

# Relaciones en materia fiscal entre el derecho tributario y la economía pública

Relationships in fiscal matters between tax law and public economics

DOI: <https://doi.org/10.25097/rep.n38.2023.02>

*José Antonio Villalobos López*

*Instituto Politécnico Nacional: Escuela Superior de Economía, México*

*jvillalobos17500@egresado.ipn.mx*

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5198-6058>

Recepción: 04 Marzo 2023

Aprobación: 10 Febrero 2023

## RESUMEN

El objetivo de este artículo es identificar la relación existente entre el derecho tributario y la economía pública. Siguiendo el método deductivo, con paradigma hermenéutico y con enfoque cualitativo. Los precursores modernos del derecho fiscal y de la economía pública son Petty, los cameralistas y Smith, cuyas aportaciones de principios tributarios se ven reflejados en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, soporte y columna vertebral del sistema impositivo mexicano. La interpretación jurídica tributaria es uno de los temas más polémicos en la actualidad, aquí se analiza el vínculo indisoluble entre la capacidad contributiva y económica. En los últimos años, las cortes de justicia nacionales latinoamericanas están favoreciendo el principio de capacidad económica, caso que sucedió en México con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde ha señalado que en última instancia se busca favorecer el ingreso público y la redistribución del ingreso nacional.

**PALABRAS CLAVE:** económicas, imperio de la ley, legislación económica, régimen tributario.

## ABSTRACT

This article aims to identify the relationship between tax law and public economics. Following the deductive method, with hermeneutic paradigm and qualitative approach. The modern precursors of tax law and public economy are Petty, the Cameralists, and Smith, whose contributions of tax principles are reflected in section IV of article 31 of the Magna Carta, support and backbone of the Mexican tax system. The legal interpretation of taxation is one of the most controversial issues today, and the indissoluble link between tax and economic capacity is analyzed here. In recent years, the national courts of justice in Latin America have been favoring the principle of economic capacity, as has happened in Mexico

with the Supreme Court of Justice of the Nation, where it has pointed out that the ultimate goal is to favor public income and the redistribution of national income.

**KEYWORDS:** economics, rule of law, economic legislation, taxation regime.

## **INTRODUCCIÓN**

El objetivo de este artículo es señalar la relación inquebrantable que existe entre el derecho tributario y la ciencia económica, donde finalmente se busca analizar el sistema fiscal mexicano de manera integral e interdisciplinaria, donde se observa que tres disciplinas están ligadas íntimamente para conseguir ese fin: derecho, economía y contabilidad.

Se sigue el método de estudio deductivo, que se infiere mediante el razonamiento de la abstracción de las características universales de los fenómenos y conceptos; con un paradigma de corte hermenéutico, basado en la filosofía epistemológica y como una interpretación de textos sobre la materia fiscal; con un enfoque de carácter cualitativo abordado por los antecedentes que nos ayudarán a comprender la relación entre el derecho y economía.

Las ciencias sociales estudian el comportamiento de la humanidad en sociedad, explicando la relación que se da entre personas. Para Guzmán Martínez (2018), la ciencia social aparece de manera formal “hasta el siglo XIX, cuando sus disciplinas se consolidaron como campos de investigación con objetos de estudio propios y diferenciados” (párr. sexto), asegurando que las ciencias sociales se dividen en diez ramas: antropología, sociología, geografía, historia, derecho, ciencia política, economía, comunicación, pedagogía y psicología.

Este trabajo se interesa por la relación entre derecho (derecho fiscal) y economía (economía pública). Plazas Vega (2008, p. 81 y 101) hace notar que más que un enfrentamiento entre las ciencias jurídicas y económicas, en el campo de la hacienda pública se produce un acercamiento inevitable e indispensable; resaltando que Luigi Einaudi señaló que economistas y juristas deben concurrir en una misma causa de estudio estructural y racional. Luis Trotabas señalaría sobre el tema: “el jurista debe tener algo de economista y el economista debe tener algo de jurista” (Plazas Vega, 2008, p. 102).

A su vez, Antón y Pinto (2020, p. 36) mencionan que durante los últimos veinte años se ha notado un cambio en el enfoque de la investigación de los fenómenos económicos; que se ha reflejado en un giro de análisis en colaboración con otras disciplinas sin precedentes, haciendo notar que la economía pública no ha permanecido ajena a esta evolución, ejemplificando el impacto en la docencia y en la investigación.

## **MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL DEL DERECHO FISCAL Y LA ECONOMÍA PÚBLICA**

Para lograr la comprensión cabal del aspecto fiscal, tanto en México como a nivel mundial, se necesita abordarlo de manera multidisciplinaria, para lo cual es fundamental el análisis del

ámbito contable, jurídico y económico. El no tratar los asuntos fiscales de manera multidisciplinaria nos hará tener una visión parcial o incompleta de los fenómenos de carácter tributario. De tal manera que es indisoluble la relación del derecho fiscal con otras ciencias sociales.

No se quiere profundizar en este trabajo con la consideración de definir si la contabilidad es una ciencia o una técnica, donde partidarios de la primera opción la consideran como una ciencia aplicada, como es el caso de R. Mattessich (2007; citado por Arias Collaguazo et al, 2021, p. 359); mientras otros la consideran una técnica, en virtud de que en sus inicios careció de un cuerpo teórico, ontológico y epistemológico (tres características que determinan si se considera una ciencia).

Para Arquero et al. (2018; citados por Arias Collaguazo et al, 2021, p. 355), las ciencias contables evolucionaron de un área eminentemente técnica, a ubicarse dentro de las ciencias económicas y empresariales, particularmente en el campo de la investigación. Se puede decir que la contabilidad es la disciplina que se encarga de registrar y analizar de manera sistemática las operaciones y transacciones de carácter financiero, información que habrá de usarse para la toma de decisiones adecuada.

Tan importante es la contabilidad en el ámbito fiscal, que el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2015, p. 68), en la fracción (b) del artículo 55, establece sobre la determinación de la obligación tributaria que, si no se presentan los libros de contabilidad y los registros tributarios o éstos omiten algunas operaciones, la administración tributaria podrá determinar los impuestos sobre base estimativa o presunta. Esta normativa se ve reflejada en todos los códigos o leyes de aplicación fiscal en los diferentes países americanos.

La importancia de la contabilidad en las leyes mexicanas, se aprecia principalmente en los siguientes ordenamientos jurídicos de orden nacional:

- Código de Comercio: el capítulo III 'De la Contabilidad Mercantil', de los artículos 33 a 46-bis trata el aspecto del registro contable para los comerciantes.
- Código Fiscal de la Federación: artículos 28 y 30, 30-A, 31-A, abordando el asunto fiscal.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación: el capítulo IV 'De la Contabilidad' en sus artículos 33 al 35.
- Ley del Impuesto sobre la Renta: artículos 76 (personas morales) y 110 (personas físicas).
- Ley del Impuesto al Valor Agregado: artículos 32 y 33.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: fracción III del artículo 74.

En la visión de Franco Vargas y Roldán Restrepo (2019, p. 103), el análisis de las políticas y finanzas públicas se debe abordar desde una perspectiva multidisciplinar, que involucre las siguientes ciencias sociales:

- ❖ Jurídicas: derecho público (constitucional, administrativo y hacienda pública).
- ❖ Económicas: economía pública (o del sector público) y neoclásica.

- ❖ Políticas: teorías políticas weberianas, nueva gobernanza, modelos postgerenciales o neoweberianas.

En referencia a que el derecho debe incorporarse en mayor medida al ámbito de las ciencias sociales, Jorge Witker (2015, p. 356) comenta que se requieren dos aspectos: 1) De un cambio epistemológico radical, que incluya el concepto jurídico indeterminado (elemento que se contiene en una norma jurídica y que se reconoce de manera abstracta o genérica); y 2) Modificación a los enfoques jurídicos sociales existentes (texto-contexto).

