

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

LA EDUCACION TRIBUTARIA

LIBRERIA ACADÉMICA
27/10/69

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

VICTOR MANUEL ZERMEÑO MAEDA

MEXICO, D. F.

1969



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A la memoria de mi madre.

A mi padre.

A mi esposa e hijos.

A todos aquellos que en alguna forma me han orientado, -
ayudado y hecho posible la realización de este trabajo; en-
forma especial, al señor Licenciado Emilio Margain Manautou
por su desinteresada ayuda y sus atinados consejos.

PROLOGO

El presente trabajo es el resultado del deseo y de la inquietud que he tenido para que el fisco y el contribuyente, con apego a una estricta justicia, ordenen sus actos a efecto de obtener en México, una correcta tributación, en beneficio de los propios contribuyentes y de la Patria misma.

Considero que la única forma de lograr una correcta tributación por parte de los contribuyentes y un correcto comportamiento por parte del fisco, es realizando una intensa y adecuada labor de educación tributaria.

El presente trabajo está enfocado desde el punto de vista práctico, pues estimo que la técnica si no se adapta a la realidad, sólo constituye un ideal inalcanzable.

Busqué y me fué difícil alcanzar la forma de documentar bibliográficamente mejor esta tesis, por lo que acudí al señor Licenciado Emilio Margain Manautou -- de quien solicité y obtuve una valiosa colaboración y orientación; de sus muchas conferencias y clases he tomado la mayor parte del material empleado; así que si algún mérito puede atribuirsele al presente estudio, éste ha de concedersele al maestro que ha sabido guiar los pa

sos del alumno.

Quiero aclarar, aunque no sea el lugar apropiado para hacerlo, que en el curso del trabajo que presento, empleo la palabra fisco para indicar al Estado - como objeto de la actividad financiera y más en particular a la Administración tributaria o sea aquella parte de la Administración Pública que vigila y procura el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, es decir, al personal hacendario.

Hecha la aclaración que precede, me permito presentar a la benévola consideración de Ustedes, el resultado de mi inquietud y mi deseo de hacer aunque modestamente, algo por mi Patria y mis semejantes.

LA EDUCACION TRIBUTARIA

CAPITULO I

EL CONTRIBUYENTE FRENTE AL TRIBUTO

El Contribuyente frente al Tributo.- Comenzare-

mos el tema, sentando como regla general, que el contribuyente reacciona, salvo excepciones, en forma adversa contra todo tributo y en especial, contra el impuesto. Se considera al gravamen como un mal necesario, máxime si no se está satisfecho con la forma de administrarse la cosa pública, ya que, el contribuyente sabe que lo que se le exige por ese concepto, será empleado en el sostenimiento del Gobierno y para que éste realice la política administrativa que se ha trazado; aunque el conocimiento que al respecto se tenga del uso que se da al tributo sea, la mayoría de las veces equivocado por parte del contribuyente y en razón de una inadecuada y a veces inexistente información por parte de las autoridades.

Si partimos del punto de vista casi general de que toda imposición causa rebeldía, el contribuyente, quien tiene obligación no sólo legal sino también moral de pagar sus correspondientes tributos, será siempre un individuo que tratará por todos los medios a su alcance de evitar, hasta donde le sea posible el ser gravado con cargas fiscales y si las paga, será muy pocas veces por plena convicción.

Trataremos en este estudio de llegar a lograr un objetivo, el de crear una "conciencia tributaria", es decir, que nos

proponemos como meta ideal, lograr que el contribuyente se percate de la necesidad e importancia que para todos tiene el pago -- completo y oportuno del tributo; pero esa persuasión debe ser plena y consciente, con objeto de que surta íntegramente los efectos _ deseados.

Para lograr una verdadera labor de educación tribu-
taria, es necesario, ordenar en forma lógica los aspectos esencia-
les de dicha labor, distinguiendo desde luego, dos aspectos, el ge-
neral y el especial, el primero se ocupará de todos los proble- -
mas y sus soluciones posibles, tomando en cuenta toda la doctrina
elaborada al respecto; el segundo se referirá concretamente a --
países y épocas determinadas, tomando en cuenta idiosincrasia, -
educación, legislación, elementos políticos, administrativos, - -
etc.

Debe asimismo proponerse un concepto o definición
de educación tributaria para llegar después a los ideales que se -
persiguen, es decir, a configurar una íntegra y verdadera perso-
nalidad que es en suma como dice don Fernando Sainz de Bujanda
"La esencia de la educación y la que da sentido a cada una de las _
formas en que es susceptible de exteriorizarse " (1).

(1).- Fernando Sáinz de Bujanda.- "La educación tributaria" mo-
grafía publicada en el Tercer Número Extraordinario de la _
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Pág. 141.

Finalmente será necesario buscar los medios que -
hagan posible o permitan que la educación tributaria se oriente ha-
cia finalidades o metas consideradas como idóneas.

Elementos psicológicos que actúan sobre el contri-
buyente. - Existen diversas teorías o corrientes que tratan de ex-
plicar la conducta del contribuyente, siendo dos las que destacan:
la económica y la psicológica, aunque, en realidad -así lo consi-
dero en lo personal- no están divorciadas, pues cada una partici-
para de la otra ya que la económica se basa en motivaciones psico-
lógicas y en la psicológica, las reacciones son generalmente moti-
vaciones económicas. Por tanto, creemos conveniente no aden-
trarnos en el campo de las teorías señaladas ni en los puntos que
cada una de ellas sostiene, sino que lo que estimamos verdadera-
mente importante es conocer la motivación o motivaciones subjeti-
vas del contribuyente, entre las que, como ya se dijo, se encuen-
tra ocupando un lugar muy importante, las motivaciones económi-
cas o móvil utilitario, es decir, lo que importa es cómo y por qué
se actúa de determinada forma, para llegar por último a lo que --
consideramos el fruto de la educación tributaria, el cómo se debe
actuar.

Reynaud (2), al exponer los elementos psicológicos que actúan sobre el contribuyente, señala que "el primer fenómeno que se produce, el más elemental, no es un fenómeno de orden afectivo. Antes incluso de reflexionar, realmente sobre los efectos que el impuesto tendrá para él, el contribuyente se sentirá - - mas o menos hostil a dicho impuesto y muy raramente indiferente e incluso favorable".

La reacción del particular frente al impuesto varía según su grado de cultura, de honradez, de civismo, de educación, de gratitud o de conveniencia.

En efecto, hay contribuyentes (lamentablemente - - constituyendo una minoría) que se percatan de la necesidad en - - bien de su patria, o en agradecimiento del país que los acogió o -- por conveniencia de su negocio, o bien por temor al fisco, de tributar con honradez; y no escatiman un centavo de lo que legalmente le corresponde al erario. Estos contribuyentes tributan, pues, correctamente, pensando unos en su país, otros en gratitud, otros en su negocio y otros más por temor.

El primero y el segundo reúnen las cualidades del -

(2).- Reynaud, citado por F. Sáinz de Bujanda, en su monografía "La educación tributaria", citada Pág. 150.

contribuyente modelo, pues su educación, su civismo, su cultura, les dicen que si desean ver la prosperidad de su patria o del país que los recibió, la disminución de los graves problemas económicos que al país aquejan, que un mayor número de ciudadanos de -- condición humilde sean asistidos con servicios sociales, que la niñez se eduque, que los servicios públicos se presten con regularidad y eficiencia, etc., etc., deben de pagar los tributos que de -- acuerdo con las leyes de la materia en vigor han generado en favor del fisco.

Los causantes cumplidos por conveniencia o por temor al fisco, son aquellos que se percatan no sólo de que no vale la pena arriesgar la tranquilidad personal o de la familia, sino ni siquiera el del patrimonio que se emplea en los actos o actividades gravadas. Quieren su tranquilidad y si el precio para lograrla es pagar correctamente sus impuestos, pues se pagan.

En segundo término tenemos al grueso de los contribuyentes, nacionales y extranjeros, que sólo cumplen a medias o bien en forma reducida con sus obligaciones fiscales.

Este núcleo lo constituyen esencialmente, contribuyentes pequeños y medianos, así como también, aun cuando son -- minoría, verdaderos gigantes de su ramo o giro.

En tercer término tenemos a los que no tributan; a los que de plano, ni en mínima forma, cumplen con las leyes tributarias, salvo por verdadera excepción. Este grupo se forma esencialmente por pequeños y, también, por medianos contribuyentes.

El elemento psicológico del contribuyente es su manera de ser, de pensar, de actuar, pero lo que interesa realmente es el por qué es así, por qué piensa así, y por qué actúa así, pues si sabemos las causas, se pueden prever los efectos y, en nuestro caso, se pueden poner los medios necesarios para que el contribuyente cambie favorablemente o, en su caso, poder combatir reacciones de oposición.

Si analizamos en lo general al contribuyente, encontramos, como queda dicho, que es omiso total o parcialmente en sus obligaciones fiscales. Es y actúa de esa forma, siempre por motivaciones de muy diversa índole: económica, política, administrativa, afectiva, de conveniencia, sociales, de vanidad, de incultura, incluso psicopatológicas y otras muchas causas que dan origen a una conducta determinada, en el caso que nos ocupa, a la evasión fiscal.

Debo concluir el aspecto psicológico, afirmando que, la psicología no pretende modificar la forma de ser del con--

tribuyente ni su mentalidad fiscal, sino solamente conocerla, palparla como realmente es, para que una vez conocida, se tomen -- los medios para desarrollar el ideal prefijado, en este caso, la -- educación tributaria.

Schmölders nos dice al respecto "Recoger experiencias, integrarlas en un sistema coherente y presentarlas de -- manera clara y comprensible en beneficio de nuestra época, es la tarea que incumbe a la psicología financiera... lo que nos importa no es la interpretación teórica de los resultados, sino los propios resultados en sí mismos considerados" (3). De ahí la necesidad de hacer un estudio, lo más completo posible, de la personalidad del contribuyente.

Causas de la reacción del contribuyente. - Hemos -- analizado en forma somera las causas que influyen en el ánimo del contribuyente cumplido para ser tal, pero ¿cuáles son las causas o razones que influyen en el grueso de los contribuyentes para no -- cumplir correctamente o bien, de plano, en ninguna forma ?

Del análisis de las causas que influyen en el mal --

(3). - Schmölders, citado por F. Sáinz de Bujanda, obra citada, - Pág. 170.

comportamiento del grueso de los contribuyentes, se llega a la con
clusión de que no toda la culpa le es atribuible; y que quizás el --
principal responsable de esas situaciones sea el fisco, o bien el -
Estado mismo. Veamos las causas que pueden imputarse al ente --
público:

¿ Cuál es la reacción del contribuyente que observa
mal comportamiento en el personal hacendario, sea por su trato, -
sea porque extorsiona, sea porque aconseja no pagar conforme a -
la ley, sea porque le impide cumplir con sus obligaciones fisca- -
les, sea por arbitrariedad en la interpretación y apliación de la --
ley, sea por trabas físicas en el cumplimiento, es decir, por trá--
mites y papeleos burocráticos ? La respuesta es la evasión (4).

¿ Cuál es la reacción del contribuyente cuando con -
relativa frecuencia se entera de la consignación de un funcionario--
por deshonesto ?; o bien, ¿ cuándo es pública la imputación de - -
deshonestidad de tales y cuales funcionarios ?; o simplemente, --
¿ cuándo observa la riqueza que de la noche a la mañana ostenta --
un empleado o funcionario que antes de ocupar el cargo carecía de

(4). - "En todo juego en que hay desquite, no hay pique", o bien --
"Lo que es parejo no es chipotudo". Son dos, digamos má--
ximas, en que el contribuyente mexicano escuda su compor-
tamiento.

capital ? La respuesta es la evasión (5).

¿Cuál es la reacción del contribuyente cuando observa que una obra pública se ha construido con un costo superior en uno o dos tantos de su valor real ?; o bien, ¿ cuando se percata de que una obra del Estado se realizó con material de mala calidad ?; o ¿ de que una obra ideada para la clase media resultó sólo al alcance de la clase rica ?; o bien, ¿ de que buen número de obras públicas requieren, al poco tiempo de haber entrado en servicio, de elevados gastos de conservación y mantenimiento ? La respuesta sigue siendo la evasión.

¿Cuál es la reacción del contribuyente cuando se percate que la violación de la ley o del orden existente se puede corregir con pesos más o pesos menos ?; o bien, ¿ cuando para lograr el trámite de una solicitud es necesario el desembolso extraoficial ?; o ¿ cuando para lograr justicia tributaria se requiere consentir pagos ilegales, pero menos a lo que indebidamente se exige ? La respuesta es la evasión.

¿Cuál será la reacción del contribuyente cuando para lograr una autorización o concesión se requiere la influencia

(5).- Algunos contribuyentes justifican su comportamiento diciendo: "Ladrón que roba a ladrón tiene cien años de perdón".

de un poderoso ?; o bien, ¿ cuando para lograr ser proveedor del Estado se requiere aumentar los precios y no precisamente en su beneficio ? La respuesta sigue siendo la evasión.

Pero, ¿ y qué razones influyen en el ánimo del contribuyente para pretender justificar su mal comportamiento ?

