



Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas,  
Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal

## REVISTA

La carga tributaria y su incidencia en la disminución del déficit fiscal

El presupuesto de gastos fiscales y su relación con el mínimo vital en México

El límite total en las deducciones personales que señala LISR. Un agravio a los contribuyentes del régimen de sueldos y salarios.

La Homologación del IVA en la Frontera y su Impugnación

Prolegómenos para la construcción de una disciplina de los estudios fiscales.



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

DIVISION DE CONTADURIA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONOMICO ADMINISTRATIVAS

## Directorio

### Benemérita Universidad de Guadalajara

Mtro. Itzcóatl Tonatiuh Bravo Padilla  
**Rector General**

Dr. Miguel Ángel Navarro Navarro  
**Vicerrector**

Mtro. José Alfredo Peña Ramos  
**Secretario General**

### Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas

Mtro. José Alberto Castellanos Gutiérrez  
**Rector**

Mtro. José Alberto Becerra Santiago  
**Secretario Académico**

Mtro. José David Flores Ureña  
**Secretario Administrativo**

Dr. José Trinidad Ponce Godínez  
**Director de la División de Contaduría**

Mtro. Alfonso Enrique Dávalos Abad  
**Jefe del Departamento de Auditoría**

Mtro. Javier Ramírez Chávez  
**Jefe del Departamento de Contabilidad**

Dra. Martha Elba Palos Sosa  
**Jefe del Departamento de Finanzas**

Mtro. Ramiro Torres Torres  
**Jefe del Departamento de Impuestos**

Miguel Ángel Serrano Núñez  
**Jefe de la Unidad de Producción Editorial**

## Consejo editorial

### Internos:

Mtra. Artemia Dalila Magaña Hinojosa  
Dra. Mónica Marsela López García  
Mtra. Livier Padilla Barbosa  
Mtro. Javier Ramírez Chávez  
Dra. Martha Elba Palos Sosa  
Dr. José Asunción Corona Dueñas  
Mtra. Norma Angélica Torres Galindo  
Mtra. Patricia Gutiérrez Moreno

### Externos:

#### Universidad Cooperativa de Colombia (Colombia)

Mtra. María Victoria Huertas de Mora.

#### Universidad de Camagüey (Cuba)

Dra. Ana de Dios Martínez

#### Universidad de Chile (Chile)

Mtro. Mario Radrigán Rubio

#### Universidad de los Andes, (Venezuela)

Mtro. Mario Alberto García Müller

#### Universidad Nacional Autónoma de México (México)

Dra. Irma Manríquez Campos

#### Universidad de Sonora (México)

Dra. Luz Olivia Sánchez Ramírez.

#### Universidad de Colima (México)

Dr. Sergio Iván Ramírez Cacho.

#### Universidad Veracruzana (México)

Dr. Oscar González Muñoz.

#### Universidad Autónoma de Morelos (México)

Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado.

Mtro. Cristian Omar Alcantar López  
**Director de la Revista**

Dr. José Trinidad Ponce Godínez  
**Editor Responsable**

Mirka Susanna Sarajärvi  
**Diseño de Portada**

# Prolegómenos para la construcción de una disciplina de los estudios fiscales

Hiram Zambrano Brambila  
Juan Carlos de Obeso Orendain  
Efrén Hernández Monrreal

## Resumen

En el presente artículo los autores analizan el concepto de paradigma construido por Thomas S. Kuhn en “La Estructura de las Revoluciones Científicas”, y diversos conceptos correlativos que Imre Lakatos expone en “La Metodología de los Programas de Investigación Científica” (Vargas-Mendoza, 2014). A partir de ese análisis, los autores presentan su opinión sobre los paradigmas dominantes en los estudios fiscales y se cuestionan el estado actual de una eventual disciplina que los aborde.

Se concluye que no existe un paradigma unificado en los estudios fiscales, debido a la multidisciplinariedad de estos estudios y a la ausencia de una teoría que unifique las vertientes de tipo jurídico, económico, contable, financiero público, político e incluso sociológico que los conforman.

Se identifica como un reto para los programas de investigación relativos a los estudios fiscales la eventual construcción de vínculos entre las vertientes mencionadas, y en la conformación de esos programas se reconoce la importancia de la nueva antropología constitucional formada a partir de la reforma constitucional en materia de DDHH en la CPEUM ocurrida en 2011.

**Palabras clave:** Estudios fiscales, disciplina, paradigma, teoría general fiscal, estudios multidisciplinarios.

## Introducción

Thomas S. Kuhn (1971, p. 12), define a los paradigmas como aquellas “realizaciones científicas universalmente reconocidas, que durante cierto tiempo proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica”, lo que permite en todo caso la construcción de conocimientos científicos novedosos sin necesidad de revisar cada vez los mismos fundamentos cognitivos. En la obra se reconoce

## Abstract

Authors of this article analyze concept of paradigm in Thomas S. Kuhn’s “The structure of scientific revolutions”, and other correlated concepts in Imre Lakatos’ “Methodology in scientific programs for research”. After that analysis, authors make their opinion about dominant paradigms in fiscal studies and they inquire actual situation of a possible discipline related to those studies.

This study concludes that there is no an unified paradigm on fiscal studies due to its multidisciplinary and the absence of a theory that get areas such as law, economics, accounting, public finances, political and sociological together.

