



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

**“HACIA UN MODELO DE TRIBUTACIÓN COLABORATIVA EN MÉXICO: LA
LIBERTAD RESPONSABLE Y EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS”**

JOSÉ LUIS OCHOA TORRES

Tesis presentada para optar por el grado de
DOCTOR en DERECHO
con Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios
de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 20101202 con fecha 7 de diciembre de 2010.

Zapopan, Jal., Noviembre de 2022

LAS TRES COSAS DEL ROMERO

Sólo tres cosas tenía,
para su viaje el Romero:
los ojos abiertos a la lejanía,
atento el oído y el paso ligero.

Cuando la noche ponía
sus sombras en el sendero,
él miraba cosas que nadie veía,
y en su lejanía brotaba un lucero.

De la soledad que huía
bajo el silencio agorero,
¡qué canción tan honda la canción que oía
y que repetía
temblando el viajero!

En la noche y en el día,
por el llano y el otero,
aquel caminante no se detenía,
al aire la frente, y el ánimo entero
como el primer día...

Porque tres cosas tenía
para su viaje el Romero:
los ojos abiertos a la lejanía,
atento el oído y el paso ligero

Enrique González Martínez

“No hay viento favorable para aquél que no sabe a dónde va”

Séneca

ÍNDICE

<i>Compendio de Abreviaturas</i>	5
<i>Introducción</i>	7
<i>I La Empresa</i>	15
I.1 Un breve marco de referencia legal de la empresa	31
<i>II Los principios de subsidiariedad, solidaridad y buena fe, y su incidencia en el Derecho Mexicano...</i>	37
II.1 Principio de subsidiariedad	48
II.2 Principio de solidaridad	65
II.3. Principio de buena fe	72
<i>III Autoridad y poder público</i>	85
<i>IV Economía y Derecho</i>	106
IV.1 Economía conductual	108
<i>V Autoridad y contribuyentes</i>	135

V.1	Hacia una mejor relación entre autoridades y contribuyentes.....	143
VI	<i>La fiscalidad y el gasto público en México</i>	159
VII	<i>Luces y sombras en la tributación internacional</i>	170
VIII	<i>Las Buenas Prácticas en materia tributaria. Una comprobación de la relación cooperativa</i>	177
IX	<i>Conclusiones</i>	193
	<i>Bibliografía</i>	198

Compendio de Abreviaturas

AED	Análisis Económico del Derecho.
AICM	Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México.
ASF	Auditoría Superior de la Federación.
BEPS	Erosión de la Base y el desplazamiento de beneficio.
BM	Banco Mundial.
CCF	Código Civil Federal.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CIA	Agencia Central de Inteligencia.
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
EE. UU.	Estados Unidos de América.
ESPERE	Escuelas de Perdón y Reconciliación.
FARC	Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia.
FMI	Fondo Monetario Internacional.
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
LCM	Ley de Concursos Mercantiles.
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
NAICM	Nuevo Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
PCUS	Comité Central del Partido Comunista de la Unión Soviética.
PIB	Producto Interno Bruto.
PRI	Partido Revolucionario Institucional.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SCT	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
SE	Secretaría de Economía.
SECNO	Secretaría Ejecutiva de Creación de Nuevos Órganos.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México.
UNCTAD	Conferencia de la Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.
URSS	Unión de Repúblicas Soviéticas Socialistas.

INTRODUCCIÓN

Mucho se ha escrito sobre las contribuciones, de suerte que queda poco por decir al respecto. Este trabajo nace y se gesta de una inquietud que podría parecer —sin serlo— trivial o solamente semántica. Con el debido respeto a la Retórica, y a sus seguidores, nos parece que el verbo *persuadir*, tiene una profunda diferencia con el diverso *convencer*. Ciertamente: se puede persuadir mediante argumentos y/o razonamientos a alguien para que piense, haga o deje de hacer algo. En cambio, *convencer*, es mucho más. Es **vencer-con**, (*convincere*)¹ o sea, en una relación dialógica, llevar al otro a la verdad. ¿Y qué verdad es esa, habida cuenta del relativismo que impera?, ¿A qué verdad se puede apelar, para solventar lo más cabalmente posible esta cuestión? Parafraseando a Tomás de Aquino, la verdad es la adecuación de la inteligencia a la realidad.²

De lo anterior resulta que la única verdad, la que da sentido y finalidad a ser libre, es objetiva y realista o —dicho en otras palabras— es la que se inserta en un realismo antropológico, que también podríamos llamar aristotélico.

Una atenta lectura al Diálogo de Platón, “*A Gorgias o de la Retórica*”, parece confirmar nuevamente la connotación profunda del verbo *convencer*.³

¹ Cfr. Francesco D’Agostino, *Filosofía del Derecho* (Bogotá: Temis, 2007), 187.

² Cfr. Tomás de Aquino, *Summa Theologiae*: q.16, a.1.

³ J. Calonge, E. Acosta y F.J. Olivieri y J.L. Calvo, *Diálogos II Gorgias, Menéxeno, Eutidemo, Menón, Crátilo* (Madrid: Gredos, 1992), 23-145.

Las normas, en cuanto a su racionalidad, se encuentran en una permanente tensión, entre coacción y corrección. Las normas tributarias y las obligaciones y deberes que entrañan pueden ser cumplidas más cabalmente, en la medida en que apelan más a la libertad responsable (*con-vincere*) y menos a la coacción *per se* (miedo, y hasta terror) a las diversas formas de castigo.

Consideramos conveniente transitar en el comportamiento conductual, (para bien de autoridades y contribuyentes) de la fuerza bruta que, parafraseando a Cicerón, es el derecho de las bestias, a las escalas más elevadas de motivación, que culminan en la benevolencia. Bajo estas consideraciones, nos proponemos mejorar sustancialmente la recaudación y su uso.

Creemos que existen diversos grados de obediencia a las normas, que van desde la sumisión, pasando luego por una resignada aquiescencia, hasta llegar al convencimiento. Este último suscita en el sujeto obligado, una especie de señorío, de elección personal: quienes asumen verdaderamente la dirección de su vida, demuestran así que sobrevivir no es vencer; para hacerlo, cada cual necesita hacer válido su sueño creador. Necesita redescubrir por su cuenta y riesgo, la hermosura siempre única de la vida.

Ejemplificando lo anterior, baste mencionar a tres personajes: Víctor Frankl, Nelson Mandela y Jérôme Lejeune; el primero sobreviviendo en Auschwitz, pese a que muchos murieron; el segundo pasando de una obscura mazmorra a acabar con el *apartheid*, y obteniendo el Nobel de la Paz; y el tercero haciendo valiosas aportaciones en Pediatría y Genética, que le habrían valido el Nobel de Medicina,

que no llegó a recibir por no renunciar a sus convicciones éticas, obteniendo en cambio el más valioso de los premios: el de una vida dedicada al servicio de la verdad.⁴ Esto nos enseña —dicho sea de paso— que la adversidad suele ser maestra de vida.

Paralelamente, una psiquiatra contemporánea coincide en la trascendencia de este enfoque vital. Ciertamente, Marian Rojas, en su libro *“Cómo hacer que te pasen cosas buenas”*, sostiene que: “[...] Neurobiológicamente, suceden cosas impresionantes en el cerebro cuando imaginas algo con fuerza y con ilusión. Tu cerebro experimenta un cambio, ya que induces un estado emocional que tiene la capacidad de modificar el normal proceder de tus neuronas. Todo ser humano, si se lo propone, puede ser escultor de su propio cerebro. [...]”⁵

Más aún, en el libro *“Law & Economics”* de Rober Cooter y Thomas Ulen, dichos autores afirman que mientras la relación se mantenga firme, las partes tienen poca necesidad de contrato. El contrato, sin embargo, está escrito para el caso de que se deteriore la relación. Cuando las partes no pueden confiar en su relación, recurren al contrato escrito. Tenemos una costumbre a largo plazo en el comercio y un contrato de final de partida. Y si la obligación de contribuir a los gastos públicos nace de un supuesto contrato social, tal contrato, para ser cumplido satisfactoriamente, requiere más de la confianza y la colaboración.

⁴ Santiago Álvarez de Mon, *Desde la Adversidad: liderazgo, cuestión de carácter* (editorial Pearson, 2012); véase también Tomás de Aquino, *Summa Theologiae*: q.16, a.1.

⁵ Marian Rojas, *Como hacer que te pasen cosas buenas*, (México: Diana, 2019), 138-39.

Con el comentario anterior, no pretendemos desmerecer la certidumbre y la memoria del contrato, sino solamente destacar el valor de la confianza, dejando en claro que la confianza no está reñida con el orden.

Lo referido pone de relieve que existe una intimidad inalienable en las personas, que no es nacionalizable, y a la cual es imposible acceder, aun con la más brutal de las violencias si uno no lo permite. Este silencio interior y personalísimo, propicia la intimidad creativa, para que emerja la impronta personal; es decir, la singularidad perceptible incluso en ciertos rasgos físicos, como la huella digital irrepetible. En suma, la unicidad florece siempre y solo al amparo de la libertad, que es el tema nuclear de este trabajo, la Filosofía (y la filosofía del derecho) tienen su razón de ser en la naturaleza del hombre mismo. Creemos (otra vez con la libertad) que ésta, solamente subordinada a la verdad, engendra la felicidad, pues la filosofía no es solo un juguete para la especulación de algunos, puesto que debe plantearse la pregunta de hasta dónde sirve al hombre. Kierkegaard ha escrito: “[...] *la puerta de la felicidad se abre hacia dentro, hay que retirarse un poco para abrirla: si uno la empuja, la cierra cada vez más.* [...]”⁶ Al respecto Radbruch señala “[...] *hemos de estar preparados para hacer frente a cualquier eventualidad de retorno de ese Estado sin Derecho [...]*”⁷ y, sin duda un buen camino para evitar que las leyes ignoren o contradigan al derecho, es recurrir a los principios, pues como más adelante estudiaremos en detalle, el fin último del derecho no es otro que el otorgar o reconocer la potestad legislativa no solamente al parlamento, sino a los

⁶ Søren Kierkegaard, “El amor no busca lo suyo”, en *Las obras del Amor: meditaciones cristianas en forma de discursos II Parte* (Salamanca: Ediciones Sígueme, 2006), 321.

⁷ Gustav Radbruch, “Leyes que no son derecho y derecho por encima de las leyes”, en *Derecho injusto y derecho nulo*, (Madrid: Aguilar, 1971), 16.

mismos jueces, para que agote su finalidad: dar a cada persona individual y colectiva, lo que le corresponda en cada caso concreto y singular dentro de un marco antropológico-axiológico. Gira en torno a los valores básicos que la razonabilidad práctica pretende: ha de hacerse y procurarse el bien⁸, porque el derecho puede ser considerado como un mero mecanismo de dominación económica, confundiendo la incuestionable protección de los derechos humanos o fundamentales (en el que la dignidad de la persona constituye el valor supremo) con la socialización del derecho y de la justicia y una pretendida hegemonía cultural que ahoga el pluralismo.⁹

No obstante aquello, confiamos en que un diálogo constructivo y cercano entre autoridades y contribuyentes, propiciará el acceso a acuerdos que se traduzcan en beneficios recíprocos para todas las partes, disminuyendo la conflictividad.

Parafraseando a Gabriel Zaid, lo que importa es cómo se anda, cómo se ve, cómo se actúa, después de leer. Si la calle y las nubes y la existencia de los otros tienen algo que decirnos. Si leer nos hace, físicamente, más reales.¹⁰ Huelga decir que no intentamos con estas reflexiones promover la locuacidad.

Así pues, el cumplimiento de una norma resulta siempre más pleno si se apela al convencimiento y a la colaboración, que a la competencia y a la pura coacción por

⁸ Rodolfo L. Vigo, "Los principios jurídicos y su impacto en la teoría actual". *Persona y Derecho*, 44 (2001): 91.

⁹ Cfr. Juan Carlos Cassagne, *Los grandes principios del Derecho Público: constitucional y administrativo*. (Madrid: Editorial Reus, 2016), 248, eLibro, consultado 09-11-2021.

<https://play.google.com/books/reader?id=bl1UDwAAQBAJ&pg=GBS.PA248>

¹⁰ Cfr. Gabriel Zaid, *Los demasiados libros* (Editorial Debolsillo, 2009), 52.

parte de los operadores de las normas. En el caso concreto de este trabajo, de las normas jurídicas tributarias.

Y como todas las normas jurídicas regulan primordialmente conductas humanas, nos proponemos abordar en este trabajo una relación poliédrica, tomando en cuenta la estrecha vinculación existente entre derecho y economía, antropología y sociología; procuraremos incursionar en fenómenos generadores de valor económico agregado (la empresa), en el marco de los principios de subsidiariedad, solidaridad y buena fe, que a nuestro entender se encuentran en la cúspide de las normas y también de las nociones de autoridad y poder, antes de arribar a conclusiones, con la esperanza de ofrecer un enfoque nuevo y diferente de la tributación.

En el Capítulo I desarrollamos el concepto de empresa, con el fin de destacar el importante papel que juega en la generación de valor económico añadido, y el de otros servicios que brinda a la sociedad y al país.

En el Capítulo II analizamos los principios que inciden mayormente en el funcionamiento de la empresa, y que deben ser punto de partida y de llegada para un funcionamiento más humano y menos utilitario de ésta; en el tercero procuramos destacar la correlación entre autoridad y poder público, con el fin de propiciar un adecuado equilibrio entre ambos.

A continuación, en el Capítulo IV hablamos de la estrecha interconexión existente entre economía y derecho, dado que desde esta relación nos lleva a la obtención

de soluciones mucho más prácticas, tanto a un nivel legislativo como a un nivel operativo del derecho.

En el Capítulo V mencionamos algunas deficiencias que encontramos en la relación actual entre autoridad y contribuyentes, y proponemos cambios que —de ser asumidos— mejoraran sustancialmente esa relación, haciéndola más cercana.

En el capítulo VI hacemos una reseña de la fiscalidad, y de sus influencias en el entorno interno y externo de México, desde 1970 y hasta la fecha, de tal suerte que nos permita aprender de los aciertos y errores, para estar en aptitud de mejorar no ya solamente la fiscalidad, sino el uso y destino del gasto público. En el capítulo VII, partiendo de una visión realista de los ajustes y desajustes en la tributación internacional, sugerimos medidas tendientes a transitar hacia un esquema de mayor colaboración internacional. Finalmente, en el capítulo VIII mencionamos un hecho que consideramos de gran significación en tanto que demuestra la conveniencia e incluso la ingente necesidad de la relación cooperativa, y de su utilidad.

Como resultado de nuestra investigación encontramos que un sistema menos adversativo resulta más conveniente para gobernantes y gobernados, pues ambos comprenden que, de su actuación recta y correcta, depende un bien superior, que se traduce en el bienestar y el bienser del colectivo social, y por tanto, desarrollar la relación fisco-contribuyente, a partir de un modelo cooperativo.

Capítulo I

La empresa

Quisimos empezar por describir la realidad ontológica de la empresa, porque la riqueza no se produce por generación espontánea: nace, crece y permanece debido a la conjugación armónica que explicaremos en este capítulo. Creemos que, sin el esfuerzo y talento de los integrantes de una empresa, dicha riqueza simplemente no existiría. Dice Winston Churchill: “[...] muchos miran al empresario como el lobo que hay que abatir; otros lo miran como la vaca que hay que ordeñar; pero muy pocos lo miran como el caballo que tira del carro [...]”¹¹

En consonancia con aquello Carlos Rodríguez Braun, María Blanco, Luis Daniel Ávila afirman en su libro “Hacienda somos todos, cariño”: “[...] Primero las sociedades son ricas y después pueden pagar impuestos elevados [...]” en efecto, los países no son ricos porque tengan Estados grandes, sino que pueden tener Estados grandes cuando son ricos. Y cuando los tienen, eso no carece de consecuencias nocivas. Los países nórdicos no se hicieron ricos gracias al socialismo, sino que se hicieron ricos antes, gracias al capitalismo.”¹²

En este mismo sentido se expresa Arturo Damm Arnal en su artículo “Lo explico, pesos y contrapesos”¹³

¹¹ Michael Winicott, *Lecciones de liderazgo de Winston Churchill: las grandes enseñanzas del último león*, (Createspace Independent Publishing Platform, 2017), 107, Kindle.

¹² María Blanco, Luis Ávila y Carlos Rodríguez, *Hacienda Somos todos, cariño: cómo nos engañan para que creamos que pagamos poco y por nuestro bien*, (Barcelona: Planeta, 2021), 2296, Kindle, consultado 02-06-2021, <https://leer.amazon.com.mx/?asin=B08PS7MKHR>

¹³ Arturo Damm, “Lo explico: pesos y contrapesos”, *La Razón*, 02 de noviembre de 2020, consultado 01-01-2022 <https://www.razon.com.mx/opinion/columnas/arturo-damm-arnal/explico-411072>

“Por fortuna, el Gobierno no destruye nada de renta. En realidad, tampoco la crea”,¹⁴ son justamente aquéllos que invierten tiempo, dinero y talento, siempre con un ingrediente de riesgo quienes crean dicha riqueza.

Ante la realidad incuestionable de la existencia de la empresa y también atendiendo a la estrecha vinculación que tienen la Economía y la Tributación, queremos detenernos en el análisis pragmático y ético de los objetivos genéricos que tiene toda empresa, con independencia de su tamaño, y de si estos están descritos expresamente en sus objetivos de negocio.

Siguiendo a Carlos Llano, tales objetivos genéricos son cuatro, a saber:

1. La generación de un valor económico agregado.
2. Brindar servicio a la comunidad.
3. Propiciar un desarrollo humano suficiente.
4. La generación de la propia autocontinuidad o subsistencia.¹⁵

1. La generación de un valor económico agregado.

En lo anterior coinciden con diferencias de matices, Lorenzo Servitje, Andrés Marcelo Sada, y Sergio Raimond-Kedilhac.¹⁶ Conviene tomar en cuenta que todos ellos han trabajado por décadas en la Alta Dirección de Empresas y, por lo tanto, se

¹⁴ Emmanuel Saez y Gabriel Zucman, *El triunfo de la injusticia: cómo los ricos eluden impuestos y cómo hacerles pagar*, trad. Pablo Hermida (Barcelona: Taurus, 2021), cap. 1, Tagus, consultado 05-06-2021, <https://www.tagusbooks.com/leer>

¹⁵ Cfr. Carlos Llano, *Dilemas éticos de la empresa contemporánea*, (México: Fondo de Cultura Económica, 1997), 200, eLibro, consultado 15-05-2021, <https://elibro.up.elogim.com/es/lc/upanamericana/titulos/110311>

¹⁶ Cfr. Llano, *Dilemas*, 200-202.

puede afirmar que coinciden los académicos con la vivencia empírica de personas dedicadas al quehacer empresarial. Así lo narra Carlos Llano.

Pese a que el capitalismo sostiene que debe recibir más quien más valor económico aporta, convenimos plenamente en que “[...] *una sociedad que pretenda que sus ciudadanos le sean fieles no como trabajadores sino como personas, debe fincarse además en la disposición de la justicia que se debe a toda persona simplemente por serlo: quienes más necesitan deben ser satisfechos en sus necesidades. [...]*”¹⁷

Llama nuestra atención que Adam Smith visualizaba ya estos conceptos.¹⁸

Si consideramos la agregación de valor como un asunto estrictamente contable, podríamos caer en la dialéctica anacrónica de que para que el capitalista gane, el trabajador debe necesariamente perder, o viceversa, situación esta que podría llevarlos a tratarse entre sí a unos y otros como desconocidos, como extraños, e incluso como enemigos.¹⁹

Hace más de un siglo el Papa León XIII en su encíclica “*Rerum Novarum*”, sugirió que los contratos de trabajo deberían de ser suavizados y sustituidos por contratos de sociedad, porque el unir fuerzas, el empujar en la misma dirección, esto es, el trabajar en colaboración, es en orden a la eficacia, superior a la competencia que se genera en un contrato tensamente negociado.