Los hay que no pagan correctamente porque " sólo -- los tontos lo hacen "; otros porque quieren demostrar con ello que son más listos que el fisco; otros porque sienten verdaderas ventajas en entregar mejor al funcionario lo que es del fisco; otros porque alardean de que todo problema con la autoridad hacendaria lo arreglarán con pesos más, pesos menos; otros porque no reparan en los medios para enriquecerse rápidamente; otros, porque si al cliente le roban, ¿ qué les va a preocupar el fisco ?; otros, porque al no haber utilidades o al ser éstas mínimas y estar necesitados de recursos pues, lo lamentan por el fisco, etc., etc.

Estas y muchas otras razones de igual peso influyen en el mal comportamiento del contribuyente incumplido. Son enigmas mortales del fisco; contra ellas es difícil luchar y, sobre todo, vencer, por lo que proponemos como un gran remedio la educación tributaria.

Resultado del comportamiento negativo del contri-

buyente. - El causante que se escuda en los vicios de la adminis-
tración pública para disculpar su mal comportamiento o en razo-
nes propias, infringe con ello un castigo al país pues contribuye -
a frenar su desarrollo económico, olvida a aquellos a quienes la -
vida les ha negado todo.

No se percata o pretende ignorar, que el daño que -
hoy producen lo sufrirán las generaciones futuras, o sea hasta - -
sus propios hijos. Es angustioso el esfuerzo que el Estado reali-
za para disminuir y, en ocasiones, para impedir que crezcan las -
necesidades en los ramos de salubridad, de educación, de agua po-
table, de caminos, de viviendas, de asistencia social, etc.; caren-
cias que sólo podrán irse eliminando o reduciendo, si el Estado --
además de contar con todos los recursos que legalmente le corres-
ponden, los emplea correctamente. Si el problema es angustioso -
en el ámbito federal, ¿cuál no será en el ámbito local?

El crecimiento demográfico en México es de los - -
más elevados del mundo y las necesidades, por consiguiente, son -
mayores cada año. Si no se recauda lo suficiente, no ya para re-
ducir las necesidades existentes, sino ni siquiera para cubrir las -
que surgen cada año, queda solamente como fuente de recursos - -

Resultado del comportamiento negativo del contri-

buyente. - El causante que se escuda en los vicios de la adminis-
tración pública para disculpar su mal comportamiento o en razo-
nes propias, infringe con ello un castigo al país pues contribuye -
a frenar su desarrollo económico, olvida a aquellos a quienes la -
vida les ha negado todo.

No se percata o pretende ignorar, que el daño que -
hoy producen lo sufrirán las generaciones futuras, o sea hasta -
sus propios hijos. Es angustioso el esfuerzo que el Estado reali-
za para disminuir y, en ocasiones, para impedir que crezcan las -
necesidades en los ramos de salubridad, de educación, de agua po-
table, de caminos, de viviendas, de asistencia social, etc.; caren-
cias que sólo podrán irse eliminando o reduciendo, si el Estado --
además de contar con todos los recursos que legalmente le corres-
ponden, los emplea correctamente. Si el problema es angustioso -
en el ámbito federal, ¿cuál no será en el ámbito local?

El crecimiento demográfico en México es de los -
más elevados del mundo y las necesidades, por consiguiente, son -
mayores cada año. Si no se recauda lo suficiente, no ya para re-
ducir las necesidades existentes, sino ni siquiera para cubrir las -
que surgen cada año, queda solamente como fuente de recursos - -

recurrir al financiamiento crediticio, interno o externo, lo que -- origina disminución del valor del peso que se emplea por los intereses que dicho financiamiento causa. Pero no hay que olvidar -- que esta forma de arbitrase recursos tiene un límite, el de la capacidad de endeudamiento del país.

Cuando se está frente a familias que viven en condiciones paupérrimas, infrahumanas, que lo que habitan malamente podíamos llamar "casa", "departamento" o "vivienda"; que el alimento que ingieren los niños no alcanza a cubrir ni siquiera las energías que gastaron durante el día; que el agua que utilizan para beber es dañina; que el vestido que ostentan es un andrajo; -- irrita el saber que quien se ostenta como persona responsable y -- que pasa por honrado en virtud del éxito obtenido en sus negocios, se vuelve ciego al negarle a esa gente el derecho a la vida.

El contribuyente debe percatarse de que actualmente sólo hay dos clases de regímenes: el democrático y el comunista. En el primero se reconoce y protege la propiedad privada; en el segundo es del Estado. Si se niegan al Estado los recursos económicos que por ley le corresponden y que son los necesarios para satisfacer los requerimientos a su cargo, o se le niega la -- distribución equitativa de la riqueza, el contribuyente, a la larga, --

lo perderá todo. Con qué tristeza deben recordar éstos los contribuyentes cubanos en el exilio.

El industrial o el comerciante que se ha percatado de lo anterior, reconoce que si desean seguir conservando el régimen señalado por la Constitución, así como los bienes que poseen, deben no sólo otorgar a sus trabajadores un sueldo decoroso y participación en los rendimientos del negocio, sino que deben también entregar al Estado lo que legalmente le corresponde por concepto de impuestos u otras cargas fiscales.

Es urgente que el contribuyente, profesionista, comerciante o industrial, se percate de las consecuencias de su mal comportamiento en sus obligaciones fiscales; de la necesidad que tiene el Estado de sus recursos económicos; de que su actitud tiende a perjudicar a todos; de que hay personas que, con su proceder, difícilmente podrán aspirar a obtener una oportunidad para ellos o para sus hijos; que la pasividad de éstos últimos tiene un límite.

Diversas formas de pensar del contribuyente. - El contribuyente incumplido y aun el cumplido, piensan en muy diversas formas para justificarse y la principal es: "rinde más el di-

nero en mi bolsillo que en las arcas del Estado", queriendo con ello decir que él es mejor administrador de el dinero que el Estado.

Es extraordinaria la defensa que el particular hace de "sus" recursos, pues considera que las cargas tributarias le restan su riqueza. Olvida que como particular sólo busca su interés personal, en tanto que el Estado, el de todos sus habitantes, sean pobres o ricos.

Sin embargo, hay que distinguir entre el contribuyente preparado y el imprevisto. El primero ha tenido acceso a la cultura; se da cuenta de las consecuencias de sus actos, no tiene excusas, ni mucho menos puede alegar ignorancia. Sabe bien cómo defenderse contra el que pretende su patrimonio; se percata perfectamente de los beneficios que experimenta al no producirse con veracidad.

Por su preparación, sabe buscar y encontrar formas de evasión. Se justifica criticando la actuación del Poder Público. Es de mala intención su proceder, pues se permite el lujo de señalar él mismo la máxima cantidad que por concepto de impuestos está dispuesto a pagar; entre este tipo de contribuyentes, existen pequeños, medianos y grandes y es muy frecuente encon-

trarios.

En cambio, el contribuyente imprevisto, constituido esencialmente por menores aun cuando también por medianos y mayores, no tuvo acceso a la cultura, a la educación, y no se siente en deuda con el Estado.

La mayoría de éstos, principalmente los causantes menores, son fácil presa no sólo del funcionario, sino inclusive del empleado menor del fisco, o de cualquier oficina pública. Su peor enemigo resulta muchas veces, precisamente en quien más confía, o sea quien tiene a su cargo velar porque él cumpla con todas las obligaciones de carácter legal, sean fiscales o administrativas.

No se percata que muchas veces eroga más en forma indirecta, que lo que legalmente le corresponde. Por su escasa importancia económica, le es difícil poder satisfacer en forma continua con toda clase de requerimientos y cuya omisión no le acarrearía las graves consecuencias que él presume.

Pero precisamente por su imprevisión, cree que está en permanente grave situación con todos los ordenamientos legales en vigor y por ello "tributa" o "contribuye", como se lo indica el responsable de que cumpla con sus obligaciones. Mu-

chas veces es éste el beneficiado y no un supuesto servidor público.

La situación cambia en tratándose del causante im-preparado de importancia económica o sea, de causantes con habi-lidad para los negocios, no obstante no haber pasado por la escuela más que para aprender a leer y a escribir.

Los hay de buena y mala intención. Los primeros -desean cumplir con todas sus obligaciones legales, de la naturaleza que sean. Pero su impreparación administrativa los hace fácil presa de las personas de que se rodea. Para todo trámite administrativo se le piden cantidades para derramar, o bien, distraído en su negocio descuida el aspecto administrativo del mismo y no -estando rodeado de personal capaz, siempre tiene problemas con la autoridad hacendaria.

Tratándose del segundo, o sea el que no cumple con toda intención, es un contribuyente que, amparado en su prosperidad económica, pretende solucionarlo todo siempre con la clásica "mordida". Vigila el aspecto administrativo de su negocio, hace caso omiso de los requerimientos de su personal para cumpoir correctamente con sus obligaciones tributarias, pues se percata que ello le significa el pago de fuertes cantidades por conceptos de - -

impuestos, principalmente el Impuesto sobre la Renta. Siente una íntima satisfacción en demostrar que no sólo ha tenido la capacidad de superar su impreparación, su falta de escuela, pues ha triunfado en la vida, y hasta profesionales están a su servicio, por lo que el fisco no va a significar un mayor problema para él. Al igual que el contribuyente incumplido preparado, señala el máximo que por concepto de impuesto pagará.

Un industrial-comerciante, gigante dentro de su ramo en el Distrito Federal, que tenía más de veinte años de no presentar una declaración por su principal negocio, se jactaba de que todo lo solucionaba con dinero; que preferiría, en último extremo, entregar al personal hacendario lo que le correspondía pagar por impuestos, antes que dárselos al erario. Lo triste fue al final del caso.

La literatura frente al impuesto. - La reacción y comportamiento del contribuyente frente al tributo ha merecido toda clase de comentarios, inclusive su referencia en obras ajenas a la materia tributaria, lo que demuestra que es universal la hostil actitud hacia el mismo. Anatole France, en su obra "La Isla de los Pingüinos", describe la reacción y el comportamiento de los habitantes de Pingüinia frente al impuesto, y el hispano Rico y

Amat, en forma fina y aguda, el concepto que se da a distintos vocablos relacionados con la tributación.

La reacción de los pingüinos frente al impuesto. - -

"Con aguda ironía Anatole France narra cáusticamente, en la "Is_ la de los Pingüinos", la forma en que nacieron los tributos en los_ estados de Pingüinia. Hecha la enumeración de los pingüinos e - - inscriptos sus nombres en un libro, el anciano Mael dijo: "Ahora que ya tenemos un registro de todos los habitantes conviene, hijo mío, establecer un impuesto justo para atender a los gastos públi_ cos y al sostenimiento de la Abadía. Cada cual debe contribuir se_ gún sus recursos. Convocados los ancianos de Alca, y de acuerdo con ellos, estableceremos el impuesto". Describe luego el insig_ ne escritor la primera Asamblea de Pingüinia; "Los ancianos con_ vocados se reunieron en número de treinta en el patio del Monas_ terio de Madera, a la sombra del sicómoro. Aquellas fueron - - las primeras Cortes de Pingüinia, y en sus tres cuartas partes - - las formaban los hacendados campesinos y La Surelle y del Glan_ ge; Greatauk, por ser el más noble de los pingüinos, sentóse en - la piedra más alta". Habló, entonces, el venerable Mael: "El -- Señor dá cuando le place, riquezas a los hombres, o se las quita.- Os he reunido para señalar al pueblo las contribuciones indispensa_ bles que deben sufragar los gastos públicos y el sostenimiento de -

la Abadía. Estimo que ha de contribuir cada uno conforme a su riqueza: el que tenga cien vacas, dará diez; el que tenga diez, dará una". Levantóse entonces Morio, labrador de Anis-sur-Ceange, y uno de los más ricos entre los pingüinos y opinó: "Venerable Mael y padre mío, considero justo que contribuyamos a los gastos públicos y a las atenciones de la iglesia. Por lo que a mí se refiere, estoy dispuesto a despojarme de todo lo que poseo en interés de mis hermanos pingüinos, y si fuere necesario daría de buena voluntad hasta mi camisa. Todos los ancianos del pueblo están dispuestos, como yo, a sacrificar sus bienes, y no se debe poner en duda su abnegación. Es preciso atender únicamente al interés público; acordar lo más conveniente. Y lo más conveniente, padre mío, lo que el interés público exige es no pedir mucho a los que tienen mucho, porque entonces los ricos serían menos ricos y los pobres más pobres. Los pobres viven de la hacienda de los ricos, por lo cual es sagrada; no respetarla sería una maldad inútil. Si pedís a los ricos no conseguireis gran provecho porque son pocos. Y en cambio os privareis de todos los recursos y hundireis al país en la miseria. Mientras que si pedís un poco de ayuda a cada habitante, a todos por igual, sin reparar en sus bienes, recogeréis lo necesario para las cargas públicas, y no hará falta inquirir lo que posee cada ciudadano, investigación odio

sa y vejatoria. Si pedís a todos igualmente, levemente favorece-
réis a los pobres, puesto que les quedarán los bienes de los ricos.
Y ¿ cómo sería posible fijar un impuesto proporcional a la riqueza?
Ayer tenía yo doscientos bueyes, hoy sólo tengo sesenta; ma-
ñana tendré ciento. Cluñick tiene tres vacas enfermas Nicclu tie-
ne dos robustas y gordas, ¿ quién es más rico? Las señales de
la opulencia son engañosas. Lo único cierto es que todo el mun-
co come y bebe. Imponed a las gentes con arreglo a lo que consu-
men. Esto será prudente y justo". Cuando aún los ancianos no
habían acabado de aplaudir el discurso de Morio, Greatauk decla-
ró solemnemente: "Soy noble, y por lo tanto, no contribuiré. Ad-
mitir un impuesto es propio de gente innoble. Que pague la cana-
lla". Y concluye France el delicioso episodio contando: "Nadie
le replicó, y los ancianos desfilaron en silencio. Como en Roma,
se rehizo el censo cada cinco años, y de aquel modo advirtiése
que la población aumentaba rápidamente. Aun cuando los niños
muriesen en maravillosa abundancia y el hambre y la peste despo-
blaran con perfecta regularidad ciudades enteras, nuevos pingüi-
nos, cada vez más numerosos, contribuían con su miseria priva-
da a la prosperidad pública (6).