Rodríguez Bereijo y Zavala Ortiz (1975, p. 30; 1998, p. 6; citados por Carrera Ortiz, 2015, p. 14) y Sol Juárez (2012, p. 17) advierten que dentro de la disciplina de las finanzas públicas se estudia la actividad financiera del Estado, presentando ésta los siguientes enfoques: 1) Económico, en cuanto se ocupa de la obtención de los recursos; 2) Político, donde tendrá que participar el poder legislativo en la creación de leyes; 3) Jurídico, las actividades financieras deben estar enmarcadas en normas jurídicas; y 4) Sociológico, refiriéndose a que los tributos ejercerán influencia sobre determinados grupos sociales.

El derecho en forma general se relaciona con la ciencia filosófica y con otras ciencias sociales: política, economía, sociología e historia. Algunos autores relacionan al derecho fiscal con matemáticas (ciencia formal), en virtud de que se precisan cálculos, determinación, liquidación y cobro de los impuestos, al igual que se usan para determinar las sanciones, multas y recargos.

Dentro de las clasificaciones del derecho, todos aceptan la división en derecho público y derecho privado (algunos autores agregan el derecho social), así como en derecho nacional e internacional. Del derecho público ubican las siguientes ramas: constitucional, administrativo, penal y financiero. Del derecho financiero a su vez derivan tres subdivisiones: 1) Derecho fiscal u obtención de recursos; 2) Derecho patrimonial o manejo de los recursos; y 3) Derecho presupuestario o erogación de los recursos (Sol Juárez, 2012, p. 15; Andrade Oseguera et al., 2019, p. 27).

En mi consideración, el derecho fiscal se encuentra sumamente relacionado con los ámbitos constitucional, administrativo y penal. El derecho fiscal estudia la captación de los ingresos generales del Estado, donde a su vez se puede dividir en 1) Derecho tributario o derecho impositivo, que aplica para las contribuciones: impuestos, derechos (o tasas como se conocen en otros países), especiales de mejoras y cuotas de seguridad social; y 2) Derecho no tributario, aplicable para el caso de los productos (bienes y servicios que proporcionan las empresas del Estado), los aprovechamientos, ingresos por créditos y extraordinarios.

La postura anterior es compartida por Carrera Ortiz (2015, p. 31), quien argumenta que doctrinalmente el derecho fiscal se encarga de los tributos, bonos, créditos internos y externos que se obtienen por los Estados; agregando que el derecho tributario estudia lo concerniente a las contribuciones o tributos, aclarando que en Guatemala se denomina Código Tributario y no Código Fiscal como en otros países.

En todas las naciones, las administraciones tributarias proveen de ingresos públicos a los gobiernos, los cuales le han de permitir conseguir sus objetivos de política social y económica, resultando necesario combatir las conductas irregulares que se presentan en

materia fiscal, adoptando estrategias que permitan llegar a la equidad tributaria (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2023, p. 4). Para lograr tal finalidad, es imprescindible la aplicación del derecho fiscal.

En referencia al derecho tributario, Forero Hernández (2019, p. 9) da algunas posiciones de juristas que lo clasifican o enfocan dentro de las siguientes ramas jurídicas: para Plazas Vega su objeto es el estudio de la hacienda pública; para Miranda Talero, su abordaje corresponde a las finanzas públicas; para Olano García es parte del derecho administrativo; para Ramírez Cardona es división del derecho público; para Ariño Ortiz forma parte del derecho económico, posición que comparte Forero, por su evidente conexión con la política económica.

En forma análoga, de Carrera Ortiz (2015, p. 47-50 y 60-68) retomó sus puntos de vista sobre a qué rama del derecho pertenece el derecho tributario, concentrándolos por autores:

- ❖ Del derecho público: Rodríguez Usé, Altamirano Catalán, Muñoz Benavente, Chicas Hernández, Narciso Amorós, Carrera Ortiz (la autora).
- ❖ Del derecho constitucional: Sergio De la Garza, Héctor Villegas.
- ❖ Del derecho administrativo: Renato Alessi, Gaetano Licardo, Achille Gianini, Gian Micheli, Albert Hensel, Ernest Blumenstein, Ataliba Geraldo, Martínez Genique, Morgain Manautou, Vázquez López, Bravo Arteaga, Pacci Hernández.
- ❖ Del derecho financiero: Mario Pugliese, Giuliani Fonrouge, Rafael Bielsa, Enzo Vanoni, Samuel Gonzáles, Cárdenas Elizondo, José Martín, Figueroa Vázquez, Huanes Tovar.
- ❖ Autónoma: Dino Jarach.

Sobre el estudio y análisis del derecho tributario en América Latina, Faúndez Ugalde (2019, p. 2), derivadas de las corrientes romano-germánicas, ubica dos corrientes de influencia:

- Posición integral: sus postulados consideran la integridad tributaria, donde se requiere contar con una orientación política, fundamento jurídico, contenido económico y ordenamiento de las instituciones. También conocida como método sincrético o metodología de interpretación funcional. Representada por Benvenuto Grizzioti de la escuela de Pavia.
- Posición autónoma: donde el estudio del jurista (derecho fiscal) es distinto al del economista (finanzas públicas), pero la materia económica constituye el presupuesto básico de las normas jurídicas. Liderada por Oreste Ranelletti de la escuela de Nápoles.

Tan estrecho vínculo guarda el derecho tributario con la economía, que el primer término se define como el estudio de las normas jurídicas, que han de permitirle al Estado allegarse de contribuciones económicas de los ciudadanos. En ese sentido, Sedeño López (2021, p. 26) ha sostenido que las dos ciencias guardan una estrecha relación, pudiendo las ciencias jurídicas (derecho fiscal) determinar las políticas públicas, que hagan sostenible un modelo económico de una región o país, donde este enfoque gira en torno a la aplicación de enfoques transversales y multidisciplinarios.

Los nuevos modelos económicos (economía social, economía colaborativa, economía del bien común) se basan sobre la sostenibilidad de los recursos futuros y sobre la innovación social, que se han enfocado en análisis de corte económico, sociológico, ambiental y de derecho, en especial del derecho tributario (Sedeño López, 2021, p. 52).

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) clasifica a los tributos o contribuciones en: impuestos, tasas y contribuciones especiales; definiendo a los tributos como: “las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley” (CIAT, 2015, p. 35). A diferencia de esa clasificación de la CIAT que incluye solo tres figuras en los tributos, en México el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, además de las anteriores, también incluye las cuotas o aportaciones a la seguridad social.

De la relación y conjunción entre el derecho y la economía han surgido dos áreas sumamente importantes: derecho económico y análisis económico del derecho (AED), temas que han estudiado otros autores en forma detallada y profunda como Piffano (2012), Romero Pérez (2015: 980-994), Villalobos López (2020: 16-24). Se considera a Guido Calabresi (2022, p. 13) como uno de los autores más destacados del análisis económico del derecho, quien indica que éste hace uso de la teoría económica para analizar, confirmar o criticar doctrinas legales.

En general, el término economía se define como la ciencia que estudia las relaciones humanas, cuando existen medios y recursos escasos y se les puede dar un aprovechamiento alternativo; además que se encarga del estudio de las formas de producción, distribución y comercialización de los bienes y servicios.