Construction of links among those areas are identified as a challenge for investigation programs related to fiscal studies, and in elaboration of those programs it is recognized importance of new constitutional anthropology built since 2011 human rights reforms in Mexican Constitution.

**Keywords:** Fiscal studies, Discipline, Paradigm, Fiscal general theory, Multidisciplinary studies.

que los paradigmas sólo pueden construirse mediante consensos de la comunidad que los acepta (Kuhn 1971, pp. 40, 248 y 266), explica cómo existen fases previas al paradigma (Kuhn 1971, pp. 30, 34, 46, 58 y 65) y cómo ocurren ciertos eventos revolucionarios que provocan un cambio en el paradigma dominante en determinada época (Kuhn 1971, pp. 28, 29, 36 y 113), los cuales surgen como respuestas a las crisis que provocan nuevos conocimientos que no encuentran cabida con los paradigmas existentes (Kuhn 1971, pp. 147 y

148).

Por su parte, Imre Lakatos refiere a Karl Popper (Vargas-Mendoza, 2014, p. 4) y su criterio de *falsación* como componente para identificar una teoría científica de una pseudocientífica, sin embargo el propio Lakatos refiere que ni Kuhn ni Popper aciertan totalmente en sus conclusiones sobre el carácter distintivo de la ciencia, y en todo caso decide apostar a los “programas de investigación” como respuesta a la predictibilidad de hechos nuevos a partir de conocimientos previamente adquiridos (2014, p. 5). Menciona que las reglas metodológicas de esos programas permiten identificar rutas de investigación que han de evitarse (heurística negativa) y otra que deben procurarse en todo momento (heurística positiva) (2014, p. 14) para construir nuevos conocimientos. Prescinde de los experimentos cruciales como componentes validadores del conocimiento y se decanta por la predictibilidad de fenómenos que debe producir un programa de investigación (2014, p. 17).

Las posturas recién mencionadas de Kuhn y Lakatos acerca de cómo se construye el conocimiento y la ciencia en general conforman las premisas que se contrastarán con las distintas visiones que guardan los alumnos del Doctorado en Estudios Fiscales (DEFIS) del Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativa (CUCEA) de la Universidad de Guadalajara (UdeG), respecto de la ciencia fiscal. Nuestro objetivo consiste en determinar si existen las condiciones idóneas para lograr un diálogo pacífico entre el esquema que plantean esos autores y los postulados en los que, a juicio de los alumnos, descansan los estudios fiscales.

### ¿Existe un paradigma dominante en los estudios fiscales?

Los alumnos del DEFIS del CUCEA realizaron, en 2015, un debate académico sobre el paradigma dominante en los estudios fiscales. Al respecto, algunos sostuvieron que el paradigma dominante está constituido por los derechos humanos (DDHH), en particular a partir de la reforma de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) ocurrida en 2011,<sup>1</sup> otros sustentaron que no existe un paradigma en los estudios fiscales,<sup>2</sup> y algunos otros se pronunciaron por reconocer una situación multiparadigmática en atención a las vertientes de análisis económica, jurídica y contable, por mencionar las más relevantes, y que

pueden abordarse por medio de dichos estudios fiscales.<sup>3</sup> A pesar de la diferencia de criterios, la visión generalizada tuvo como común denominador el siguiente:

El concepto de paradigma de Kuhn, y su aplicación en los estudios fiscales, se muestra excluyente, reduccionista peyorativo y ajeno al pluralismo político que caracteriza al Estado democrático, dado que la visión del físico americano se encuentra altamente influida por el conflicto bélico e ideológico que prevaleció en las relaciones entre los Estados Unidos de Norteamérica y la Unión Soviética durante los años sesentas, por lo que parece sospechoso que un investigador de ciencias exactas fije modelos científicos aplicables a la sociología del conocimiento.

Aun así, al transpolar el enfoque Kuhniano a la materia fiscal, resulta inconveniente sostener la existencia de un paradigma propio por tratarse de una disciplina al servicio del Estado, es decir, como un instrumento de naturaleza financiera que facilita la realización del objetivo fundamental del desarrollo nacional, como es la eficacia directa de los principios regulativos formados en torno de la dignidad humana. No obstante la inexistencia de un paradigma que rija a los estudios fiscales, lo cierto es que en su vertiente jurídica la reforma constitucional en materia de DDHH de junio de 2011 se constituye en el catalizador de un nuevo paradigma dominante al cual deben acudir todas las ciencias y disciplinas de naturaleza social, pues es gracias a ella que se situó a la persona y su dignidad como el centro en la actividad del Estado.<sup>4</sup> Esa alteración constitucional, traducida al lenguaje fiscal, ha permitido la reconfiguración de los principios de solidaridad y redistribución de la riqueza que legitiman tanto la imposición tributaria como el destino de la riqueza nacional, lo que demuestra una posición paradigmática aplicable a la dimensión dogmática de los estudios fiscales, pero no puede asumirse que se constituya un paradigma unificado para el resto de las vertientes involucradas, como la económica, contable, entre otras.<sup>5</sup>

3 Este punto de vista lo acompañan María del Rosario Ruiz Moreno, Martha Karina Luján Amezcua, Ismael Flores Ortega y José de Jesús Armando de la Cruz Ramírez.