(6). - Transcrito de la obra "El poder impositivo y la libertad indi-
vidual" de Segundo V. Linares Quintana.

Diccionario de los políticos o verdadero sentido de las voces y frases más usuales entre los mismos. - Jesús González Pérez, en su monografía "El Contribuyente" (7), hace referencia a una obra del siglo pasado, intitulada "Diccionario de los políticos o verdadero sentido de las voces y frases más usuales entre los mismos" (8) de la que transcribo lo siguiente:

"Contribución: Riego de agua dulce que se da cada tres meses a la higuera de la situación. Como el manantial es muy abundante, va dividida el agua por varias acequias, la llamada territorial es la que la lleva más clara y en más cantidad.

"Cuando por efecto de la sequía se inutiliza algún conducto, o se obstruye por alguna revolución o hundimiento del terreno, los acequeros, vulgo empleados de hacienda, lo ponen al corriente con los instrumentos que llevan el nombre de comisionados de apremio; los tienen siempre tan afilados que son capaces de sacar con ellos agua de una peña.

"Los susodichos acequeros organizados en el año -

(7).- "Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para conmemorar el XXX Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal", Pág. 393, segundo número extraordinario de la revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México.

(8).- Rico y Amat. 2a. Ed. Madrid, 1855, Págs. 122-123.

45, andan tan listos en su oficio, que no dejan escapar una gota de agua. Apenas observan que se filtra por alguna parte, acuden al momento con la argamasa llamada rectificación de estadística o de matrícula, y componen la obra de una manera sólida y permanente. Para evitar el menor extravío de agua, tienen inspectores y agentes investigadores que cada día denuncian nuevas filtraciones.

"A pesar de manar tanta agua, los dueños de la higuera quieren regarla más y hacen frecuentes excavaciones del manantial, tal vez a fuerza de excavarlo tanto se les ciegue del todo y se les quede seco.

"Contribuyente: El hortelano que cuida de regar la consabida higuera; lo hace siempre a regañadientes, pero lo hace. Su oficio es sacar agua continuamente del manantial para que el árbol no se seque.

"Es el labriego más sufrido de cuantos cultivan las tierras; no hace otra cosa que murmurar de sus amos, aunque en secreto trabaja como un negro y sin embargo no se le agradece; en ocasiones sucede que después de trabajar, aún se le castiga por el sobrestante, que lo apremia sin descanso para que saque más agua.

"Todos los nuevos ministros y los diputados nue--

vos le ofrecen aminorar su trabajo, pero son ofertas de políticos y ya sabemos en España el valor que tienen, él se lo cree, porque es el más crédulo y simple de todos los españoles.

"Lo cierto es que el contribuyente trabaja más de - cada día y seguirá trabajando hasta que arroje la azada o caiga - - muerto de fatiga".

La pobreza del contribuyente. - Luigi Einaudi nos dice que el causante busca aparecer pobre ante el fisco y que llega un momento en que se siente pobre. Frente al erario los contribuyentes empiezan por decir que su negocio no es bueno, no obstante serlo, y a los diez minutos son los más convencidos de que su negocio es malo. Actúan con tal vehemencia que superan al artista profesional, pero una vez fuera del recinto fiscal y habiendo logrado convencer al personal hacendario respecto de su situación económica, se vanaglorian de su habilidad.

Para el grueso de los contribuyentes el país está en quiebra, pues salvo verdaderas excepciones, siempre alegan mala situación económica.

El problema que en estos casos se presenta para el funcionario, es distinguir de entre los que imploran benevolencia -

a aquellos a quienes realmente son merecedores de ella.

El causante no es muy afecto de comparecer personalmente ante el fisco, pues priva en su ánimo que su contador o quien tiene a su cargo velar porque cumpla sus obligaciones fiscales, está más preparado para atender todo lo concerniente al erario, sobre todo, si su comportamiento no es de un causante cumplido, pues considera que aquél está más capacitado para "arreglar", todo. Pero si en alguna ocasión se ve constreñido a ello -- (vgr. para que en forma conciliatoria se le determinen diferencias de impuesto) y es de holgada situación económica, comparece ostentando una situación que indica lo contrario. Procura estacionar su vehículo en lugar retirado, máxime si es de último modelo, se desprende de las alhajas que siempre ostenta y su vestir no indica que es de buena solvencia económica. Su semblante indica que pasa por otros graves problemas, en estos momentos supera con su actuación al actor profesional.

Si su negocio será objeto de una visita ocular, procura que no esté presente todo su personal, retira mercancías y signos de riqueza externa. Si durante la visita el personal hacendario observa buen movimiento del negocio, se busca justificar -- esa situación, manifestando que ellos le han traído clientela, etc. etc.

El contribuyente impreparado, no obstante que carece de estudios, se percata perfectamente bien de que ciertos signos de riqueza externa denuncian su verdadera situación económica, por lo que, los ocultan ante la presencia de inspectores fiscales.

Encuestas tributarias. - Durante las "jornadas técnicas" organizadas en España en 1969 por la Asociación Nacional de Asesores Fiscales, se puso de manifiesto que la diferencia entre aquellos países que consideraban las cargas fiscales como "un dolor moral" y "aquellos otros en los que es casi un mérito y una gloria eludirlos", existe una íntima relación con el grado de democratización alcanzado por sus sistemas políticos.

Una encuesta llevada a cabo entre mil españoles, arrojó lo siguiente: "Un 24% de los interrogados aprueba la conducta fraudulenta; un 36% se muestran indiferentes y solamente un 39% la condenan. Un 50% de los empresarios y profesionales aplauden la conducta fraudulenta de los demás, es más, un 15% admiran a los que evaden sus impuestos catalogándolos como hombres "listos".

La conclusión a que se llega es de que hay "necesidad de sensibilizar las conexiones entre los ciudadanos y los res-

ponsables de la gestión política, de acentuar la presión democrati-
zadora para evitar que se produzcan distorsiones perturbadoras --
y potenciar el nacimiento no ya de una conciencia fiscal, sino de -
una especie de conciencia pública que haga real el juego abierto --
y pluriforme ".

Encuesta particular. - Hemos realizado una encues-
ta particular y después de haber entrevistado a 100 individuos de -
distinta clase social, sexo, edad y cultura, respecto de "qué pien-
san del impuesto. ¿ Por qué razón no paga usted correctamente -
sus impuestos y si tiene oportunidad, por qué trata de evadir su -
pago?", las respuestas fueron principalmente:

- 1.- " Porque hacen la cuarta parte de lo que debían
de hacer; lo demás se lo roban ".
- 2.- " No quiero mantener parásitos ni aviadores ".
- 3.- " Yo si pago correctamente mis impuestos, pe-
ro estoy en desventaja contra mis competidores
quienes no los pagan ".
- 4.- " Porque se me hace que es mucho lo que pago ".
- 5.- " Aún que pague todos mis impuestos, el-
fisco siempre me considerará como defrau-
dador."

- 6.- " Se paga en todo y no considero que sea justo, debía haber un solo impuesto."
- 7.- " Es mucho lo que se paga y no se vé en realizaciones todo lo que se paga."
- 8.- " Yo no pago, por que a nadie le cae mal un dinerito extra."
- 9.- " Yo no defraudo al fisco, pues considero que los impuestos son excesivos y lo que pago es lo justo; sé que siempre cobran de más, previendo la evasión. Es decir, que los impuestos excesivos del fisco presuponen del contribuyente la evasión."
- 10.- " Yo pago por que me lo descuentan, que si no, ya buscaría la forma de ahorrarme unos cuantos pesos que me hacen mucha falta."
- 11.- " Trato de pagar lo menos posible por que no considero justo que haya tantas exenciones, por ejemplo a trabajadores al servicio del Estado, a los miembros del Ejército, etc. y esto vá en contra de la generalidad de la Ley."
- 12.- " Se me hace muy difícil cumplir, aún

que quisiera, por la gran diversidad de impuestos."

13.- " La mayoría evadimos impuestos, porque no se hace, por regla general, -- coincidir el momento de la percepción con el del pago; es decir que casi -- siempre es diferido, por lo que se hace más pesado juntar todos los ingresos del año y hacer un solo pago, que pagar cada vez que se obtiene un ingreso, pues se considera normalmente que se ganó menos."

14.- " Yo no pago con tal de no tratar con los empleados de hacienda, pues en vez de ayudar, sólo ponen trabas y me causan muchos problemas."

15.- " Yo pagaría con mucho gusto mis impuestos, siempre y cuando, fuera fácil hacerlo, pero para eso tengo que recurrir a un contador y el negocio no dá para tanto."

16.- " Yo no pago mientras pueda hacerlo -- ya cuando me caigan, entonces veré como se soluciona el problema, además, -- tengo pocas probabilidades de que me -- agarren."

CAPITULO II

LA EDUCACION DEL CONTRIBUYENTE Y LA EDUCACION DEL FISCO.

Introducción. - Conociendo las causas de la reacción y comportamiento del contribuyente incumplido, es posible y necesario realizar una labor de educación fiscal que tienda a combatirlas, bien en forma definitiva, o bien en forma paulatina. Pero aun cuando el objetivo de esta labor es el contribuyente incumplido, también debe ella atender al contribuyente cumplido; así -- como al propio fisco, ya que, la educación del personal hacendario debe ser correlativa del contribuyente, pues vimos ya en el capítulo anterior, la notable influencia que éste tiene sobre el contribuyente y principalmente sobre el incumplido, que en su mayoría escuda su actitud en el mal comportamiento del fisco.

Si el pago de impuestos es considerado como un mal necesario, justo es que aquel que cumple con honradez vea que su actitud es digna de elogio por parte del Poder Público. Toda persona se siente halagada cuando el Estado hace referencia a su espíritu cívico. Que mejor para aquel que no escatima un centavo al Erario.

Después de estar convencidos plenamente de la necesidad de realizar una amplia labor de educación tributaria, que abar que no sólo a todos los contribuyentes y al fisco, sino también a todos aquellos posibles o futuros causantes, con el objeto de que la educación sea completa y continua.

Naturaleza de la labor de educación tributaria. - Des

de luego consideramos que la labor de educación fiscal no debe ser la misma para todos los países, ni, por consiguiente, debe utilizarse como modelo la empleada en aquellos cuyos contribuyentes, por diversas razones, tienen un elevado concepto de la obligación de tributar, frente a los que la evasión fiscal es sumamente grave.

Se considera que en estos últimos países la labor debe depender de los problemas propios, exclusivos y particulares de cada uno de ellos, atendiendo a su idiosincracia, situación política, administrativa, económica, etc.

Habrán tantas labores de educación tributaria, como países haya y cada una será distinta de las demás, aunque tomando en cuenta siempre, ciertos principios básicos, esenciales para toda labor de educación, principios tomados de la pedagogía y del derecho financiero.

Uno de los principios básicos a que me refiero, es el conocimiento amplio de la forma de pensar y actuar, tanto del contribuyente y fisco, como el conocimiento de las causas que influyen en ello, es decir, el por qué se actúa en forma incorrecta.

Del mayor conocimiento que de esos problemas se tenga, dependerá el éxito de la labor que se emprenda. Desconocer o ignorar esos particularísimos problemas de cada país, hará fracasar el plan educativo más técnico que se elabore.

Puede haber planes educativos, técnicamente perfectos pero sólo considerados como ideales ya que, si tratamos de aplicarlos en una época y país determinado, encontraremos invariablemente que el plan fracasará por el desconocimiento de las múltiples causas que integran la forma de pensar y actuar de un pueblo determinado y hacia quien se encamina la labor de educación, resultando dicho plan inoperante e inadecuado; pero sí, con bases técnicas y previo un amplio estudio de las causas que originan la conducta incorrecta, se inicia una labor de educación, es casi seguro que se obtendrá un resultado positivo.

Así pues, afirmamos que, la labor de educación debe partir del pleno conocimiento de las causas que generan o provocan el mal comportamiento tanto del contribuyente como del fisco; debe saberse distinguir entre, si el origen de la evasión fiscal es imputable al contribuyente o al fisco; es necesario analizar detenidamente las causas consideradas como comunes entre todos los contribuyentes; ¿serán todas imputables a éste? o ¿las hay imputables al fisco?. Hay causas comunes a todos los contribuyentes, de la nacionalidad que sean, pero indudablemente que las hay propias de cada país. Muchas veces éstas ejercen mayor influencia que las causas comunes, y son, por consiguiente, más difíciles de combatir.