¹⁷ Llano, 205-206.

¹⁸ Cfr. Adam Smith, “De la acumulación del capital, o del trabajo productivo e improductivo”, en *La riqueza de las Naciones*, (Madrid: Alianza Editorial, 1994), 424-448.

¹⁹ Cfr. Llano, *Dilemas*, 200-202. En el momento de definir el valor económico agregado, cuestión al parecer solamente contable, se presenta un dilema moral de primera categoría: las personas que trabajan en la empresa, ¿son terceros para ella? La nómina por la que pago el salario a mis obreros o a mis directores, ¿constituye una factura de compra como la que debo pagar a mi proveedor de materia prima?

Francis Fukuyama, califica al capital social, es decir, a la confianza de los ciudadanos para asociarse en negocios comunes, fuera del estricto ámbito del familismo, como más importante que el capital financiero (entre otras cosas porque el capital financiero quedaría y queda operativamente trabado si no lo destraba el aceite de la confianza social mutua).²⁰

La exaltación del individualismo en la dirección general puede calificarse, parafraseando a Leonardo Polo, como ejercicio neurótico del poder. Hay que afirmar enfáticamente, otra vez con Polo, que: “[...]el liderazgo no es el líder, sino aquel sistema de organización con que todos los miembros de la empresa actúan mejor que con cualquier otro [...]”.²¹ El liderazgo es un sistema de colaboración.

Por ello es menester diseñar métodos de organización donde los subordinados interactúen más entre sí, y no sólo con la dirección general.

Pensemos que el capital caracterológico y el social se visualizan según el organigrama de bisagras diseñado por Rensis Likert²², en el que el jefe de cada sección o departamento tiene una ambivalencia laboral. El hecho de ser el jefe de esa sección o departamento lo sitúa, ipso facto, como miembro o parte del grupo que dirige, en un nivel jerárquico superior, formando un equipo no sólo en esa sección o departamento, sino a otros paralelos o de naturaleza análoga.

La organización bisagra es, en resumen, la imagen gráfica del capital social y caracterológico. El órgano de mando máximo no está constituido por una persona

²⁰ Cfr. Francis Fukuyama, *La Confianza* (Buenos Aires: Atlántida, 1996), 187.

²¹ Leonardo Polo. “Hacia un mundo más humano”. *Mercurio Peruano*, n.511, Lima-Perú, (1998): 87-88.

²² Cfr. Rensis Likert, “*New Patterns of management*” (Nueva York: McGraw Hill, 1996), 183-195.

que ejerce su autoridad vertical sobre subordinados que trabajan en aislamiento. Tales subordinados se reúnen ahora con el jefe, formando parte integrante del equipo de gobierno.

El estilo de pintura de Rembrandt no puede recogerse en un disco duro. Lo que ocurre con las artes sucede más aún con las virtudes: el modo en que se viven en una empresa las virtudes propias de la dirección y las virtudes fundamentales en que se apoyan, tiene una difícilísima posibilidad de transmisión. Ya decía Aristóteles que a un joven podría enseñársele geometría, pero no prudencia. La prudencia está encarnada, como virtud, en la persona prudente.²³

Cooter y Ulen, siguiendo a Hegel, señalan que las personas, a través de sus obras, transforman la naturaleza en una expresión de personalidad y, al hacerlo, perfecciona el mundo natural. Un pintor toma materiales sin ningún orden en particular y los reorganiza en una obra de arte. Invirtiendo personalidad en el trabajo, el artista transforma los objetos naturales y los convierte en propios. Es difícil imaginar un sistema de derecho de propiedad que no reconozca este hecho, por tanto, para fomentar la autoexpresión, el Estado debe reconocer los derechos de los creadores de propiedad sobre sus creaciones. Nótese que esta proposición se extiende más allá del arte a la mayoría de las obras de los humanos.²⁴

²³ Cfr. Llano, 211.

²⁴ Cfr. Robert Cooter y Thomas Ulen, *Law and Economics*, 6th edition (Berkeley: University of California, Pearson, 2016), 111, eLibro, consultado 17-03-2021, http://www.econ.iku.at/t3/staff/winterebmer/teaching/law_economics/ss19/6th_edition.pdf

2. Brindar servicio a la comunidad.

Es importante destacar que el servir y el ganar, no constituyen ni desde el prisma de la ética, ni desde la praxis, categorías distintas o contradictorias, sino complementarias.

Ciertamente: es casi imposible sostener con fundamento que la empresa no debe ganar, y otro tanto sucede con compartir apropiadamente (servir).

Los capitalismos a ultranza del pasado han quedado superados, y otro tanto sucede con los paradigmas socialistas, que han demostrado históricamente su ineficacia.²⁵

En junio de 1987 tuvo lugar la reunión plenaria del Comité Central del Partido Comunista de la Unión Soviética (PCUS) y allí se esbozaron los lineamientos concretos para efectuar la reforma económica en el marco de la perestroika. Gorbachov lo describe así:

“[...]Debo decir que el concepto de reforma económica, que presentamos a la Reunión Plenaria de junio, es de un carácter global y comprensivo. Prevé cambios fundamentales en cada una de las áreas, incluyendo la transferencia de las empresas a una completa contabilidad de costos, una transformación radical de la gestión centralizada de la economía, cambios fundamentales en el planeamiento, una reforma del sistema de formación de los precios y del mecanismo de financiación y de crédito, y la reestructuración de los lazos económicos con el exterior. También

²⁵ Cfr. Juan Pablo II, “Hacia las cosas nuevas de hoy” en *Centesimus annus*. Capítulo II, consultado 19-07-2022, https://www.vatican.va/content/john-paul-ii/es/encyclicals/documents/hf_jp-ii_enc_01051991_centesimus-annus.html

*contempla la creación de nuevas estructuras de organización de la gestión y la amplia introducción de los principios de autogestión. [...]*²⁶

Históricamente, la economía soviética ha sido una economía de planificación central. Ello significa que una entidad centralizadora, esto es, el Estado, es quien ha determinado a nombre de la sociedad, qué se necesita, qué se debe producir, cómo y por quiénes, el volumen de decisiones a tomar y las capacidades reales para ejercer el dominio en la esfera económica, que, como se sabe, ha desbordado al mismo centro en la praxis.

Así, por ejemplo, la administración central determinaba la implementación de tales o cuales medidas, su ejecución recaía en subalternos y burócratas. Ello redundaba en cambios sustanciales en los planes originalmente esbozados, ya que eran dichos subalternos los que debían llenar lagunas en los planes, haciendo proposiciones, proporcionando u ocultando (según sea el caso) información que forma la base de las órdenes centrales, haciendo igualmente frente a las inconsistencias y a los fracasos. Pero carecían de un criterio de decisión operativa. Además, la intervención del PCUS ha probado ser un gran distorsionante. Por ejemplo, un sistema de precios diseñado para facilitar la evaluación del rendimiento y del control sobre los gastos, falla en proveer información económica, tanto a administradores como a planificadores. El sistema de incentivos muy a menudo también produce resultados paradójicos.²⁷ En este sentido, la reforma económica en la Unión Soviética se enfrenta a un gran reto: la desburocratización, misma que supondrá cambios

²⁶ Mijaíl Gorbachov, *Perestroika. Nuevas ideas para mi país y el mundo* (México: Diana, 1987), 94.

²⁷ Cfr. Alec Nove, *El sistema económico soviético* (México: Siglo XXI, 1982), 504.

económicos y políticos paralelos. Mientras tanto hay que hacer mención a otro hecho importante: la confiabilidad en torno a las cifras manejadas. Como es de suponerse, la *glasnost* se hizo necesaria en virtud del “oscurantismo” informativo prevaleciente en la Unión Soviética. Uno de los economistas soviéticos más prestigiados, Abel Aganbegyan, ha afirmado que la URSS no registró crecimiento económico entre 1978 y 1982.²⁸ Lo anterior sirve para corroborar la poca fidelidad de las estadísticas, que, dados los parámetros tan disímiles, hacen poco factible conocer datos reales. Aun cuando la Agencia Central de Inteligencia (CIA) ha tratado de establecer el crecimiento económico soviético, tomando como parámetro los gastos militares, los resultados obtenidos son muy dudosos.²⁹

Hay aquí una cuestión, que por su importancia debe ser resuelta, y es la de definir si tiene primacía la ganancia sobre el servicio, o viceversa. Nos parece que el ser racional, conlleva a actuar en aras, o —dicho de otra manera— persiguiendo una finalidad bien definida.

Y si bien la ganancia y el servicio no se contradicen, creemos que la respuesta sería *servir ganando*, porque de esta manera la opción se inclina por objetivos más conjuntos y menos individuales, porque así se logra algo que tiene un valor inestimable: la confiabilidad.

²⁸ Cfr. Cristina Rosas, “Las reformas económico-políticas en la Unión Soviética”, *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, 36, no. 142 (1990): 13, consultado 02-08-2022, <http://dx.doi.org/10.22201/fcpys.2448492xe.1990.142.52193>

²⁹ Cfr. Anders Aslund, *Gorbachev's struggle for economic reform* (New York: Cornell University Press, 1989), 15.

Desafortunadamente, no siempre las empresas públicas cumplen con los objetivos de servir y ganar.³⁰ Los profesores Agnello y Donnelly para comparar la eficiencia relativa de lo privado y sistemas de derecho de propiedad comunales, utilizaron como medida de eficiencia la productividad laboral (producción por persona-hora en la pesca de ostras). Su hallazgo fue que la mano de obra se empleaba mucho más productivamente en los criaderos de ostras alquilados de forma privada, que en los criaderos de ostras comunales. Los autores de este estudio concluyeron que:

*“[...] si todos los criaderos de ostras se hubieran alquilado de manera privada en 1996, la recolección de ostras promedio y los ingresos habrían sido un 50% más altos de lo que eran. Eso implica una pérdida considerable debido a la propiedad pública. Los criaderos de ostras son un ejemplo del agotamiento de un recurso de acceso abierto por uso excesivo. [...]”*³¹

En este orden de ideas, el servicio suscita la colaboración más que la competencia. Si le hemos otorgado prioridad y eficacia a la colaboración, de tal manera, que habría una concordancia del fin y la eficacia operativa.

Continuando con esta línea de pensamiento, en las sociedades y organizaciones la acción se coordina y orienta hacia una finalidad conjunta. Y sería difícil justificar la

³⁰ Cfr. Guadalupe Vallejo, “Pan pide a AMLO llegar a un acuerdo dentro del T-MEC para evitar aranceles”, *Expansión política*, 21 de julio de 2022, consultado 20-04-2022, <https://politica.expansion.mx/congreso/2022/07/21/pan-pide-a-amlo-llegar-a-un-acuerdo-dentro-del-t-mec-para-evitar-aranceles>

³¹ Richard Agnello y Lawrence P. Donnelly, “Derechos de propiedad y eficiencia en la industria de la ostra”, *Journal of Law and Economics*, 18, no. 2 (1975): 528., consultado 03-04-2022, <http://dx.doi.org/10.1086/466821>

permanencia de una organización con fines discordantes. De esta opción depende la difícil tarea de determinar la misión de la empresa.³²

Al punto en que nos encontramos, más de alguno podría pensar que hablamos de una visión quimérica de la empresa, pero la realidad es otra: si la única o principal finalidad de una empresa fuera la ganancia sin medida, y si los únicos parámetros para cuantificarla fueran la rentabilidad sobre la inversión, la rentabilidad sobre ventas, u otros semejantes, llegaríamos a creer o a decir creer que es mejor por más rentable, dedicarse al tráfico de estupefacientes, o al lenocinio tan actual como ominoso, que se apoya en una moderna esclavitud, pues no es otra cosa la trata de jóvenes de ambos sexos, pese a que estas actividades degradan a quienes las padecen y mucho más a quienes las propician.³³

Considérese una vez más que la empresa está formada de personas y éstas cada una en libertad deben responder a una cuestión vital.

Dicho sea de paso y tomando en cuenta la radicalidad de la libertad, ésta se traduce también en una forma de servicio a la comunidad, mediante el pago de contribuciones.

³² Desde el punto de vista moral, la opción por servir es de grado más alto que la opción por ganar —si es que por ganar entendemos adquisición material de algo, y más aún si entendemos el ganarle a alguien, y si por servir entendemos la entrega de algo—, ya que, en términos de moral y *ceteris paribus*, en igualdad de circunstancias, el procurar por los demás es mejor que el procurar por sí mismo. En términos morales, que son aquí estrictamente antropológicos, el hombre no puede adquirir una vida intramundana lograda, plena y feliz, si no es pensando en los demás antes que en sí mismo. (Llano, 219-220.)

³³ Cfr. Human Rights Watch, “*Why leaders of the world should do more to stand up for human rights and a fair world*”, Word report 2022. Consultado 01-10-2022. https://www.hrw.org/sites/default/files/media_2022/02/World%20Report%202022%20ETR%20FINAL.pdf
Cfr. World Economic Forum, “*The Global Risks Report 2022, 17th Edición*”, 7-10. Consultado 01-10-2022. https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2022.pdf
Cfr. Fernando Vázquez, “FVR Revocación Completa”, YouTube, 27-05-2022, minuto 11:31 a 11:46, <https://youtu.be/-EpNIT4nsqk>

*“[...] El servicio entraña una relación con la persona y con su crecimiento mucho más estrecha que el mero ganar. [...]”*³⁴

3. Propiciar un desarrollo humano suficiente.

Habida cuenta de que la empresa es un conjunto de personas, conviene recordar que la persona es el elemento más valioso del universo, y el que confiere valor a cualesquiera otros. Precisamente por eso puede hablarse con propiedad, al tratar del desarrollo humano, de un fin institucional magnánimo. *“[...] Siendo la persona un universo de naturaleza espiritual dotado de libre albedrío y constituyendo por ello un todo frente al mundo, ni la naturaleza, ni el Estado pueden penetrar sin su permiso en este universo. [...]”*³⁵

También ahora se hace necesario determinar la primacía entre servicio y desarrollo humano, tal como ocurrió entre la ganancia y el servicio. Una empresa que no gana, ni sirve, ni genera desarrollo humano *ad intra* y *ad extra*, difícilmente puede merecer tal nombre. Podrá ser un acto de especulación, un negocio casual o algo similar, pero no una empresa.³⁶

¿A quiénes debe desarrollar la empresa? Si tomamos en cuenta el criterio de incidencia hemos de responder que a los integrantes de la empresa; pero si tomamos en cuenta el criterio de extensión generado por un servicio eficaz y expansivo de aquéllos, debe también alcanzar a la comunidad.³⁷

³⁴ Llano, 220.

³⁵ Rodolfo Barra, *Tratado de Derecho Administrativo: principios y fuentes, Tomo I* (Buenos Aires: Ábaco, 2002), 57-58.

³⁶ Cfr. Llano, 217.

³⁷ Cfr. Llano, 101-118.

Tanto el servicio como el desarrollo atañen a la persona y —aunque no debe confundirse— tampoco deben separarse, porque cuando se sirve, cuando se atiende a necesidades auténticas de la comunidad, ello expande a quienes integran la empresa, tal expansión alcanza a los clientes y a la comunidad misma, como acontece cuando se arroja una piedra al agua y se producen círculos concéntricos (la redundancia es deliberada) de dentro hacía afuera. De aquí se desprende la prioridad del desarrollo humano sobre los otros dos objetivos institucionales.³⁸

Las virtudes, que son inobjetables, pueden transmitirse solamente mediante una estrecha relación personal; por eso la amistad, no puede ser disociada del trabajo en la empresa. Si quisiéramos ver a esta última como un ente aislado y no polivalente, estaríamos ante el riesgo de caer en paradigmas ya superados, como el de *business is business*. Así lo demuestra el hecho de que hoy prevalece la lógica del ganar-ganar sobre la de que en las negociaciones era menester que el adversario perdiera, para que el otro ganara; sólo cuando se pierde el horizonte de largo plazo, prevalece —por cierto— de modo frágil la ley de la selva.³⁹

Y es que el liderazgo, empieza con una decisión, lo cual parafraseando a Ortega y Gasset significa que para dirigir a los demás es requisito indispensable imperar sobre sí mismo. Diremos nosotros que tal dominio es el mejor de los imperios. La firmeza es, en primer y prácticamente único lugar, condición del propio dominio. Por

³⁸ Además del empeño que ponga en el núcleo central de su trabajo en la empresa (el hombre), ha de alentarse que su personalidad se apoye con firmeza en otros puntos existenciales que darán a su vida asentamiento, estabilidad y reposo: la familia, los amigos, la religión, el deporte, las aficiones culturales, el hobby, la ayuda a las instituciones voluntarias, las participaciones en la escuela de sus hijos, la intervención política. (Llano, 240).

³⁹ Ya Sófocles en su obra *Edipo Rey*, afirma que “el darse a los demás es la más hermosa de todas las fatigas”. (Pehuén editores, 2001), consultado 23-08-2022, <http://www.corchado.org/pdf/edipo.pdf>

el contrario, y también parafraseando a Álvarez de Mon, el poder, el afán de dominar es verdadera obsesión de los débiles.⁴⁰ Su afán de superioridad no es más que el anverso de un complejo de inferioridad que los acompaña toda su vida.⁴¹

A fin de cuentas, sin estos ingredientes, podría decirse que la calidad humana hace la diferencia entre un hombre rico y un pobre hombre con dinero.⁴² De esta radicalidad, se desprende implícitamente que la generación de bienestar lleva consigo la del bienser.

4. La generación de la propia autocontinuidad o subsistencia.

El cuarto objetivo institucional de la empresa es consecuencia del cumplimiento de los otros tres. Solamente así se genera un valor importante, que al menos hasta ahora, es incuantificable: la confiabilidad hacia adentro y hacia afuera de la empresa, y que puede también ser enunciado como *good will*, o más explícitamente todavía, como el prestigio y la buena voluntad acuñados por la empresa frente a sus colaboradores y al colectivo o comunidad.

La generación de valor agregado deberá considerar también su justa distribución — esto es la que se aparta del juego de suma cero—; a su vez, el servicio deber ser pleno y eficaz, sin perder de vista el horizonte de plazo, (corto, mediano y largo plazo), sin sacrificar el presente en aras del futuro o viceversa.

⁴⁰ Cfr. Álvarez de Mon, *Desde la Adversidad*, 110.

⁴¹ Cfr. Carlos Llano, *Humildad y liderazgo* (México: Ediciones ECA, 2018), 23.

⁴² Cfr. Ramón Rivera, 2012. "Empresa Y Calidad Humana", *Icade. Revista De La Facultad De Derecho*, no. 75 (octubre 2012): 268-69., consultado 05-04-2023.

<https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/337>.

A juicio nuestro, el desarrollo humano incluye el de las virtudes pues solamente así plenifica los espacios de las posibilidades de la persona.

Es menester cuidar, enriquecer y preservar la cultura de la organización, que no es otra cosa que la encarnación y la vivencia de los valores éticos con perennidad, en el devenir del tiempo y de las personas. Parafraseado a Poul Bourget, el que no vive como piensa, acaba pensando como vive;⁴³ así la empresa cuenta con una *tradición*, de cuyo cumplimiento fiel depende su perdurabilidad en mayor grado que de sus reservas económicas, tecnológicas y científicas.⁴⁴

Creemos que el modo más adecuado de culminar esta serie de reflexiones es hacer una síntesis de ellas.

Son cuatro las finalidades de la empresa: generar un valor económico agregado, otorgar un servicio a la comunidad, desarrollar a las personas que integran a la empresa, y dotarla de capacidad de permanencia. Tales finalidades deben concebirse simultáneamente, o la empresa deja de serlo.

Encontramos grandes coincidencias entre lo mencionado hasta aquí, y lo que dice la fracción I del Artículo 153 de la Ley Federal del Trabajo vigente, al definir la productividad como el resultado de optimizar los factores humanos, materiales, financieros, tecnológicos y organizacional que concurren en la empresa, en la elaboración de bienes o la prestación de servicios.