A la expansión de la ciencia económica en estudios de otras ciencias sociales, E. Lazear (2000; citado por Antón y Pinto, 2020, p. 45) le ha denominado ‘imperialismo económico’. Romero Pérez (2015, p. 969) resalta que el imperialismo económico se ha hecho presente en el análisis económico del derecho, pero además se presenta en las siguientes áreas que incorporan otros ámbitos de las ciencias sociales:

- ❖ Cliometría: metodología histórica que emplea de manera sistemática la teoría económica, la estadística y la econometría. Resaltando Robert Fogel, Douglass North y Simón Kuznets.
- ❖ Elección pública (public choice): pensamiento basado en la toma de alternativas de las funciones públicas, que nace en Estados Unidos a mediados del siglo XX. Son pioneros: James Buchanan y Gordon Tullock.
- ❖ Escuela institucional: las instituciones formales son reglas escritas en el ordenamiento jurídico, mientras las instituciones informales son reglas no escritas, divididos en institucionalismo (T. Beblen, J. Commons y W. Mitchell) y el nuevo institucionalismo (R. Coase, A. Alchian y R. Posner).

Como parte de las ciencias sociales, la economía se ha venido estudiando desde los griegos clásicos (Jenofonte, Platón, Aristóteles), donde la consideraban como parte de la hacienda o economía doméstica. La ciencia económica se torna independiente con la aparición de los grandes clásicos de la economía política: Adam Smith, David Ricardo, John

Stuart Mill y Jean-Baptiste Say, los tres primeros de origen británico y el último nacido en Francia.

Aquí se parte de la consideración que la economía independiente tiene su simiente con la corriente mercantilista, al respecto Gómez Granillo indica que sus miembros no eran economistas, sino que eran comerciantes, banqueros filósofos, abogados y hasta médicos, expresando: “Pero sus ideas vienen a constituir los gérmenes de la ciencia económica” (1971, p. 29, citado por Mendoza Herrejón, 2017).

Se considera a los mercantilistas (nombre asignado por A. Smith), como la primera corriente de pensamiento económico moderna que estaba a favor de la intervención del naciente Estado en las actividades productivas y sociales, considerando su época de influencia desde 1450 hasta 1750. Por lo tanto, los mercantilistas son los primeros que abordan el tema de las finanzas públicas y de uno de sus componentes principales: el ingreso público, razón por lo cual también se consideran como los precursores del derecho fiscal o tributario.

William Petty es uno de los precursores del estudio del derecho fiscal o tributario, además de la economía pública, en 1662 escribe su obra *Tratado de la Imposición y Contribuciones*, donde destaca la naturaleza de las rentas del Estado inglés. En mi punto de vista, W. Petty puede ser considerado como un eslabón o punto de arranque de la economía política clásica, aunque muchos autores lo consideran perteneciente a la escuela mercantilista.

Para Mendoza Herrejón, W. Petty es considerado el mercantilista más destacado, el cual realiza dos aportaciones significativas en materia de derecho tributario: 1) Señalamiento de que el efecto del impuesto es tomar parte de la riqueza de los productores, que se pasa a manos de los no productores; 2) Precursor del análisis de las reglas o principios de los impuestos; añadiendo la autora: “formula las reglas de un buen impuesto, de ocho que formula, cuatro fueron retomados por Adam Smith: proporcionalidad, claridad, comodidad y economía” (Mendoza Herrejón, 2017, p. 10).

La importancia de los cuatro cánones o máximas tributarias que propuso Adam Smith, se ha visto reflejada en muchísimos autores que han abordado el tema de los principios tributarios, por ello en la actualidad, no hay textos o artículos de derecho fiscal o de finanzas públicas que no aborden ese tema. Aunque autores como Jarach (1999, p. 6) y Mendoza Herrejón (2017, p. 10) consideran que W. Petty fue el precursor y quien trato por primera vez de los principios tributarios.

Los denominados cameralistas, una corriente de mercantilistas asentados en Alemania, fueron los primeros autores en tratar de forma independiente las cuestiones de finanzas públicas y derecho tributario, situación que comparte Jarach (1999, p. 4), quien señala que la culminación del cameralismo se alcanzó con Gottlob von Justi y Joseph von Sonnenfelds a mediados del siglo XVIII.

Mi punto de vista, que es compartido por algunos otros autores, es que los principios expresados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, provienen o fueron derivados de las concepciones de Adam Smith. De donde

dicho artículo expresa: “Son obligaciones de los mexicanos:…IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

De la importante teoría de Adam Smith sobre los cánones o máximas tributarias, autores sumamente importantes desarrollaron los principios modernos de tributación, resaltando autores como Adolfo Wagner, Harold M. Sommers, Fritz Neumark, Viti de Marco, Benvenuto Grizzioti y Luigi Einaudi, Dino Jarach, E. Flores Zavala y B. Retchkiman Kirk entre otros.

En México, también varios autores han destacado los principios tributarios que se encuentran dentro del importante párrafo del artículo 31 de la Carta Magna, por su claridad quiero destacar los que plantean Meléndez Reynoso et al. (2022, p. 3791):

- ❖ Principio de generalidad “son obligaciones de los mexicanos”: se establecen de manera general, presentando aplicación para todos los individuos que cumplan el supuesto normativo.
- ❖ Principio de obligatoriedad “son obligaciones”: se encuentra vinculada con la coercitividad fiscal, que se encuentra reforzada por el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación.
- ❖ Vinculación al gasto “contribuir para los gastos públicos”: erogaciones que se destinan para la prestación de servicios públicos, que doctrinariamente presentan alcance e interés social.
- ❖ Principio de proporcionalidad “de la manera proporcional”: distribuyendo las cargas tributarias, tomando en cuenta la capacidad de pago individual de los contribuyentes.
- ❖ Principio de equidad “y equitativa”: los causantes que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una situación idéntica frente a la norma jurídica.
- ❖ Principio de legalidad o reserva de ley “de que dispongan las leyes”: conforme a la división de poderes, el poder legislativo solo podrá emitir leyes en sentido formal y material.

Siguiendo con el tema económico, hasta el comienzo de la década de los cincuenta del siglo XX, en México aún no era muy conocida la profesión de economista, para esto basta citar a Márquez Montiel (1955), quien señala: “el estudio de la Economía no es privativo de los financieros, abogados u hombres de negocios, más de todos los ciudadanos que se interesen por el bien individual y colectivo” (p. 9).

El estudio de la economía hasta la década de los treinta del siglo pasado estaba dominado por abogados o juristas, baste señalar que, en 1929, dentro de la Escuela Nacional de Jurisprudencia (ahora Facultad de Derecho de la UNAM), se crea una sección de Economía, donde apenas se empezaron a impartir materias económicas para la carrera de licenciado en derecho. Es hasta 1935 cuando se inaugura la Escuela Nacional de Economía (Facultad de Economía desde 1976) y con ella surge la primera generación de economistas mexicanos independientes de los abogados.

Trayendo a colación, que los efectos de la crisis mundial de 1929 llegaban a tener impacto en esos tiempos en México, por eso en mi particular opinión se dio la apertura

primero de la Sección de Economía dentro de la Escuela Nacional de Jurisprudencia y después la creación de la Escuela Nacional de Economía. Pero el proceso de desprendimiento de la carrera de economía del campo del derecho, no solo se da en nuestra nación, sino que algo similar ocurre en Colombia.

Castellanos Obregón (2017, p. 14) menciona que en Colombia, los principales programas de economía de la Universidad Nacional y Universidad Externado, surgieron de una 'costilla' de los clásicos programas de derecho, alcanzando su identidad propia la carrera de economía después de unos años de distanciamiento.

Durante las últimas dos décadas, en apuntes de Antón y Pinto (2020, p. 44) la economía pública ha presentado dos campos de aplicación significativos: 1) El análisis del bienestar; y 2) Los efectos de la imposición; concentrándose en el cambio epistemológico, que se observa en la tendencia de la economía pública a estrechar lazos más profundos con otras áreas sociales y naturales.

Nicholas Kaldor (1963; citado por Cava Cecilia, 2020, p. 5) afirma que existe un vínculo entre fiscalidad y desarrollo, argumentando que cualquiera que sea la ideología o la inclinación política de un gobierno, debe proporcionar los servicios públicos que requiera el desarrollo de un país, agregando que siempre serán financiados con ingresos públicos.