Por ello, cuando el concepto de la obligación de tributar es pobre, debe trazarse una política de educación conforme a

la cual la labor técnica a desarrollarse se ajuste, primero, a la realidad y en seguida, que esa realidad se vaya sometiendo a la labor técnica. Pretender en estos casos iniciar la labor sobre bases técnicas que utilizan países avanzados, que carecen de los problemas propios de los países en desarrollo, es divorciarse de la realidad.

Debemos considerar que la naturaleza de la labor de educación tributaria está íntimamente ligada con la pedagogía o sea, la ciencia que tiene por objeto la educación. Es la educación tributaria una rama de la pedagogía, es una de sus múltiples manifestaciones.

En el estudio que realizamos, no podemos dejar a un lado, ni desentendernos por completo de la pedagogía, pues ella nos ayuda a encontrar, como dice Sáinz de Eujanda "una explicación lógicamente coherente, de la actitud humana, de sus causas y de sus efectos" (1), es decir una explicación a las opiniones y actitudes del contribuyente y no sólo eso, sino que, lo más importante, nos indica la forma de cómo llegar a lograr el comportamiento deseado, o sea el cómo debe comportarse el contribuyente y el fisco, en relación con los tributos. Lo que busca la pedagogía, es el perfeccionamiento y desarrollo de la actuación humana.

Por lo antes expuesto, podemos afirmar que existe

(1) Fernando Sáinz de Eujanda, obra citada, pág. 145.

una liga necesaria entre educación tributaria y el concepto general de educación y que, para entender y juzgar la conducta, sea del -- contribuyente o sea del fisco, se requiere poseer un concepto pedagógico o de educación en sus elementos comunes.

De lo anterior se desprenden ya varios elementos comunes e ideales dentro de la naturaleza de la labor de educación tributaria, primero, que ésta debe de ser específica, quiere esto decir que se aplicará a problemas propios de cada país tomando en cuenta sus particularismos, por lo que cada país deberá elaborar su propio sistema de educación tributaria; segundo, que la educación tributaria, debe partir del pleno conocimiento de las causas que originan determinada conducta en el contribuyente y en el fisco; -- tercero, deberá fijarse un concepto realista primero y después técnico de la obligación de tributar; y cuarto, que la labor de educación tributaria sea, valga la redundancia, "pedagógica", es decir que busque como llegar al perfeccionamiento del actuar humano, en nuestro caso, el lograr una correcta tributación y un correcto comportamiento por parte del fisco, que en última instancia, es el ideal que pretendemos.

¿ Qué es educación tributaria ? No se pretende aquí transcribir una serie de definiciones al respecto, sino que, simplemente anotar rasgos comunes de ellas, para que sean esos elementos, los que nos permitan llegar al meollo del fenómeno educativo, -- para luego transportarlo concretamente a la materia tributaria, pro-

poniendo una definición de lo que estimamos es educación tributaria.

Veamos pues, como diversos autores consideran a la educación. García Hoz nos dice: "La educación es una modificación del hombre, ahora bien, no tendría sentido que habláramos de modificación del hombre si esta transformación no significara - de alguna manera, un mejoramiento, un desenvolvimiento de las - posibilidades del ser o un acercamiento del hombre a lo que constituye su propia finalidad. La idea de perfección se encuentra, en - suma, en la base del proceso educativo" (2).

Mialaret estima que la educación es "el arte de conducir hacia objetivos determinados a aquellos que tenemos a nues--tro cargo" y agrega: "La reflexión pedagógica tiene por objeto de--terminar los objetivos hacia los que la acción educativa debe orien--tarse" (3).

La Enciclopedia Espasa Calpe la define como "El -- conjunto de medidas y de causas que desarrollan en la colectividad, la instrucción, las ideas y los sentimientos" (4).

(2).- García Hoz (V) Principios de Pedagogía Sistemática.- Madrid, Rialp. 1963, pág. 17.

(3).- Mialaret (G) Introducción a la Pedagogie, Presses Universitaires de France, Paris, 1964, pág. 4.

(4).- Enciclopedia Espasa Calpe, Tomo XIX, pág. 111.

Los rasgos comunes derivados de lo anotado podemos decir que son: La labor de educación debe dirigirse a alguien con posibilidades de desarrollo, concretamente al ser humano; que exista un fin u objetivo por alcanzar o bien, un ideal, que es el tratar de llegar a alguna de las perfecciones consideradas concretamente, es decir, llegar a lo que debe buscarse y, por último, los medios necesarios para lograr lo que en cada caso se considere el ideal.

Después de haber analizado someramente lo que en general es educación, podemos aplicarlo concretamente a la educación tributaria, para lo cual proponemos la siguiente definición: -- La educación tributaria es una rama de la pedagogía que tiene por objeto la perfección y desarrollo intencional, que en determinada época y lugar se considere más valioso, del contribuyente y de las autoridades hacendarias, valiéndose de todos los métodos aplicables.

Si analizamos la definición propuesta encontramos -- que la educación tributaria es una rama de la pedagogía o sea la ciencia que tiene por objeto la educación, esto por lo que toca al aspecto genérico educación, pero por lo que ve a su aspecto específico, o sea educación tributaria, encontramos que tiene un objeto bien determinado, una meta ideal y que es el perfeccionamiento del contribuyente y del fisco, con esto quiere decir que todo causante, real o en potencia, es susceptible de perfeccionarse; este perfeccionamiento debe efectuarse intencionalmente, podemos decir que dirigido

hacia valores previamente analizados y tomando en cuenta lugar y época determinadas. Los valores a que me refiero, pueden cambiar y serán establecidos según las conveniencias en determinado país y época.

Por ejemplo, para Sáinz de Eujanda "La perfección apatecible, aquella a la que el proceso educativo debe dirigirse, - consiste, lisa y llanamente, en que el contribuyente no regatea esfuerzo alguno para que la ley tributaria produzca la plenitud de sus efectos, y esa actitud -que podemos reputar indivisible- comprende tanto el cumplimiento de sus personales obligaciones y deberes, como la negativa a colaborar, con actos o con reprobables inhibiciones, en eventuales comportamientos arbitrarios de los órganos administrativos de gestión tributaria" (5).

¿ Pero cómo lograr el objetivo de la educación tributaria? Ya se ha apuntado que la labor de educación fiscal debe partir del conocimiento de las causas que generan o provocan el incumplimiento de las obligaciones fiscales o sea que, el fisco a quien corresponde principalmente la labor de educación, debe reconocer que así como hay reacción y comportamiento injustificado del contribuyente frente al impuesto, también hay reacción y comportamiento justificado. La labor pues, que de educación

(5).- Fernando Sáinz de Eujanda, obra citada, pág. 167.

fiscal que se siga, debe atender a una y a otra.

Se debe, en el primer caso, buscar la reducción o eliminación de las causas atacándolas, primero en su origen y después ante el contribuyente, salvo que en éste se encuentre el origen del mal. El solo hecho de que el fisco reconozca que son causas ajenas a la voluntad del contribuyente o bien causas que influyen en el ánimo de éste, ya es labor de educación fiscal.

Labor de educación fiscal es, y perdónenme la comparación, una labor de educador a educando. El fisco debe infundir confianza en el contribuyente, para que éste le exponga los problemas que le aquejan. No debe el fisco contentarse con cobrar diferencias de impuestos cada vez que revisa la declaración de un causante, sino que, debe llegar al conocimiento del porqué de las causas del pago de esas diferencias. No basta precisar que fueron por que se hicieron deducciones que se encuentran respaldadas con documentos que no reúnen todos los requisitos legales, sino porque se vió obligado a aceptar esos documentos.

Si se omiten ingresos ¿ por qué se omiten? ¿ qué es lo que impele al contribuyente a ello? ¿ razones económicas? ¿ razones exclusivamente psicológicas?. Ahora bien, si son, por ejemplo razones económicas, ¿ es el fin enriquecerse a costa del erario?, o bien, ¿ por mala situación del negocio?

Cuando el contribuyente ve en el fisco un enemigo, un

desconocedor de sus problemas, o bien, aún peor, uno que se aprovecha de los problemas para exigir mayor pago de lo que justamente le corresponde recibir, la labor de educación fiscal es propicia y debida para las dos partes: fisco y contribuyente.

Tesis de Sáinz de Eujanda. - Este distinguido autor español rechaza el planteamiento económico y el planteamiento psicológico, por ser insuficientes para explicar la conducta del contribuyente. Respecto del primero, nos dice que "el móvil utilitario - podrá, efectivamente, operar en ella, podrá ser uno de sus elementos impulsores, pero, desde luego, no es nunca el único, ni siempre el más importante" (6).

Tocante al segundo, o sea el planteamiento psicológico, nos dice dicho autor, "con su finura de análisis y con toda la riqueza de técnica que utiliza, puede prever y esto ya es científicamente muy valioso - los reflejos, las opiniones o las actitudes de los -- contribuyentes, individualmente considerados o formando colectividad, cuando no se encuentren en determinadas circunstancias. Pero lo que no puede explicar es el tipo de comportamiento apetecible, es decir, lo que no puede resolver es cómo debe comportarse el contribuyente" (7).

(6).- Obra citada, pág. 149.

(7).- Obra citada, pág. 151.

Para Sáinz de Bujanda, la realización de una labor de educación tributaria requiere de un planteamiento pedagógico - de la misma, pues en su opinión existe un entronque indispensable de aquella con el concepto general de educación y, además, es indispensable conocer lo que es educación tributaria para entender, y sobre todo para poder juzgar, el comportamiento del contribuyente.

Apoya su tesis en lo siguiente: si la educación es - "el arte de conducir hacia objetivos determinados a aquellos que - tenemos a nuestro cargo" (8) y "la reflexión pedagógica tiene -- por objeto determinar los objetivos hacia los que la acción educativa debe orientarse" (9); núcleo de ideas que sirve para elaborar - la ciencia de la educación o de la pedagogía, que ha de contar con - "conocimientos precisos acerca de cómo los seres humanos son en realidad - conocimientos que brindan la biología, la psicología, la - sociología y otras disciplinas positivas- pero su objeto específico - es precisamente llegar a saber cómo esos seres deben ser y qué ca- minos pueden seguirse para que la realidad biológica y psíquica en - que el educando consiste, llegue a alcanzar el tipo de desarrollo o de perfección que se reputan más valiosos y deseables" (10); tene- mos, concluye nuestro autor, en que "el fenómeno tributario no --

(8).- Malaret, obra citada, pág. 153.

(9).- Malaret, obra citada, pág. 153.

(10).- Obra citada, pág. 154.

puede encasillarse científicamente como estérilmente se ha pretendido tantas veces, en una sola ciencia" ya que "la consideración del problema educativo viene ahora a mostrarnos que si el tributo es objeto de estudio en el campo de la ciencia económica, la jurídica o de la sociología -por no señalar sino algunos ejemplos más representativos- también lo es en el ámbito de la ciencia pedagógica, dado que la problemática tributaria se insinúa inevitablemente en cualquier estudio serio que intente acometerse sobre la educación de contribuyente" (11).

"Cada día que pasa vemos clamar con más ímpetu a políticos, a sociólogos y a pedagogos sobre la necesidad de educar al contribuyente, ésto es, sobre la necesidad de que el contribuyente de carne y hueso, que en la realidad formula declaraciones y paga tributos, se parezca cuanto sea posible a un dechado de contribuyente que haría las delicias de la administración financiera y del tesamento docente" (12).

Para Sáinz de Eujanda, intentar la labor de educación tributaria no es suficiente con solo saber como son los contribuyentes, sino cómo deben ser, o sea, que conociendo lo que se exige al contribuyente, lo que debe hacer, podemos señalar los objetivos de una labor de educación tributaria (13).

(11).- Obra citada, pág. 155.

(12).- Obra citada, pág. 157.

(13).- Obra citada, pág. 158.

puede encasillarse científicamente como estérilmente se ha pretendido tantas veces, en una sola ciencia" ya que "la consideración del problema educativo viene ahora a mostrarnos que si el tributo es objeto de estudio en el campo de la ciencia económica, la jurídica o de la sociología -por no señalar sino algunos ejemplos más representativos- también lo es en el ámbito de la ciencia pedagógica, dado que la problemática tributaria se insinúa inevitablemente en cualquier estudio serio que intente acometerse sobre la educación de contribuyente" (11).

"Cada día que pasa vemos clamar con más ímpetu a políticos, a sociólogos y a pedagogos sobre la necesidad de educar al contribuyente, ésto es, sobre la necesidad de que el contribuyente de carne y hueso, que en la realidad formula declaraciones y paga tributos, se parezca cuanto sea posible a un dechado de contribuyente que haría las delicias de la administración financiera y del tesorero" (12).

Para Sáinz de Eujanda, intentar la labor de educación tributaria no es suficiente con solo saber como son los contribuyentes, sino cómo deben ser, o sea, que conociendo lo que se exige al contribuyente, lo que debe hacer, podemos señalar los objetivos de una labor de educación tributaria (13).

(11).- Obra citada, pág. 155.

(12).- Obra citada, pág. 157.

(13).- Obra citada, pág. 158.