⁴³ Cfr. Paul Bourget, *El demonio del mediodía* (México: Firmeza, 1965), 198.

⁴⁴ Cfr. Carlos Llano, *Dilemas*, 247.

Se advierte aquí que en momento alguno se aluda a la concepción marxista de que, para la generación de valor agregado, este debe necesariamente ser sustraído a otros, como lo pretende la visión marxista.

Generar valor es moralmente bueno, porque consiste en crear algo valioso, y no en sustraerlo de otro, como supuso el marxismo.⁴⁵

El valor económico agregado no debe atribuirse pues sin más al capital, sino también a la dirección y a la operación, pues los tres factores contribuyeron a generarlo, y debe repartirse en la proporción en que lo generaron.⁴⁶

Pero, además, se deben remunerar las necesidades de la persona en cuanto tal, pues la persona es más que el trabajo que realiza.

Hay dos conceptos diversos del reparto del valor agregado: según lo que cada uno aportó, y según lo que cada uno —en cuanto persona— necesita; ambos conceptos deben conciliarse.

Las ideas anteriores convierten prácticamente al trabajador en un socio. El contrato de trabajo toma la forma de contrato de sociedad: la distribución del valor agregado no se hace según la justicia conmutativa sino según la justicia distributiva.

La empresa, salvo contadas excepciones, presta valiosos servicios a la sociedad, desde los bienes de consumo más elementales hasta los medios de producción.

⁴⁵ Cfr. Anders Aslund, *Gorbachev's*, 27.

⁴⁶ Cfr. Juan Donoso Cortés, *Ensayo sobre el catolicismo, el liberalismo y el socialismo* (Madrid: Editorial Biblioteca Nueva, 2007), 201.

La continuidad no debe fincarse sólo en las reservas de valor económico agregado que se acumulen; depende más de los activos invisibles y, sobre todo, del servicio y de la confianza de la sociedad en ese servicio.

La continuidad de la empresa tiene su principal fundamento en el desarrollo de sus hombres, los que deben asimilar una tradición de cultura. La tradición de cultura depende de los grupos de trabajo, de su interdisciplinariedad, de su multiculturalismo y de la diversidad de edades de sus componentes. Las virtudes de la continuidad son sobre todo la magnanimidad y la constancia.

Creemos que estos criterios pueden, e incluso deben ser aplicados por analogía al Estado, porque —a fin de cuentas— el estado no es otra cosa que una gran empresa, propiciadora por excelencia de confianza y colaboración en él y con él como institución, siempre dentro del marco de la libertad.

En este sentido encontramos que Luis Humberto Delgadillo coincide con la concepción de empresa mencionada hasta aquí; es así como afirma que:

“[...] no es posible concebir una empresa sin aquéllos elementos materiales, técnicos y humanos, que mediante su manejo y aplicación adecuada, se combinan para su mejor aprovechamiento a fin de conseguir los fines que le son propios; de esta manera nos encontramos ante la más grande de todas las empresas, por la cantidad de elementos que comprende y por la naturaleza de sus fines: el Estado. [...]”⁴⁷

⁴⁷ Luis Humberto Delgadillo, *Elementos de derecho administrativo, primer curso* (México: Limusa, 1999), 43.

1.1 Un breve marco de referencia legal de la empresa

Excede el propósito de este trabajo abordar íntegramente la doctrina y la legislación mexicana existente en relación con la empresa. Sin embargo, apuntaremos enseguida algunas disposiciones legales y también reflexiones que la enmarcan.

Para empezar, conviene tener en cuenta lo estatuido por el Artículo 1° de la Ley de Concursos Mercantiles (LCM):

“Artículo 1o.- La presente Ley es de interés público y tiene por objeto regular el concurso mercantil. Es de interés público conservar las empresas y evitar que el incumplimiento generalizado de las obligaciones de pago ponga en riesgo la viabilidad de las mismas y de las demás con las que mantenga una relación de negocios. Con el fin de garantizar una adecuada protección a los acreedores frente al detrimento del patrimonio de las empresas en concurso, el juez y los demás sujetos del proceso regulado en esta Ley deberán regir sus actuaciones, en todo momento, bajo los principios de trascendencia, economía procesal, celeridad, publicidad y buena fe.”

El Artículo 1° de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) enuncia las figuras societarias que pueden dar configuración legal a la empresa. Debe resaltarse que son enunciativas mas no limitativas.

“Artículo 1o.- Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

I.- Sociedad en nombre colectivo;

II.- Sociedad en comandita simple;

III.- Sociedad de responsabilidad limitada;

IV.- Sociedad anónima;

V. Sociedad en comandita por acciones;

VI. Sociedad cooperativa, y

VII. Sociedad por acciones simplificada.

Cualquiera de las sociedades a que se refieren las fracciones I a V, y VII de este artículo podrá constituirse como sociedad de capital variable, observando entonces las disposiciones del Capítulo VIII de esta Ley.”

A su vez, el Artículo 227 de la ley referida, estatuye que:

“Las sociedades constituidas en alguna de las formas que establecen las fracciones I a V del artículo 1º, podrán adoptar cualquier otro tipo legal. Asimismo, podrán transformarse en sociedad de capital variable”

Claramente el Artículo 227 citado aquí autoriza expresamente a las sociedades mencionadas en las fracciones I a V del artículo primero de la propia LGSM, a adoptar cualquier otro tipo legal; es decir, en cualquiera otra figura societaria, contenida en una ley formal y materialmente hablando.

Así pues, es incuestionable que una sociedad mercantil anónima, por ejemplo, pueda ser transformada en una asociación civil, figura esta última que está incluida en el Código Civil Federal (CCF) y en los códigos civiles de los estados.

Destacamos lo anterior, porque pone de relieve dos cosas: la primera es la extraordinaria flexibilidad que existe en la Legislación Mexicana para asumir el tipo societario que mejor se adecue a sus necesidades. La segunda, destaca la importancia de la asesoría jurídica a quienes deseen constituir una sociedad, cualquiera que sea el tipo de ésta.

La experiencia demuestra lo que hemos afirmado en líneas anteriores. Una entidad que nunca tuvo fines de lucro, y tampoco mercantiles fue erróneamente constituida a su inicio como sociedad anónima. Su único propósito social era ser propietaria de inmuebles cuyo uso y goce se realizaría solamente mediante el comodato.

Al advertir que la sociedad anónima no era realmente traje a la medida de sus necesidades y fines, la asamblea general de accionistas decidió transformarla en asociación civil, entre otros motivos porque así no generaría el impuesto al activo de las empresas, que entonces se encontraba vigente, y poniéndola en suspensión de actividades.

A fines de 1990 y principios de 1991, el entonces Director de Registro Público de la Propiedad y del Comercio en Jalisco, rechazaba esta posibilidad legal, aduciendo que existía perjuicio fiscal, por cierto sin que dicho funcionario contara con atribuciones legales en materia fiscal. El pretendía que el camino idóneo era disolver y liquidar la S.A., y luego aportar los inmuebles a la A.C.; pero ello entrañaba pagar doblemente impuesto sobre transmisiones patrimoniales, honorarios de peritos valuadores, derechos de inscripción en el Registro Público, y honorarios notariales. Inconforme la entidad descrita con la postura del registrador, impugnó su negativa ante el tribunal de lo Contencioso Administrativo de Jalisco, quien resolvió ordenar

la inscripción por encontrarla apegada a la legalidad, habiendo considerado la inexistencia de perjuicio fiscal alguno. Así, la escritura pública 3545, de la notaría pública 32 de Guadalajara, que contenía la aludida transformación, fue debidamente inscrita en el registro público multirreferido, y posteriormente, este tipo de transformaciones se vienen realizando con toda normalidad en nuestro país.

Cuando —en cambio— para algunas empresas cuyos ingresos provengan de la prestación de servicios profesionales independientes, la figura más apropiada será una sociedad civil, habida cuenta de que el párrafo segundo del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), dispone que sus ingresos serán acumulables hasta el momento en que sean cobrados, y no antes, como sucede en los casos enunciados en el párrafo primero de ese mismo numeral.

Ello se debe a que generalmente los prestadores de servicios profesionales se agrupan bajo la figura de sociedad civil, misma cuyo objetivo legal, es la realización de actividades preponderantemente económicas, pero que no constituyan una especulación comercial.

Mas aún: ha habido casos en los que los Gobiernos Estatales en coordinación con la Secretaría de Economía (SE), gestionan y obtienen apoyos a fondo perdido para Sociedades Cooperativas de Producción. Supongamos que en uno de esos casos el apoyo en cuestión consiste en \$6,000,000. De una lectura superficial del artículo 16 de la LISR, dicha cantidad constituiría un ingreso acumulable; pero si la sociedad cooperativa mencionada, destina el importe íntegro de esos apoyos al aumento de su capital social, resultará que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo aquí mencionado el susodicho apoyo no será considerado como ingreso acumulable.

Obsérvese que esta interesante consecuencia jurídica no deriva de simulación o elución alguna, sino de una recta y correcta interpretación de esta importante ley fiscal. También de que el espíritu y la intención de los gobiernos que otorgaron el apoyo no fue de justicia conmutativa, tampoco de justicia legal, sino de justicia distributiva.

Merece la pena destacar que el apoyo en comentario, recibido a fondo perdido, de haber sido considerado como ingreso acumulable, debería haber tributado en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta (ISR) a la tasa de 30%.⁴⁸

Éstas son algunas pinceladas que intentan ilustrar no sólo la trascendencia de una adecuada figura legal para el buen funcionamiento de las empresas, sino como ya antes mencionamos, la gran flexibilidad de nuestra legislación, incluida la fiscal.

Generalmente cuando los pequeños y medianos emprendedores inician sus actividades, lo hacen como personas físicas con actividades empresariales, y solamente cuando crecen, asumen la figura societaria que mejor convenga a sus intereses.

Además, como ya antes dijimos el propósito de este trabajo no es la realización de un análisis exhaustivo de la configuración legal de las empresas.

⁴⁸ Tasa considera por la Ley de ISR vigente en 2005.

Capítulo II

Los principios de subsidiariedad, solidaridad y buena fe, y su incidencia en el Derecho Mexicano.

Nosotros coincidimos con la conceptualización que hace Luis José Béjar Rivera, misma que parte de la teleología del derecho administrativo y concluye que este es en sí, “[...] *la rama del derecho público que consagra las reglas sometidas a la ley y al derecho, con el fin de que la Administración Pública tutele el interés personal en su dimensión colectiva, es decir, el Bien Común, y en concordancia en todo momento, no solo con la tutela sino también con la promoción de los derechos fundamentales. [...]*”⁴⁹

Y con referencia al concepto de derecho administrativo al que alude Béjar Rivera encontramos una profunda semejanza con los objetivos genéricos de la empresa, sea esta pública o privada, que dejamos plasmados en el capítulo primero de este trabajo.

Es incuestionable a juicio nuestro, que el derecho administrativo es una ciencia joven originada principalmente a raíz de la Revolución Francesa de finales del siglo XVIII, en las aportaciones de pensadores como Rousseau y Montesquieu, como bien lo señala el propio Béjar Rivera, en una reseña histórica que toca las escasas aportaciones del *Common law*, y luego poco a poco en el derecho alemán. Ahora

⁴⁹ Luis José Béjar, *Fundamentos de derecho administrativo* (México: Tirant Lo Blanch, 2012), 36.

bien: ahondar más en la historia del derecho administrativo rebasa los alcances del presente trabajo.⁵⁰

Desde la perspectiva de un derecho al servicio del hombre y de todo hombre, resulta insostenible no sólo negarle a los principios el carácter de fuente de atribuciones y respuestas jurídicas, sino reconocerle una función de ese tipo meramente accesoria o supletoria. Los principios, como ya dijimos, amplían enormemente al derecho vigente y se constituyen en referencia permanente y central de la tarea propia del jurista.⁵¹

No puede sorprender entonces que Dworkin escriba que:

*"[...] los problemas de jurisprudencia son, en lo más profundo, problemas de principios morales, no de hechos legales ni de estrategia [...]", que "[...] cualquier teoría del derecho competente debe ser ella misma un ejercicio de teoría moral y política normativa [...]" y que reconozca que "[...] la filosofía jurídica no es una disciplina de segundo orden que tenga por objeto el razonamiento jurídico ordinario, sino que ella misma es el nervio de la reflexión sobre el derecho. [...]"*⁵²

Si vamos a Alexy queda clara la necesidad de la filosofía práctica si pretendemos comprender al discurso jurídico, dado que *"[...] la argumentación práctica general constituye su fundamento. [...]"*, pero además su concepto de derecho no sólo

⁵⁰ Cfr. Luis José Béjar, *Fundamentos de derecho administrativo* (México: Tirant Lo Blanch, 2012), 51-59.

⁵¹ Cfr. Rodolfo L. Vigo, *La interpretación: argumentación jurídica en el Estado de Derecho Constitucional* (Ciudad de México: Tirant lo blanch, 2017), 161, consultado 25-09-2022, https://www.sijufor.org/uploads/1/2/0/5/120589378/interpretacion_argumentacion.pdf

⁵² Ronald Dworkin, *La filosofía del Derecho* (México: F.C.E., 1980), 8.

incluye aquella pretensión de conexión, sino también el indispensable piso de justicia cuya dilucidación necesariamente desborda la ciencia jurídica.⁵³

No negamos que la ciencia jurídica permite descubrir o construir principios anclados en determinados ordenamientos jurídicos, pero pensamos que es imposible que se alcance a reconocer aquellos atributos o exigencias que corresponden a todo hombre por el solo hecho de serlo.⁵⁴

Hagámonos eco de las palabras de Kaufmann:

*"[...] La idea de toda filosofía del derecho de contenido puede ser sólo la idea del hombre, y por eso sólo en el hombre en su totalidad puede también fundarse siempre la verdadera racionalidad del derecho. La filosofía del derecho no es ningún juguete para una élite de lógicos aventajados. Como todo derecho, está allí por voluntad de los hombres y no al revés; así también la filosofía debe plantearse constantemente la pregunta de hasta dónde sirve al hombre. Cultivar la filosofía del derecho debe significar hoy más que nunca: tomar responsabilidad frente al hombre y su mundo. [...]"*⁵⁵

El saber jurídico, en tanto saber práctico, puede ser entendido como una unidad que se despliega en distintos niveles: el iusfilosófico, el científico y el prudencial u

⁵³ Robert Alexy, *Teoría de la argumentación jurídica* (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989), 272-275.

⁵⁴ Cfr. Rodolfo L. Vigo, *La interpretación*, 162-63.

⁵⁵ Arthur Kaufmann, *La filosofía del derecho en la posmodernidad* (Bogotá: Temis, 1992), 67.

operativo; comprobándose en ese orden una decreciente certeza, practicidad y universalidad.⁵⁶

Pero hay un momento definitivo y definidor de hasta qué punto "ese" derecho se ajusta a la razón de ser de "todo" derecho, y ese momento es precisamente cuando el proceso del derecho culmina en una decisión individual que define lo que le corresponde a ciertos sujetos individualmente considerados o en tanto formando parte de ciertas sociedades.⁵⁷

El ordenamiento jurídico además de estar compuesto por normas y principios incluye una teoría de la interpretación que permite identificar no sólo el alcance y contenido del mismo, sino que además posibilita conocer cómo opera concretamente. Informándonos simplemente de cuáles son las normas y principios que rigen en esa sociedad, probablemente sabemos bastante del derecho que en ella rige, pero sólo tendremos un conocimiento pleno cuando nos informemos de cuál es el sentido que se le atribuye a ese contenido y cómo se emplean para establecer el *status* deóntico de las conductas.⁵⁸

El problema de las lagunas jurídicas desde planteamientos iusnaturalistas no ofrece temores ni dificultades en cuanto a su admisión; rescatemos al respecto la palabra de Del Vecchio:

"[...] es más conforme a la verdad el admitir francamente que en todo sistema jurídico existen lagunas ...; pero que, en cambio, el mismo

⁵⁶ Cfr. Rodolfo L. Vigo, *La interpretación*, 163.

⁵⁷ Cfr. Rodolfo L. Vigo, 165.

⁵⁸ Cfr. Rodolfo L. Vigo, 165-66.

sistema positivo ofrece el medio para poder llenar tales lagunas, merced al recurso a fuentes subsidiarias y en última instancia al Derecho Natural o a los "principios generales del derecho", recurso que es lícito y obligatorio incluso cuando no está explícitamente declarado, pues el juez tiene necesidad de resolver toda posible controversia. [...]"⁵⁹

La razón de ser del derecho, y lo que legitima su existencia, es que se le brinde a cada uno lo que le corresponde, y ello no es incompatible con una razonable y posible previsibilidad. En aras de este objetivo, amén de lo ya dicho, resultaría muy provechoso que la doctrina avance en el tratamiento y esclarecimiento posible de la nómima, contenido y modo de operar de los principios. Dicho de otro modo, que el esfuerzo académico no se agote en los textos legales sino profundice la proyección de los mismos con el resto del derecho en los fallos judiciales, e intente una lectura desveladora de los principios, tanto de los "fuertes" como de los "débiles".⁶⁰

Los principios exigen la máxima realización posible, en relación con las posibilidades fácticas y jurídicas.⁶¹

La idea de la optimización es necesaria para poder comprender la dimensión del peso de una norma, en contraposición a la dimensión de su validez, asunto que

⁵⁹ Giorgio del Vecchio, *Filosofía del Derecho* (Barcelona: Bosch, 1947), 339.

⁶⁰ Cfr. Rodolfo L. Vigo, 171.

⁶¹ Cfr. Robert Alexy, *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios* (Departamento de Publicaciones Universidad Externado de Colombia), 101-102, consultado 23-07-2022, <https://publicaciones.uexternado.edu.co/gpd-tres-escritos-sobre-los-derechos-fundamentales-y-la-teoria-de-los-principios-9789586167468.html>

tiene múltiples implicaciones en la dogmática jurídica, incluso algunas relativas a aspectos bien particulares.⁶²

Consideramos necesaria la inclusión y el análisis de los principios de subsidiariedad, solidaridad y buena fe, pues ellos en conjunto establecen el papel de la empresa y del estado, su estrecha vinculación y los límites de sus respectivas actuaciones. La Corte Constitucional de Colombia ha establecido una clara diferencia entre principios y reglas:

*“Los principios [...] consagran prescripciones jurídicas generales que suponen una delimitación política y axiológica reconocida y, en consecuencia, restringen el espacio de interpretación, lo cual hace de ellos normas de aplicación inmediata, tanto por el legislador como por el juez constitucional. [...]”*⁶³ Su alcance normativo no consiste en la enunciación de ideales que deben guiar los destinos institucionales y sociales con el objeto de que algún día se llegue a ellos; su valor normativo debe ser entendido de tal manera que signifiquen una definición en el presente, una base deontológico-jurídica sin la cual cambiaría la naturaleza misma de la Constitución y por lo tanto toda la parte organizativa perdería su significado y su razón de ser. Los principios expresan normas jurídicas para el presente; son el inicio del nuevo orden”.⁶⁴

⁶² Cfr. Robert Alexy, *Tres escritos*, 106.

⁶³ Roosevelt Ospina, “Principio de la buena fe y responsabilidad de la administración pública”, *Estudios de Derecho* 67, no.149 (2010): 196, Udea, consultado 05-12-2021, <https://revistas.udea.edu.co/index.php/red/article/view/8634>

⁶⁴ Cfr. Roosevelt Ospina, “Principio de la buena fe...”, 196.