4 Al respecto véanse a Carbonell y Salazar (2011) quienes sostienen que existe un consenso unánime en la ciencia jurídica en el sentido de que la dignidad de la persona humana debe ser la directriz que informe a la dogmática constitucional, y por ende edifique a todas las áreas jurídicas, incluyendo la materia fiscal.

5 Por ejemplo, conforme a la función social de bienestar, la economía del sector público reconoce dos modelos distintos para la eficiencia, en el sentido de Pareto, en la redistribución de la riqueza nacional: (a) la visión utilitarista, pregonada por Jeremy Bentham, que se edifica en torno a la filosofía consecuencialista; y (b) la postura de Rawlsiana, de tienen axiológicos, y que procura el auxilio a los más desfavorecidos (Stiglitz, 2000). Los derechos humanos trascienden en ambos modelos, aunque sus alcances dependen de la posición que manifieste cada Estado en su norma fundamental.

1 Esta opinión es Luz María Fariás Ruelas.

2 Comparten este punto de vista José Ángel Nuño Sepúlveda, Everardo Muñoz Sánchez y Fernando López Ledezma.

En el análisis de un paradigma dominante en los estudios fiscales considérese que el ser humano posee capacidades que le permiten crear y soportar edificaciones lingüísticas, lógicas y matemáticas, inclusive manejar herramientas fácticas y abstractas que funcionan para acercarnos a la comprensión de los fenómenos que se presentan en –o nuestro– espacio-tiempo; el riesgo de usar estos instrumentos es que en ocasiones los investigadores echan mano de la “invención” o aporías de contenidos y estructuras dogmáticas que una vez sometidas a la comprobación pierden su resistencia debido al estereotipo de falsación con que fueron ingeniadas.<sup>6</sup>

Así en el campo de los fenómenos jurídicos en un espacio-tiempo se aprecia que varios de los problemas de la teoría general del derecho llegaron a un punto ciego en la década de los sesenta debido a “la carencia de un planteamiento lógico-lingüístico más riguroso” (Bobbio, 1965, p. 41)<sup>7</sup> y, no fue sino hasta que ésta se apartó de la ciencia jurídica, con el fin de mostrarse como el estudio de sus propias estructuras y de aquéllas en las que se articula un sistema normativo, que se solucionaron dichos inconvenientes; ésta renuncia significó la elección de un nuevo orden por los teóricos tendiente a comprender la teoría general del derecho de una forma más realizable en la conducta de las personas en sociedad y no como la simple elaboración de reglas de decisión.

Situación similar sucedió con el derecho fiscal o tributario<sup>8</sup> cuando la ciencia jurídica buscó complementar el conocimiento en otras ciencias como la economía, las finanzas públicas, la política, la hacienda pública y la sociología, entre otras (Amigo et ál, 1994, p. 176), con el fin de encontrar la pureza dogmática en el derecho<sup>9</sup> y así poder explicar lo que el tributo representa en la realidad.<sup>10</sup> De esta manera

debe buscarse la existencia de un paradigma común en todas las vertientes de los estudios fiscales a efecto de evitar que “la insuficiencia de toda doctrina unilateral, especialmente aquellas clásicas, [pretendan] reducir el problema a cuestiones puramente económicas” (Giuliani, 1962, p. 7), o a cuestiones que rijan en especial a una sola de las vertientes que los componen, pues en el caso de la economía es indiscutible que sus principios han influido en los investigadores jurídicos, lo que ha ocasionado que los juristas se olvidasen de su tarea básica, a saber, la de construir y defender los valores que el derecho financiero constituye.<sup>11</sup>

La búsqueda de un paradigma común en los estudios fiscales puede apoyarse en la tesis de la existencia de la aparición en América Latina de un constitucionalismo<sup>12</sup> “con nuevos paradigmas constitucionales, que incluyen principios como el del desarrollo humano, el del nivel de vida adecuado, ordenamiento ambiental, reconocimiento de derechos a los pueblos originarios, etc., [que] provoca la influencia en la política fiscal [así como] de otros campos distintos al de la economía” (Giuliani, 1962, p. 19) que hacen necesaria la dinámica de interacción entre las distintas ciencias con sus propios paradigmas,<sup>13</sup> o como escribió Schindel: “la interdisciplinariedad metodológica en nuestros días es un hecho de dicha realidad” (Amigo et ál, 1994, p.182)<sup>14</sup> que logra hacer cambios profundos en las ideas vectoras en el espacio-tiempo.

El paradigma común en los estudios fiscales debe comprender todas las vertientes de análisis; y es evidente que cada una éstas cuenta con sus propios paradigmas –como en la economía podría ser la eficiencia, y en el área fiscal, la que se orienta a la recaudación y al gasto público, en tanto que en la jurídica podría considerarse la justicia misma como fin último del derecho-, de ahí la complejidad de sostener la existencia de un solo paradigma unificado.

En economía, por ejemplo, el paradigma de la eficiencia se sustenta sobre criterios de equidad vertical y horizontal

6 Por “resistencia” entiéndase la validez con que se puede comprobar una y otra vez una hipótesis gracias a la evidencia acumulada, ordenada y sistematizada y que no admiten la reelaboración de postulados ad hoc para postergar su dominio en el espacio y tiempo.