Dos son en su opinión, las acciones que integran el comportamiento del contribuyente cumplido:

a).- Cumplir fielmente con las obligaciones y los deberes que la ley tributaria impone, y

b).- Exigir que la administración hacendaria ajuste su conducto a los mandatos de la ley.

El contribuyente que cumple correctamente con sus obligaciones fiscales, que no sustrae un centavo de lo que legalmente le corresponde al fisco es un contribuyente educado. Asimismo, también lo es, cuando frente a desviaciones del erario, las impugna exigiendo el respeto de la ley. No lo será cuando "se aviene -por pereza, por temor o, lo que es mucho más grave, por propia conveniencia económica- a colaborar en las prácticas abusivas de la administración" (14).

Concluye nuestro autor diciendo: "Pues bien, mi opinión, o mi tesis, como se prefiera, se encierra en muy pocas palabras. Estas: el único método aconsejable consiste en fortalecer el sentido de responsabilidad moral del contribuyente" (15).

(14).- Obra citada, pág. 163.

(15).- Obra citada, pág. 168.

Nuestra posición en el tema. - Tenemos visto y de-
jamos sentado que en toda labor de educación existe un elemento -
común, es decir, un conjunto de acciones, ejercitadas en prosecu-
ción de un fin determinado y sobre un sujeto dotado de facultades -
intelectuales.

Asimismo, existen en la educación tres elementos -
que podemos llamar primarios o básicos y son: a).- personales. -
constituídos por el educador y el educando, presupuestos indispen-
sables para la misma; b).- de finalidad, o sea el fin de la educa-
ción, la cual ha de hacerse real, objetiva y alcanzable y no ideal e
inoperante; y c).- instrumentales, que a su vez se subdividen en
dos: un conjunto de principios que regulan desde el orden de las -
ideas, la labor educativa, como son, los principios técnicos, peda-
gógicos, psicológicos, etc. y un conjunto de medios o métodos --
que en el orden práctico, realizan la labor de educación. Pondre-
mos como ejemplo de esto último, y en el aspecto tributario que -
nos ocupa, la regularización fiscal, los cursos teórico-prácticos,
la publicidad, etc.

Al analizar en particular los elementos primarios de
la educación y a que nos venimos refiriendo, encontramos: un do-
ble elemento personal, el educando y el educador; en nuestro caso
debemos distinguir, quien es el educando y quien el educador, si, -
el que debe ser educado es el contribuyente? Quién lo va a educar?
o ¿si es el fisco, quién lo educará? Creemos que ambos tienen un

doble papel de educación el ser educadores y educandos; pero, -- primordialmente toca a los representantes del Poder Público, impartir la labor de educación sobre los contribuyentes, sin que por ésto se quiera decir que aquellos no necesiten convertirse en educandos y éstos en educadores.

El siguiente elemento, o sea el relativo a la finalidad de la educación encontramos que el fin no comienza a realizarse formalmente sino hasta que se despliega la acción del educador, y como todo acto intencional, siempre se encamina a una finalidad, la cuestión relativa a fin de la educación, debe anteponerse a los demás.

Ya vimos que el fin de la educación tributaria, es -- lograr una correcta tributación por parte del contribuyente y un correcto comportamiento por parte del fisco.

Por último, tenemos el elemento instrumental, dividido, como queda dicho, en dos partes importantes: a).- Los principios intelectuales, que regulan la labor educativa y b).- El conjunto de métodos o medios prácticos que realizan la labor de educación. Por lo que se refiere a los principios intelectuales, debemos tomar en cuenta los ya señalados, relativos a la pedagogía, a la psicología y demás ciencias que de una forma u otra ayudan a la ciencia de la educación con la aportación de principios generales que -- servirán de base para elaborar técnicamente un plan educativo considerado ideal.

Y finalmente, por lo que ve a los métodos o medios prácticos para llevar a cabo esa labor, encontramos que estos métodos pueden ser tantos como países, épocas, idiosincrasias y grados de desarrollo, social, político, cultural existan.

De lo expuesto consideramos que tiene mayor importancia, lo últimamente tratado, por ser de carácter eminentemente práctico y con posibilidades de poderse concretar a un país y época determinados y, enfocar los medios considerados adecuados, hacia el logro del fin propuesto.

Resumiendo lo expuesto y concretándolo al caso que nos ocupa de educación tributaria, encontramos que: el elemento personal, contribuyente y fisco, son susceptibles de educación, o sea, deberá colocárseles en la posición de educandos. Que el fin a que debe tenderse es el lograr una correcta tributación por parte de todos los contribuyentes y un correcto comportamiento por parte del fisco. Y que, los instrumentos necesarios para llegar al fin propuesto serán, además del pleno conocimiento de las causas que originan el mal comportamiento del fisco y contribuyente, los principios generales de psicología, pedagogía, economía, derecho, sociología, etc. aplicables al caso y la adecuada aplicación de esos principios, tomando en cuenta, principalmente, el aspecto práctico, es decir, que sea susceptible de realizarse y surtir de inmediato, aunque sea parcialmente y en forma progresiva, los efectos deseados.

A continuación propondremos algunas soluciones de carácter práctico, en relación a la educación del contribuyente y del fisco, presuponiendo el conocimiento de las causas que originan el comportamiento indeseable de estos.

Educación del contribuyente. - Labor de educación fiscal, por lo que toca al contribuyente es:

1.- Necesidad de que se percate del grave daño que con su actitud ocasiona al país, esto quiere decir que si el contribuyente ignora, pretende ignorar o no se hace nada para sacarlo de la ignorancia y por ello desconoce los efectos o las consecuencias que su conducta puede ocasionar en perjuicio del país; esto es, que si un causante no sabe de la importancia que para el desarrollo de la patria, en todos sus órdenes tiene "su" contribución, por modesta que sea, y no se percata de que-permítaseme citar al respecto - dos refranes populares:- "un grano no es granero pero ayuda a su compañero" y que "de grano en grano llena la gallina el buche", - nunca se podrá educar al contribuyente; es necesario hacerle ver, por todos los medios posibles, todo aquello que debía hacerse y no se hace, por falta de recursos que él podría proporcionar; lo que - podría hacerse y ni siquiera se proyecta por no haber con qué, hacerle notar todas las lacras existentes y que no se pueden extirpar - en virtud de que no hay medios económicos para hacerlo.

Una vez convencido el contribuyente de su propia im-

portancia, de la necesidad que se tiene de él, es decir, de que se le ha imbuido una conciencia cívica; de que ha quedado plenamente convencido de que con su actitud negativa sólo perjudica al país, a sus compatriotas y aun más, a sí mismo; entonces la labor de educación, empezará a dar sus frutos y a partir de entonces, el contribuyente tratará de superarse en las siguientes etapas educativas.

2.- Hemos visto que muchos causantes no tributan correctamente, porque desconocen el uso que se dará al dinero proveniente, principalmente del impuesto; por lo que, es necesario -- que el contribuyente tenga el más amplio conocimiento posible del uso que se dará a su dinero y, por consiguiente, de las necesidades que dejarán de colmarse si no se tributa con honradez.

Este aspecto tiene singular importancia, pues, si no se sabe en que se va a gastar el tributo, lo más natural es que, la mayoría de los contribuyentes, desconocedores del objeto del tributo, especulen y formen juicios, unas veces ciertos y otros erróneos, en relación con el destino que a su dinero da el fisco y afirman que lo único que están haciendo al pagar sus impuestos es: "enriqueciendo a unos cuantos que se aprovechan del puesto" otros que "se hace la cuarta parte de lo que debía hacerse".

Por lo cual se hace no solo necesario, sino indispensable, que de una manera clara, asequible a todos y por todos los medios posibles de difusión e información, se indique y explique el uso que se da y se dará al dinero que proviene del tributo, con obje-

to de que el contribuyente se forme una idea y un criterio apropiado y justo; se le borre de la mente la impresión general de que se da mal uso a lo que se paga y se forme conciencia en él de la importancia de su pago completo y oportuno y llegado el caso, pueda, con esa conciencia, exigir la correcta inversión de lo que paga.

3.- Es necesario también, dentro de la labor de educación y por todos los medios posibles, enseñar al contribuyente todos los beneficios y derechos que la ley tributaria le otorga.

Si la ley tributaria impone obligaciones, también concede beneficios a los que puede y debe acogerse todo contribuyente quien, sin embargo, por ignorancia no lo hace y además, coloca en el ánimo del causante la idea de que "la ley tributaria es injusta"; de que "con el fisco no hay discusión ni posibilidad de triunfo" -- "de que las autoridades hacendarias son intransigentes, incomprendibles, abusivas" de que "los procedimientos y consultas son eternas" etc.

La enseñanza del contribuyente en lo relativo a los beneficios, prerrogativas y derechos que la ley concede, no deberán ser de carácter técnico, como si fuere a tratarse con letrados, antes bien debe ser objetiva, práctica y tomando en cuenta los ejemplos más frecuentes.

El objeto de esa enseñanza será infundir en el ánimo del contribuyente la idea de que si bien es cierto que éste tiene una

obligación que cumplir, también es titular de ciertos derechos y beneficios, los cuales puede hacer valer. Esto dará confianza al causante y se reflejará, indudablemente en una mayor y mejor tributación, además de que se irá fortaleciendo la conciencia tributaria no sólo del causante sino que también la de los demás contribuyentes, aún los en potencia, que lo rodean o con quien tiene contacto, haciendo a su vez, labor de educación tributaria.

Como ejemplo me permito resumir lo que una vez me contaron "pagué de más al fisco, cuando supe que tenía derecho a la devolución, la solicité y recuperé la diferencia a mi favor, lo cual me alegró, pues yo creía que yo no lo iba a recuperar; fui luego a contarlo a todos los míos, quienes ante la evidencia quedaron convencidos y comentaban que era bueno saberlo para cuando se ofreciera".

4.- Es indispensable hacer saber al contribuyente, no sólo los beneficios, sino también las consecuencias, en caso de que su comportamiento no sea el adecuado. Quiere esto decir que hay que dar plena difusión, también por todos los medios y métodos posibles, de las penas, castigos, multas, sanciones, en que incurrir los contribuyentes incumplidos, es decir, los omisos total o parcialmente.

Lo que no se logra con el pleno convencimiento por parte del contribuyente, tal vez se logre por medio del temor; del temor a la multa, a la privación de la libertad, al descrédito, etc.

Además, si se da una buena publicidad a casos especiales de contribuyentes incumplidos, con el objeto de dar ejemplaridad a los demás; no sólo con fines fiscales, podíamos decir, sino con fines pedagógicos o de enseñanza; si se difunde la noticia supongamos que se multó o encarceló a determinado causante por tal o cual omisión o violación a las Leyes Tributarias, todo aquel que se entere del suceso, sabrá de la existencia del precepto o preceptos violados y de las posibles consecuencias que se originan y en lo particular bien se cuidará en lo sucesivo de cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales.

Lo apuntado es labor de educación del contribuyente - aunque el método, pedagógicamente hablando, sea anticuado, pero, para los fines que se persiguen es válido y aconsejable, aunque no idóneo.

5.- Se requiere, asimismo, difundir la idea de que la tolerancia del fisco, no debe interpretarse como debilidad, sino como comprensión a los problemas propios del contribuyente.

Si el contribuyente observa debilidad por parte de las autoridades, lógicamente se aprovechará de la situación, y, si por el contrario, observa demasiada energía, intransigencia, rigor, dureza, por parte de ellas, reaccionará con mayor hostilidad, con más rebeldía de la que se presupone, dado el carácter obligatorio del impuesto. Resultando, ambos casos, contraproducentes al objeto buscado; por -

lo tando, es aconsejable que se eduque al contribuyente, haciéndole saber que el fisco no es débil, que aplica la ley con el rigor debido, pero que actúa, como lo debe hacer un buen juez, suavizando la letra misma de la ley y aplicando su espíritu, es decir, tomando en cuenta circunstancias especiales en cada caso concreto y valorándolas, con objeto de resolver en particular cada caso, con la debida comprensión y con la debida justicia y equidad. Por lo tanto, si el caso amerita que se aplique todo el rigor de la Ley, ésta debe aplicarse con toda su fuerza; o si, por el contrario, amerita benevolencia, ésta debe concederse lo más posible, debe haber una conciencia general en el sentido de que las autoridades hacendarias no son débiles, ni tampoco intrasigentes, sino que son justas y -- comprensibles.

Lo anterior contribuye a que, el causante acuda confiando a plantear sus problemas sincera y realmente ya no con la idea de que será perjudicado, sino que irá con el convencimiento de que se le hará justicia; acudirá con la mejor disposición de pagar lo que realmente debe, sin escatimar nada, pues, ya sea por temor o bien por convencimiento en razón de que obtiene verdadera comprensión de sus problemas, le hará sentirse moralmente obligado a cumplir con sus obligaciones.

6.- Se debe también, dentro de la labor de educación, familiarizar a todos los contribuyentes, reales o en potencia y desde que están en la escuela, con sus obligaciones fiscales, familiarizar-

los con la formulación y presentación de sus declaraciones, modo de empadronarse, etc. Es necesario difundir ampliamente en todos los medios y círculos, el dónde, cuándo y cómo ha de tributar se.