Nosotros coincidimos plenamente con los criterios jurisdiccionales sostenidos por el Tribunal Constitucional de Colombia cuando expresan que:

*“[...] mientras que, en cuanto tiene que ver con las reglas de derecho, el alto tribunal ha planteado que éstas constituyen normas de conducta que consagran imperativos categóricos o hipotéticos que deben ser exactamente cumplidos en cuanto a lo que ellas exigen, sin importar el ámbito fáctico o jurídico en el que se producen, y que su diferencia cardinal con los principios estriba en que los principios son típicas normas de organización, mediante los cuales se unifican o estructuran cada una de las instituciones jurídicas que dan fundamento o valor al derecho, a través de la condensación de valores éticos y de justicia; así mismo, las reglas se limitan a exigir un comportamiento concreto y determinado, los principios trascienden a la mera descripción de una conducta prevista en un precepto jurídico, para darle valor y sentido a muchos de ellos, a través de la unificación de los distintos pilares que soportan una institución jurídica. [...]”*⁶⁵

Siguiendo estos parámetros, se reconoce que los principios están llamados a cumplir en el sistema normativo los siguientes roles:

1. Sirven de base y fundamento de todo el ordenamiento jurídico
2. Actúan como directriz hermenéutica para la aplicación de las reglas jurídicas

⁶⁵ Ospina, “Principio de la buena fe...”, 196-197.

3. En caso de insuficiencia normativa concreta y específica, se emplean como fuente integradora del derecho.⁶⁶

En estos términos, es indiscutible que los principios cumplen una triple función de fundamento, interpretación e integración del orden jurídico.

Es así como Vázquez de Mella afirma que la existencia de clases sociales responde a la naturaleza humana, porque tal naturaleza es permanente e inmutable, y hay un interés intelectual en toda sociedad que sea medianamente culta, representado por las Academias, las universidades y las corporaciones docentes y científicas, hay un interés religioso y moral porque no suele darse una sociedad atea; hay un interés material representado por la agricultura, la industria y el comercio; y un interés aristocrático, fundado en un alto sentido social considerando como tal a toda superioridad de prestigio reconocido que tenga por título el heroísmo, la virtud, el talento y hasta la riqueza benéfica.

Ese espíritu aristocrático, esa aristocracia social que representa todas las superioridades, expresa uno de los grandes intereses colectivos; y al lado de ellos está el interés de la defensa, representado por el Ejército y por la Marina, para que un pueblo no sea pasto de enemigos codiciosos.⁶⁷

De aquí deviene que la limitación del ser finito, de su fin peculiar y extrínseco, de la naturaleza de la persona inteligente y libre, y del orden moral, de su derecho

⁶⁶ Cfr. Ospina, 197.

⁶⁷ Cfr. Vázquez de Mella J, "Fundamentación de la sociedad en la naturaleza humana: las clases y su origen", en *Estudio preliminar selección y notas* (Madrid: 1953), 40, consultado 20-04-2021, <https://ia801800.us.archive.org/19/items/obras-completas-d.-juan-vazquez-de-mella-vol.-4/Textos%20de%20doctrina%20politica%20-%20Juan%20V%C3%A1zquez%20de%20Mella.pdf>

supremo a alcanzar su destino por sí misma, del de excluir al que trate de impedirsele y del de juntar sus fuerzas con las demás personas para alcanzarlo, que origina la persona colectiva, de su variedad y coexistencia, de la necesidad de su jerarquía interior, y de la unidad moral como ley íntima de todas, resulta la magnífica concepción de la sociedad, que puede describirse sintéticamente diciendo que es una serie jerárquica de personas empezando por la familia y sus complementos, el municipio, la provincia o la comarca, la región y el Estado, y sus prolongaciones, el gremio, la escuela y la universidad con las personas individuales en que se descomponen agrupadas en clases que se asocian, según los intereses y funciones sociales permanentes, sujetas todas a una ley moral común que afirma la unidad causal de origen y unidad final última, con relación a la cual todos los fines son medios, y una cierta dependencia externa de las inferiores a las superiores, cuyas atribuciones disminuyen en intensidad a medida que aumentan en extensión con la autarquía para regir y manifestar su vida con independencia en todo lo que abarca su órbita propia, y conforme a la manera especial de ser y de sentir, y hasta de aplicar las doctrinas comunes, que produce la variedad opulenta de caracteres, prueba de la originalidad fecunda que seca la unidad rígida y simétrica del centralismo, que mata la belleza de la vida.⁶⁸

De estas últimas reflexiones, se trasluce que la armonía de las clases sociales es connatural; que de la variedad caleidoscópica que hacen a las personas y a la sociedad ser lo que son, queda descartada la lucha de clases que es prédica del

⁶⁸ Cfr. Vázquez de Mella J, *Fundamentación*", 40.

socialismo marxista. En este sentido, convergen el pensamiento y la obra de Sánchez Agesta.⁶⁹

Como veremos enseguida muchos autores coinciden en reconocer una cierta juridicidad intrínseca que excede la "tesis social", lo cual es una pretensión inaceptable para todo iuspositivismo y constituye la afirmación central y mínima de todo iusnaturalismo o no-iuspositivismo.⁷⁰

Así lo dice Hart de Dworkin:

*"[...] al igual que el teórico del derecho natural, mantiene que hay ciertos principios morales objetivos que son también derecho. Tales principios no deben su status de derecho a ninguna forma de incorporación o a ninguna decisión normativa, ni práctica judicial o a ningún consenso. De forma que son derechos inclusive si no están identificados como tales por referencia a las fuentes sociales del derecho. [...]"*⁷¹

Parece constatable la afirmación de Prieto Sanchís: *"[...] la doctrina de los principios servirá de vehículo privilegiado a las sucesivas rehabilitaciones del iusnaturalismo. [...]"*⁷² y prueba de ello puede ser la conclusión de Zagrebelsky: *"[...] hoy sería imposible ... un positivismo de los principios. [...]"*⁷³

⁶⁹ Cfr. Sánchez Agesta, *Lecciones de derecho político* (Granada: 1947), 281.

⁷⁰ Cfr. Joseph Raz, *La autoridad del derecho: ensayos sobre derecho y moral* (México: Dirección General de Publicaciones UNAM, 1982), 55-6.

⁷¹ Ronald Dworkin, "Thirty Years On", en *Harvard Law Review* 115, (2002):1654-1687.

⁷² Luis Prieto Sanchís, *"Sobre principios y normas"* (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992), 68.

⁷³ Gustavo Zagrebelsky, *El Derecho dúctil, Ley, Derechos, Justicia*, trad. de Marina Gascón (Madrid: Trotta, 2003), 124.

Los principios para el profesor de Kiel constituyen un camino idóneo para la conexión conceptual entre moral y derecho, y posibilitan su tesis de "la única respuesta correcta como idea regulativa", lo que presupone que en algunos casos se puede dar una única respuesta correcta y que no se sabe en qué casos es así, de manera que vale la pena procurar encontrar en cada caso la única respuesta correcta.⁷⁴

A modo de corolario de los argumentos vertidos en esta parte introductoria, nos permitimos transcribir las palabras de Rodolfo L. Vigo:

*"[...] Siendo los principios exigencias axiológicas o atribuciones en favor de todo hombre, cualitativamente distintas de las que comprobamos en el derecho positivo, ello forzosamente pone en crisis las posiciones que rechazan toda objetividad o universalidad de la ética. Sólo un cierto objetivismo y cognoscitivismo ético permite seguir hablando con firmeza y "en serio" de los derechos humanos, bienes humanos básicos o principios del derecho [...]"*⁷⁵

Y esto lo llega a confesar un escéptico coherente como Bulygin: *"[...] si no existe un derecho natural o una moral absoluta, entonces los derechos humanos son efectivamente muy frágiles. [...]"*⁷⁶

Finalmente afirma Vigo que: *"[...] los principios remiten el derecho a la antropología o, mejor dicho, a lo que es más propiamente humano, o sea, su eticidad, su felicidad*

⁷⁴ Cfr. Robert Alexy, "Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica", en *Derecho y razón práctica* (México: Fontamara, 1993), 16.

⁷⁵ Rodolfo L. Vigo, 153-54.

⁷⁶ Eugenio Bulygin, "Sobre el status ontológico de los derechos humanos", en *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*. no. 4 (1987): 84.

*y su buen vivir y convivir. Sería extraño que luego de abrirnos a la preocupación por aquello de donde viene y se constituye el derecho como tal, sigamos manteniendo una exigencia de pureza juricista. [...]*⁷⁷El profesor Federico de Castro y Bravo, no dudaba en escribir respecto a los principios que estaban "*[...] fuera de la estricta subordinación jerárquica de las fuentes, ya que han de ser tenidos en cuenta antes, en y después de la ley y de la costumbre [...] son los que señalan los caracteres que la ley y la costumbre han de tener para ser válidos. [...]*"⁷⁸

Ciertamente a la luz de lo expresado hasta aquí resalta nítidamente el papel central y el valor de los principios, como fuente de armonización, interpretación e integración de derecho escrito, posibilitan una más recta y correcta aplicación de este último.

Queremos concluir estas palabras introductorias atendiendo a la incidencia que tiene la empresa en la sociedad, tanto desde el punto de vista sociológico, antropológico y económico. Y si consideramos que la realidad del entorno es de suyo incomparablemente más rica, cambiante y dinámica, que el acontecer de la empresa no puede ni debe subsumirse en un conjunto de normas de derecho escrito, es necesario apelar a los principios.⁷⁹

II.1 Principio de subsidiariedad

Este principio tiene una larga historia, que se remonta a la época del Imperio Romano. No ha sido —sin embargo— sino hasta los inicios de la doctrina social de

⁷⁷ Rodolfo L. Vigo, 157.

⁷⁸ Federico de Castro y Bravo, *Derecho Civil de España: Tomo I* (Madrid: Civitas, 1972), 351.

⁷⁹ Cfr. Rodolfo L. Vigo, 146.

la Iglesia, que ha venido siendo desarrollado, enriquecido y actualizando progresivamente. Ya en la encíclica *Rerum novarum*, del Papa León XIII, fue abordado y tratado de manera explícita, aunque sin mencionarlo por su nombre, en ella el Papa dejaba patente su apoyo al derecho laboral de formar uniones o sindicatos, pero también se reafirmaba en su apoyo al derecho de la propiedad privada. Además, discutía sobre las relaciones entre el gobierno, las empresas, los trabajadores y la Iglesia, proponiendo una organización socioeconómica que más tarde se llamaría distributismo, y no fue sino hasta la encíclica *Quadragesimo anno*, que el Papa Pío XI ya lo llama como tal⁸⁰, y lo desarrolla en consonancia con la época que le tocó vivir ante el creciente antagonismo entre el capitalismo liberal y el concepto de estado, como ente omnicomprensivo y totalizador supremo.

El Concilio Vaticano II, no se detiene a definir la subsidiariedad en si misma: es un principio ya suficientemente establecido que no requiere nuevas aclaraciones generales. Se dedica, en cambio, a poner de manifiesto sus exigencias en tres terrenos concretos: la educación, los medios de comunicación social y las relaciones políticas.⁸¹

En cuanto al primero, el Concilio recuerda la doctrina dada ya por Pío XI: el Estado tiene una función subsidiaria de vigilancia y fomento; y otra supletoria, si la sociedad falla. Obligación de la sociedad civil es proveer de varias formas a la educación de la juventud, tutelar los derechos y obligaciones de los padres y de quienes intervienen en la educación y colaborar con ellos; completar la obra educativa,

⁸⁰ Cfr. *Quadragesimo anno*, N° 79.

⁸¹ Cfr. Constitución pastoral *Gaudium et spes*, Cap. II, N°26 y ss.

según el principio de la función subsidiaria, cuando no basta el esfuerzo de los padres y de otras sociedades, atendiendo a los deseos paternos; y, además, crear escuelas e institutos propios según lo exija el bien común.⁸²

En cuanto a los medios de comunicación social (prensa, radio, TV, etc.), el Concilio se ocupa de velar por los destinatarios de la información y especialmente por su libertad. Hay que tener en cuenta que no sólo hay que respetar la información que elijan, sino también su derecho a no verse invadidos indiscriminadamente por informaciones carentes de honradez.⁸³ Y es que el estado puede verse tentado a inducir a su arbitrio la información divulgada por esos medios, conculcando así la libertad de información e incluso de expresión de los gobernados.

Respecto a las relaciones políticas, por fin, el Concilio lanza una grave advertencia a los gobernantes: Cuiden los gobernantes de no entorpecer las asociaciones familiares, sociales o culturales, los cuerpos o instituciones intermedias, y de no privarlos de su legítima y constructiva acción, que más bien deben promover con libertad y de manera adecuada.⁸⁴

La aplicación concreta del principio de subsidiariedad exige un constante ejercicio de prudencia. Es difícil señalar reglas generales; hay que ver cada caso concreto para poder definir el punto en que se combinen mejor el respeto a la iniciativa privada y a la necesaria dosis de coordinación social o estatal.⁸⁵

⁸² Cfr. *Gravissimum educationis*, N°3.

⁸³ Cfr. *Inter mirifica*, N°12.

⁸⁴ Cfr. *Constitución pastoral Gaudium et spes*, N°75.

⁸⁵ Cfr. Gonzalo Lobo, *Persona familia y sociedad*, (Madrid, Magisterio Español, 1975); Véase también. Joseph Höffner, *Doctrina Social Cristiana*, (Herder, 2001).

A su vez el Papa Juan Pablo II siguió enriqueciendo este *corpus* de doctrina social de la Iglesia con las encíclicas *Laborem Exercens*, *Sollicitudo rei Socialis* y *Centesimus annus*.⁸⁶

El principio de subsidiariedad tiene una importancia que bien podríamos llamar performativa, incluso en aspectos como la educación. Si por educación entendemos el concepto de David Isaacs, (*educare* y *educere*), habremos de coincidir en que se trata de aspectos complementarios entre sí. El primero (*educare*) dota al educando de una serie de cualidades y virtudes inherentes a la persona; verbigracia, urbanidad, modestia, respeto, entre otras, mientras que el segundo (*educere*), le ayuda a hacer aflorar al sujeto pasivo, a educir, cualidades que él ya tiene, pero posiblemente desconoce.⁸⁷ A esto hemos aludido en la introducción de este trabajo, cuando hablamos del “silencio interior”, que propicia la creatividad, y por consiguiente la libertad; y nos parece evidente que, si la educación no culmina en la libertad, deja de ser lo que es.

El fundamento principal del principio de subsidiariedad es la dignidad del hombre: su primer fundamento es la convicción de que cada ser humano individual, está provisto de un valor, o dignidad inherente e inalienable, debido al cual el valor de la persona humana es ontológica y moralmente superior al del Estado, u otra agrupación social. En este sentido, la subsidiariedad se basará en una determinada visión de sociedad coherente con esta concepción del hombre. Se considerará que

⁸⁶ *Laborem Exercens*, Cap. 3, punto 11; *Sollicitudo rei Socialis* N°32- N°37; *Centesimus annus*, N°10.

⁸⁷ Cfr. David Isaacs, *La educación de las virtudes humanas y su evaluación* (Editorial EUNSA, 2003), 35.

la sociedad y las agrupaciones menores que la componen se crean para que el hombre alcance su propio bien.⁸⁸

Ahora bien, viendo el principio en comentario con un enfoque jurídico-sociológico, desde algunos de los fines más básicos y necesarios hasta aquello más sofisticado deben ser realizados en conjunto con otro. Por ello, según consta por experiencia, todos los hombres nos unimos a otros para lograr fines que solos no podríamos jamás alcanzar. Así nacen las diversas sociedades, que son una relación de personas hecha con el objeto de alcanzar un fin que como individuos aislados no podrían conseguir. Algunas de ellas serán necesarias, esto es, impuestas por nuestra propia naturaleza a todos los hombres para alcanzar su perfección y otras serán voluntarias, libremente escogidas por cada individuo que pretenda alcanzar un cierto fin particular. También constatamos que estas sociedades compuestas de individuos tampoco son por naturaleza aptas para alcanzar todos los fines particulares que pudieran presentarse. Así surgen sociedades de sociedades, esto es, aquellas que se forman por la unión de otras asociaciones para fines que éstas no pueden alcanzar por sí solas. De esto se desprende un orden entre distintas sociedades, siendo unas mayores o menores respecto de otras dependiendo de si las incluyen en sí, o si son en aquellas incluidas. Asimismo, sabemos de la existencia de una sociedad superior y necesaria, el Estado, cuyo fin es el más amplio y trascendente para la vida de cada uno de los individuos en comunidad: el bien común.⁸⁹

⁸⁸ Cfr. Constitución pastoral *Gaudium et spes*, N°75.

⁸⁹ Cfr. Joseph Höffner, *Doctrina Social Cristiana*, (Herder, 2001).

En el párrafo anterior intentamos trazar la situación de la sociedad en general: primero, entre los particulares existen múltiples sociedades de diversa amplitud, las que pueden tener fines distintos o similares, e incluso algunos podrían superponerse a otros: y segundo, la existencia de una sociedad superior, el Estado, cuyo fin parece abarcar en su enorme amplitud prácticamente a todas las actividades que desarrolla el cuerpo social, al grado que algunos la han concebido no como una aglomeración de individuos sino como compuesta por numerosas entidades menores que dan origen a ricas y variadas relaciones.

La situación descrita presenta el problema de dilucidar cuál debe ser la relación entre las distintas sociedades mayores y menores para la realización de actividades que, en atención a su fin podría desarrollar cualquiera de ellas. A la luz de este principio, se asoma a juicio nuestro, que el Estado no es un ente omnicomprendivo, ni un fin en sí mismo, aun en el supuesto no concedido de que pudiera realizar todas las actividades referidas en líneas anteriores. De aquí deviene que la eminencia del fin será la brújula que dará la pauta para saber cuáles sociedades deberán asumir unas u otras de las actividades necesarias o convenientes para la libre expansión de la autarquía individual y colectiva, y que en definitiva delineará un tejido social sano, propiciador de libertades individuales y colectivas.

Así, lo primero que ha de considerarse es que el fin de la vida en sociedad es el bien común, fin del Estado.⁹⁰ De ahí que cualquier solución que demos a cómo se estructura la sociedad debe ser considerando este, de la manera que se alcance lo

⁹⁰ Cfr. Francisco Porrúa, "Los Fines del Estado" en *Teoría del Estado* (México: Porrúa, 2005), 447-452.

más plenamente posible. Corresponde analizar entonces la noción de bien común en la que se apoya la subsidiariedad.

Si consideramos que el bien común es el bien del hombre en sociedad, tendremos que no es una cosa abstracta que flote por encima del cuerpo social, sino que en definitiva será el bien de personas concretas⁹¹, individuos que alcanzan un cierto bien en sociedad: que tienen la posibilidad de desarrollar sus potencialidades en el plano temporal en orden a alcanzar su fin último; la felicidad. También debemos considerar que el bien común no es una cosa, pese a la expresión gramatical que usamos al tratarlo como un sustantivo, sino más bien un cierto estado de cosa, una situación para la cual la sociedad deberá contar con las condiciones necesarias para que todos y cada uno de sus miembros alcancen su mayor realización espiritual y material posible en el plano temporal. De ahí que el bien del hombre en sociedad no sea una cosa que pueda ser entregada por el Estado a los individuos sin que éstos hagan nada, sino que, por su misma naturaleza, requerirá precisamente que tengan la posibilidad de realizar aquellas actividades que los perfeccionan para en definitiva ser felices. En este sentido Messner ha dicho que: “[...] *la consecución de su ser plenamente humano depende esencialmente de su responsabilidad y actividad propias en el cumplimiento de las demandas que aquel le exige. [...]*”⁹² Esto implica que la persona humana es, en última instancia, el sujeto de la historia, el artífice de su destino, el responsable de su éxito y de su fracaso.

⁹¹ Cfr. Osvaldo Lira Pérez, *El Orden Político*, (Covadonga, Covadonga), 33-52.

⁹² Johannes Messner, *Ética Social, Política y Economía a la luz del Derecho Natural* (editorial Rialp, 1967), 199.