Dos instituciones internacionales se distinguen por sus recomendaciones al sistema tributario mexicano y en general para otras naciones, una de ellas es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la otra el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (2021) ayuda a las autoridades tributarias de diferentes países, a diseñar y poner en marcha esfuerzos para mejorar la recaudación de los ingresos públicos. En 2021, la OCDE publicó su informe que analiza 140 iniciativas de ámbito fiscal, que se están llevando en 59 países (desarrollados y en desarrollo), reforzando la moral tributaria y el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

El CIAT se crea en 1967, teniendo la misión de proporcionar un servicio integral para la modernización y fortalecimiento técnico de las administraciones tributarias de sus 42 miembros: 32 países americanos, 5 países europeos, 4 africanos y 1 asiático. En el ámbito del principio de equidad, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias plasma: "El régimen de derecho tributario debe ser justo y equitativo. Las leyes, reglamentos y políticas se deben administrar de manera transparente" (CIAT, 2023, p. 39).

En lo que se considera como visión psicológica de la materia impositiva, el no cumplir con el pago de impuestos se puede explicar por tres causas: 1) Trámite engorroso y dificultad para presentación de declaraciones; 2) No conocer con claridad a donde se aplican los pagos o falta de transparencia; y 3) Falta de cultura impositiva; en caso contrario, cuando existe o se presenta cultura fiscal (civismo fiscal), se cumple de manera espontánea con las obligaciones fiscales (Andrade Oseguera et al., 2019, p. 21).

La moral fiscal es el término acuñado para contraponerlo frente al fraude fiscal. La moral fiscal y la psicología económica son conceptos de reciente acuñación, que están coadyuvando a conocer los aspectos sociales que inciden en la actitud del contribuyente, temas que están siendo analizados en los últimos años por la OCDE (Villegas Almagro, 2022, p. 103).

Al finalizar la década de los setenta, T. Tipke y Checa González (Sedeño López, 2021, p. 143-144) sostenían que el derecho tributario moderno está concebido con una doble finalidad: 1) La obtención de los recursos estatales, para poder proporcionar servicios públicos; y 2) Perseguir la dirección de la economía, la redistribución de la riqueza entre su población. Enfoques que se han denominado también tributos extrafiscales o ultrafiscales o de tercera generación.

Recordando que N, Kaldor (Cava Cecilia, 2020, p. 6) reflexiona que los países menos desarrollados presenten esfuerzo fiscal (% impuestos sobre el PIB) mucho menor que los países desarrollados, expresando a manera de pregunta si algún día los países en vías de desarrollo aprenderán a imponer las contribuciones.

Para medir la relación que se da entre el derecho tributario y la economía, se trae a colación algunos datos de educación superior en México, que tienen relación con el derecho tributario, la información proviene de Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (2022).

### CUADRO 1

Matrícula de alumnos derecho en México ciclo 2021-2022

<b>Total Doctorado en derecho</b>	<b>4,323</b>	<b>100.00%</b>
En derecho económico y de la empresa	64	1.48%
En derecho fiscal	35	0.81%
En fiscal	77	1.78%
<b>Suma Doctorado en derecho fiscal</b>	<b>176</b>	<b>4.07%</b>
<b>Total Maestría en Derecho y Criminología</b>	<b>31,095</b>	<b>100.00%</b>
Con especialidad en derecho fiscal	19	0.06%
En administración con espec. derecho fiscal	385	1.24%
En defensa fiscal	29	0.09%
En derecho administrativo y fiscal	808	2.60%
En derecho aduanero	336	1.08%
En derecho económico	7	0.02%
En derecho fiscal	1,768	5.69%
En derecho fiscal administrativo	20	0.06%
En derecho fiscal y administración tributaria	36	0.12%

En derecho fiscal y administrativo	142	0.46%
En derecho procesal fiscal y administrativo	12	0.04%
En derecho tributario	56	0.18%
En impuestos y defensa fiscal	43	0.14%
En legislación y operación aduanera	15	0.05%
Fiscal contable	12	0.04%
Fiscal en área de medios de defensa	16	0.05%
<b>Suma Maestrías fiscales y tributarias</b>	<b>3,704</b>	<b>11.91%</b>
<b>Total Especialidad en derecho</b>	<b>5,508</b>	<b>100.00%</b>
En derecho a información, fiscalización y cc	27	0.49%
En derecho fiscal	323	5.86%
En derecho tributario	21	0.38%
<b>Suma Especialidades fiscales</b>	<b>371</b>	<b>6.74%</b>
<b>Total Licenciaturas en derecho /criminología</b>	<b>426,929</b>	<b>100.00%</b>
En derecho con economía	21	0.00%
En derecho aduanal	20	0.00%
En derecho con acentuación en economía	335	0.08%
En derecho con terminales fiscales	176	0.04%
En derecho y economía	25	0.01%
<b>Suma Licenciaturas derecho con econ./fiscal</b>	<b>577</b>	<b>0.14%</b>

**Fuente:** Elaboración propia, con datos de Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (2022): Ciclo escolar 2021-2022.

De acuerdo con información de la Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (2022) en el ciclo escolar 2021-2022 se registraron 5'068,493 alumnos en el nivel superior de México, correspondiendo 56,221 al nivel de doctorado (1.1%); 296,669 a maestría (5.9%); 68,778 a especialidad (1.4%); 4'367,924 a licenciatura (86.2%); y 278,901 alumnos a técnico superior y educación normal (5.5%).

En el ciclo escolar 2021-2022, por nivel, el 7.7% de toda la matrícula de doctorado, está inscrito en un doctorado en derecho; el 10.5% de toda la matrícula de maestría, cursa una maestría en derecho y criminología; el 8% de toda la matrícula de especialidad, cursa área del derecho; y el 9.8% de toda la matrícula de licenciatura, estudia derecho y criminología.

De los estudiantes inscritos en cualquier área de derecho o criminología en el país, en el ciclo escolar 2021-2022, esto corresponde a cada nivel que estudia áreas de derecho

fiscal o tributario: en doctorado 4.07%; en maestría 11.91%; en especialidad 6.74%; y en licenciatura solo el 0.14%.

En total, se identificó a 4,828 alumnos que están inscritos en algún nivel de educación superior que corresponden a derecho fiscal, derecho tributario o impuestos en México, en el ciclo escolar 2021-2022, de los cuales 3,704 estudiantes corresponden al nivel maestría, grado que tiene más ramas diferentes del ámbito fiscal y que representa el 76.7% del total. En la parte de la rama de economía relacionada con el aspecto fiscal, solo se logró identificar 1 alumno inscrito en un programa de licenciatura en economía y finanzas públicas; 3 alumnos en maestría de economía del sector público; y 11 alumnos del doctorado en economía pública y desarrollo local.

## INTERPRETACIÓN ECONÓMICA DE NORMAS O LEYES TRIBUTARIAS

El derecho tributario se ha dividido en dos secciones: derecho sustancial y derecho procesal. En este apartado haremos uso de este último, correspondiendo a la interpretación económica de las leyes tributarias. La parte filosófica del derecho tributario se ha adentrado en plantear la elaboración de una teoría de la interpretación jurídica desde diversas perspectivas y con distintos métodos.

El sistema impositivo no puede ser producto únicamente de la concepción jurídica, su estructura, administración y contenido se encuentra determinado por decisiones de orden político, económico y social, por lo cual el legislador y sobre todo el juzgador deben apegarse a principios de equidad y capacidad contributiva (García Bueno, 2002, p. 48-49).

La interpretación jurídica en materia tributaria es uno de los temas más polémicos y complicados en la actualidad y el cual nunca termina de recibir una respuesta acabada (Hallivis Pelayo, 2008, p. 75; Marín Benítez, 2012, p. 97; Echeverría Croquevielle, 2020, p. 36). Los métodos de interpretación también son conocidos como criterios de interpretación, argumentos interpretativos o cánones interpretativos.