Si un contribuyente no sabe siquiera que debe de llevar una declaración, ni menos la forma como debe llenarla, mucho menos sabrá cuándo debe de hacerla ni en dónde presentarla, tampoco cuánto debe pagar, etc., será muy difícil que existan contribuyentes cumplidos. Sin embargo y juntamente con la labor de educación tributaria a que nos venimos refiriendo se impone la obligación, moral, cívica y pedagógica a todos los maestros, del grado, escuela, universidad o taller que sea, para que difunda ese tipo de ideas y enseñanzas tributarias, para que, de acuerdo con la capacidad de los educandos les inculquen la idea de la correcta tributación, de la manera de formular declaraciones, de cuándo y dónde deben presentarse; si conjuntamente con las autoridades hacendarias se enseñan fórmulas sencillas para hacer posible la liquidación y pago de los impuestos, sin necesidad de recurrir a un contador o perito, téngase por seguro que se estará realizando una verdadera labor de educación tributaria.

Educación del fisco. - Labor de educación por lo que toca al personal hacendario es:

1.- Necesidad de que se percate de la importancia de aplicar la ley fiscal, con toda ponderación, cuidado y equidad, evi--

tando arbitrariedades y molestias injustificadas al contribuyente.

Quiere esto decir que debe educarse al personal hacendario, formándole una conciencia no de asalariado irresponsable, sino de servidor público, con categoría de autoridad, inbuirle la idea de que es una parte muy importante dentro del poder público y como tal debe ser un fiel observante y aplicador de la ley; asimismo, debe enseñársele la forma de cómo debe aplicarla, es decir, con la debida ponderación, cuidado y equidad; asimismo debe estar conciente y convencido plenamente, como fruto de la educación que se lleve a cabo, que las arbitrariedades y molestias injustificadas que con su conducta comete y origina con el contribuyente se harán sentir en perjuicio de la recaudación y en última instancia en detrimento del desarrollo del país.

2.- Se necesita lograr que el personal hacendario sea comprensivo con los problemas que aquejan al contribuyente, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; en razón de que si al causante que acude de buena fe y con la mejor disposición de cumplir, encuentra en el fisco, incomprensión a sus problemas, o simplemente éstos no son escuchados, ese será en lo sucesivo un mal contribuyente y toda la labor de educación que con él se haya hecho, por un simple detalle, se vendrá abajo.

3.- Es conveniente que el fisco aprenda a escuchar al contribuyente, lo que desgraciadamente casi no ocurre, en razón de múltiples circunstancias, como por ejemplo falta de tiempo, las

cuales no son apreciadas por el contribuyente quien invariablemente justifica su mal comportamiento alegando que nunca se le orienta e informa y que cuando tiene un problema de carácter fiscal es imposible que se le escuche y mucho menos que se le resuelva su problema. Lo anterior origina que el mejor contribuyente pierda interés en seguir cumpliendo correctamente.

4.- Se requiere también, que el fisco, de toda clase de facilidades al contribuyente para que éste cumpla lo mejor posible; debe tratarse de que el fisco aprenda a otorgar esas facilidades, y no sólo a otorgarlas, sino a buscar nuevas facilidades que ofrecer al contribuyente, aún a costa de un razonable sacrificio del personal hacendario, para esto es necesario que el fisco esté plenamente convencido de la necesidad de que se tribute, y además de la necesidad de emplear métodos modernos de cobranza, administración, etc.

5.- Que el fisco entienda que si al contribuyente le asiste la razón, debe dársela; no por el hecho de ser la autoridad, siempre le asistirá la razón, es necesario hacer ver, por medio de la educación, que la normal reacción psicológica de superioridad que provoca la autoridad, debe ser superada por medio de la razón y con humildad deben reconocerse los errores que se cometen y no aferrarse indebidamente a un criterio equivocado.

Si se lograra el que la autoridad hacendaria actuara -

con estricta justicia tributaria, y ésta fuera otorgada esencialmente por la administración pública, muy pocos casos llegarían a los tribunales, en beneficio de todos.

6.- Es necesario educar al fisco para que actúe -- con energía, cuando el caso así lo amerite. Ya dijimos al hablar de la educación del contribuyente que se necesita emplear la energía, con objeto de que el causante no crea que hay debilidad; pero el problema estriba en saber aplicar el grado exacto de energía, -- para lo cual debe formarse un criterio de justicia pues si hay exceso o disminución de la energía empleada, siempre se producirán -- resultados contrarios a lo deseado.

Aquí el criterio y buen juicio del personal es indispensable y éste sólo se logra por medio de una correcta educación.

7.- Otro aspecto, por desgracia muy común entre algunas autoridades hacendarias es que éstas se benefician y aprovechan de los errores y problemas del contribuyente, en su provecho particular. Es pues de una importancia que se cree y fomenta una recta conciencia en las autoridades para que, en vez de aprovechar los errores y problemas del contribuyente, hagan lo posible por subsanarlos y resolverlos, en beneficio no de ellos sino -- del propio causante y del país, pues se irá creando conciencia entre los contribuyentes de que el fisco actúa siempre sin ventajas.

8.- La educación del fisco no sólo debe tender a lo

relacionado estrictamente con el tributo, sino que debe enseñarse le a que la conducta, comportamiento y actuación del personal hacendario, no sea vejatoria u ofensiva para con el contribuyente, sino que, por el contrario actúen siempre con la debida descencia y comportamiento. Muchas veces es motivo de excusa para el contribuyente, el no pagar sus impuestos porque afirman que "todavía - que les voy a pagar me maltratan e insultan" o bien dicen "si por desgracia tengo un problema fiscal, me molesta más el tener que tratar con esos patanes, que el tener que pagar" y otros que dicen no sin razón "cada vez que voy a Hacienda, siempre hago coraje, no por lo que pago, sino por cómo me tratan". Estas y muchas -- otras expresiones son comunes entre los contribuyentes y a causa - de la conducta del personal hacendario, de donde se desprende la - necesidad de realizar una verdadera labor de educación entre ellos.

9.- Se debe enseñar a respetar la ley tributaria y -- educar, con objeto de evitar que se aprovechen del cargo que desem - peñan; es necesario quitar de su mente la idea de que el ser parte - de la administración pública les da derecho a no respetar la ley, a desconocerla o pasar sobre ella.

Se dice que "nadie da lo que no tiene" y si el fisco - no conoce la ley, menos podrá respetarla por lo que resulta obvio que se debe, como labor de educación, enseñarles el conocimiento, espí - ritu, manejo y correcta interpretación de la ley.

10.- Se requiere que el fisco promueva por todos los medios a su alcance una ilimitada confianza del contribuyente hacia él, respaldada, desde luego, por el comportamiento de su personal; de esa manera logrará que el contribuyente se acerque, exponga sus problemas, se sienta atendido y comprendido y esté, como consecuencia, en la mejor disposición de tributar correctamente.

Ahora bien, la confianza que el fisco debe promover, debe estar avalada por una actitud digna de tal confianza, para lo cual, es necesario educar en tal sentido.

11.- Educar también es el resolver con prontitud todas las consultas que se hagan, inclusive realizar labor de asesoramiento y lo que es muy importante, el impartir justicia tributaria sin favoritismos ni influencias.

12.- Como punto importantísimo deben revisarse constantemente las Leyes Tributarias, con el objeto de eliminar lo innecesario, de simplificarlas, de hacerlas más accesibles para todos, es decir más fácilmente comprensibles, fáciles de entender, operar y realizar su contenido, de llenar sus lagunas o fallas, etc.

Todo el personal hacendario, en labor de educación, debe hacer observaciones en la práctica, y como resultado de ella, así como del intercambio de opiniones con el contribuyente, y hacer que la ley sea más operante, más práctica.

13.- Como punto práctico de educación tributaria, deben publicarse boletines, revistas, y en general usar todos los medios posibles para difundir orientaciones, consejos, prácticas, artículos sobre materia tributaria, a condición de que sean fácilmente comprensibles para todos y no sólo para un selecto grupo de abogados, economistas y contadores.

De lo apuntado en lo relativo a la educación del contribuyente y del fisco, se desprende la gran importancia que tiene la educación tributaria para lograr en el futuro una correcta tributación y un correcto comportamiento por parte del fisco, con las consabidas consecuencias benéficas para el desarrollo integral del país.

CAPITULO III

LA REGULARIZACION FISCAL COMO LABOR DE EDUCACION

Introducción. - La labor de regularización fiscal - es la labor más controvertida dentro de la materia tributaria en México. Tiene sus partidarios como sus impugnadores. A los primeros se les denominan los "prácticos del derecho tributario" y a los segundos, los "técnicos del derecho tributario". Considerándome dentro de los primeros, la labor de regularización fiscal debemos contemplarla como una labor de educación fiscal, tanto del contribuyente como del fisco.

Pero antes de continuar adelante es pertinente aclarar el alcance que a la labor de regularización fiscal debe dársele, y que en mi opinión es la siguiente: si la regularización fiscal se estableciese como método permanente para determinar los impuestos a cargo de los contribuyentes, se estaría de acuerdo con las críticas que se le hacen, pero hasta donde no se den abasto los métodos o sistemas ordinarios de investigación, el fisco debe favorecer la regularización fiscal espontánea.

Si optimistas somos al pensar que en México sólo el 15% de los contribuyentes declaran el ingreso real y que de ese por ciento sólo el 40% del mismo, o sea, el 6% del total de los contribuyentes manifiestan, además, la utilidad real, ¿qué labor debe emprenderse para lograr que el grueso de los causantes sean

más respetuosos y menos incumplidos de la ley tributaria? Si conforme a ley el fisco sólo puede revisar a no más del 3% de los contribuyentes, o sea, a un máximo del 15% en cinco años, tenemos que concluir que al grueso de los causantes restantes, constituidos esencialmente por omisos, no serán molestados. Si a esto agregamos, que haga la labor que haga el fisco, inexorablemente el tiempo está corriendo en su contra, ya que conforme al artículo 88 del Código Fiscal de la Federación, las "facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión". ¿No es todo esto injusto para los contribuyentes incumplidos, para los comprendidos dentro del 15%? ¿No es criminal, ante la grave penuria del país, que nada se haga contra aquellos que sustraen sumas al Erario?

Labor de regularización fiscal. - La regularización fiscal es, lisa y llanamente, la aplicación atenuada de la ley tributaria a omisiones pasadas, por razones económicas, políticas

o de equidad. Por razones económicas, cuando por haberse afectado la situación de alguna región del país, o de alguna rama de las actividades económicas, se incurrió en incumplimiento de obligaciones fiscales.

Por razones políticas, cuando se considera que existe culpa del Estado de la mala situación que guardan los contribuyentes.

Por razones de equidad, cuando el mal comportamiento del contribuyente se propició con sistemas de vigilancia que alentaban al incumplimiento.

La regularización fiscal se origina cuando se presenta alguna de las situaciones siguientes:

a).- Grave incumplimiento de la ley tributaria por el grueso de los contribuyentes;

b).- Se deba acudir en auxilio de giros o ramas de actividades económicas determinadas;

c).- Revisada la situación fiscal de un contribuyente y no obstante su mal comportamiento, se atenúa el rigor de la ley para evitar lesionar, en forma grave, al negocio y por ende la economía nacional.

Quando el grueso del contribuyente omite, debe pen

sarse que no toda la culpa es de él y sí que parte de ella la tiene el Estado. Luego, por razones económicas y de equidad, por lo que toca a su culpa, debe el Estado pagar un precio y ese precio es no exigir todo lo que legalmente se le adeuda. Si tal fuese su pretensión, los contribuyentes no se autodenunciarán en masa. -- Además, faltaría dinero para pagar lo que se adeuda.

Objeciones a esta labor. - La labor de regularización no ha contado con el apoyo de los "estudiosos" del derecho tributario mexicano, por considerar que esa labor es nociva para el avance del derecho tributario. Las principales críticas que -- contra dicha labor se han enderezado, son:

a). - Que la regularización es inconstitucional. - Se ha dicho que la labor de regularización fiscal es violatoria de la obligación que impone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, ya que al aceptar el fisco que un contribuyente depure su situación fiscal, entregando menos de lo que legalmente adeuda, es consentir que ese contribuyente no tribute en la forma proporcional y equitativa que disponen las leyes.

Sin embargo, no se recuerda que existe disposición alguna en nuestra Constitución que prohíba al fisco depurar la situación fiscal de un contribuyente cuando éste desco--

nozca con exactitud su adeudo, ni sea posible, en los términos de ley, determinárselo, o porque su situación económica demande -- una reducción de los créditos a su cargo.

" Como constantemente el Fisco Federal se --
" ve en la necesidad de acudir en auxilio de giros o de ramas de actividades económicas que por fenómenos económicos o políticos -- resultan gravemente afectados, eximiéndolos, parcial o totalmente, del pago de recargos o de impuestos, se ha ampliado el precepto que se comenta (artículo 30 del Código Fiscal de la Federación) al autorizarse al Ejecutivo Federal para que mediante disposiciones de carácter general, pueda conceder "plazos para el pago de créditos fiscales", con reducción o eliminación de recargos; o bien, condonar o eximir parcial o totalmente, del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando se haya afectado o trate de impedirse se afecte la situación de alguna región de la República; de -- alguna rama de las actividades económicas " (1) . Que en lo transcrito no está autorizada la labor de regularización fiscal ?

b).- Que la regularización es antitécnica. - Olvidan o ignoran nuestros "estudiosos" del Derecho Tributario que -- países como Italia, Francia, Estados Unidos, Argentina, etc., --

(1).- Margáin Manautou Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Pág. 312, 2a. Ed.

cuna de grandes tratadistas en materia tributaria, cuyas obras --
ellos devoran, llevó a cabo su regularización fiscal.

