcción para la creación de impuestos ambientales en México. En A. Campos Sánchez y G. M. Plascencia de la Torre (Coords.), *La hacienda pública y sus elementos. El vínculo entre gasto e ingreso y sus efectos jurídico-sociales* (pp. 115-143). Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas.

Serrano Pablo, G. (2021). Experiencia Internacional de la Psicología Económica. *Revista de Administración Tributaria*, (47), 29-46.

Servicio de Administración Tributaria. (s.f.). *Datos Abiertos del SAT*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipTipCon.html

Servicio de Administración Tributaria. (17 de abril de 2022a). *El SAT presentó el Plan Maestro 2022 de Grandes Contribuyentes al sector empresarial*. Gobierno de México. <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-presento-el-plan-maestro-2022-de-grandes-contribuyentes-al-sector-empresarial-022-2022?idiom=es>

Servicio de Administración Tributaria. (2022b). *Informe Tributario y de Gestión Primer trimestre 2022*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Servicio de Información del Estado. (26 de noviembre de 2013). *La mujer en la vida egipcia*. <https://sis.gov.eg/Story/136/La-mujer-en-la-vida-egipcia?lang=es#text=En:el-antiguo-Egipto>

Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe (SELA). (5 de mayo de 2023). *La cooperación tributaria podría reducir la desigualdad en América Latina*. <https://www.sela.org/es/prensa/servicio-informativo/20230505/si/88831/la-cooperacion-tributaria-podria-reducir-la-desigualdad-en-america-latina>.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (24 de noviembre de 2022). SCJN invalida artículos que calificaban diversos delitos como de prisión preventiva oficiosa y delincuencia organizada [Comunicado de Prensa N°431/2022]. <https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/noticia.asp?id=7155>

Tapia Olivares, L. E. (22 de agosto de 2022). ¿El fin de la prisión preventiva oficiosa en México? *Nexos*. <https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/el-fin-de-la-prision-preventiva-oficiosa-en-mexico/>

Vela Peón, A. A. (2012). Derechos humanos y tributación en México. *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 3(11), 1-11.

Vitor, G. y García-Escribano, M. (11 de octubre de 2017). Desigualdad: la política fiscal puede corregir la situación. *IMFBlog*. <https://blog-dialogoafondo.imf.org/?p=8430>

Anexo 1. Pregunta realizada OpenIA – ChatGPT-4 (12/06/2023) relacionada con el tema de este artículo: ¿Cómo puede influir la ética en el sistema fiscal mexicano?

Respuesta:

La ética desempeña un papel fundamental en el sistema fiscal mexicano, ya que influye en la forma en que los contribuyentes y las autoridades fiscales se comportan y toman decisiones. A continuación, se presentan algunas formas en las que la ética puede influir en el sistema fiscal mexicano:

1. Cumplimiento de las obligaciones fiscales: La ética juega un papel importante en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Cuando los contribuyentes actúan de manera ética, cumplen con sus responsabilidades fiscales, presentan declaraciones de impuestos precisas y pagan los impuestos correspondientes de manera oportuna.

2. Transparencia y honestidad: La ética implica la transparencia y la honestidad en las interacciones fiscales. Un sistema fiscal ético debe promover la divulgación completa y precisa de la información financiera y evitar prácticas fraudulentas, como la evasión fiscal y la elusión fiscal agresiva. Esto requiere que los contribuyentes y las autoridades fiscales actúen de manera justa y honesta, garantizando así la equidad en el sistema.

3. Equidad y justicia: La ética también se relaciona con la equidad y la justicia en el sistema fiscal. Un sistema fiscal ético debe garantizar que los impuestos se distribuyan de manera justa y equitativa, de modo que aquellos con mayores capacidades económicas contribuyan en proporción a sus ingresos y riqueza. Esto implica que las normas fiscales no deben ser explotadas para beneficiar a unos pocos a expensas de la mayoría, sino que deben promover el bienestar general y reducir las desigualdades.

4. Uso responsable de los recursos fiscales: La ética también se relaciona con el uso responsable de los recursos fiscales. Las autoridades fiscales deben administrar de manera ética los ingresos fiscales, asegurándose de que se utilicen de manera eficiente y eficaz para el beneficio de la sociedad en su conjunto. Esto implica evitar la corrupción, el despilfarro y el mal uso de los fondos públicos.

5. Participación ciudadana: La ética también puede promover la participación ciudadana en el sistema fiscal. Cuando los ciudadanos confían en la ética del sistema y perciben que sus impuestos se utilizan de manera justa y efectiva, es más probable que se involucren activamente en el proceso fiscal, proporcionando información precisa, colaborando con las autoridades fiscales y abogando por la mejora del sistema.

6. En resumen, la ética puede influir en el sistema fiscal mexicano al promover el cumplimiento tributario, la transparencia, la equidad, la justicia, el uso responsable de los recursos y la participación ciudadana. Un sistema fiscal ético es fundamental para garantizar la confianza y la estabilidad en el sistema, así como para promover un desarrollo económico y social sostenible.