La interpretación jurídica es el paso previo y necesario para determinar el significado o alcance de las normas legales. Santos Flores (2020) indica que cuando se habla de interpretación jurídica “nos referimos a la actividad intelectual que tiene por objeto averiguar y establecer el significado o alcance que debe asignarse a una determinada norma” (p. 62). Guastini (2015, p. 12) hace la distinción entre interpretación en sentido estricto (atribuir un significado a un texto normativo) y construcción jurídica (formular normas nuevas, que se contemplan de forma tácita en el sistema jurídico).

En el análisis de las normas jurídicas existen diversos métodos o criterios de interpretación (argumentos o cánones interpretativos), los más comunes son: 1) Gramatical o literal; 2) Lógico o conceptual; 3) Histórico o evolutivo; 4) Sistemático o de constancia terminológica (Santos Flores, 2020, p. 89). Hallivis Pelayo (2008, p. 85) distingue cuatro criterios para la interpretación en materia jurídica: 1) *In dubio contra fiscum* (en caso de duda, contra el fisco) o *in dubio pro fisco* (en beneficio del contribuyente); 2) *In dubio pro fisco* (en caso de duda, a favor del fisco); 3) Estricta; y 4) Económica.

La interpretación económica o principio de realidad económica o método de significación económica, cuya elaboración corresponde a los juristas alemanes y suizos de comienzos del siglo XX; nace a consecuencia del abuso de las formas o apariencias jurídicas que buscaban evitar el gravamen, agregando: “se aduce que este método no es económico sino que trata de encontrar el contenido normativo mediante la realidad económica” (Hallivis Pelayo, 2008, p. 87).

Históricamente, la doctrina de interpretación económica se da a conocer por primera vez en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, plasmada en los artículos 4 y 5, señalando que, en la interpretación de leyes tributarias, debe tenerse presente el objetivo, el significado económico y la evolución de las situaciones de hecho; agregando que la obligación tributaria no puede eludirse o reducirse mediante el empleo abusivo del derecho civil (Osorio Morales, 2018, p. 214-215).

Al igual que toda interpretación jurídica, la interpretación económica ha sido desde su origen controversial, Osorio Morales (2018) señala que se le acusa “de violentar el principio de legalidad tributaria, de generar grados inaceptables de inseguridad jurídica y de facilitar el abuso estatal” (p. 206), indicando que en Chile el rechazo es enfático y que su aplicación en esa nación resulta inviable.

En opinión de Picón Gonzales (2002, p. 100), el argumento del significado económico de las normas no puede sustituir la voluntad del legislador, por la del intérprete judicial, ya que dando preponderancia a estos argumentos se atentaría contra el principio de legalidad (de reserva de ley) o contra la prohibición de interpretar normas fiscales por método de analogía.

Sacando a colación el de interpretación por analogía, como antecedente en México, el artículo 11 del Código Fiscal Federal (CFF) de 1938, indicaba que las normas fiscales debían aplicarse de forma restrictiva, impidiendo con ello interpretaciones judiciales en forma de analogías, pero considerando que en caso de duda debía aplicarse el criterio contra el fisco o en beneficio del contribuyente (Santos Flores, 2020, p. 80).

En la exposición de motivos del CFF de 1967 se abandona la calificativa ‘restrictiva’, para lo cual se infiere la utilización de diversos criterios de interpretación jurídica, atendiendo incluso el de naturaleza económica. El artículo 5 del CFF vigente señala: “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones de las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta”. Para aclarar la postura del máximo tribunal del país, en referencia a que en el ámbito fiscal no puede aplicarse el criterio de interpretación jurídica por analogía, cito dos tesis de la SCJN:

La Tesis 2a./J.26/2006 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: “INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS, SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA” (SCJN, 2006a).

La Tesis 2a./J.27/2006 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación “INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA” (SCJN, 2006b)

De tal manera que con estas tesis: “las normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, no pueden aplicarse a casos análogos o similares” (Santos Flores, 2010, p. 84). En sentido similar, Hallivis Pelayo (2008) señala: “La única condicionante que subsiste, es la de no aplicar la analogía a nuestra materia” (p. 90).

Echeverría Croquevielle (2020, p. 4) indica que el derecho tributario cuenta con herramientas estrictamente jurídicas y no económicas, de lo contrario se corre el riesgo de otorgarle facultades omnímodas al intérprete judicial, permitiendo salirse de presupuestos normativos y consagrar la realidad económica subyacente, con lo cual se pudieran disminuir o extender supuestos que están más allá de sus significados. También Echeverría hace referencia a que la interpretación económica fue rechazada en Chile.

Picón Gonzales (2002) señala que para Enno Becker “la interpretación de las leyes fiscales debe realizarse teniendo en cuenta su finalidad, significación económica y evolución de las circunstancias” (p. 99-100), lo cual implica hablar de la capacidad contributiva del contribuyente; agregando que no es la realidad económica la que se califica como gravada, sino solo al momento en que se aplica la norma.

Para Ríos Obando et al. (2021, p. 160) la justicia constituye un aspecto relevante cuando se distribuyen las cargas fiscales, donde se ven involucrados cinco principios tributarios: generalidad, capacidad contributiva, equidad, progresividad y eficiencia; remarcando que la justicia depende sobre quien recae el pago de los impuestos (incidencia).

A propósito de incidencia en la tributación, la Tesis de jurisprudencia 1ª./J.76/2010 “INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA” (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2010, p. 94), la Primera Sala refiere que la incidencia o repercusión es un fenómeno de tipo económico, causado por el proceso de traslación de los impuestos, enfocado al punto de vista económico-financiero y no jurídico; donde “se identifica a quién pagará materialmente y soportará el impacto del tributo” y ya no puede trasladarlo a un tercero, por lo cual se dice que generalmente el consumidor final es en quien recae la incidencia impositiva.

La tesis referida también señala que, para entender el concepto de incidencia en forma integral, es necesario entender los términos percusión, traslación e impacto fiscal. La percusión identifica el momento y la persona quien, por disposición de ley, debe pagar la contribución a la hacienda pública, en términos legales es el ‘contribuyente de derecho’ y el punto donde la ley impone la exacción. La traslación es el fenómeno por el cual el ‘contribuyente de derecho’ recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto. El impacto fiscal es el efecto producido por la ley, que señala quien es el sujeto pasivo de la contribución sobre quien recaerá la obligación tributaria de entregar o pagar el impuesto a la autoridad hacendaria.

Se aprecia que esta tesis jurisprudencial mencionada, liga el ámbito del derecho tributario con la economía en forma absoluta, donde también aclara que no se debe

confundir el impacto con la incidencia fiscal. Para ello remitiré un ejemplo: en compra de bienes que están gravados por el IVA, la incidencia fiscal recae y la paga el consumidor final, mientras el impacto tributario recae sobre la empresa última que comercializa el bien, pero ésta no paga de sus ingresos el IVA, sino que solo entrega el impuesto trasladado a la autoridad fiscal.

En cuanto al tema de capacidad, la contributiva se puede ver en dos partes o segmentos: 1) Absoluta, referente a la presencia de riqueza susceptible de ser gravada; y 2) Relativa, atendiendo al porcentaje de la riqueza que se sujetará a tributación (Armijos González, 2021, p. 153).

No se debe olvidar que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevale una relación indisoluble y de interdependencia, donde la una presupone a la otra. García Bueno (2002, p. 51-52) encuentra que, para manifestarse la capacidad contributiva, la riqueza debe materializarse o exteriorizarse por medio de ingreso, patrimonio, capital o gasto, que se refleja en un sustento económico o una riqueza disponible, la cual debe ser real y no inexistente. Al respecto, Silvia Martins plasma sobre el tema:

...capacidad contributiva es la capacidad del contribuyente relacionada con la imposición específica o global, siendo por tanto, dimensión económica particular de su vinculación al poder tributario en los términos de la ley. Capacidad económica es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder (1991, p. 67-68; citada por García Bueno, 2002, p. 52).