Para arribar a un concepto del bien común, apelaremos a D'Agostino, quien distingue y al propio tiempo deslinda el bien común de un mero voluntarismo o contractualismo entre grupos, que podría desembocar en el totalitarismo. En efecto este autor expresa:

*“[...] la verdad de la democracia (y en consecuencia del Estado de derecho) no está en el formalismo de un sistema electoral de sufragio universal (lo cual, por otra parte, es esencial, pero sólo instrumentalmente), sino en el común sentir de los ciudadanos acerca de la existencia de un bien que objetivamente los junta en común y que siendo éste un bien de todos debe ser administrado y garantizado por todos. [...]”*⁹³

Siguiendo esta línea del pensamiento de D'Agostino, se reivindica de esta manera el gran tema de la libertad y también el de los derechos de la persona, que no se definen ni justifican en una estéril contraposición entre personas singulares y Estado, sino en el reconocimiento recíproco de tales derechos como un bien de cada uno y de todos, y del cual todos los seres humanos insertos de modo consciente y deliberado en el marco del bien común procuraran con vehemencia su defensa y tutela.⁹⁴

El bien común requiere entonces que sean los particulares los que desarrollen las actividades que los perfeccionan ya que, si el bien del hombre implica el desarrollo libre de ciertas actividades que nos conducen a ser mejores, resulta ilógico que sea

⁹³ Francesco D'Agostino. *Filosofía del Derecho* (Bogotá, Colombia: Temis, 2007), 185.

⁹⁴ Cfr. Francesco D'Agostino. *Filosofía*, 185.

el Estado el que las haga, limitando a los ciudadanos su posibilidad de perfección.⁹⁵ Si el actuar del Estado atenta contra la perfección del hombre, el Estado pierde su razón de ser, pues es esta misma perfección buscada la que exige la existencia del Estado, el cual nace para ayudar a mi consecución. Rodríguez-Arana habla de un incipiente y a la vez potente derecho administrativo que a la luz de los cambios sociales ocurridos desde finales de los siglos XIX y hasta nuestros días, va sentando sus reales de manera vigorosa y gradual, por una parte en la centralidad de la persona y del bienestar general, y por la otra en el entendimiento de que lo que está cambiando es el papel del interés general, a la luz de un pensamiento abierto, plural, dinámico, complementario, que desemboca no en la desaparición del Estado, sino en su reinvención, como entidad abocada primordialmente al servicio de las personas, y no ya a la sumisión de las tentaciones de un poder hegemónico.⁹⁶

En síntesis, el bien común, es decir, el bien del hombre en sociedad se logra eminentemente por la actividad de ese mismo hombre en una comunidad vigorosa, diversa y participativa, actividad que podrá realizar por sí solo o, si no puede, en conjunto con otros, siendo contrario a la misma razón de ser del Estado y la vida en sociedad que éste estorbe dicha actividad. Se aplica aquí, de modo analógico, la máxima de Modestito, según la cual ninguna razón o fundamento de derecho, ni tampoco de la justicia permite que hagamos más severo, por una interpretación

⁹⁵ Cfr. John Finnis, *Ley natural y derechos naturales*, traducción Cristóbal Orrego (Buenos Aires: Abeledo- Perrot, 2000), p. 183.

⁹⁶ Cfr. Jaime Rodríguez-Arana, "El derecho fundamental a la buena administración y centralidad del ciudadano en el derecho administrativo". 4-10, consultado 12-10-2021, http://derecho.posgrado.unam.mx/congresos/ivci_vmda/ponencias/JaimeRodriguezArana.pdf

demasiado dura y contra el interés de las personas, aquello que ha sido introducido saludablemente para la utilidad de estas.⁹⁷

Tratando de llegar a una comprensión objetiva —y al mismo tiempo actual— del estado, hemos incursionado en el pensamiento de Agustín Basave Fernández del Valle, y encontramos que el humanismo filosófico de este autor parte del estudio de la persona y su característica esencial que es el *status viatoris*, mismo que define así:

*“[...] la persona, compuesta de materia (cuerpo) y forma (espíritu) no puede evadir la condición de ser esencialmente un viajero a través de su existencia. [...]”*⁹⁸, *“[...] estamos en camino. Y este estar en camino es una dimensión otológica de nuestro ser. El status viatoris es inherente a toda condición humana. Ningún hombre, en tanto que viva, se puede considerar logrado, captado, alcanzado. El status comprehensoris no pertenece a esta vida. [...]”*⁹⁹

No podemos concebir a un hombre viviendo en sociedad y buscando su plenitud subsistencial sin que en ese conglomerado de seres como él exista un orden normativo que los rija a todos por igual. Sin derecho los hombres nos aniquilaríamos

⁹⁷ Cfr. Francisco Urbina, “El principio de subsidiariedad, sus fundamentos y su función en una sociedad democrática”, *Derecho y humanidades*, no. 11 (2005): 329, consultado 25-03-2021, <https://doi:10.5354/0719-2517.2011.17070>

⁹⁸ Agustín Basave Fernández del Valle, *Filosofía del hombre*, 3ª. edición (México: Espasa Calpe, 1981), 54.

⁹⁹ Basave Fernández del Valle, *Filosofía*, 56.

los unos a los otros sin alcanzar nuestra más alta finalidad: trascender como personas.¹⁰⁰

Arriba este autor a definir el Estado como una: “[...] *Agrupación política soberana, geográficamente localizada y organizada teleológicamente respecto al bien público temporal. [...]*”¹⁰¹

Aquí hemos llegado al fondo del asunto. El problema inicial del que surge la subsidiariedad era encontrar un criterio que nos permitiera armonizar la actividad de las diversas sociedades en atención a su fin. Y considerando que dicha solución será aquella que mejor permita el bien común, la subsidiariedad plantea, en concordancia con sus presupuestos, que, por existir una primacía de la persona frente a cualquier sociedad, corresponde a ésta alcanzar todos los fines que le sea posible por su cuenta, luego a las sociedades menores, las mayores y el Estado. Dicho de otro modo, lo más compatible con el bien común y con la realización de la persona es que las sociedades mayores no intervengan en aquello que las menores puedan realizar por su cuenta y éstas no realicen aquello que el individuo puede hacer solo. Esto por cuanto el bien común es fundamentalmente el bien de individuos y, por lo tanto, es de su esencia que sean estos los primeramente responsables y los eminentemente llamados a realizarlo, dado que la realización de estas actividades es constitutiva de su propio bien (bien ser).

¹⁰⁰ Cfr. Laurencio Faz, “Antroposofía y iusfilosofía, ejes rectores de la filosofía de Agustín Basave Fernández del Valle”, *Humanitas Philosophia*, vol. I, no. 43, (2016): 139, consultado 23-09-2022, <https://humanitas.uanl.mx/index.php/ah/article/view/303/245>

¹⁰¹ Agustín Basave Fernández del Valle, *Teoría del Estado: Fundamentos de Filosofía Política* (México: Editorial JUS, 1955), 222.

Esta regla de prelación entre el individuo, las sociedades intermedias y el Estado es el llamado Principio de Subsidiariedad, el cual será la pauta de las justas libertades civiles, sociales y políticas en cuanto constituye la clave necesaria para la buena ordenación y articulación de los cuerpos sociales para valorar debidamente las asociaciones voluntarias, evitando que se aparten de su función integradora y socialmente benéfica, o que la desvirtúen. Así, en síntesis, el principio de subsidiariedad se puede entender como un principio de carácter organizacional y de naturaleza política y jurídica que se aplica a la distribución de competencias entre el Estado y los grupos intermedios y que se resuelve en la afirmación esencial de que el Estado no debe intervenir en las actividades que son de la competencia de los grupos intermedios, a menos que por inexistencia o deficiencia de la acción de tales grupos y en subsidio de la misma, el Estado deba intervenir por convenir al interés general y al Bien Común. Naturalmente, la competencia del individuo y de los grupos intermedios es vastísima, extendiéndose a todo cuanto contempla la búsqueda del bien del hombre.

De aquí se desprende con toda claridad la llamada dimensión negativa del principio de subsidiariedad, que prescribe que toda sociedad mayor no puede intervenir en una menor si ésta está alcanzando su fin. De ahí que el Estado en su obrar hacia el bien común no pueda emprender una actividad que los particulares están dispuestos y en condiciones de realizar.¹⁰² De la aplicación del principio de subsidiariedad en su dimensión negativa se desprenderá que toda sociedad intermedia tiene plena autonomía para organizarse en orden a alcanzar sus fines

¹⁰² Cfr. Enrique Alcalde, *Los Principios Generales del Derecho* (Ediciones Universidad Católica de Chile, 2003), 87.

propios y específicos. Así, y considerando que su ámbito está delineado por su fin, toda sociedad puede recurrir a los elementos lícitos que estime pertinentes para alcanzar su fin sin temor a ser intervenida por otra superior. A este principio se le ha llamado principio de las autonomías sociales y se encuentra indisolublemente ligado al principio de subsidiariedad. Con esto el principio de subsidiariedad se relaciona íntimamente con la cuestión del grado de intervención de la autoridad. Por tanto, puede ser formulado así: Tanta libertad como sea posible, tanta autoridad como sea necesaria.¹⁰³

Empero, deseamos subrayar aquí que tanto D'Agostino como Cassagne preludian el advenimiento de un nuevo modelo de estado, en donde el bien común se ensancha y adquiere una dimensión planetaria: una forma sin ambages de cooperación internacional. Lo que en un tiempo era definido como el sacro egoísmo de la naciones es, cada vez más sentido en nuestro tiempo como una expresión vacía, desde que se ha comprendido que reconociendo el primado de la cooperación internacional respecto a los intereses particularistas de las singulares comunidades políticas, los Estados, en vez de traicionarse a sí mismos, no hacen otra cosa que perseguir coherentemente y de la manera más plena su vocación específica de promoción del bien común; un bien que nunca como en nuestro tiempo es tan verdaderamente común como cuando implica a la humanidad entera;¹⁰⁴ es decir a una familia de familias. Casaggne por su parte habla de un nuevo modelo de Estado, que sin implicar la desaparición del Estado de Bienestar, trasfiere a las

¹⁰³ Cfr. Francisco Urbina, "El principio de subsidiariedad...", 330.

¹⁰⁴ Cfr. D'Agostino, 186.

entidades privadas muchas de sus funciones públicas, sin que dejen de serlo por el hecho de que sean prestadas por grupos privados: en definitiva, un modelo tan distinto y opuesto a los anteriores como éstos lo fueron entre sí.¹⁰⁵

Pero el bien común también prescribe, más allá de los grados de intervención, un cierto estado de cosas que puede no ser alcanzado con la sola iniciativa particular. Para la teoría de la subsidiariedad las condiciones que permiten la plena realización de la persona humana no se agotan con la simple autonomía particular, es decir, con la libertad de acción. Puede ser necesario también que el Estado tenga que actuar para generar él mismo alguna de estas condiciones. Esta es la llamada dimensión positiva del principio de subsidiariedad, que prescribe, en relación con el Estado, que éste debe realizar todas aquellas actividades necesarias para alcanzar su fin, el bien común, que los particulares no quieran o no estén en condiciones de hacer, habiendo agotado lealmente todos los medios para que éstos realicen dicha actividad. La labor del Estado queda entonces focalizada, circunscrita a las actividades necesarias para el bien común que los particulares no pueden o no quieran realizar por sí mismos. Aquí el Estado no es tan sólo un sustituto o un supletorio. Este subsidio consiste, más bien, en una complementación y un perfeccionamiento fundados en la naturaleza de la personalidad humana y por ella exigidos. Recordemos además las que la doctrina ha llamado actividades indelegables del Estado, que implican un fin que por su naturaleza sólo puede ser plenamente alcanzado por éste. Los particulares nunca estarán en condiciones de asumirlas de conformidad al bien común. A modo ejemplar se pueden mencionar

¹⁰⁵ Cfr. Juan Carlos Cassagne, *Los grandes principios*, 248.

aquellas que implican la representación de toda la nación, la legislación común, la defensa nacional, o la administración general de justicia.¹⁰⁶

Por ello: sociedad, en este sentido estricto, significa todas las competencias que no corresponden al Estado y que por ello ponen límites a la extensión de su poder. Llama nuestra atención el sistema republicano, y el sistema de frenos y contrapesos, establecidos en la Constitución de los Estados Unidos de América, donde no solamente existe la división de poderes, entre Ejecutivo, Legislativo y Judicial, sino un diverso sistema (también de frenos y contrapesos) entre los diversos grupos de intereses, ora económicos, ora étnicos, ora religiosos, de tal suerte, que en conjunto conllevan un doble escudo contra las extralimitaciones a las que conduce el poder, confiriendo así la primacía a una sociedad plural y heterogenia.¹⁰⁷

Esta distribución de competencias nos lleva naturalmente a la formulación del principio de subsidiariedad por el cual la competencia del Estado alcanza sólo a aquellos ámbitos de la vida social en los que la actividad de los particulares — individuos o agrupaciones intermedias— no pueda o no deba desarrollarse.¹⁰⁸

La aplicación del principio de subsidiariedad importará regular los límites de las competencias estatales y, por consiguiente, fijar los alcances de todas las competencias sociales. Así, este principio rector del orden social traza los límites de

¹⁰⁶ Cfr. Urbina, "Principio subsidiariedad...", 330.

¹⁰⁷ Cfr. Alexander Hamilton, James Madison y John Jay. *"El Federalista"* 2d.Ed., Traducción por Gustavo R. Velazco, (México: FCE, 2001), 390-407.

¹⁰⁸ Cfr. Barra, *Tratado*, 62.

la intervención del Estado. Intenta armonizar las relaciones entre individuos y sociedad. Tiende a instaurar un verdadero orden internacional.

Es importante destacar la afirmación anterior relativa a la aplicación del principio de subsidiariedad en el orden internacional. La cuestión cobra importancia frente a la creciente globalización de las relaciones sociales y el previsible rol que tendrán diversas organizaciones supranacionales en lo que deberá manifestarse como un ordenamiento apropiado para el desarrollo de dicho proceso. Sin duda, la justa relación entre dichas organizaciones supranacionales y los Estados a ellas integrados deberá lograrse a través de aplicaciones concretas del principio de subsidiariedad, que sirve de criterio orientador para la distribución de competencias entre entidades superiores y entidades menores o inferiores. De esta manera se encuentra establecido en el sistema comunitario europeo, expresamente incorporado al Tratado de Maastricht en su art. 3 B y sujeto al control de su aplicación por parte del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.¹⁰⁹

Aun a riesgo de redundar, ya en líneas anteriores dejamos asentada la coincidencia que existe entre D'Agostino¹¹⁰ y Cassagne¹¹¹, y que presagia un nuevo modelo de Estado que, desentendiéndose de sesgos ideológicos, parta del bien común planetario, y de la colaboración recíproca.

Queda así plantada una concepción pluralista del orden jurídico, que merece esta calificación si se la compara con el monismo jurídico individualista que sostiene que

¹⁰⁹ Cfr. Barra, 63-64.

¹¹⁰ Cfr. D'Agostino, 186.

¹¹¹ Cfr. Cassagne, 248.

no existen más derechos originarios que los individuales y con el monismo jurídico colectivista que sostiene que sólo existen derechos originarios en la colectividad, representada por el Estado. Ambas desconocen por igual que los derechos o facultades, así como las responsabilidades o deberes, tienen su origen en los fines existenciales que se encuentran trazados en la naturaleza social y personal del hombre.¹¹²

La incidencia del principio de subsidiariedad en el derecho positivo mexicano puede advertirse especialmente de la lectura y análisis de los artículos 1°, 3° y 25 de nuestra Constitución Federal. El primero de dichos numerales, abre sus puertas al pleno goce de los derechos que reconoce la Constitución, consagrando la igualdad sustantiva de todas las personas que se encuentren en territorio nacional y de una interpretación no asilada e inconexa entre los referidos numerales, sino en consonancia con ellos, se encuentra la subsidiariedad. El 3° a su vez regula el derecho a la educación básica, media y media superior, reconociendo expresamente a los particulares el derecho a participar en todos los niveles de la educación, cumpliendo con los requisitos y condiciones establecidos por la Ley Federal de Educación y dejando en claro que ésta debe ser integral, inclusiva e incluyente y —al mismo tiempo— laica.

Finalmente, el artículo 25 constitucional, salvo las industrias petrolíferas y sus derivados y las de generación de energía eléctrica, que considera estratégicas, deja a la libre iniciativa de los particulares la creación y desarrollo de toda suerte de

¹¹² Cfr. Barra, 65.

empresas industriales, comerciales y de servicios, y es así como no solamente se vive en la práctica la subsidiariedad, sino que se propicia el crecimiento de la economía en términos reales y realistas.

Hasta aquí hemos venido desarrollando el principio de subsidiariedad. Enseguida pasaremos al análisis de otros dos principios: los de solidaridad y buena fe, por considerar que son los que más inciden en la empresa, como entidad generadora de riqueza y de valores con ella aparejados, de acuerdo con lo expuesto en el capítulo primero del presente trabajo.

II.2 Principio de solidaridad

Este principio hunde sus raíces en la primacía del ser humano. Lo que intentamos decir, es que el hombre en cuanto tal primero es solidario y por serlo es sociable y no viceversa. Contrariamente a lo que supone Juan Jacobo Rousseau, respecto de la existencia de un contrato social.¹¹³ Merece la pena recordar, como complemento de estas afirmaciones lo mencionado en líneas anteriores por Basave Fernández del Valle, en el sentido de que “[...] *estamos en camino. Y este estar en camino es una dimensión otológica de nuestro ser. El status viatoris es inherente a toda condición humana. Ningún hombre, en tanto que viva, se puede considerar logrado, captado, alcanzado. El status comprehensoris no pertenece a esta vida. [...]*”¹¹⁴

La solidaridad puede ser objeto de consideración científica en dos niveles complementarios: primero, como hecho social empíricamente comprobable, sujeto

¹¹³ Cfr. Juan Jacobo Rousseau. “*El Contrato Social*” (Ámsterdam: Marc-Michel Rey, 1762).

¹¹⁴ Basave Fernández del Valle, *Filosofía*, 56.

a determinadas leyes que la sociología describe y fija; y segundo, como propiedad o elemento esencialmente integrante de la persona humana, con reflejo normativo moralmente obligatorio en el comportamiento humano. Esta segunda vía de consideración eleva el análisis al plano propio de la antropología filosófica. La razón de la complementariedad de estos dos niveles de consideración reside en que , en realidad, son dos los momentos o modos de la solidaridad: uno, radical, originario, uniforme, embebido en el cuadro básico de las exigencias ónticas de la naturaleza humana, ya que la solidaridad es, en esencia, expresión inmediata radical de la fraternidad humana; y otro, derivado, secundario, diverso en sus manifestaciones, ya que en este modo o momento la solidaridad queda teñida y configurada por el cuadro de tendencias concretas que operan en la situaciones sociales, dentro de las cuales cada hombre vive inserto.¹¹⁵

Es esta doble distinción correlativa la que permite unificar en concepción arquitectónica coherente con las proposiciones y los planteamientos a veces discordantes en apariencia, que emanan de las distintas disciplinas humanas que se ocupan de la solidaridad. Ésta, en definitiva, no es sólo un mero hecho que se da y existe; es, además, y sobre todo un dato esencial que debe darse y existir. La solidaridad en su última raíz pertenece al orden objetivo del ser y de los fines.¹¹⁶

La solidaridad como hecho. El termino solidaridad, por su contextura morfológica radical y por sus aplicaciones en diferentes campos de la convivencia, suscita

¹¹⁵ Cfr. Johannes Messner, *La cuestión social* (Buenos Aires: Ediciones Rialp, 1960), 267-273.

¹¹⁶ Cfr. Alejandro Junco, "Mensaje consejeros 2020" *YouTube*, 16-12-2020, minuto 4:58 a 5:40. Consultado 19-08-2022, <https://youtu.be/aZUo818dagk>

siempre la idea genérica de cohesión compacta, agregación ordenadora e integración unificante de los hombres que se sienten agentes de la solidaridad. Ahora bien, en cuanto hecho social susceptible de comprobación empírica, la solidaridad constituye una versión o traducción concreta, histórica y geográficamente particularizada, de la tendencia del hombre a la asociación de esfuerzos para determinados fines, que vienen dibujados en cada coyuntura por un marco irrepetible de factores o elementos diferenciadores.