7 Alguno de estos problemas como: “el status de las proposiciones normativas y el significado de ... [deber]; la naturaleza de la norma jurídica como norma hipotética; la distinción entre los diferentes tipos de normas y sus relaciones; imperativos positivos e imperativos negativos; imperativos y normas permisivas; las modalidades deónticas y sus conexiones de la unidad, de la coherencia y al integridad” (Bobbio, 1965, p. 42)

8 La utilización aquí del término tributario o fiscal hace referencia a su subsunción con la ciencia financiera, su evolución y su estudio.

9 Citado en nota 16 por Ángel Schindel (Amigo et ál, 1994, p. 174).

10 Metodológicamente los estudios fiscales podrían comenzar “a través de un proceso lógico en función del cual el sistema jurídico, en general, y el tributario, en particular deberían comprender los distintos problemas puntuales. Esto implicaría ir del sistema al problema o aspecto singular a través de un proceso lógico” (Amigo et ál, 1994, p. 174).

11 Y no tan solo “en hacer estudios técnicos”, o como señala Giuliani citando a Sáinz De Bujanda “un vehemente y sincero anhelo de descubrir la verdad, superando toda clase de orgullos y rivalidades que ensombrecen la visión del investigador” (Giuliani, 1962, p. 11).

12 En México la reforma a la CPEUM en junio del 2011 incluyó un nuevo paradigma a considerar en los estudios fiscales, nos referimos a la ponderación de los derechos humanos en el derecho fiscal.

13 Actualización realizada por los editores a la obra en cita de Giuliani en 2010. Véase el texto de Rubén O. Asesoy, “La política fiscal y los nuevos paradigmas constitucionales en Latinoamérica”. Periódico Económico Tributario, año XVIII, No. 444.

14 Al respecto véase el ensayo: “Cuestiones Metodológicas en el Derecho Tributario” (Amigo et ál, 1994), en el cual Schindel se refirió al ¿cómo? debe ser abordado el estudio y la investigación de los fenómenos en el campo del derecho tributario para una adecuada comprensión.

pero su estricta aplicación soslaya aspectos individualizados de la tributación para priorizar un resultado económico esperado (Kunieda, 2012-2013, pp. 60-78), en tanto que la justicia como paradigma en el derecho en lo general permite otorgar sustento al aspecto jurídico de los estudios fiscales (Gómez, 2015, pp. 126,131,145 y 149), particularmente a través del desarrollo jurisprudencial de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. Esta breve disertación muestra que si bien es cierto debe aspirarse a construir un paradigma unificado de los estudios fiscales –a efecto de validar posiciones de manera uniforme y obtener resultados refutables– lo cierto es que cada vertiente de esos estudios aporta sus propios principios, los cuales suelen ser desatendidos o ignorados por los investigadores, quienes se ocupan de aplicar únicamente los paradigmas, principios y reglas propios de la vertiente de análisis que les ocupa. La ausencia de una teoría unificada de los estudios fiscales que comprenda las vertientes jurídica, económica y contable –por mencionar las más recurrentes– impide construir un paradigma único.

La importancia de las reformas en materia de DDHH en la CPEUM durante 2011 es evidente en la construcción de un renovado paradigma constitucional de los estudios fiscales dado que incluye al aspecto tributario, al gasto público, a la fiscalización, a la recaudación y a los medios de defensa fiscal, pero asumir –sin cuestionamiento– la extrapolación de esa reforma constitucional a otras vertientes de los estudios fiscales podría implicar el vaciar de contenido los principios, reglas y paradigmas de otras vertientes, y en todo caso aceptar que los paradigmas pueden crearse mediante simples reformas normativas; aunque, claro, tampoco puede negarse que es con motivo de esa reforma que, en su momento, se deben construir nuevos paradigmas que logren el cumplimiento efectivo del esquema organizacional y de Estado, que eligió el Constituyente mexicano al situar a los derechos humanos como el eje rector de sus funciones incluyendo las relativas a su rectoría económica.

La construcción de un paradigma unificado para los estudios fiscales debe pasar entonces por la construcción de una teoría unificada, que otorgue asideros epistemológicos y deónticos a los investigadores para construir los consensos necesarios para aceptar ese eventual paradigma. En tanto se construye ese paradigma unificado de los estudios fiscales resulta prudente acudir a los paradigmas de cada una de las vertientes de análisis de esos estudios, no solo para validar y construir conocimiento, sino para buscar los temas y las situaciones en las que se establezcan puentes de comunicación entre dichas vertientes de análisis. De esta manera pueden construirse gradualmente

los cimientos del paradigma unificado.

### Estudios fiscales: ¿disciplina en situación preparadigmática o multiparadigmática?

Como se ha dicho ya, la inexistencia de un paradigma unificado de los estudios fiscales no significa que no existan y que no se apliquen paradigmas de cada una de las vertientes que los integran; ante esta realidad, cabe cuestionarse si los estudios fiscales se encuentran en una situación preparadigmática o multiparadigmática.

Durante el desarrollo del debate académico algunos participantes se pronunciaron en el sentido de que los estudios fiscales están en una situación preparadigmática<sup>15</sup>, en tanto que otros manifestaron que se encuentran en una situación multiparadigmática<sup>16</sup>.