La sentencia C-266 de junio de 2019 de la Corte Constitucional de Colombia señala que la capacidad contributiva consiste en el criterio donde se pondera la distribución de las cargas y los beneficios impositivos, entre los contribuyentes para evitarles cargas excesivas o beneficios exagerados, presentando este caso cuando no se consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos (Ríos Obando et al, 2021, p. 163).

Sobre el tema de la capacidad económica y tributaria, la Suprema Corte de Justicia de Nación (SCJN) emitió un criterio jurídico reciente en noviembre de 2022, en la Tesis aislada (IV Región)<sup>1</sup> 18 A (11<sup>a</sup>). “IMPUESTO PARA EL SOSTENIMIENTO DE LAS UNIVERSIDADES DE SONORA Y CONTRIBUCIONES PARA EL CONSEJO ESTATAL DE CONCERTACIÓN PARA LA OBRA PÚBLICA...” (SCJN, 2022, p. 3476), el Tribunal Colegiado de Circuito determinó que esas contribuciones violan los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, al no tomar en cuenta la capacidad económica de los ingresos personales que pretenden gravar, argumentando el Colegiado que ese impuesto se fija atendiendo solo la capacidad contributiva del causante y viola lo previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna.

De acuerdo con esa tesis aislada, se infiere que la capacidad contributiva es el monto que determina la ley en función del ingreso que tenga el causante, pero no refleja la manifestación de riqueza o de renta; mientras que la capacidad económica reflejaría la riqueza acumulada o el ingreso percibido por el contribuyente, lo que implica que está en condiciones económicas de aportar lo que marquen las leyes para hacerle frente a los gastos públicos.

La estrecha relación que se ha estado advirtiendo entre el derecho tributario y la economía pública se plasma de lleno en los conceptos de capacidad tributaria y capacidad económica. De los principios tributarios derivados de la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, se desprenden dos cánones que son fundamentales en este tema: proporcionalidad y equidad, los cuales, de acuerdo con la interpretación jurídica de la SCJN, han “equiparado los vocablos de proporcionalidad y equidad con los de capacidad contributiva e igualdad” (Real Benítez y Naranjo Espinoza, 2013, p. 4). En ese sentido, Hallivis Pelayo ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica en impactar impositivamente al sujeto pasivo, en función de su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos o utilidades, misma posición que ha sido reforzada por Arriola Vizcaino (Real Benítez y Naranjo Espinoza, 2013, p. 4). El principio de proporcionalidad tributaria implica hablar de capacidad contributiva (lo que la ley señale respecto a las contribuciones, que es propio del derecho tributario) y de capacidad económica (lo que las personas tengan de riqueza o ingresos para hacerle frente a las contribuciones, que es estudiado por la economía pública).

El campo de aplicación del enfoque multidisciplinario de la economía pública sobre el campo impositivo, de acuerdo con Antón y Pinto (2020, p. 47), se aprecia en dos enfoques:

- Efectos de los impuestos sobre sustancias adictivas: los cuales son apreciados por contribuyentes y consumidores, pero también pueden generar problemas o inconsistencias.
- Diseño de los impuestos y percepción del contribuyente: en particular lo que se ha denominado grado de prominencia de los impuestos (tax salience), afectando de modo sustancial a la incidencia económica de la contribución.

El concepto de relevancia fiscal (tax salience) se refiere a la percepción o visión que tienen los contribuyentes de los costos fiscales, así como a las medidas económicas y políticas que adoptarán al respecto. La relevancia fiscal parte de la actitud que han de tomar los ciudadanos respecto a la carga impositiva, la cual no viene determinada por pagos reales, sino por percepciones y opiniones subjetivas que tienen del sistema fiscal (Kwak y Shon, 2022, p. 4).

La relevancia fiscal se asocia con la corriente de la psicología económica, que conlleva a términos como la moral y el fraude fiscal, que también están siendo estudiados en los últimos años por la OCDE. La visión psicológica de la economía solía señalar que el punto neurálgico de su estudio son los impuestos, enfocados en la concepción, técnica y finalidad.

Como un ejemplo del cambio de paradigma del sistema impositivo español, es que ahora ha de hablarse de principio de capacidad económica, en lugar de capacidad contributiva, pues la primera excluye elementos políticos, éticos, sociológicos o filosóficos, “fundamentándose únicamente en la naturaleza económica” (Cortes y Martín, 1977, p. 73; citado por Villegas Almagro, 2022, p. 104). De donde derivan que el titular de capacidad económica coincide con el sujeto de la obligación tributaria.

Las múltiples manifestaciones que toma la elusión fiscal en la nación, han obligado a tomar acciones para combatirla, donde la interpretación jurídica de corte económico se ha

estado usando por las autoridades tributarias y principalmente por los juzgadores, los cuales consideran el negocio generador de riqueza como el hecho imponible; de manera que el resultado económico se verifica en la aplicación de las normas impositivas (Osorio Morales, 2018, p. 210).

Respecto a la elusión fiscal, K. Tipke (2002; citado por Villegas Almagro, 2022, p. 113) distingue en esta materia esta clasificación: 1) *Homo economics*: ciudadano consciente que se niega a realizar contribuciones (falta de moral); 2) Chalanero: partidario convencido de la ineficiencia del Estado; 3) Malhumorado: rechaza al Estado, al considerar los gastos sociales excesivos; 4) Liberal: considera al impuesto una limitación o sacrificio de la libertad; 5) Elusor legalista: se aprovecha de los beneficios fiscales y de las lagunas existentes en las normas; 6) Inexperto: contribuyente que no comprende las leyes fiscales; y 7) Sensible a la justicia: se resiste frente a los impuestos injustos.

Un concepto relacionado con la elusión fiscal, es el conocido como ‘economía de opción’, dado a conocer por José Larraz a mediados del siglo pasado, donde se describe la conducta del contribuyente procurando un ahorro en el pago de los impuestos, que partía de estos elementos: a) Existencia de concordancia entre lo formalizado y la realidad; b) No se atenta contra el espíritu de la ley; 3) No se presentan deformaciones ni anomalías del negocio jurídico; 4) Aprovechamiento de las opciones explícitas y tácitas que ofrece la ley (Echeverría Croquevielle, 2020, p. 3).

En el campo aplicado de la jurisprudencia, Piffano (2012, p. 2) comenta que en forma insistente y reiterada la Corte Suprema de Justicia de Argentina ha señalado:

...lo importante en materia de derecho es tener en cuenta la realidad económica del hecho, objeto o circunstancia sobre la que se habrá de fijar jurisprudencia, más allá de lo que los contratos o disposiciones formales pretendan describir y de los argumentos y pruebas que presenten las partes en el litigio.

En el caso de México, en materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha emitido algunas tesis de jurisprudencia, que refuerzan la aplicación de la realidad económica:

- ❖ Tesis IV.2º.A15 A (10ª.) “TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DE EGRESOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN PARA EL AÑO 2011...” (SCJN, 2012a, p. 917); donde se señala que todo impuesto debe definir su hecho imponible, tomando como fundamento la realidad económica del contribuyente (renta, patrimonio o consumo), que se gravará en función de la capacidad o aptitud de contribuir, precisando que la función económica del impuesto es la redistribución de la renta nacional.
- ❖ Tesis I.4º.A.160 A (10ª.) “PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, SU MECÁNICA Y PROPÓSITO” (SCJN, 2019, p. 2096), donde señala que las presunciones en materia tributaria forman parte de las medidas para luchar contra la elusión fiscal, el fraude y el lavado de dinero, estableciendo que la realidad y la verosimilitud de la sustancia económica son los elementos determinantes para considerar la deducción o base gravable en materia tributaria.