Estos factores solidarizantes han sido reducidos con acierto por el análisis sociológico contemporáneo a dos grandes grupos: los que actúan en virtud de semejanzas o afinidades, y los que se mueven por razón de diferencias o desemejanzas. El hombre en cuanto individuo y el grupo humano tienden, de forma espontánea, a sentirse vinculados con aquéllos que son o les resultan, por múltiples motivos, semejantes o afines. Las estructuras sociales creadas por este impulso unitivo de semejanzas suelen ser consistentes, duraderas y, hasta cierto punto, instintivas.

Pero el hombre en cuanto persona individual y las agrupaciones humanas tienden también a solidarizarse con aquellos hombres y grupos que les son distintos e incluso contrarios, por encontrar unos y otros provecho en la asociación. En estos casos la solidaridad se establece para encontrar en el intercambio mutuo valores que les faltan, o para lograr la satisfacción, más o menos plena, de nuevas y crecientes necesidades. Las formaciones sociales determinadas por esta solidaridad diferencial poseen una cohesión y firmeza menores, ya que suele ser el interés muto el que, en definitiva, las mueve. Por la vía de la solidaridad basada en

la semejanza, se llega a lo que algunos han denominado estructuras sociales de carácter comunitario. Por el camino de la solidaridad por diferencias, se montan formaciones sociales de naturaleza puramente societaria.

La solidaridad atempera las desigualdades propiciadas al entender el bien común solo en sus aspectos meramente distributivos. La solidaridad se extiende no solamente a los bienes materiales, sino a otros, como la cultura y el arte, y exige — en fin— volver la mirada atenta hacia aquellas personas más necesitadas de la sociedad, pues la marginación no es sólo un mal de algunos sino un mal general.¹¹⁷

En suma, la raíz de todos los totalitarismos es la negación de la dignidad trascendente del hombre y precisamente por eso sujeto natural de derechos que nadie puede violar, tampoco puede hacerlo la mayoría de un cuerpo social en detrimento de la minoría, marginándola, oprimiéndola, explotándola o incluso intentando destruirla.¹¹⁸ Sin la solidaridad acabaría por no perdurar cualquier sociedad que contraponga el egoísmo a ultranza, a la exigencia de una benevolencia que tiene como implicación final la fraterna convivencia social.

Los derechos humanos han dejado de identificarse con libertades básicas del individuo anteriores al Estado y fundamentadas teológicamente. El uso del lenguaje de los derechos permite concluir que ellos son exigencias que nos reconocemos mutuamente, cuya institucionalización reclama prestaciones positivas de diverso tipo para asegurar la realización de estados de cosas deseables en el mundo. Como

¹¹⁷ Cfr. Barra, 75.

¹¹⁸ Cfr. Centesimus annus, 44ss.

lo ha puesto de relieve Amartya Sen¹¹⁹ con su teoría integrada de los derechos, con vistas a su realización, todos los derechos cuestan. La garantía efectiva y la realización integral de los derechos humanos y fundamentales presuponen la actuación solidaria de titulares y destinatarios de los derechos, bien sea en el ámbito universal o nacional. En particular, los derechos sociales, humanos o fundamentales, buscan garantizar condiciones materiales sin las cuales la persona humana carecería de lo necesario para desarrollar plenamente sus potencialidades, entre ellas la libertad, entendida como no dominación o como un tercer concepto diferente a la no interferencia o a la auto-perfección.¹²⁰

En las sociedades contemporáneas las prestaciones sociales del Estado se basan en un concepto normativo de la solidaridad. Los Estados modernos han asumido, además de la función clásica de garantizar la seguridad individual, diversas tareas con miras a asegurar un mínimo vital, como el apoyo material a las personas que no pueden ver por sí mismas, bien temporalmente o en forma definitiva. Tales prestaciones sociales del Estado se legitiman mediante la invocación del concepto de la solidaridad. La premisa normativa que subyace es que los ciudadanos conforman, por razones históricas, culturales, lingüísticas, una comunidad solidaria, la cual tiene el deber de ayudar a los compatriotas necesitados.

Tal comprensión normativa de la solidaridad hunde sus raíces en la Constitución francesa de 1848, en cuyo preámbulo se consagra el deber de la república de

¹¹⁹ Cfr. Amartya Sen, *Desarrollo y libertad* (Barcelona: Planeta, 2000), 279-280.

¹²⁰ Cfr. Vázquez de Mella, *Textos de doctrina política: estudio preliminar selección y notas*, por Rafael Gamba, (Madrid: 1953), 108-109, ebooks, consultado 02-06-2021, http://ubonline.ags.up.mx/ebooks/vazquez_de_mella.pdf

asegurar la subsistencia a todo conciudadano necesitado. Pero esta concepción normativa de solidaridad social está lejos de la solidaridad como vínculo emotivo de ciudadanos comprometidos. Más que individual y basada en donaciones voluntarias, la protección social a los necesitados es prestada en el Estado social de derecho por un aparato burocrático mediante el reconocimiento de derechos fundamentales. De esta forma, la solidaridad deja de ser una relación afectiva entre los miembros de un colectivo, para juridificarse. La ventaja de este enfoque consiste en que la persona necesitada de ayuda no depende de la caridad privada, sino que es titular de un derecho que le corresponde en virtud de la libertad, la igualdad y la solidaridad.¹²¹

En contra de la solidaridad como base para el reconocimiento de derechos sociales fundamentales se ha esgrimido la seria objeción de que elimina la autonomía y la responsabilidad individual, a la vez que refuerza la dependencia y la irresponsabilidad fiscal. Tomar en serio la solidaridad como principio político que fundamenta obligaciones positivas del Estado para asegurar materialmente a las personas que no se pueden ayudar a sí mismas temporal o definitivamente conduciría a una sociedad de gorriones, una sociedad cuyo funcionamiento no sólo es ineficaz sino también injusto. Una adecuada comprensión de los derechos como relaciones deónticas construidas discursivamente y validadas de cara a las situaciones de riesgo y daño permite desvirtuar los peligros de un principio de solidaridad con efectos conductistas y desmovilizadores. En la solidaridad como

¹²¹ Cfr. Rodolfo Arango, "Solidaridad, democracia y derechos", *Revista de Estudios Sociales*, no. 46 (2013): 50, Redalyc, consultado 13-06-2021, <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81528084005>

principio jurídico la responsabilidad del grupo no se activa sino ante la situación de debilidad o desventaja de uno de sus miembros.¹²²

No querríamos continuar sin antes mencionar que, a nuestro juicio, tanto la visión de la empresa que hemos procurado perfilar en toda su nitidez y trascendencia social, como los principios de subsidiariedad y solidaridad, contribuyen (si se les atiende, y en la medida de ello) no solamente al bienestar sino y sobre todo al bienser. Si recordamos que nos encontramos en el ámbito del derecho administrativo, pensamos que este último binomio propicia el crecimiento y plenificación de las personas, tanto si están dedicadas a la iniciativa privada, como si desempeñan un servicio público.

En la Constitución Mexicana y pese a sus numerosas reformas, no existe explícitamente plasmado normativamente el principio de solidaridad; lo mismo puede decirse de las leyes que de ella emanan.

Rodolfo C. Barra apunta que: “[...] siendo la persona un universo de naturaleza espiritual —afirma Maritain¹²³— dotado de libre albedrío y constituyendo por ello un todo independiente frente al mundo, ni la naturaleza, ni el Estado pueden penetrar sin su permiso en este universo. [...]”¹²⁴

La atribución de personalidad a las instituciones —entre ellas el Estado— tiene sólo un valor instrumental, aunque no esencial. Así lo reconoce el ordenamiento

¹²² Cfr. Rodolfo Arango, “Solidaridad...”, 50-51.

¹²³ Jacques Maritain, *Humanismo integral* (Buenos Aires: Lohlé, 1966), 18.

¹²⁴ Barra, 57-58.

internacional como la Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 3°. “*Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona*”.¹²⁵

Así pues, la solidaridad no es sino la capacidad plena de aunar voluntades de personas individuales y colectivas, potenciando sus libertades (derechos) en aras de una colaboración que se traduce en beneficios individuales y sociales recíprocos, y que nos lleva una vez más a subrayar la necesidad de esta interacción, no solamente entre entidades nacionales, sino internacionales.

II.3. Principio de buena fe

El postulado de la buena fe es un principio general de derecho y su validez en todo el ámbito jurídico es incuestionable. Para mayor claridad y comprensión de lo que acabamos de expresar consideramos pertinente citar lo que dice el tratadista español Jesús González Pérez en su obra “*El principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo*”. Empieza por considerar a la buena fe como un principio general de derecho y, como tal, aplicable en el derecho administrativo, especialmente en las relaciones suscitadas entre la Administración Pública y los particulares. Al reivindicar su condición de principio general, presupone que es anterior y está por encima de la legislación positiva y que, en razón a ello, permea todo el sistema jurídico. Parte de entender tal noción como un presupuesto indisoluble de interpretación, integración y fundamentación de las normas positivas

¹²⁵ Cfr. Barra, 58.

de derecho, para lo cual explica en qué contexto y cuál es la importancia de los principios generales del derecho en los sistemas jurídicos occidentales.¹²⁶

Al respecto, manifiesta que dicho principio es exigible en la expedición de actos jurídicos, en el ejercicio de derechos y en el cumplimiento de las obligaciones. Por esa razón precisa que, a pesar de su consagración en una norma legal, ello no supone que con anterioridad no existiera, ni que por tal consagración legislativa haya perdido el carácter de principio; ya que esta categoría jurídica, por su propia naturaleza, existe con independencia de su regulación en una norma en forma de regla. Esta última circunstancia se constituirá en una herramienta más de su pleno reconocimiento, pero no en el elemento determinante.¹²⁷

A esta dirección apunta la posición adoptada por el profesor Fernando Sáinz Moreno, quien no vacila en considerar el postulado de la buena fe como una noción con existencia ideal, como un principio general del derecho. A su juicio el principio general de la buena fe se evidencia en un aspecto bastante relevante: el que sólo sea legítima la actuación administrativa, cuando cuenta con una cobertura legal previa no implica que esa actuación quede sometida exclusivamente a la norma que la ampara. La cobertura legal previa, condiciona *ab initio* la legitimidad de la actuación administrativa, pero no agota, en modo alguno, la regulación íntegra de esa actuación. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico y toda actividad de la

¹²⁶ Cfr. Jesús González Pérez, "El principio general de la buena fe en el derecho administrativo", *Revista de Administración Pública*, no.167 (mayo-agosto de 2005): 517, Dialnet, consultado 20-03-2021, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2134877>

¹²⁷ Cfr. Jesús González Pérez, "El principio general...", 518-519.

administración está sometida al ordenamiento jurídico, al derecho, el derecho tributario no es la excepción; porque en él se enmarca y cobija el actuar de la administración y los administrados, por tanto, también a los principios generales que lo integran y dan sentido.¹²⁸ Es de resaltarse una vez más, que la Constitución Mexicana nada dice al respecto, y ello es comprensible, habida cuenta de que el auge de los principios jurídicos comienza después de finalizada la II Guerra mundial. Sí, porque habiendo sido promulgada la Constitución Mexicana el 5 de febrero de 1917, no existía aun el marco doctrinario propiciador de la incorporación de principios jurídicos en la referida Carta Magna.

Entre el principio de legalidad y el principio de la buena fe existe una aparente relación problemática, cuando el segundo se utiliza para explicar las razones de las decisiones del servidor público al momento de ejercer funciones administrativas. Ello se debe, quizás, a la tradición publicista del primer principio y privatista del segundo y el anhelo permanente de someter dicha actuación a los estrictos parámetros del principio de legalidad.

La jurista colombiana María José Viana Cleves en su trabajo sobre *“El principio de la confianza legítima en el derecho administrativo colombiano”*, ha sostenido que la legalidad es una condicionante para la protección de la buena fe del particular que la invoca, por lo cual —según su parecer— no podrá ampararse un derecho o expectativa adquirida en condiciones de ilegalidad. Supone que, para que sea

¹²⁸ Cfr. Fernando Sáinz, “La buena fe en las relaciones de la administración con los administrados”, *Revista de Administración Pública*, no, 89 (1979): 310, Dialnet, consultado 26-03-2021, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1059146>

procedente el reconocimiento del principio de la buena fe se hace necesario que el comportamiento previo de quien lo invoca esté desprovisto de culpa. Sin embargo, reconoce la posibilidad de la vulneración del principio de la buena fe, al momento de expedirse un acto administrativo, no obstante revestir una apariencia formal de legalidad. De ello concluye entonces que son dos nociones distintas, aunque — según aprecia— ambas deben concurrir para que una expectativa sea considerada legítima.¹²⁹

En igual sentido, a juicio de Fernando Sáinz Moreno el principio de legalidad no excluye la aplicación del principio de la buena fe, sino que este último limita a aquél. Ello entraña que toda conducta de la Administración Pública debe observar dicho principio, salvo casos que exijan un trato diferente en adecuación con el principio de proporcionalidad. Observa que, si no se cuenta con una justificación suficiente, razonable y proporcionada, deberá concluirse que determinada conducta de la administración vulnera el principio de la buena fe, es contraria a la Constitución, al Estado de Derecho y será pasible de sanción.

Aprecia que, una de las peculiaridades del principio de buena fe se encuentra en la posibilidad que otorga para atacar una conducta de la Administración ajustada a la legalidad, en aras de garantizar el respeto de la buena fe. Ello indica que la propia Administración no podrá escudarse en la consideración de estar sujeto al principio de legalidad para justificar un acto contrario a la buena fe y, a pesar de haber desarrollado una conducta aprobada por una norma jurídica, si el contenido y

¹²⁹ Cfr. Ospina, 202.

alcance de la actuación resulta contrario a dicho principio debe prevalecer sobre la legalidad, según la ponderación de las circunstancias específicas que se haga en cada caso particular.

A la luz de las consideraciones vertidas sobre los principios de subsidiariedad, solidaridad y —de modo particular— el de buena fe, podemos advertir que el criterio de la desconfianza recíproca entre autoridades y gobernados carece de sustento. Si bien en la Constitución Política Mexicana no se encuentra expresamente previsto ninguno de aquellos principios, como antes dijimos, ello no significa que no sean aplicables en nuestro país, no ya solamente por su trascendencia, sino por la genuina respetabilidad que merecen en un estado de derecho.

La buena fe del ciudadano frente a la Administración consiste en la legítima confianza de que ésta no va a ejercitar sus derechos y prerrogativas más allá del límite trazado por las exigencias del interés general —no del interés de la Administración como tal, ni tampoco del mero interés en la legalidad— y siempre dentro del marco del ordenamiento jurídico. La posición institucional de la Administración hace legítima la confianza del ciudadano en que su honesta relación con la Administración no sólo no le va a ocasionar daño innecesario o injustificado, sino que va a recibir de la Administración la ayuda, enseñanza y explicación que evitan ese daño.¹³⁰ Es aquí donde deseamos reiterar no ya solamente la estrecha interconexión entre el bien común e interés general, sino el hecho de que aquí se encuentra la justificación misma del ser del estado, como lo expresamos citando a

¹³⁰ Cfr. Sáinz, “La buena fe en...”, 311.

D'Agostino,¹³¹ Rodríguez-Arana,¹³² Cassagne¹³³ y Basave Fernández del Valle¹³⁴ al desmenuzar el principio de subsidiariedad.

Nos parece que estas consideraciones refuerzan lo que hemos venido sosteniendo sobre el *convincere*, y la ventaja derivada de apelar a la colaboración y no a la competencia recíproca entre autoridades y gobernados.

A guisa de ejemplo, mencionaremos enseguida algunas disposiciones legales vigentes, que ignoran, o quizá desconocen deliberadamente en la práctica los multicitados principios, especialmente el de buena fe y también otra que lo reconoce.

El Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), permite a las autoridades fiscales federales recaracterizar unilateralmente los negocios jurídicos celebrados entre particulares, cuando la utilidad obtenida mediante ellos sea inferior al beneficio fiscal logrado con su realización, y dicha autoridad juzga que no existió razón de negocio.

Del análisis de este numeral merece la pena comentar (junto con otras disposiciones), como lo son el artículo 42-B del propio código y el 177 de la LISR incorporan a la legislación mexicana, en consonancia con el plan de acción BEPS (Base Erosión and Profit Shifting) de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) iniciado en 2013, la cláusula antiabuso¹³⁵, como lo

¹³¹ Cfr. D'Agostino, 186.

¹³² Cfr. Jaime Rodríguez Arana, "*El derecho fundamental*", 4-10.

¹³³ Cfr. Cassagne, 248.

¹³⁴ Cfr. Basave Fernández del Valle, *Teoría del Estado*, 222.

¹³⁵ Cfr. José de J. Gómez Coteró, *La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano* (México: Thomson Reuters Primera edición, 2022), 2.

han hecho EE. UU., Australia, Canadá, Alemania, España, Chile, Uruguay, Brasil, Indonesia y Rusia¹³⁶ cuyo objetivo es, combatir el uso abusivo de los convenios de doble imposición y como respuesta a prácticas que entrañan fraude a la ley o abuso del derecho; es menester destacar que la disposición en cita y las otras mencionadas no están enfocadas a impedir las economías de opción, sino las planeaciones fiscales agresivas, que la experiencia nacional e internacional demuestra que afectan la recaudación fiscal federal.

Por lo novedoso de esta disposición legal, y de las otras mencionadas, es de suma importancia observar la manera en que las apliquen las Autoridades Fiscales, y qué interpretación le dan los tribunales competentes; es decir, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y el Poder Judicial Federal.

Habida cuenta de la reciente (2020 y 2022) entrada en vigor, sería aventurado emitir un juicio en este trabajo, desconociendo —como antes quedó dicho— la forma como serán aplicadas por la autoridad fiscal y por los tribunales competentes; sólo nos queda esperar que sean interpretadas y aplicadas bajo el prisma del principio *in dubio pro reo*.

Para un mejor entendimiento del concepto “razón de negocios”, Gómez Coteró, siguiendo la tendencia internacional, considera que deben ser tomados en cuenta dos elementos: uno subjetivo, aquéllo que motiva a un contribuyente a realizar una operación negocial o un conjunto de ellas; y otro objetivo, es decir la evaluación del potencial beneficio económico razonablemente esperado por él; esto es el resultado

¹³⁶ Cfr. Gómez Coteró, *La Razón*, 39-93.

financiero y económico de la operación, que pudiera, en su caso, generar un cambio no tributario en su posición económica y que necesariamente debe ser mayor que el beneficio fiscal directo o indirecto obtenido.¹³⁷

Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Llama poderosamente nuestra atención, el no ejercicio por parte del Ejecutivo Federal de la facultad discrecional contenida en este artículo para el caso de calamidades como la pandemia, en dónde haber otorgado condonación de contribuciones y accesorios, subsidios y estímulos fiscales, entre otras facilidades, a las innumerables empresas afectadas, muchas de las cuales se han visto obligadas a desaparecer. Cuando tratamos del principio de buena fe, dijimos que en una apropiada ponderación entre principios y reglas como es el caso de la buena fe y la referida norma jurídica, no debería prevalecer la legalidad por encima del principio de buena fe, pues éste último trasciende el ordenamiento jurídico vigente.

¹³⁷ Cfr. Gómez Cotero, *La Razón*, 101.