Para discernir la cuestión debe reiterarse en principio la objeción de analizar la disciplina fiscal conforme al modelo científico de Kuhn, pues se insiste que la doctrina jurídica, e incluso la sociológica del derecho, acuden a técnicas y métodos de análisis muy distintos a los propuestos por el físico americano. Las visiones kuhnianas frustran una de las características básicas de una sociedad democrática como es el razonable pluralismo. En este sentido, y para entender el ajuste dogmático en el que se encuentran los estudios fiscales, es necesario apelar a perspectivas como las de John Rawls<sup>17</sup> que propugnan por un consenso traslapado que permite el diálogo pacífico entre las diversas doctrinas razonables que inciden en la construcción de los valores y principios rectores que erigen al Estado constitucional moderno. Para el caso mexicano, ese consenso rawlsiano se logró gracias a la reforma constitucional de DDHH, de ahí que el resto de las disciplinas científicas que participan en el desarrollo nacional, incluyendo la materia fiscal, deberán ajustar sus postulados para hacerlos acordes con el modelo social que el órgano revisor de la Constitución instauró a partir de junio de 2011, pues de lo contrario sus resultados carecerán de viabilidad científica al no corresponder a la finalidad última que consensualmente se ha decidido como

15 Entre ellos se encuentran Fernando Ledezma y Luz María Farías.

16 Son de esa opinión María del Rosario Ruiz, Martha Karina Amezcua y José Ángel Nuño.

17 Del liberalismo político de Rawls (2013, p. 299) se destaca la nota siguiente: "... , el procedimiento de la posición original sitúa a las partes simétricamente y las somete a restricciones que expresan lo razonable; (...) las partes son representantes racionalmente autónomas cuyas deliberaciones expresan lo racional, cada individuo está representado justamente en el procedimiento mediante el cual se seleccionan los principios de justicia que habrán de regular la estructura básica de la sociedad" (p. 299).

país, como es la de privilegiar la dignidad de las personas.<sup>18</sup>

Conviene ahora acudir al concepto lexicográfico del paradigma proporcionado por la Real Academia Española, la cual lo define como “uno de los esquemas formales en que se organizan las palabras nominales y verbales para sus respectivas flexiones”; de dicho concepto se sostiene que los estudios fiscales no se encuentran en una situación preparadigmática, pues al menos en su vertiente jurídica existen paradigmas contruidos a partir de conceptos tales como el principio de realidad económica, la capacidad contributiva, la *intentio facti vs. intentio juris*, el presupuesto del hecho imponible y el debate entre la escuela de Benvenuto Griziotti (interpretación integral y funcional) y sus críticos más importantes (juristas y economistas) “Carnelutti, Romenelli-Grimaldi, Giannini y D’Amati, Sáinz de Bujanda, Fuentes Quintana, Rodríguez Bereijo y Simon Acosta” (Amigo et ál, 1994, pp. 172-173).<sup>19</sup>

En su caso, posiciones preparadigmáticas en la vertiente jurídica de los estudios fiscales se caracterizan por ser de concepción unitaria, porque fueron económicos, jurídicos o políticos hasta el siglo XVII, para el XVIII se presentó un cambio propiciado principalmente por los fisiócratas y la escuela inglesa que desarrollaron opúsculos económicos que se apartaron de la política, en tanto que en el siglo XIX, debido al predominio del pensamiento de Adam Smith y Ricardo, se priorizó el aspecto económico de los estudios fiscales, y posteriormente aparecieron ensayos con esta óptica en “Alemania, con Rau, von Stein, Schäffle, Schmoller y Wagner; en Australia con Sax, [...] Estados Unidos con Sligman;<sup>20</sup> en Francia con Leroy Beaulieu” y en Italia con la creación de la escuela de Pavia y la primera cátedra de “la ciencia de las finanzas como disciplina independiente de la economía política”. Luego, a finales del siglo XIX y comienzos del XX destacó la doctrina italiana, en particular, mediante tratados puramente jurídicos y de derecho administrativo inspirados en la doctrina alemana (Giuliani, 1962, pp. 20-21), con lo cual se puede hablar del surgimiento de

teorías científicas y el progreso de la ciencia.

De lo expuesto se aprecia que, en su vertiente jurídica, los estudios fiscales sí cuentan con paradigmas propios, los cuales han permitido su desarrollo. El reto es conseguir que dichos paradigmas sean adoptados en otras líneas de estudio, así como los paradigmas de esas otras vertientes deben permitir la evolución epistemológica de los estudios fiscales.<sup>21</sup> De ahí que se sostiene que los estudios fiscales constituyen una disciplina en situación multiparadigmática dado que las materias que se ocupan del proceso del gasto y los ingresos públicos –por ejemplo- son estudiados a partir de los paradigmas que rigen cada vertiente de los estudios fiscales –así por ejemplo, resulta que desde la ciencia económica el análisis de las finanzas públicas prioriza los efectos y la eficiencia en su realización, en tanto que desde la ciencia jurídica se cuida que los instrumentos de obtención y erogación de recursos públicos respeten derechos humanos-. Sin embargo, los canales de comunicación entre los paradigmas de cada ciencia no son claros, a pesar de las similitudes con las que se adoptan –considérese al respecto el concepto de equidad vertical y horizontal utilizado en la ciencia económica como parte de los requerimientos de un sistema fiscal, similar a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria que menciona la ciencia jurídica-.