En el caso de la capacidad contributiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha emitido:

- Tesis XXI.2º.P.A.26ª (10ª.) “IMPUESTOS ADICIONALES. LOS ARTÍCULOS 36 A 41 DE LA LEY NÚMERO 134 DE INGRESOS PARA EL MUNICIPIO DE ACAPULCO DE JUÁREZ DEL ESTADO DE GUERRERO, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2016...” (SCJN, 2018, p. 3067); en esta tesis aislada, los Tribunales Colegiados de Circuito señalan que los impuestos adicionales que se pretendían cobrar violan el principio de proporcionalidad contributiva contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, pues no existe congruencia entre el mecanismo impositivo y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Para reforzar el vínculo estrecho e indisoluble entre el derecho tributario y la economía pública mencionaré dos tesis del máximo tribunal judicial de la nación (SCJN):

- Tesis de jurisprudencia 2ª./J.147/2012 “DECRETO QUE MODIFICA LAS TARIFAS DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN...” (SCJN, 2012b, p. 1145).
- Tesis aislada 1ª.XXVIII/2016 (10ª.) “IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN. EL ARTÍCULO 1º. DE LA LEY RELATIVA NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA” (SCJN, 2016, p. 677).

Ambas tesis se refieren a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, indicando que no contravienen el principio de equidad tributaria, marcado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, puesto que se pretende “favorecer a la economía nacional con la graduación o disminución de tarifas arancelarias en la importación de diversos bienes al país, a fin de regular el comercio exterior y la estabilidad de la producción nacional” (SCJN, 2016, p. 677).

Cierro este artículo, destacando lo que Calabresi (2022, p.16) expresa sobre el análisis económico del derecho (*law & economics*), argumentando que está dirigido para influir significativamente en las Cortes del *Common Law* (derecho anglosajón) norteamericano; mientras que, en los países de tradición civil continental de Europa, las propuestas están dirigidas a los legisladores.

## CONCLUSIONES

En el trabajo se demuestra la relación inquebrantable existente entre el derecho tributario y la economía pública, observando que, para entender y explicar el sistema impositivo mexicano, se hace necesaria la intervención integral y multidisciplinaria de cuando menos tres de las ciencias sociales: derecho, economía y contabilidad.

Los antecedentes del derecho fiscal y de la economía pública se ubican con William Petty y la corriente del mercantilismo denominada cameralismo, por supuesto es innegable que quien contribuye de manera significativa para el análisis de los cánones o principios

tributarios es Adam Smith, a quien se le considera como el fundador de la economía política clásica. Principios tributarios que se ven reflejados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es el soporte y base del sistema impositivo mexicano.

En el ciclo escolar 2021-2022 de México, se identificaron 4,828 estudiantes de nivel educativo superior que estudian un grado relacionado con el derecho fiscal, derecho tributario o del ámbito de impuestos, de los cuales 3,704 alumnos están inscritos en el nivel de maestría, representando el 76.7% del total, con lo cual este nivel presenta al menos 16 programas de estudios relacionados con el derecho tributario.

En la actualidad, la interpretación jurídica en materia tributaria ha sido uno de los temas más polémicos y debatidos, donde las decisiones fiscales se están actualizando de manera constante y permanente. En la interpretación jurídica juegan un papel determinante los conceptos de capacidad contributiva y capacidad económica, estableciéndose una relación indisoluble y de interdependencia entre ambos términos.

La capacidad contributiva se muestra por medio de la manifestación de la riqueza (ingreso, patrimonio o capital), donde los principios de legalidad y seguridad jurídica son determinantes para su concepción. La capacidad económica se exterioriza reflejando la riqueza disponible de los contribuyentes (ingreso, patrimonio y capital), reflejando más un concepto de justicia social que de legalidad.

En los últimos años, las cortes de justicia nacionales latinoamericanas (como de Argentina, Colombia y México) están optando por favorecer el principio de capacidad económica, aunque para muchos juristas están violentando los principios de legalidad y seguridad que otorga el derecho tributario. En mi percepción, ese criterio ha significado que los máximos juzgadores nacionales están optando por generarle mayores recursos a los Estados, quienes a final de cuentas tienen como objetivo o función económica primordial generar la redistribución del ingreso o renta nacional; tal como lo ha expresado en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis IV.2°.A15 A (10ª.) con carácter de jurisprudencia.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andrade Oseguera, M., Paredes Barrón, A., Bárcenas Puentes, J. y Silva Contreras, J. (2019). Antecedentes de la Cultura Tributaria en México. *Revista de Aplicaciones del Derecho*, 3 (8), 21-31. [https://www.ecorfan.org/republicofperu/research\\_journals/Revista\\_de\\_Aplicaciones\\_del\\_Derecho/vol3num8/Revista\\_de\\_Aplicaciones\\_del\\_Derecho\\_V3\\_N8\\_3.pdf](https://www.ecorfan.org/republicofperu/research_journals/Revista_de_Aplicaciones_del_Derecho/vol3num8/Revista_de_Aplicaciones_del_Derecho_V3_N8_3.pdf)
- Antón, J. y Pinto, F. (2020). La larga marcha (epistemológica) de la economía pública. *E-publica: Revista electrónica sobre la enseñanza de la Economía Pública*, (26), 35-72. [http://e-publica.unizar.es/wp-content/uploads/2020/02/263Anton\\_Pinto.pdf](http://e-publica.unizar.es/wp-content/uploads/2020/02/263Anton_Pinto.pdf)
- Arias Collaguazo, W., Maldonado Gudiño, C. y Arciniegas Paspuel, O. (2021). Tendencias epistemológicas de las ciencias contables en titulaciones de pregrado de las

- universidades ecuatorianas. *Revista Universidad y Sociedad*, 13 (3), 354-360. <http://scielo.sld.cu/pdf/rus/v13n3/2218-3620-rus-13-03-354.pdf>
- Armijos González, P. (2021). La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano. *Foro Revista de Derecho*, (36), 149-168. <http://scielo.senescyt.gob.ec/pdf/foro/n36/2631-2484-foro-36-00149.pdf>
- Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (2022). *Anuario estadístico de educación superior. Ciclo escolar 2021-2022*. <http://www.anui.es.mx/informacion-y-servicios/informacion-estadistica-de-educacion-superior/anuario-estadistico-de-educacion-superior>
- Calabresi, G. (2022). *Un vistazo a la catedral. Cuando el derecho se encuentra con la economía*. Palestra (2ª edición).
- Carrera Ortiz, K. (2015). *El derecho tributario y sus diferentes concepciones doctrinarias*. Universal Rafael Landívar. Tesis ciencias jurídicas, pp. 104. <http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesiseortiz/2015/07/01/Carrera-Karla.pdf>
- Castellanos Obregón, F. (2017). Del derecho a la economía con derecho: la relación derecho-economía revisitada. *Con-Texto: Revista de Derecho y Economía*, (48), 11-24. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3169453](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3169453)
- Cava Cecilia, T. (2020). *Cooperación fiscal internacional en el marco de los objetivos de desarrollo sostenible: hacia una fiscalidad internacional más equitativa*. Comillas Universidad Pontificia, pp. 58. <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/handle/11531/41010>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015). *Modelo de código tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. BID, pp. 210. [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2023). *Guía de autoevaluación para las administraciones tributarias "Convertir las declaraciones en acciones"*. Comité de Ética, pp. 60. <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2023-guia-autoevaluacion-AT-es.pdf>
- Echeverría Croquevielle, B. (2020). *La economía de opción en el derecho tributario chileno: ¿cuál es su sentido y alcance?* Universidad Diego Portales. Tesis ciencias jurídicas y sociales, pp. 53. <https://repositoriobiblioteca.udp.cl/TD001094.pdf>
- Faúndez Ugalde, A. (2019). Influencia romano-germánica en el derecho tributario latinoamericano y, en particular, en la doctrina chilena. Análisis sincrónico y diacrónico para la discusión dogmática de hoy. *Vniversitas* (139), 1-18. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/vnijuri/article/view/27238>
- Forero Hernández, C. (2019). El derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho económico? *Dos Mil Tres Mil*, 21, 7-33. <https://revistas.unibague.edu.co/dosmiltresmil/article/view/176>