En este mismo sentido fue interpuesto un juicio de Amparo ante el Juez 3° de Distrito con sede en San Luis Potosí, bajo expediente 293/2020, en el cual el citado Juez concedió la suspensión de plano, misma que posteriormente fue impugnada por la Procuraduría Fiscal de la Federación, y revocada.¹³⁸

Bien vale la pena mencionar que el derecho concede un margen de apreciación a una autoridad para determinar el contenido y extensión del concepto aplicable a una situación particular y concreta, siempre que dicha decisión no sea manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde será utilizada, y dejando en claro que el margen de discrecionalidad no puede ni debe estar supeditado al interés público, pues ello subvertiría al mismo estado de derecho.¹³⁹

Artículo 52.-¹⁴⁰

En este artículo existe una clara antinomia, o por lo menos un sin sentido en tanto que dispone que, cumpliendo con los requisitos que menciona en detalle, los hechos afirmados por contador público en un dictamen fiscal se presumen ciertos. Y más adelante indica que —pese a dicha presunción de certeza— no obligan a las autoridades fiscales. Recuérdesse que el dictamen fiscal, precisamente tiene como objetivo presentar a las citadas autoridades una especie de radiografía de la situación fiscal de un contribuyente. Sabemos que existe otro tipo de dictámenes

¹³⁸ Secretaría Ejecutiva de Creación de Nuevos Órganos (SECNO), consultado 15-06-2022, <file:///C:/Users/Jose%20Luis%20Ochoa%20T/Downloads/Acuerdo%20SLP%20Exp%20293-2020%200229000026698544034AST.pdf>

¹³⁹ Cfr. Víctor S. Baca, “La Discrecionalidad Administrativa” *Revista de Derecho Administrativo CDA*, (2004), 182.

¹⁴⁰ Código Fiscal de la Federación (CFF). Consultado 10-10-2022. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

como el realizado para efectos financieros o las auditorías de compra, conocidas como *due diligence*¹⁴¹.

Cabe concluir entonces, que resulta inútil para un contribuyente hacer dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, si la aludida presunción de certeza no obliga a las autoridades fiscales. Dicha dictaminación cuesta dinero al contribuyente y simplifica la labor de fiscalización para las autoridades. Pese a ello, la legislación fiscal ha sido veleidosa al respecto; por varios lustros (desde 1991) propició dicha dictaminación, más a partir de 2014,¹⁴² desconoce la presunción de certeza que aquélla implica.

*Artículo 6.*¹⁴³

En este artículo, puede decirse con razón que se acoge el principio de buena fe, tanto porque contiene un trasunto en la legislación federal ordinaria, del principio constitucional de irretroactividad, como porque atribuye a los contribuyentes la determinación y pago de sus contribuciones, salvo casos de excepción, y si bien es difícil que fueran las autoridades fiscales quienes se hicieran cargo de dicha determinación, es innegable que las multicitadas autoridades, cuentan con amplias facultades para la determinación presuntiva¹⁴⁴ de ingresos y de utilidades, cuando a su juicio las circunstancias lo ameriten, en caso de excepción.

¹⁴¹ La expresión *due diligence*, significa auditoría de compra.

¹⁴² Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación, consultado 12-08-2021, http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2015/10/asun_3284405_20151013_1444151623.pdf

¹⁴³ Código Fiscal de la Federación (CFF). Consultado 10-10-2022. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

¹⁴⁴ Las autoridades fiscales cuentan con la facultad de determinar presuntivamente los ingresos y/o las utilidades de un contribuyente, cuando éste no lleve contabilidad o bien en dicha contabilidad no existan datos suficientes que permitan apreciar su situación real. (Artículo 55, CFF)

Dejaremos hasta aquí el estudio de las disposiciones fiscales aludidas, habida cuenta de que este trabajo no consiste en un análisis crítico de la legislación fiscal federal vigente, teniendo en cambio objetivos de análisis antropológico, sociológico, de economía conductual y finalmente de índole performativa; es decir propone cambios de comportamiento.

Juan Carlos Cassagne sintetiza el referido principio, al expresar que la buena fe presupone que tanto la voluntad de la Administración como la del particular o administrado y, en general, los elementos del acto o contrato han sido producto de una conducta recta, leal y honesta. Se trata de una derivación del principio de la dignidad de la persona humana, cuya vigencia en el derecho administrativo es anterior a la Convención Americana de Derechos Humanos y, por cierto, aunque reconoce una tradición previa al nuevo constitucionalismo, se inserta en los nuevos paradigmas constituyendo incluso una exigencia del principio de la confianza legítima.

La buena fe se vincula con los comportamientos éticos de las personas cuya exigibilidad se incorpora al derecho que, al tener en cuenta la moral, implica otra ruptura del positivismo legalista. Ella resulta directamente aplicable al derecho administrativo y al fiscal, y rige con independencia de su reconocimiento por el derecho positivo, si bien las tendencias de los ordenamientos se inclinan por su incorporación expresa, ya sea como principio general en el Código Civil o bien, como ocurre en Colombia, a través de la recepción constitucional del principio

(art. 83), cuya proyección al procedimiento administrativo ha sido ampliamente desarrollada por la jurisprudencia y doctrina de ese país.¹⁴⁵

De acuerdo con la formulación canónica de esta máxima, sólo cabe restringir o limitar el alcance *prima facie* de un principio jurídico cuando ello resulte: útil para satisfacer un fin legítimo; necesario, de modo que de entre todas las alternativas útiles para lograr ese objetivo se escoja la menos restrictiva; y ponderado —o no excesivo— por superar los beneficios de la restricción a sus costes.¹⁴⁶

Serán especialmente amplias, por ejemplo, allí donde exista una profunda laguna normativa o donde la densidad de las reglas que regulan la materia en cuestión sea muy baja.¹⁴⁷

Más adelante hablaremos del *compliance*, que deriva de una aplicación concreta y práctica de la vivencia de los principios referidos en líneas anteriores.

¹⁴⁵ Cfr. Cassagne, 66-67.

¹⁴⁶ Cfr. Gabriel Doménech, “Porque y como hacer análisis económico del derecho”, *Revista de Administración Pública*, no. 195 (2014): 123., consultado 27-07-2022, <file:///E:/Domenech-Analisis%20Econom%20Derecho-RAP.pdf>

¹⁴⁷ Cfr. Gabriel Doménech, “Porque y como hacer...”, 124.

Capítulo III

Autoridad y poder público.

Para engarzar el tema de autoridad y poder en nuestro trabajo, consideramos necesario hacer un recorrido entre filósofos y politólogos contemporáneos, hasta llegar a Aristóteles. Posteriormente nos esforzaremos en mostrar el vínculo unas veces subyacente, y otras aparente entre *potestas* y *auctoritas*, que no siempre se refiere a la autoridad que dimana del poder estatal, sino a la que deviene (directividad y/o liderazgo) del quehacer empresarial, habida cuenta del análisis de la empresa, realizado en el capítulo primero de este trabajo.

Jurgen Habermas en su obra “*Teoría de la acción comunicativa*”, aporta, partiendo de la interrelación entre la sociología, la antropología, la economía y la teología conceptos que propician la interacción entre sujetos capaces de comunicarse lingüísticamente y de efectuar acciones para establecer una relación interpersonal. Ofrece la posibilidad de comprender y analizar los patrones estructurales de los sujetos; en esta idea reside lo que Habermas va a llamar como mundo de la vida, que se compone de tres aspectos: la cultura, la sociedad y la personalidad, cada uno de los cuales hace referencia a pautas interpretativas o suposiciones sobre cómo la cultura ejerce una influencia sobre la acción, sobre cómo se van estableciendo pautas determinadas en las interacciones sociales de los sujetos y finalmente, cómo se estructura un modo de ser de los individuos. “[...] *El mundo de*

*la vida, en tanto que trasfondo, es la fuente de donde se obtienen las definiciones de la situación que los implicados presuponen como aproblemáticas. [...]”*¹⁴⁸

*“[...] El concepto de entendimiento remite a un acuerdo racionalmente motivado alcanzado entre los participantes, que se mide por pretensiones de validez susceptibles de crítica. Las pretensiones de validez (verdad preposicional, rectitud normativa y veracidad expresiva) caracterizan diversas categorías de un saber que se encarna en manifestaciones o emisiones simbólicas. [...]”*¹⁴⁹

Este autor presenta los fundamentos de una teoría comprensiva para explicar a la sociedad en sus dinámicas de interacción, sosteniendo que dicha acción tiene como componente esencial aquellas normas de acción definidas recíprocamente entre los sujetos sobre su conducta, por lo que deben ser reconocidas y comprendidas intersubjetivamente.

La acción comunicativa es pues una parte de la acción social, lo que hace de ella un factor determinante en el proceso de socialización.

Tal acción comunicativa está medida por símbolos y responde a la idea de reconocimiento compartido. Este es un tema relevante para entender el concepto de deliberación en la acción política, como un medio de reconocimiento e integración de las personas en las decisiones de carácter público.

De lo vertido hasta aquí creemos que Habermas aporta elementos valiosos para un mayor y mejor entendimiento intersubjetivo, bien sea en el quehacer empresarial o

¹⁴⁸ Jürgen Habermas, *Teoría de la acción comunicativa, Volumen 1: Racionalidad de la acción y racionalización social*, (Madrid: Taurus, 1987), 84.

¹⁴⁹ Jürgen Habermas, *Teoría de la acción*, 110.

en la interacción entre gobernantes y gobernados, a la que bien podría añadirse una mejor cosmovisión entre naciones en este mundo globalizado.

Si llevamos más lejos las aportaciones de Habermas, bien podemos llegar a lo que en algunos institutos superiores (Vgr. Harvard Business School, Instituto de Estudios Superiores de la Empresa de Barcelona e Instituto Panamericano de Alta Dirección de Empresa) es denominado “saber prudencial”, que resulta de la aplicación de quienes cuentan con la virtud de la prudencia, a acasos prácticos de toma de decisiones grupales, e incluso individuales de quienes ejercen el liderazgo, y a la toma de mejores decisiones.¹⁵⁰

Martín Kriele hace una distinción que a juicio nuestro arroja una luz nueva para la mejor comprensión de la autoridad y el poder. Este autor marca una pauta diferenciadora entre la autoridad personal y la autoridad de la función, haciendo consistir la primera de ellas en ciertas características destacadas de quien la ejerce, tales como sus conocimientos, su experiencia, su carácter y su voluntad de acero; en cambio la segunda (la autoridad de la función) está ligada al cargo, y no a quien lo ejerce. No siempre se ha realizado el deslinde entre ambos conceptos, y no obstante nos parece claro que la autoridad de la función es intermediaria entre el poder y el derecho.¹⁵¹ La definición más acertada de autoridad de la función se encuentra en Mac Iver, y reza así: “[...] *por autoridad entendemos —en cualquier orden social— el derecho otorgado para determinar la acción de los demás, para*

¹⁵⁰ Cfr. Juan Fernando Sellés, *La virtud de la Prudencia según Tomás de Aquino*, (Cuadernos de anuario filosófico, Universidad de Navarra, 1999), 9-16, consultado 07-07-2022, <https://dadun.unav.edu/bitstream/10171/6095/1/90.pdf>

¹⁵¹ Cfr. Martín Kriele, *Introducción a la Teoría del Estado: Fundamentos Históricos de la Legitimidad del Estado Constitucional Democrático* (Buenos Aires: Depalma, 1980), 18-19.

*decidir ciertos problemas, para solucionar los conflictos o, más general para conducir a los demás... El acento está en primer lugar sobre derecho no sobre poder. [...]*¹⁵²

Ahora bien: en los EE. UU. es la democracia la que gobierna, no solamente en su principio, sino en su desarrollo; son los ciudadanos los que eligen a sus representantes y vigilan periódicamente su desempeño, de tal suerte que puede decirse que es la mayoría de los ciudadanos la que gobierna, integrada esta por ciudadanos pacíficos, que buscan el bien de la sociedad. En esas condiciones, se antoja imposible que la democracia encuentre obstáculos durables, que le impidan un desempeño eficaz.¹⁵³

A lo anterior consideramos que debe añadirse el fruto resultante de una apasionada discusión entre George Jellinek, y Emil Boutmy: en ella este último atribuye no solamente el origen, sino la originalidad de los derechos humanos a la Declaración Universal nacida de la filosofía de la ilustración.¹⁵⁴ Jellinek —en cambio— considera que los derechos fundamentales vieron la luz en la constitución política de los EE.UU., no importando que los derechos humanos provinieran del reconocimiento de los derechos naturales y hasta divinos, y por ende atemporales, habida cuenta de que los derechos fundamentales tienen una clara entidad jurídica, y por ello, son susceptibles de ser defendidos ante los tribunales.¹⁵⁵ Si colocamos las posturas de

¹⁵² Robert M. MacIver, *Regierung im Kräftefeld der Gesellschaft* (Frankfurt: Verlag de Frankfurter Hefte, 1947), 76.

¹⁵³ Cfr. Alexis de Tocqueville, *La democracia en América* (México: FCE, 1985), 217, consultado 12-06-2022, <http://www.hechohistorico.com.ar/archivos/teorias%20politicas/alexis%20de%20tocqueville%20%20la%20democracia%20en%20am%C3%A9rica%20completo.pdf>

¹⁵⁴ Cfr. Emil Boutmy, *Études du Droit Constitutionnel* (Paris: Rue Garascière, 1899), 7.

¹⁵⁵ Cfr. Kriele, *Introducción Teoría*, 205-207.

Jellinek y Boutmy ante el tribunal de la historia, resulta muy difícil señalar vencedor y vencido. No, las cosas son demasiado complicadas para ello, hay una relación mutua entre la filosofía de la Ilustración y la Declaración de los Derechos Humanos en Francia, por un lado, y por el desarrollo de las constituciones americanas y la expansión del estado constitucional en todo el mundo occidental, por el otro.¹⁵⁶

Creemos que rebasa los alcances de este trabajo la realización de un análisis detallado de las instituciones que conforman los gobiernos federal y estatal de los EE. UU.

Por su parte Oszlak, afirma que las cuestiones atinentes a la democracia están en una continua metamorfosis de la que el estado habrá de ser muy consciente, sobre todo si quiere mantener la gobernabilidad. Divide la interacción entre los diversos sectores de la sociedad con el estado en los planos de la dominación, plano funcional y plano material o distributivo, y con mayor nitidez aun, distingue el estado de la sociedad civil, ello sin pasar por alto la globalización que nos lleva a una convivencia multicultural. Destaca la dificultad de una definición clara de lo que debe entenderse por sociedad civil, que de un modo u otro incide en las políticas públicas, bien sea por que agrupa a los sectores más desprotegidos, como los que están en pobreza extrema, o los que reivindican los derechos de los aborígenes. De un atento análisis de la interacción entre estado y sociedad civil, devienen ajustes a las políticas públicas para sostener la gobernabilidad y la convivencia pacífica. Señala

¹⁵⁶ Cfr. Kriele, 208.

también que puede darse un déficit de la democracia, cuando la participación ciudadana se vuelve escasa.¹⁵⁷

Y después de hacer un cuidadoso análisis sobre los diversos maridajes que se han dado históricamente entre la hipertrofia del estado y su *capitis deminutio*, propiciados por diversos grupos de interés, Oszlak concluye que hay dos formas de articulación entre lo público y lo privado: una horizontal o funcional, relativa al particular esquema de división del trabajo para la gestión social que se establece entre estado y sociedad; y otra vertical o jerárquica, relativa al esquema de relaciones de poder entre ambas esferas.¹⁵⁸

Aquí creemos pertinente añadir las consideraciones vertidas por Aquilino Polaino, en el sentido de que existe una política de la ciencia, y una ciencia de la política, y de que cuando en la ciencia se inmiscuyen la política y las ideologías, la ciencia o se nulifica, o se escurre por la puerta trasera; ¹⁵⁹ algo muy semejante sucede con la justicia, estas palabras de Polaino, no significan en modo alguno una crítica para Oszlak sino solamente poner de relieve que, habida cuenta de la obsolescencia de los conocimientos, no es dable que exista una genuina docencia sino va precedida de una constante investigación.

¹⁵⁷ Cfr. Oscar Oszlak, "Políticas Públicas, Democracia y Participación Ciudadana", *Voces del Sur*, (2007): 1-7, consultado 12-06-2022, <https://www.perio.unlp.edu.ar/catedras/hdelconocimiento/wp-content/uploads/sites/15/2020/05/politicas-p%C3%BAblicas-oszlak.pdf>

¹⁵⁸ Cfr. Oscar Oszlak, "Estado y sociedad: las nuevas fronteras", Comunicación presentada en 9° Congreso Nacional de Administración Pública, Mendoza, 25-27 de noviembre de 1992, consultado 4-07-2022, <https://repositorio.cedes.org/bitstream/123456789/4018/1/5162.pdf>

¹⁵⁹ Cfr. Aquilino Polaino, "Ciencia, Política y Política de la investigación", *Análisis y Modificación de Conducta*, Vol. 28, n° 19, (2002): 374-382, consultado 14-07-2022, https://repositorioinstitucional.ceu.es/jspui/bitstream/10637/1984/1/Ciencia_A_Polaino_Anal%26Mod_Cond_2002.pdf

Así lo atestigua por ejemplo Manuel García Valdés en la introducción de la traducción de los diversos estudios, reflexiones, diálogos, manuscritos y enseñanzas orales que conforman la obra que hoy conocemos como “*Política*” de Aristóteles.¹⁶⁰

Entrando de lleno al tema de autoridad y poder, Aristóteles empieza por hacer una distinción entre los bienes exteriores (los materiales), los del cuerpo y del alma, puntualiza que no son los bienes materiales los que hacen mejor a quien los posea, sino virtudes como la prudencia, justicia, fortaleza y templanza, de tal suerte que el hombre virtuoso es capaz de producir bienes materiales y de enseñorearse de ellos y no viceversa. Concluye así que en el ejercicio de la virtud es donde la persona encuentra la felicidad.¹⁶¹

Empero, considera que los hombres virtuosos son los más indicados para participar en el gobierno (en el buen gobierno) de los demás y que ese es el camino para que la comunidad (polis) sea feliz y próspera. “[...] *La belleza, la justicia, y la prudencia de la ciudad tienen la misma capacidad y la misma forma que las virtudes por cuya participación se llama al hombre justo, prudente y moderado. [...]*”¹⁶²

A diferencia de otros pueblos como los cretenses y los persas, el estagirita no ve en la guerra el fin primordial de la comunidad, como tampoco lo ve en el sojuzgamiento o aniquilación de los pueblos vecinos.¹⁶³

¹⁶⁰ Cfr. Aristóteles, *Política*, traducción y notas de Manuel García Valdés (Madrid: Gredos, 1988), 10., consultado 17-08-2022, [https://bcn.gob.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20\(Gredos\).pdf](https://bcn.gob.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20(Gredos).pdf)

¹⁶¹ Cfr. Aristóteles, *Política*, 400.

¹⁶² Aristóteles, 402.

¹⁶³ Cfr. Aristóteles, 404-405.

Medio muy importante al alcance del hombre para garantizar en la convivencia política el reconocimiento y goce de sus derechos inalienables, es la libertad política.

Se hace necesario determinar el contenido y alcances del término. Se explica en función de la variada actividad que el hombre ejerce, pero no individualmente, sino en relación con los demás, con las organizaciones sociales y con el estado, y la cual le lleva al establecimiento de medios que garanticen sus derechos de las posibles extralimitaciones del estado; es lo que hemos llamado libertad política.

El reconocimiento de esos derechos y de los medios que garanticen su ejercicio exige una determinada concepción de la persona, de la sociedad y del estado. El desconocimiento que sobre estos tres puntos existe en el mundo antiguo lleva siempre en la práctica, a la imposibilidad de conciliar la libertad y la autoridad, apareciendo ambas como antagónicas en el estado antiguo. Y en consecuencia la parte más débil, esto es, la libertad del individuo desaparece absorbida por el estado. Actualmente puede decirse que no sólo no se contradicen, sino que resultan complementarias entre sí.

Durante mucho tiempo se confundieron, además, las nociones de autoridad y poder; pero la distinción no es una cuestión nominal o terminológica, sino esencialísima y muy densa en consecuencias prácticas, brota de los hechos y se perfila espontáneamente, es un deslinde que se puede fundar fenomenológica y empíricamente.