Sobre la situación multiparadigmática de los estudios fiscales vale traer a colación la postura ideológica de Sáinz de Bujanda (Sáinz, 1977, pp. 165 y 167) al hablar de “la unicidad del objeto y a la necesidad de su estudio con un método adecuado desde las distintas ciencias matrices”<sup>22</sup> y, excluyendo “la relativización de la existencia de las llamadas ciencias informativas” señaladas por Ferreiro Lapatz (Ferreiro, 1975, p. 22 y ss)<sup>23</sup> ya que éstas sólo deben ser utilizadas como una referencia para valorar la realidad sin mezclarse con la construcción de la investigación, dado que su fin es ordenar y recoger los resultados obtenidos por dos o más ciencias sobre un terminado objeto de estudio<sup>24</sup> (Giuliani, 1962, pp. 22-23). De esta manera pareciera que el reconocimiento de la situación multiparadigmática constituye una

18 Se redujo el análisis a una sociedad cerrada, como es la mexicana, pues así lo plantea el propio Rawls en el libro antes citado (p. 56).

19 Este proceso descrito es identificado por Kuhn como un largo período preparadigmático porque en él se presenta una multiplicidad de escuelas rivales, se da la adopción de uno u otro de los paradigmas opuestos y, los individuos practican la “ciencia normal”. (Kuhn, T. 1971, pp. 70-87, 281-300).

20 Las aportaciones teóricas de Edwin Robert Anderson Seligman se centraron en el análisis de los sistemas tributarios y los efectos de la carga impositiva sobre la producción que de acuerdo con el paradigma económico tal situación es inevitable como las fallas en el mercado, “es decir, situaciones en que la interacción racional y autointeresada de los agentes económicos no lleva a resultados eficientes bajo el punto de vista del beneficio social (Carvalho, 2011, p.49).

21 Debemos confesar que en el debate no se profundizó sobre los alcances de un paradigma constitucional, como un modelo que permita la unificación de las distintas vertientes científicas involucradas con los estudios fiscales, ya que algunos participantes lo confundieron con el paradigma estrictamente jurídico; la discusión se limitó al análisis de aquellas ciencias que sirven como instrumento para la realización efectivas de las expectativas que el Estado, como ente soberano, define en su norma fundamental.

22 Postura ideológica de Sáinz que es a la vez citada también en la ampliación al texto original del libro de Giuliani (1962) para la décima edición por sus actualizadores: Susana Camila Navarra y, Rubén Oscar Asorey.

23 Ciencias tales como: la informática, la estadística, entre otras.

24 Nos referimos al fenómeno financiero del tributo.

condición para avanzar en el conocimiento jurídico de los estudios fiscales, sin embargo, el pensamiento de Sáinz de Bujanda no parece mostrar acercamientos hacia la construcción del paradigma unificado.

De lo expuesto se puede afirmar que los estudios fiscales se encuentran en una situación multiparadigmática; dicha postura se sustenta en el hecho de que la ciencia jurídica persigue constantemente la justicia tributaria –en el diseño de las contribuciones- y la eficiencia del sistema fiscal mediante el acatamiento a las normas constitucionales –en obligaciones fiscales formales, así como en la gestión de las contribuciones, en el ejercicio del gasto público y en la regulación de los medios de defensa fiscal-, en tanto que en la actuación de la ciencia económica persiste el análisis de la eficiencia de la actividad financiera del Estado.

A pesar de esa situación multiparadigmática, se aprecian vínculos deontológicos comunes entre las teorías del desarrollo económico y el análisis económico del derecho, pero la inexistencia de una teoría unificada impide concretar paradigmas comunes. En todo caso la dinámica de los estudios fiscales recientes busca asideros tanto jurídicos como económicos, los cuales tienden a construir consensos unificadores de ese campo de estudio; sobre esa tendencia a la construcción de consensos unificadores puede verse que la medición de la eficiencia del gasto público no conduce a resultados pragmáticos si en el proceso se desatienden los DDHH de las personas a cuyo favor se materializa ese gasto público, de manera que la relación entre eficiencia y DDHH es inevitable; otro ejemplo entre la vertiente económica y la jurídica de los estudios fiscales se aprecia –como ya se dijo- en la equidad horizontal y vertical de la economía respecto de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria del derecho tributario.

De esta manera se aprecia la situación multiparadigmática de los estudios fiscales, y cómo se han construido algunos puentes comunicativos entre sus vertientes, siendo los más frecuentes los que muestran el derecho y la economía.

### Hacia una disciplina de los estudios fiscales

Ha quedado explicado que los estudios fiscales se encuentran en una situación multiparadigmática, en vías de construir un paradigma unificado –al menos en un estadio teórico-, lo que permite cuestionarse si constituye un ámbito disciplinar independiente o si en todo caso se trata de una rama de otra disciplina distinta.