Luigi Einaudi, en su obra "Principios de Hacienda Pública", nos dice: "Allí donde los impuestos vigentes se recaudan con negligencia, donde unos pagan con arreglo a la totalidad de su ingreso y otros únicamente sobre el 70, 50 ó el 30%, al surgir la necesidad extraordinaria se ofrece la ocasión de reparar la injusticia tributaria que el fraude de los contribuyentes o la aquiescencia del fisco había hecho arraigar en el país". Y agrega dicho autor, "esta manera de obtener de los impuestos existentes un --
rendimiento mayor produce un efecto beneficioso, cual es la realización de la justicia tributaria".

Argentina llevó a cabo en 1964 labores de regularización fiscal, vista la situación que guardaban el grueso de sus --
contribuyentes, imputable indudablemente a los problemas políticos y económicos que ese país ha sufrido.

El actual gobierno cubano, al tomar las riendas del país, decretó que el contribuyente que declarara la verdad en adelante, no pagaría nada por el pasado. Al año la recaudación se --
había duplicado, pero este comportamiento del comerciante e in-

dustrial cubano fue tardío.

Estados Unidos de Norteamérica concedió a sus contribuyentes, en 1942, la oportunidad para que sin sanciones de ninguna clase depuraran su situación fiscal. A partir de 1964, el fisco norteamericano quedó autorizado para desarrollar la labor de regularización fiscal, o sea, que si hoy un contribuyente desea depurar omisiones pasadas sin la imposición de sanciones, basta con que en forma espontánea se autodenuncie. Sólo que sea reincidente, no lo ayudará su espontaneidad.

Francia otorgó a sus causantes, en 1952, una amnistía fiscal. Es más, durante veinticinco años desarrolló una labor y una técnica extraordinaria, para ir obligando a sus contribuyentes a reducir, poco a poco, la distancia entre los ingresos que estos declaraban y los ingresos que realmente percibían. Labor que hoy ya no se efectúa porque se controla el grueso del ingreso que el contribuyente francés percibe.

Luego si la labor de regularización fiscal no es desconocida para la doctrina e inclusive ésta la recomienda para aquellos países cuyos contribuyentes omiten declarar ingresos en forma grave y si en nuestro país sólo se ha venido legislando para un 10% ó 15% de los contribuyentes, tenemos que concluir que la -

labor de regularización fiscal no es contraria a la técnica del derecho tributario.

Además, la regularización fiscal es el puente indispensable para el paso de la ilegalidad a la legalidad.

c). - Que la regularización origina fuertes pérdidas al fisco.- Veamos los resultados de la labor de regularización -- llevada a cabo en 1961, en los Estados de San Luis Potosí, Tamaulipas y Nuevo León, con el sistema antiguo de calificaciones y de revisiones en el impuesto sobre la renta y en el impuesto sobre ingresos mercantiles, el fisco no percibía más de \$ 70,000,000.00 - de ingreso anual por concepto de diferencias; con la labor de regularización y sin ser lo importante de ella, se determinaron, de común acuerdo con los contribuyentes en todo el país y en dos años - de trabajo, más de MIL MILLONES DE PESOS, sin contar con el importe de la labor efectuada con los agricultores y ganaderos.

Que se debió de haber recibido por parte de los contribuyentes regularizados mucho más del doble de lo que se recaudó, se está de acuerdo, pero lo hubiera soportado la economía del país? Se cree que no. Además, para ese caso, el contribuyente no se hubiera autodenunciado.

d). - Que la regularización es injusta e inequitativa

para los contribuyentes honestos.- Parece mentira, pero quien -- más ha aplaudido esta labor ha sido el contribuyente honesto, porque por fin ha visto que el Fisco se ha preocupado por reducir su desleal competencia que siempre ha soportado por parte del com-- petidor omiso. Esta labor no prostituye al contribuyente cumpli-- do salvo que éste observe que la regularización fiscal es regla ge-- neral para determinar la situación fiscal del causante y no labor -- de excepción.

e).- Que la regularización alienta el incumplim-- miento de las obligaciones fiscales.- La doctrina del Derecho Fis-- cal es unánime, especialmente la francesa, en lo siguiente: lo que alienta el incumplimiento de las obligaciones fiscales es la elabo-- ración de una técnica y de una legislación divorciada de la reali-- dad; lo que alienta el incumplimiento de las obligaciones fiscales es la existencia de métodos o sistemas de control que fomentan -- la inmoralidad; lo que alienta el incumplimiento de las obligacio-- nes fiscales es la incomprensión por parte del Fisco de los pro-- blemas del contribuyente; lo que alienta el incumplimiento de las obligaciones fiscales es la desviación del gasto público; lo que -- alienta el incumplimiento de las obligaciones fiscales en los paí-- ses latinos, nos dice Maurice Laure, es la existencia de una men-- talidad nacional "Ironizante y escéptica" con respecto al Fisco.

Ante las críticas expuestas, viene a colación lo dicho por Einaudi en su obra "Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria", al expresar que "los administradores públicos que, como Ministros de Hacienda o directores de los grandes servicios fiscales, dirigen la Hacienda de los Estados contemporáneos, deben defender rabiosamente los sistemas vigentes, que funcionan, bien o mal, y que rinden miles de millones, contra la manía reformadora de los doctrinarios que, buscando la justicia y no contentos con la justicia simple y tosca, que es la única posible prácticamente, quieren la justicia perfecta, que es complicada y destruye a diez para recaudar uno".

La regularización como labor de educación tributaria. - La labor de regularización fiscal no debe ser una simple labor de recaudación, sino la base fundamental para una futura e intensa labor de educación. La labor de regularización no debe consistir simple y llanamente labor para corregir errores u omisiones del pasado que proporcionen hoy recaudación adicional, sino un medio para conocer el por qué de la necesidad que un contribuyente tiene de depurar su pasado.

Sólo conociendo los motivos que un contribuyente tuvo, justificados o no, para no cumplir correctamente con sus obli

gaciones fiscales, es posible corregir su conducta.

Analicemos algunas categorías de contribuyentes incumplidos para conocer las principales causas que influyen en su mal comportamiento.

Comerciante pequeño:

a).- Este contribuyente ignora todo lo relativo a la repercusión del impuesto sobre ventas; lo único que sabe es que en promedio debe obtener un 15% a un 20% de utilidad bruta y que de ahí debe pagar el alquiler del local, la energía eléctrica que consume, aumentar el capital del negocio, cubrir el impuesto federal, estatal y municipal. Si hay un aumento del 1% o del 2% en el impuesto sobre ventas, es buen pretexto para aumentar en un 5% a un 10% los precios existentes.

Por consiguiente, si ignora el fenómeno de repercusión, salvo que sea en su provecho, y desea obtener un determinado porcentaje de utilidad sobre sus ingresos brutos, no pagará correctamente sus impuestos si estos le merman considerablemente su utilidad bruta. vgr. un comerciante en abarrotes en el Distrito Federal, con ingresos anuales de \$ 120,000.00 y utilidad bruta de \$ 24,000.00 debe pagar, en promedio mensual, al fisco federal y local por concepto de los impuestos sobre ingresos mer-

cantiles y de renta, la cantidad de \$ 218.75. Suma ésta excesiva - para quien trabaja los 365 días del año; para quien si deja de tra- bajar un día no tiene modo de reponer el perjuicio; para quien no cuenta con ningún servicio de asistencia social, salvo el general; - para quien, atendiendo a su situación económica, \$ 218.75 mensua- les es una fortuna y, sobre todo, suficiente para adquirir a crédi- to muebles o utensilios para la casa.

b).- El grueso de estos contribuyentes pretende sos tener a su familia con los ingresos del negocio, lo cual medio será posible si pagan incorrectamente sus impuestos, o sea, en el - - ejemplo anterior, en lugar de \$ 218.75 mensuales, unos \$ 20.00 ó \$ 30.00.

c).- Un buen número de estos contribuyentes esta- blecen el negocio para completar el gasto de la familia. Por con- siguiente el fisco no se llevará lo que legalmente le corresponde.

d).- Por su falta de preparación estos contribuyen- tes constituyen fácil presa de toda clase de inspectores que de- sean molestarlos, por lo que el fisco sufre las consecuencias; y

e).- Se unen a agrupaciones políticas que confían - acudirán en su ayuda al surgir problemas con la autoridad hacen-

daria.

Comerciante mediano:

a).- Este contribuyente, en su mayoría, realiza la repercusión del impuesto sobre ventas a "ojo de buen cubero" y se queda con él.

b).- El cumplimiento de sus obligaciones fiscales, esencialmente de tipo contable, le es oneroso y ello lo desalienta. Tiene a su cargo las mismas obligaciones que si fuese un causante mayor. Por consiguiente se oculta como contribuyente pequeño; y

c).- Aun cuando este contribuyente quisiera cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, haciendo caso omiso de lo oneroso de ello, no encontraría elementos capaces en número suficiente para llevar su contabilidad, pues la escasez de contadores capaces, principalmente en la provincia, es aguda. Para los pocos contribuyentes honrados que hoy en día hay en esta categoría, no hay problema de contadores capaces, el problema surgiría si todos ellos quisieran cumplir, de la noche a la mañana, con lo que ordenan las leyes tributarias.

Comerciante mayor:

a).- Este contribuyente se aprovecha de todas las fallas o lagunas de la ley tributaria que lo benefician. Con el pre

texto de gastos de propaganda o de publicidad o de equipo o bienes del negocio, carga al fisco gastos que son ajenos al negocio y sí -- personales;

b).- Es afecto a registrar a la familia como empleados para reducir la utilidad del negocio. Es más barato pagar el impuesto sobre salarios que el impuesto sobre utilidades; y

c).- Como se provee, según el giro, de pequeños y medianos agricultores, ganaderos e industriales, que no le entregan documentación en orden, opta por ocultar este gasto y, por ende, el ingreso y utilidad que el mismo reporta.

Industrial pequeño y mediano:

a).- Guarda mucha semejanza con los problemas económicos del comerciante pequeño y mediano; y

b).- Se agudiza la situación de ellos por los problemas derivados de la mano de obra que emplean: mayor pago de cuotas del Seguro Social y del impuesto del 1% para la educación superior, cuya base es el sueldo que paga.

Industrial mayor:

a).- Tiene las mismas mañas que el comerciante mayor;

b). - Padece, económicamente, de cuanta gestión -
administrativa realice.

c). - Se le impone un contrato colectivo de trabajo -
que lo coloca en situación de desventaja, frente a aquellos compe-
tidores con maquinaria moderna, salvo que su comportamiento - -
con los trabajadores y el fisco, no sea el correcto.

d). - Sufre continuas visitas de inspección oficial, -
de diversa naturaleza, que le provocan exacciones y que repercu-
te al fisco;

e). - Solicitud de continuas ayudas por parte de las
autoridades locales; y

f). - Los establecidos cerca de la frontera norte ad-
quieren, sin permisos oficiales o pago de impuestos aduanales, --
la maquinaria o la reparación de la misma o partes de repuesto. --
La tramitación del permiso de importación acarrearía mayor pér-
dida de tiempo que el acudir a la zona fronteriza del país vecino; -
la marcha de la industria padecerá menos.

Agricultora y ganadero:

a). - El grueso de estos contribuyentes son meno--
res, que viven en zonas aisladas y que apenas saben leer y escri-
bir.

b).- Las autoridades estatales y municipales los exaccionan con cualquier pretexto.

c).- No obstante la prohibición constitucional, sus productos son gravados por cuanta entidad federativa atraviesen.

d).- Han sido clientela, casi exclusiva, de las subalternas o agencias federales de Hacienda.

e).- El grueso es de escasa importancia económica.

f).- Respecto del agricultor, una cosecha buena lo rehace de tres o cuatro malas.

g).- El grueso, constituidos por verdaderos menores, ignora el sistema que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta deben seguir para tributar, pero eso sí, operación que entre sí celebran, documento con timbres fiscales adheridos al mismo se exigen. En cambio, los mayores, ni siquiera el impuesto del timbre tributan, porque saben que no están obligados a ello.

El profesionista. -

No obstante ser el contribuyente más preparado, olvida que basta examinar su tren de vida, la realidad económica en que se desenvuelve su familia, para percatarse de cuál es su ver-

dadera situación económica y, por ende, cuál es su comportamiento tributario.

Al igual que el grueso del comerciante omite declarar la totalidad de sus ingresos, no obstante ser el contribuyente moralmente más obligado a tributar con honradez, pues lo que es se lo debe al Estado.