- Franco Vargas, M. y Roldán Restrepo, D. (2019). The instruments of public policy. A transdisciplinary look. *Cuadernos de Administración*, 35 (63), 101-113. <https://www.redalyc.org/journal/2250/225068659009/225068659009.pdf>
- García Bueno, M. (2002). El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. En Ríos Granados, G.: *Conceptos de reforma fiscal*. UNAM, pp. 45-74. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/430-conceptos-de-reforma-fiscal>
- Guastini, R. (2015). Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* (43), 11-48. <https://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>
- Guzmán Martínez, G. (2018). Las 12 ramas de las ciencias sociales (explicadas). *Psicología y Mente: Cultura*. Blog publicado 14 de junio de 2018. <https://psicologiaymente.com/cultura/ramas-de-ciencias-sociales>
- Hallivis Pelayo, M. (2008). La interpretación de la materia tributaria en México. En coord. Ferrer Mac Gregor, E. & Zaldivar Lelo, A.: *La ciencia del derecho procesal constitucional*. UNAM, pp. 481-514. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf>
- Jarach, D. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. Tercera edición, pp. 503. <https://vdocuments.pub/finanzas-publicas-y-derecho-tributario-dino-jarach.html?page=1>
- Kwak, S. y Shon, J. (2022). Tax Salience and Cyclical Asymmetry in Tax Rate Adjustments: Testing the Indirect Tax Hypothesis. *Hacienda Pública Española*, 240 (1), 3-29. <https://hpe-rpe.org/published-articles/#16-218-wpfd-240-1-2022>
- Marín Benítez, G. (2012). La analogía en derecho tributario: controversias, y algunas reflexiones críticas. *Revista de Contabilidad y Tributación*, (350), 97-138. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/6583/6065>
- Márquez Montiel, J. (1955). *Segundo año de civismo: Nociones de economía política*. México: Editorial JUS (6ª edición), pp. 205.
- Meléndez Reynoso, M., Martínez Pérez, B. y Rosiles López, L. (2022). Inconstitucionalidad de la determinación presuntiva de la base gravable sobre el impuesto sobre la renta con base en depósitos bancarios. *South Florida Journal of Development*, 3 (3), 3786-3795. <https://ojs.southfloridapublishing.com/ojs/index.php/jdev/article/view/1529/1219>
- Mendoza Herrejón, M. (2017). William Petty y el mercantilismo anglo-holandés. Su impacto en el surgimiento del derecho mercantil. *Revista Internacional de Ciencias Jurídicas*, 5 (9), 1-16. <https://revistainternacionalcienciasjuridicas.org/2017/03/14/william-petty-y-el-mercantilismo-anglo-holandes-su-impacto-en-el-surgimiento-del-derecho-mercantil/>

- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (2021). *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo* (2ª edición). <https://www.oecd.org/tax/fomentando-la-cultura-tributaria-el-cumplimiento-fiscal-y-la-ciudadania-17a3eabd-es.htm>
- Osorio Morales, H. (2018). ¿Interpretación económica como herramienta de lucha contra la elusión en Chile? *Revista de Estudios Tributarios*, (19), 205-227. <https://rhd.uchile.cl/index.php/RET/article/view/51006/53427>
- Picón Gonzales, J. (2002). Interpretación económica de las normas tributarias vs. Calificación económica de los hechos, verdades y mentiras. *Derecho & Sociedad*, (18), 99-103. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16925/17229>
- Piffano, H. (2012). *Análisis económico del derecho tributario*. Universidad La Plata: E-book (1ª edición). <https://libros.unlp.edu.ar/index.php/unlp/catalog/view/254/231/756-1>
- Plazas Vega, M. (2008). Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Diversas clasificaciones del derecho tributario. *Revista de Derecho Fiscal*, (4), 81-106. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2719/2364>
- Real Benítez, A. y Naranjo Espinoza, L. (2013). *La ley tributaria mexicana y su interpretación*. Senado de la República, p. 21. [https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado\\_TFJFA/LENE\\_LeyTributaria.pdf](https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/LENE_LeyTributaria.pdf)
- Ríos Obando, J., Sánchez Vásquez, L. y Restrepo Pineda, C. (2021). La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria. *Revista Visión Contable*, (23), 156-175. <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/1132/1446>
- Romero Pérez, J. (2015). Derecho y economía. Relaciones necesarias. En coord. Godínez Méndez, W. & García Peña, J.: *Derecho económico y comercio exterior*. UNAM, pp. 969-999. <http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/12864>
- Santos Flores, I. (2010). La interpretación de la norma tributaria. En coord. Ríos Granados, G.: *Manual de derecho fiscal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, pp. 61-92. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/5a.pdf>
- Sedeño López, J. (2021). *Derecho tributario y economía circular: Propuestas para un modelo económico sostenible*. Universidad de Málaga: Tesis doctoral, pp. 398. <https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFicheroTesis.do?idFichero=cWlGKzyFtTE%3D>
- Sol Juárez, H. (2012). *Derecho fiscal*. México: Red Tercer Milenio. <https://www.upg.mx/wp-content/uploads/2015/10/LIBRO-6-Derecho-Fiscal.pdf>

- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2006a). Tesis 2ª./J.26/2006. Segunda Sala, Registro digital 175569. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIII, marzo de 2006. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175569>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2006b). Tesis 2ª./J.27/2006. Segunda Sala, Registro digital 175568. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIII, marzo de 2006. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175568>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2010). Tesis 1ª./J.76/2010. Registro digital 163332. Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXII, diciembre de 2010, pp. 94. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/163332>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2012a). Tesis IV.2º.A15 A (10ª.). Registro digital 2001045. Décima Época. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro IX, junio de 2012, tomo 2, pp. 917. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2001045>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2012b). Tesis 2ª./J.147/2012. Registro digital 2002135. Décima Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XIV, noviembre de 2012, pp. 1145. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002135>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2016). Tesis 1ª.XXVIII/2016 (10ª.). Registro digital 2010969. Décima Época. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 27, febrero de 2016, tomo I, pp. 667. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2010969>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018). Tesis XXI.2º.P.A.26ª (10ª.). Registro digital 2017240. Décima Época. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 55, junio de 2018, tomo IV, pp. 3067. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2017240>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2019). Tesis I.4º.A.160 A (10ª.). Registro digital 2019734. Décima Época. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 65, abril de 2019, tomo III, pp. 2096. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2019734>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2022). Tesis (IV Región)1º.18 A (11ª.). Registro digital 2025538. Undécima Época. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 19, noviembre de 2022, tomo IV, pp. 3476. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2025538>
- Villalobos López, A. (2020). *Visión económica de la Constitución Política Mexicana*. MPRA Paper. University Library of Munich. Octubre 2020, pp. 46. <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/103365/>
- Villegas Almagro, Y. (2022). Moral tributaria y psicológica económica: factores determinantes del cumplimiento fiscal voluntario. *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, (27), 101-128. <https://revistas.uma.es/index.php/rejienuevaepoca/article/view/15277/15459>
- Witker, J. (2015). Las ciencias sociales y el derecho. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 48 (142), 339-358. <https://www.scielo.org.mx/pdf/bmdc/v48n142/v48n142a10.pdf>

## **INFORMACIÓN ADICIONAL**

*Código JEL:* H20 Economía pública: Generalidades, K34 Derecho Fiscal.