Al respecto puede decirse que las teorías clásica y con-

temporánea coinciden en la función instrumental de la materia fiscal: en la primera, se le identifica como una herramienta de la actividad financiera del Estado tendiente a la obtención de los ingresos públicos –ya sean contribuciones, aprovechamientos o productos-. La imposición, de acuerdo a esta ideología, se legitima a partir del gasto público, pues el elemento sustancial para la decisión democrática intervencionista se edifica, principalmente, en el principio de redistribución de la riqueza.<sup>25</sup>

Por su parte, en la segunda de las teorías se advierte que la función de la materia fiscal radica en el efecto distorsionador que los tributos provocan en la conducta de los gobernados, por tanto, descansa en un aspecto sustancialmente económico, pues el legislador acude al gasto fiscal como mecanismo para incentivar o castigar aquellas conductas que no compaginan con la política social o financiera que prevalece en los términos del plan nacional de desarrollo, o al menos para orientar la realización de dichas conductas, tal como lo prevé el artículo 26 de la Constitución Federal. La teoría contemporánea resulta así acorde con la escuela reformista del análisis económico de derecho que, a diferencia de la escuela de Chicago, sitúa en el centro de la discusión a las personas por lo que propugna por aquellas políticas públicas que, además de mejorar la operación eficiente de la economía, fijen procedimientos que puedan resolver temas distributivos de manera justa.<sup>26</sup>

Lo anterior permite asumir que los estudios fiscales constituyen una disciplina dependiente del derecho financiero y del derecho tributario<sup>27</sup> debido a la existencia de “un conjunto de relaciones sociales que demandan un ordenamiento jurídico propio, y principios jurídicos propios”<sup>28</sup>

25 Esta aseveración se apoya en el libro de “principios de derecho tributario” (Delgadillo, 2000, p. 21-26) donde el autor explica la actividad financiera del Estado.

26 De acuerdo con Susan Rose Ackerman en su ensayo “análisis económico del derecho: paradigma, político o filosofía” (Pampillo y Munive, 2012, p. 1-31), la escuela de Chicago centra su atención a los derechos de propiedad y la eficiencia en las transacciones mercantiles, de ahí que no analiza a fondo el tema de las finanzas públicas.

27 El derecho financiero (que es un conjunto de normas que disciplinan la recaudación, la gestión y erogación –véase Ferreiro, 1992-) y el derecho tributario (fiscal que posee autonomía estructural e instituciones propias y distintas al derecho financiero) sustentan la vertiente jurídica de los estudios fiscales, y desde esta vertiente constituye una disciplina que deriva de las ramas jurídicas mencionadas.

28 D’Amelio, Vanoni, Sáinz de Bujanda, Rossy, Gomes de Sousa, Nogueira B., Baleeiro Aliomar, Mauricio Plaza Vegas, inclusive el mismo Griziotti (encuentra diferencias de magnitud y sustancia entre el derecho financiero y el tributario), Jarach (que a su vez admite la subdivisión del derecho tributario en: constitucional, sustantivo, formal, penal, procesal, procesal penal e internacional), Pugliese, Tesoro, Andrea Amatucci, Francisco de la Garza y, Villegas Basavilbaso, entre otros, afirman la existencia de estos presupuestos científicos en el derecho financiero (Giuliani, 1962, p. 33-35), para una lista más



que informen las normas de la rama jurídica en cuestión”; de esta manera, dado que el derecho representa un todo orgánico e integral y con la operación de subdividirlo no se niega asimismo sino que se afirma la máxima expuesta por Plazas, M. que dice “*uno universo iure*” (Giuliani, 1962, p. 32), entonces puede confirmarse la conectividad de los estudios fiscales, desde su vertiente jurídica, con otras ramas del derecho.

Por tanto, los estudios fiscales no constituyen un ámbito disciplinar independiente, por el contrario, actualmente se requiere para su análisis la utilización de los conocimientos que proveen distintas ramas jurídicas –la fiscal, la tributaria y la presupuestaria, por ejemplo– así como los conocimientos que proporciona la economía al respecto. De esta manera, las reglas, los principios y el contenido programático de los estudios fiscales son utilizados actualmente en la forma y en los términos en que los proveen tanto la ciencia jurídica como la ciencia económica, lo que impide reconocerla como una disciplina independiente. Sin embargo, la consideración de nuevos fenómenos sociales y tributarios en los estudios fiscales –como la utilización de medios tecnológicos en la fiscalización, recaudación e interposición de medios de defensa fiscal, por ejemplo– originará la necesidad de elaborar reglas propias tanto para el análisis, como para la valoración y para el sustento de proposiciones específicas, por lo que será y solo hasta entonces que los estudios fiscales podrían constituir una rama disciplinar independiente.

Por último, cabe cuestionarse si existe la necesidad de considerar la independencia disciplinar o no de los estudios fiscales, lo que parece innecesario actualmente debido a que el carácter jurídico y económico de dichos estudios, tal y como se han realizado hasta ahora, ha permitido que cada una de esas áreas de conocimiento aporte aquellos conceptos y tecnicismos que enriquecen el objeto de estudio, con lo cual no será sino hasta la necesidad de crear nuevas reglas que ocurrirá la revolución científica de los estudios fiscales, y entonces una teoría unificada de lo fiscal podría emerger como solución a esa crisis kuhniana.

## Conclusiones

De lo expuesto puede advertirse que no existe paradigma unificado en los estudios fiscales; se reconoce la multidisciplinariedad de dichos estudios a partir de vertientes de tipo jurídico, económico, contable, financiero público, político

e incluso sociológico, lo que, aunado a la ausencia de una teoría que unifique dichas vertientes, no permite aceptar la existencia de un sólo paradigma, ni siquiera uno que pueda aceptarse como dominante. Aunque, cabe destacar, este análisis no abarca un diagnóstico profundo sobre la existencia de un *paradigma constitucional*, que permita un diálogo armonizado entre cada una de las vertientes antes mencionadas.