Objetivos de la labor de regularización fiscal. - La labor de regularización fiscal no debe ser vista como una forma adicional de obtención de recursos, sino como el medio para ir conociendo el porqué de la situación que guardan los contribuyentes que depuran su situación fiscal. Si importante es percibir diferencias, más aún lo es el ir logrando saber la verdad. Por consiguiente, al llevarse a cabo la regularización de un contribuyente o núcleo de contribuyentes, deben precisarse las causas que originaron la irregularidad y conocerse las formas a que se acudieron para incurrir en esa situación, con el objeto de establecer en el futuro la debida labor de vigilancia para impedir que vuelvan a presentarse las mismas situaciones. Para este fin, la labor de regularización debe partir de las bases siguientes:

- a).- Es el puente de la ilegalidad a la legalidad;
- b).- Llegar al conocimiento de las causas que im-

pelen al incumplimiento de las obligaciones fiscales;

c). - Infundir confianza en el contribuyente hacia el fisco;

d). - Buscar, conjuntamente, la solución a problemas propios y exclusivos de cada rama de la actividad económica, por zonas del país;

e). - Que en forma paulatina, la realidad observada se vaya incorporando a la técnica; y

f). - Ir reduciendo la distancia entre lo que se percibe de ingresos o la utilidad que se obtiene, y lo que se declara.

Puente de la ilegalidad a la legalidad. - Cuando un contribuyente se coloca al margen de la ley tributaria, omite declarar el ingreso real, el fisco, al descubrir esa situación, tiene sólo dos caminos: 1). - Aplicar todo el rigor del sistema impositivo, ó 2). - Atenuar el rigor del sistema impositivo aplicable. -- Si opta por el primero, sabe que pocas empresas o contribuyentes resistirán el peso de la ley tributaria: pagar hasta el último centavo que legalmente se adeuda; cubrir los recargos y las multas que se impongan, así como sufrir la privación de la libertad.

Si se opta por el segundo de los caminos significa - que el fisco no desea, digamos, destruir al contribuyente, que - -

desea ayudarlo para que siga generando movimiento económico y, por ende, siga siendo contribuyente, aun cuando eso sí, un mejor contribuyente. No hay que matar a la gallina de los huevos de oro, se ha dicho. Deben escogerse debidamente los casos en que se siga el primero de los caminos y ello, como ejemplo, como escarmiento para los contribuyentes que piensan que la omisión rinde mejores dividendos, que el ser cumplidos. O sea, no exigencia de hasta el último centavo que legalmente se adeuda o si se exige, atenuación de las sanciones pecuniarias y no consignación.

Además, cuántas veces un contribuyente, sin dolo o mala fe, incurre en omisiones, sea por desconocimiento o por error. El principio de que la ignorancia de la ley no beneficia a nadie, en materia tributaria, es una aberración. Pretender en estos casos aplicar todo el rigor de la ley, es estar divorciado de la realidad.

La regularización fiscal, pues, debe utilizarse como el puente de la ilegalidad a la legalidad.

Conocimiento de las causas que impelen a la irregularidad. - Si importante es saber porqué un contribuyente omite declarar ingresos, también lo es el saber porqué, no obstante que no omite ingresos, no declara la utilidad real. ¿Será porque

es más fácil detectar la omisión de ingresos que la omisión de utilidades ? ¿ Será porque los beneficiados con su gasto, se niegan a entregarle documentación en regla ? ¿ Será porque piensa que si declara la utilidad real no se lo creerán ? ¿ Será porque deduce gastos personales, ajenos al negocio ?

¿ Por qué un contribuyente omite declarar el ingreso real ? Si es un comerciante o industrial pequeño o mediano, la causa seguramente es económica, pero ¿ y si es un mayor o gigante ? La razón puede ser, también utilitaria pero debe buscarse si hay algunas otras causas que vienen a mitigar la conciencia de este causante.

Depurar la situación de un contribuyente, sin llegar al conocimiento del porqué se encontraba al margen de la ley, es tirar por la borda la oportunidad de conocer al contribuyente.

Lograr la confianza del contribuyente. - El contribuyente debe percatarse que lo importante para el fisco no es beneficiarse con sus problemas, sino el buscarles solución a los mismos. Que el ideal del fisco es que los contribuyentes tributen con honradez y le entreguen exactamente lo que legalmente se hallen obligados, ni un centavo más, ni un centavo menos.

Si el contribuyente se percata de que el fisco, al co-
nocer sus problemas, le exige diferencias de impuestos que legal-
mente no adeuda, sólo porque ciertos gastos, normales y propios-
del negocio y que, además, difíciles de acreditar conforme a ley -
por la naturaleza de la rama económica o zona en que se opera, -
jamás existirá confianza y, por ende, el fisco nunca llegará a co-
nocer a sus contribuyentes.

Conjuntamente buscar la solución de los proble-
mas. - Lograda la confianza del contribuyente y planteados los - -
problemas que le aquejan, el fisco debe buscar la solución de los -
mismos dentro del marco de la ley. Con lo anterior, lo que quie-
re decirse es que el fisco no debe encerrarse en un estricto lega-
lismo puro, sino que debe, dentro de la ley, dar una solución jus-
ta para las dos partes. Si una rama de la actividad económica su-
fre un problema común, imposibilidad de acreditar un gasto espe-
cífico, no debe el fisco - con pretexto de que no es posible des- -
virtuar el sistema de registro o porque la práctica de pagar a ter-
ceros no identificables constituye una práctica viciada que fomen-
ta la competencia desleal y destruye la ética que debe existir en-
las relaciones de negocios de las empresas- rechazar la eroga- -
ción, sino buscar la solución justa y que ampre la ley, ¿ cuál ? - -

Admitir la deducción del gasto y enfilar todo su aparato en lograr el control de aquellos contribuyentes beneficiados con el gasto.

Lograr la confianza del contribuyente cumplido o que desea serlo, permitirá al fisco ir sometiendo al orden a los que se benefician con los problemas de aquél.

Incorporar la realidad a la técnica. - Si al contribuyente menor o mediano le es materialmente imposible cumplir, conforme a ley, con sus obligaciones fiscales, ¿por qué no cambiarle el sistema impositivo? ¿Por qué empeñarse en un régimen que en papel es sencillo y económico, pero que nadie respeta, salvo verdaderas excepciones? Treinta años tarda el fisco en percatarse de lo anterior.

En 1961 y con motivo de la regularización de los contribuyentes del Estado de Sonora, se cambió el sistema impositivo para los contribuyentes menores, el otorgárseles convenios a cuota fija, hoy resoluciones a cuota fija autorizados por la Ley del Impuesto sobre la Renta. Conocidos los problemas de los agricultores y ganaderos, al regularizar su situación fiscal, se les cambió su sistema impositivo y hoy tributan, en un año, lo que no habían tributado en diez del pasado.

La meta futura, con estos contribuyentes, es la de lograr que tributen conforme al sistema del impuesto sobre la renta personal. Por el momento, que se eduque en pagar algo, ya -- será cuestión de tiempo el lograr que paguen por los ingresos o -- utilidades que perciben.

Reducir la distancia entre lo que se percibe y lo que se declara. - Toda labor de regularización fiscal que se realice y las bases que la sustentan, deben desembocar en una reducción sensible entre el ingreso que los contribuyentes perciben y el que declaran para efectos fiscales. Por categorías de contribuyentes, se debe: 1).- Que los menores y medianos sean comerciantes, agricultores, ganaderos, industriales o profesionistas, vayan declarando más ingreso cada año, o sea, aceptarse, por -- las razones que se quieran, principalmente económicos, que estos contribuyentes reduzcan, en forma paulatina pero firme, la -- distancia existente entre el ingreso que percibe y el ingreso que -- declaran; y 2).- Que los contribuyentes importantes, de la rama económica que sean, declaren en adelante, el ingreso real, -- o sea, que con estos contribuyentes sólo debe haber, cuando mucho, contemplaciones con su pasado, pero no con sus comportamiento futuro.

Francia, durante 25 años, llevó a cabo esta labor -
de paciencia, cuyos frutos hoy disfruta. Si el fisco ha sido negli-
gente en vigilar el correcto comportamiento de los contribuyentes,
de su propio personal y ha vivido divorciado de aquellos, debe hoy
tener paciencia y reconocer la culpa que le corresponde.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Cuando el comportamiento de los cau-
santes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales deja
mucho que desear, debe emprenderse una intensa labor de edu-
cación tributaria.

SEGUNDA.- Para ello deben conocerse, previa-
mente, las causas o motivos por los cuales el grueso del --
contribuyente justifica su reacción y comportamiento con---
tra el sistema impositivo en vigor.

TERCERA.- Si el grueso de los causantes elu-
de cumplir con veracidad sus obligaciones fiscales, debe el
Fisco de autoexaminarse y ver, si él, con su comportamiento,
está contribuyendo a ello. De ser así, debe hablarse de una
labor de educación para las dos partes. Contribuyente y Fis-
co.

CUARTA.- La labor de educación tributaria de
be llevarse a cabo, de acuerdo con las necesidades propias-
de cada país y época; tomando siempre en consideración los-
problemas particulares, en cada caso concreto. Deben emple-
arse, como auxiliares, la psicología, para obtener una ex--
plicación a las motivaciones y conducta; la pedagogía que -
nos enseña la forma de lograr el comportamiento deseado; así
como todas las ciencias en cuanto sean aplicables.

QUINTA.- En desarrollo de la labor de educa-
ción tributaria dirigida al contribuyente se debe, entre o-

tros enseñarle: La necesidad de que tome conciencia y se percate del daño que con su actitud ocasiona al país; hacerle ver el uso que se dá al dinero proveniente de su contribución; que conozca los beneficios que la Ley le otorga así como las obligaciones y castigos que impone; que sepa que el fisco es tolerante y comprensivo, más no débil, es necesario familiarizarlo con sus obligaciones fiscales y enseñarlo a cumplirlas correctamente.

SEXTA.- La labor de educación dirigida al personal hacendario y tendiente a que con su actitud y comportamiento se logre una mejor mayor y más oportuna recaudación, con el menor costo posible, consiste en enseñarle la necesidad de que se percate de la importancia de la Ley fiscal; de la ponderación, cuidado y equidad de su aplicación; de la importancia que tiene el evitar molestias innecesarias al contribuyente; de no cometer con él arbitrariedades; el ser comprensivo con los problemas del causante; que lo sepa escuchar; que dé toda clase de facilidades para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones; que no ponga trabas; que no se beneficie ni aproveche de los problemas y errores del contribuyente; que aprenda a comportarse con decencia; que su conducta no sea vejatoria u ofensiva; que enseñe a respetar la Ley; que aprenda a actuar con la debida energía, cuando el caso lo requiera; que aprenda a ganarse la confianza del contribuyente por medio de su trato y comportamiento; que resuelva todas las

consultas y trámites con prontitud y legalidad; que desaparezcan las arbitrariedades, favoritismos e influencias; que realice la labor de asesoramiento, etc.

SEPTIMA.- Es labor de educación tributaria revisar constantemente las Leyes fiscales, eliminando de ellas todo lo innecesario, haciéndolas más simples, accesibles y comprensibles para todos; que sean fáciles de entender, operar y realizar su contenido; llenar continuamente las lagunas o fallas que tengan o puedan tener.

OCTAVA.- Si los métodos ordinarios son insuficientes para lograr, en forma ágil y oportuna, que el causante satisfaga debidamente sus obligaciones fiscales, debe abrirse la oportunidad para que el causante se auto-denuncie y corrija, para el futuro, su situación fiscal.

NOVENA.- La labor de regularización fiscal es, labor de educación, si se utiliza para conocer además de las causas que impelen al incumplimiento e irregularidad fiscal; se logre obtener la confianza del contribuyente y, por ende, se busque la solución de los problemas.

BIBLIOGRAFIA

Sáinz de Bujanda Fernando.- "La Educación Tributaria", Monografía publicada en el Tercer Número Extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- México 1967.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Segundo Número Extraordinario.- México 1967.

Rico y Amat.- "Diccionario de los políticos o verdadero sentido de las voces y frases más usuales entre los mismos".- 1a. Edición.- Madrid 1855, citado por Jesús González Pérez en su Monografía "El Contribuyente", publicada en el Tercer Número Extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- México 1967.

Espasa Calpe, Enciclopedia, Tomo XIX.

Margáin Manautou Emilio.- "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano".- 2a. Edición.- México 1969.

Margáin Manautou Emilio.- "Nociones de Política Fiscal".- (Obra en preparación).

I N D I C E

" LA EDUCACION TRIBUTARIA "

Página

Prólogo

CAPITULO I

El Contribuyente Frente al Tributo.-
Elementos psicológicos que actúan --
sobre el contribuyente.- Causas de --
la reacción del contribuyente.- Di --
versas formas de pensar del contribu --
yente.- La literatura frente al im --
puesto.- La pobreza del contribuyen --
te.- Encuestas tributarias.

1

CAPITULO II

La Educación del Contribuyente y la --
Educación del Fisco.- Introducción.-
Naturaleza de la labor de educación --
tributaria.- ¿Qué es educación tribu --
taria.- Tesis de Sáinz de Bujanda.- --
Nuestra posición en el tema.- Educa --
ción del contribuyente.- Educación --
del Fisco.

29

CAPITULO III

**La Regularización fiscal como labor -
de Educación.- Introducción.- La--
bor de regularización fiscal.- Críti--
cas a la labor de regularización fis--
cal.- La regularización fiscal como
labor de educación tributaria.- Cbje_
tivos de la labor de regularización --
fiscal.**

58

Conclusiones.

82

Bibliografía.