Desde la perspectiva de los programas de investigación que sugiere Lakatos es posible analizar esa multidisciplinariedad de los estudios fiscales, aunque la predictibilidad de resultados y eventos que refiere ese autor pudiera no ocurrir en todas las vertientes de estudio –con algunos matices sí podría ocurrir en economía, pero no así en el resto de las vertientes referidas–.

Los paradigmas dominantes en cada una de las facetas que comprenden los estudios fiscales permean y orientan la investigación de esas vertientes. Sin embargo, la ausencia de puentes y vínculos cognitivos que las unifiquen es un reto tanto para los estudios fiscales como para consolidar programas de investigación que generen conocimiento científico uniforme y predecible.

Así entonces se puede hablar de un paradigma de los estudios fiscales desde su perspectiva jurídica –no constitucional–, el cual pudiera ser la justicia –como paradigma propio de la ciencia jurídica, que como tal envuelve también el ámbito normativo de los estudios fiscales–, consolidado y reorientado a partir de las reformas en materia de DDHH en la CPEUM ocurridas en 2011. Es igualmente válido hablar de un paradigma tendiente hacia la eficiencia de las finanzas públicas desde una perspectiva de tipo económico.

La nueva *antropología constitucional* formada en torno a la reforma constitucional en materia de DDHH, se tradujo en una nueva forma de ver al ser humano desde el derecho y, por tanto, desde cualquiera de las materias en las que interviene el Estado (Cossío, 2012), situación que debe considerarse en la construcción de un paradigma unificado para los estudios fiscales. En tanto se construye ese paradigma unificado, las distintas vertientes de los estudios fiscales aportan sus propios paradigmas con el objetivo científico de construir conocimiento, lo que permite establecer que se trata de una disciplina multiparadigmática.

## Referencias

Amigo, R., Ataliba, G., Corti, A., González, E., Macón, J., Mordeglia, M., Rechter, I., González de Rechter, B.,

nutrida véase la nota 51 al pie de página realizada por los editores a la obra en cita de Giuliani en 2010 (Giuliani, 1962, p. 34).

- Reig, E., Shindel, A., Treber, S., Uckmar, V., y Valdés, R. (1994) *Homenaje al 50° Aniversario de "El Hecho Imponible" de Dino Jarach*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Interoceánicas.
- Bobbio, N. (1965) *Derecho y lógica* (reimp.). México: UNAM.
- Carbonell, M., y Salazar, P. (2011) *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*. México: Instituto de Investigaciones Jurídica de la Universidad Nacional Autónoma de México.
- Carvalho, C. (2011) *El Análisis Económico del Derecho Tributario*. Perú: Editorial y Librería Jurídica Grijley.
- Cossío, J. (2012) *A la búsqueda del año perdido*. México: Recuperado de <http://www.eluniversalmas.com.mx> el 10 de julio de 2012.
- Delgadillo, L. (2000) *Principios de derecho tributario*. México: Limusa.
- Ferreiro, J. (1975) *Curso de Derecho Tributario: Parte Especial: Sistema Tributario, los Tributos en Particular* (22ª. ed.), Madrid: Marcial Pons.
- Giuliani, C. (1962) *Derecho Financiero* (10ª. ed.) (Tomo I), Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.
- Kuhn, T. (1971) *La Estructura de las Revoluciones Científicas* (4ª. reimp.). México: CFE.
- Kunieda, S. (2012-2013) New optimal income tax theory and Japan's income tax system. *Japanese Economy*. Winter, Vol. 39 Issue 4, p. 60-78. Recuperado de <http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=3&sid=5974b853-568f-4680a58063ad07991be9%40sessionmgr4001&hid=4204&bdata=JnNpdGU9ZWVhc3Qt-bGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=88833965>
- Gómez, M. (2015) La falta de control de la equidad tributaria en nuestro país: causas, consecuencias y el caso particular de la extrafiscalidad. Recuperado de [https://ficheros-2012.s3.amazonaws.com/09/18/Im\\_1\\_3\\_398232086\\_in1\\_125\\_156.pdf?AWSAccessKeyId=1V02DoW3KSR4KHZ9oB82&Expires=1425584389&Signature=g0r9pv3wdV1ioM%2FlySKuqcYaoRw%3D](https://ficheros-2012.s3.amazonaws.com/09/18/Im_1_3_398232086_in1_125_156.pdf?AWSAccessKeyId=1V02DoW3KSR4KHZ9oB82&Expires=1425584389&Signature=g0r9pv3wdV1ioM%2FlySKuqcYaoRw%3D) el 5 de marzo de 2015.
- Vargas-Mendoza, J. (2014) *La Metodología de los Programas de Investigación Científica: Imre Lakatos. Apuntes para un seminario*. México: Asociación Oaxaqueña de Psicología A.C.
- Pampillo, J., y Munive, M. (2012) *Análisis económico del derecho*. México: Editorial Porrúa y Centro de Investigaciones e Informática Jurídica de la Escuela Libre de Derecho.
- Rawls, J. (2013) *Liberalismo Político*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Sáinz, F. (1977) *Sistema de Derecho Financiero* (Vol.1). España, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- Stiglitz, J. (2000). *La economía del sector público, tercera edición*. Barcelona: Antoni Bosch, editor S.A.