Al respecto conviene acudir a las características sociológicas reveladas por Max Weber en su libro *“Sobre la teoría de las ciencias sociales”*.¹⁶⁴ Nos referimos a la distinción que articula entre poder y autoridad. Curiosa y coincidentemente, y con un tratamiento del todo diverso, Álvarez de Mon, que no tiene en cuenta a Hunter, emplea también los términos de poder y autoridad cuando se introduce en la cuestión de la definición del líder.¹⁶⁵

Poder es la capacidad de forzar o coaccionar a alguien para que éste, aunque preferiría no hacerla, haga tu voluntad debido a tu posición y tu fuerza.¹⁶⁶

Autoridad, en cambio es el arte de conseguir que la gente haga voluntariamente lo que tú quieres que haga, debido a tu influencia personal.¹⁶⁷

James Hunter nos hace ver que mientras el poder se define en términos de capacidad, la autoridad lo hace en términos de arte: arte de influir sobre la gente para que trabaje con entusiasmo en la consecución de objetivos en pro del bien común.

Pero, como algo más importante aún debe destacarse que esas definiciones inspiradas en Max Weber hacen unívoca referencia al tú y a los demás: “[...] sea que tú los fuerces, sea que tú consigas que ellos hagan algo voluntariamente. [...]”¹⁶⁸ La característica del objeto, meta o bien común ha quedado en la sombra,

¹⁶⁴ Max Weber, *Sobre la Teoría de las Ciencias Sociales* (México: Ediciones Coyoacán, 2013), 87.

¹⁶⁵ Cfr. Santiago Álvarez de Mon, *El mito del líder. Profesionales, ciudadanos, personas: la sociedad alternativa* (Madrid: Financial Times/Prentice Hall, 2001), 41.

¹⁶⁶ Cfr. James C. Hunter, *La paradoja. Un relato sobre la verdadera esencia del liderazgo* (Barcelona: Urano, 1999), 39.

¹⁶⁷ Cfr. Hunter, *La paradoja*, 39.

¹⁶⁸ Weber, *Sobre la Teoría*, 91.

permaneciendo por ello en la sombra también el concepto del equipo o grupo de trabajo, insustituible, a fin de diseñar nítidamente el perfil del verdadero líder.¹⁶⁹

Es importante destacar que el poder se ubica en el ámbito del hacer, y no en el del querer, porque conseguir que alguien haga voluntariamente lo que otro quiere, no incide en el ámbito del querer. Porque la libertad de querer permanece incólume.

Tiene poder político quien se encuentra en condiciones de imponer coactivamente su voluntad a los individuos de un grupo. Es pues una capacidad de doblegar y determinar imperativamente al ser libre. En cambio, la autoridad es la posesión en grado eminente de una virtud reconocida. Requiere, más que una opinión pública favorable, una cualidad real del sujeto. El poder político es coercitivo; y aún el más democrático requiere la violencia, su objeto es la libertad humana y su propósito es someterla, al menos, parcial y temporalmente. La autoridad, en cambio, es inofensiva y pacífica. No hay nada tan inerme, tan hospitalario y tan escasamente opresor como el argumento de autoridad.

El poder —por definición, creemos— trata de robustecerse y perpetuarse y llega hasta donde lo detienen. Y si a su paso no encuentra obstáculos, avanza siempre. Su propia mecánica interna le lleva a ser cada vez más hondo, más dilatado y absoluto. Tiende a desligarse de todo precepto y a constituirse en razón última de sí mismo. Manumitido de cualquier fiscalización, acaba sojuzgándolo todo y aniquila la libertad. En cambio, la autoridad sólo aspira a ser libremente reconocida.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Cfr. Llano, *Humildad*, 70.

¹⁷⁰ Cfr. Gonzalo Fernández, "La Autoridad y el Poder", *Revista Atlántida*, no. 20 (marzo-abril 1966): 221-223.

*“[...] Automáticamente, según lo demuestra la sociología, el poder no cumple con su cometido, que es la realización del bien común y la justicia. Por eso, frente a las tendencias del irracionalismo, se considera hoy día que el hecho de que el poder político consista en sojuzgar la libertad humana, no lo dignifica: más bien lo rebaja. [...]”*¹⁷¹ Es esta la razón para relacionar, como se hace en líneas anteriores, la libertad con el poder. Pero éste, a su vez, deberá estar más conjugado con la autoridad, en la medida de los avances políticos.

*“[...] Los políticos auténticamente nobles son aquellos a quienes les es dada la potestas porque antes se han dado así mismos la auctoritas. Y los pueblos desarrollados son los que confían el poder político a los que tienen autoridad. La autoridad, más que la legitimación de la soberanía, como decían los neoescolásticos, es su única apoyatura entitativa, es su genuino fundamento, es el mando de los capaces. [...]”*¹⁷²

Y parafraseando a Ortega y Gasset, cuando afirma que vivir es ir disparado hacia una meta, y que tal meta no es mi caminar, sino algo a lo que pongo mi vida, y por tanto está fuera de ella, más allá¹⁷³(objetivos trascendentes).

Enrique Gil y Robles, concluye que es la conjugación entre autoridad y poder, la que inspira y plenifica la vida individual y social en una verdadera democracia.

Democracia es aquel estado social en que el pueblo impera, porque sabe y quiere ser ordenadamente libre; es decir, porque todas las personas físicas y morales, en

¹⁷¹ Santiago Martínez, “La libertad política en el pensamiento moderno” (Tesis doctoral. Ateneo Lateranense Roma, 1958) 151-153.

¹⁷² Fernández, “La Autoridad...”, 217-220.

¹⁷³ Cfr. José Ortega y Gasset, *La rebelión de las masas, decima octava edición* (Madrid: Espasa Calpe, 1969), 127.

su esfera y jerarquía usan, con albedrío subordinado a la ley, de la plenitud de los derechos privados, público y políticos, nativos unos, esto es, concretados con la existencia, determinados otros por el dinamismo de ulteriores actos. Democracia es aquella feliz condición que resulta al pueblo, del arraigado imperio, del goce sereno y respetado, no de las licencias de perdición, sino de las libertades salvadoras, garantidas, más aún que por las leyes, por los tradicionales usos, por la estima en que tienen todos la personal autonomía, por el propósito de ejercitarla rectamente, tan resueltos a armonizarla con la debida obediencia como a mantenerla, defenderla y reivindicarla contra cualesquiera atentados, violaciones y despojos. Exige la democracia un ambiente de honestidad social formado por la práctica de las virtudes populares, que no son en substancia otras que las que debe tener el individuo, de tal suerte, que aquella ecuanimidad serena e inalterable con que los hombres superiores son libres en la misma proporción en que son justos, así como la libertad, regida por la ley moral, es en la persona la expresión más perfecta de la salud del alma, del propio modo, democracia sometida al derecho es en la nación el signo dichoso de aquella robustez maciza, de aquella sanidad incontrastable que hacen a las naciones punto menos que inmunes de despotismo y libres de tiranía. Y entonces, cuando libertad y democracia no son fantásticas apariencias, sino felices realidades, no ilusión de pueblos, falacia de sofistas y máscara de tiranos, sino convicción firmísima, es cuando levantan dique altísimo e inmovible que difícilmente salvarán las oleadas absolutistas.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Cfr. Enrique Gil y Robles, *"El absolutismo y la democracia"*, discurso inaugural del año académico 1891-1892 en la Universidad de Salamanca, Segunda Edición, Imprenta católica Salmanticense, 61-65, consultado 06-05-2022.
<https://bibliotecadigital.jcyl.es/es/consulta/registro.do?id=29861>

La fuerza del pueblo, para ser superior a la fuerza organizada del soberano, no necesita más que el aliento y el alma de la libertad honesta: ante ella el absolutismo, posible siempre, apenas cuenta probabilidades de éxito y duración: si no se logra prevenirlo, se consigue fácilmente remediarlo; porque, o el ataque es leve o, si se presenta con síntomas de gravedad alarmante, triunfa de él la *vis curativa* del organismo, a la manera que las naturalezas vigorosas sacuden generalmente las enfermedades de mayor cuidado. Más aún: democracia, cuyas raíces penetran en lo más hondo de la constitución, índole y costumbres del pueblo, no necesitará, la mayor parte de las veces, defenderse siquiera, porque a la vista de su poder y recursos, cuando no por justicia, se contendrá por prudencia el soberano, temeroso de las consecuencias incalculables e imprevistas de una conducta inconsiderada y temeraria. Y aún llegadas las cosas a tal extremo de violencia que se rompa el acuerdo y la paz entre los poderes nacionales, tal vez por más grave motivo que absolutistas intromisiones, no sería difícil restablecer la concordia a todos necesaria, y de todos igualmente apetecida; y hasta se daría el caso de que, no sólo por magnanimidad, sino por bien entendido interés, no abusara el vencedor de su victoria, coronada más que de gloriosos y legítimos laureles, de las espinas del remordimiento.¹⁷⁵

A su vez Paolo Grossi afirma:

“[...] en suma, Bodin, todavía a finales del Quinientos, registra la existencia de dos planos, dos niveles de la experiencia jurídica francesa:

¹⁷⁵ Cfr. Gil y Robles, “*El absolutismo*”, 61-65.

*uno en crecimiento, el de las leyes; otro, más subterráneo, arraigado en la sociedad, que no titubea en llamar derecho. Planos distintos, pero también realidades rigurosamente distintas por sus cualidades intrínsecas: la ley real se refiere sólo a la voluntad del Rey, no teniendo importancia su contenido sustancial; el derecho es por el contrario el fruto de la experiencia de vida de una comunidad y registra en sí las soluciones más equitativas que, cotidianamente, la comunidad hace suyas. [...]”*¹⁷⁶

El derecho representaba todavía, en el momento en que Bodín redactaba su *République*, el último residuo —destinado a disminuir hasta desaparecer— de una concepción tendente a tomarlo y leerlo en las raíces profundas de la sociedad, y a traducirlo en normas obligatoriamente respetuosas con esas raíces.¹⁷⁷

El drama del mundo moderno consistirá en la absorción de todo el derecho por la ley, en su identificación con la ley, aunque sea mala o inicua, como decíamos al principio.

Y esto ha producido con frecuencia, cada vez con más frecuencia, una peligrosa inevitable ruptura entre derecho formal y legal, por un lado, y sociedad civil en continuo cambio por el otro, sin que exista posibilidad para el derecho de verificación y de salvaguardia, inmovilizado ahora todo él en las rígidas tramas de una constelación legislativa. Y el derecho, tejido ordenador del cuerpo social, que debe recubrirlo armónicamente en su imparable crecimiento, no podía sino sufrir una

¹⁷⁶ Citado por Paolo Grossi, *Mitología jurídica de la modernidad*, (Madrid: Trotta, 2003), 36.

¹⁷⁷ Cfr. Jean Bodin, *Los seis libros de la República*, Lib. I, cap. VIII *De la Soberanía*. selección, traducción y estudio preliminar de Pedro Bravo Gala (Madrid: Tecnos, 1997), 120-121, consultado 08-05-2022, <https://eseputa.files.wordpress.com/2013/10/1er-enc-bodino-jean-los-seis-libros-de-la-republica.pdf>

íntima crisis, entendiendo aquí por crisis la incapacidad de corresponder a su propia naturaleza y función.¹⁷⁸

En 1949, en una posguerra que estaba revelando en toda Europa las laceraciones de esta crisis, un estudioso francés del derecho mercantil, Georges Ripert, atento a las relaciones entre formas jurídicas y realidad económica en el capitalismo maduro, podía escribir, en un afortunado libro dedicado significativamente al declinar del derecho: “[...] *Cuando el poder político se manifiesta en leyes que ya no son expresión del derecho, la sociedad está en peligro. [...]*”¹⁷⁹

Hoy, el jurista mira de manera más desencantada, más crítica las pretendidas conquistas de la modernidad jurídica; y procede desde hace tiempo a una revisión de muchas conclusiones que una persuasiva estrategia había elevado a fundamentos dogmáticos. Ante una mirada jurídica más vigilante y penetrante algunos magníficos edificios vacíos erigidos por la cultura moderna (ley, legalidad, certeza del derecho) parecerán merecedores de ser conservados, pero necesitados de contenidos adecuados encaminados a darles una legitimación no sólo formal.¹⁸⁰

Grossi reconoce sin ambages la obra de Kelsen, apostillando que al seleccionar el punto de vista de la norma como perno del orden jurídico, el tiempo de su producción debe ser necesariamente momento esencial, el mandato evento esencial, la coerción contenido esencial, su forma manifestación esencial, con el resultado de que el grandioso exorcismo se manifiesta como sustancialmente ineficaz, y el poder

¹⁷⁸ Cfr. Grossi, *Mitología*, 36-37.

¹⁷⁹ Georges Ripert, *Le déclin du droit. Études sur la législation contemporaine*, (Paris: LGDJ, 1949), 6.

¹⁸⁰ Cfr. Grossi, 37.

domina indirectamente pero con una presencia pesada todo el itinerario kelseniano, casi como el coto en la antigua tragedia griega.

Al jurista moderno imperativo y formalista le va mucho la construcción kelseniana de una teoría pura del derecho, aunque se resuelva en un castillo de formas, en una armonía abstracta de líneas, ángulos y círculos, en suma, en una geometría que debía sacar fuerza de sí misma porque brotaba de la nada y en la nada se fundaba.¹⁸¹

Es claro para Vázquez de Mella, que en la raíz de la autoridad y del poder se encuentra la persona, por eso hay tres conceptos del hombre que hay que tener en cuenta cuando se trata de la representación. El hombre abstracto de la revolución, porque, según esa frase tan sabida, había visto rusos, italianos, franceses, alemanes, pero al hombre no le había encontrado en ningún punto. Ese hombre es una abstracción, es universal; y desde Aristóteles sabemos que, aunque los universales tengan fundamento en las cosas, como lo demuestra la jerarquía, en la realidad no se dan más que sustancias concretas; el hombre abstracto, separado de todas aquellas condiciones que determinan y concretan su personalidad, no se da en la realidad; en la realidad se da el hombre con otras adicciones, con otras determinaciones; el hombre de un pueblo, de una región, de una clase, el hombre social, y sobre él, y concretándole más, el verdadero individuo, en cuanto combina los elementos sociales en el molde de su propia naturaleza, produciendo aquello que tiene de más singular, el carácter, que es como la fisonomía del espíritu, más

¹⁸¹ Cfr. Grossi, 49.

indeleble aún que la de su rostro, y ése no es representable por nadie más que por él mismo.¹⁸²

El liberalismo ha destruido la verdadera unidad moral en que las sociedades se fundan y radican, más aún en la unidad meramente material; que al fin y al cabo, por ser sociedades humanas, por ser sociedades de hombre, han de tener, antes que vínculo externo y meramente material, un vínculo intelectual y moral que ligue los entendimientos y las voluntades, y que, por ser unidad superior de los espíritus, es incompatible con aquella libertad que autoriza y legitima las propagandas de todas clases de principios, de todo linaje de doctrinas, aún las más contradictorias, de tal manera y tal suerte, que mientras se proclama esta igualdad de prerrogativas para la verdad y para el error, para el mal y para el bien, no hay posibilidad de que una sociedad se mantenga en aquella poderosa y férrea unidad interior y espiritual que hace de todas las almas una sola y que les da vigor y consistencia bastante para que al mismo tiempo puedan aflojarse en ellas todas la ligaduras materiales, sin que por eso el cuerpo social se resienta y la autoridad desfallezca.¹⁸³

En lo expuesto se ve claramente la dimensión social del ser humano, el entramado indisoluble entre personalidad individual y sociabilidad. Sin duda, esta dimensión social tiene su máxima expresión en lo relativo al ejercicio de la virtud de la justicia, teniendo en cuenta que, como vimos, para ella sólo interesa el acto exterior, el acto justo, que siempre debe ser proporcionado al bien común.¹⁸⁴

¹⁸² Cfr. Vázquez de Mella, *Textos*, 107.

¹⁸³ Cfr. Vázquez, *Textos*, 108-109.

¹⁸⁴ Cfr. Barra, 118.

Sin embargo, esto está relacionado con las demás virtudes, ya que difícilmente una persona tendrá en la generalidad de su vida, una conducta socialmente útil o conforme con el bien común, si se encuentra guiada por vicios de cualquier naturaleza. Así como una personalidad viciosa normalmente se exterioriza en una conducta irregular, por lo menos inútil para el bien común, la conciencia del bien común, es decir el compromiso personal, nos ayudará en el ejercicio de todas las virtudes, como si fuera una práctica permanente en el desarrollo de aquellos hábitos de la voluntad, como la doctrina tradicional identifica a las virtudes.¹⁸⁵

No obstante, debemos subrayar que para el ordenamiento —instituciones y normas— sólo interesa la exteriorización del acto. Aquello que es íntimo, que no se exterioriza se encuentra protegido por lo que se ha dado en denominar derecho a la privacidad o principio de reserva, es decir, derecho a la reserva de lo que es absolutamente privado, de aquello que no puede ser invadido ni por el Estado ni por otros individuos, y que es, en definitiva, la última y más sagrada esfera de la libertad humana, la última trinchera defensiva contra cualquier tipo de totalitarismo.¹⁸⁶

Vista la autoridad desde otra óptica, hay veces en que adopta una actitud paternalista haciéndose rara vez consciente de la madurez de quien o quienes están bajo su mando. La autoridad paternalista, en síntesis, ignora o desprecia el principio máximo por el que la autoridad debe regirse: el de la acción subsidiaria, que impediría al superior (ente físico o moral) hacer lo que el inferior puede lograr por sí solo. Si contraviene el principio de acción subsidiaria en su raíz más definitiva, pues

¹⁸⁵ Cfr. Barra, 119.

¹⁸⁶ Cfr. Barra, 119.

el mando no significa hacer en lugar del otro, o ejercer un acto de suplencia u obligar al otro a que haga algo, sino en lograr que el otro sea capaz de hacer por sí mismo. La autoridad es, primaria y terminalmente, enseñanza y convencimiento, más que mandato.¹⁸⁷

La distinción entre el hacer y el querer no es una sutileza teórica. Por el contrario, es una distinción de considerables repercusiones prácticas. Porque, en la práctica, hay una abismal diferencia entre estas dos formas de dirigir: pretender sin más que el gobernado haga lo que nosotros queremos (que se llama poder o autoritarismo), o bien pretender que el gobernado quiera lo que nosotros queremos, lo cual se llama liderazgo o autoridad por influencia, ejemplaridad o convencimiento: *con-vincere*.¹⁸⁸

En suma: nos parece que ésta es la clave para transitar eficazmente del *status* actual de competencia, al de colaboración, como lo hemos venido sosteniendo desde la introducción de este trabajo, y por esta vía lograr una mayor y mejor recaudación.

Debemos pagar impuestos a aquél que está al cuidado de la comunidad, quien para cumplir con sus funciones requiere contar con los medios financieros adecuados. El tema en comentario ha sido abordado en este mismo sentido desde tiempos inmemoriales y aunque con diversas variantes en el fondo, el punto de llegada es muy semejante. D'Agostino se pregunta cuáles son propiamente las funciones del estado en nombre de cuya realización se exige el pago de los tributos o más exactamente, cuáles son las funciones que legitiman la imposición fiscal de parte

¹⁸⁷ Cfr. Carlos Llano, *Las formas actuales de la libertad* (México: Trillas, 1995), 144.

¹⁸⁸ Cfr. Llano, *Humildad*, 71.

del estado, cuestión, sin duda, extremadamente compleja, sobre la cual vuelven a interrogarse no sólo los juristas, sino también los moralistas:

*“[...] tanto más que, justamente a partir de esta cuestión, o de cuestiones estrictamente análogas, puede abrirse camino la idea de argumentar la legitimidad de la objeción fiscal, cuando se la entienda no como un rechazo de pagar los impuestos, sino como un rechazo de pagar aquellos impuestos que puedan servir, directa o indirectamente, para que el Estado realice sus funciones que, según el objetor, se consideren aberrantes, o que se considere que no corresponde de ninguna manera realizarlas al Estado. [...]”*¹⁸⁹

El tributo es una prestación obligatoria en dinero, debida por una obligación unilateral, más allá de cualquier esquema contractual, paracontractual o penal, en un ordenamiento civil, incluso autoritario, la obligación del tributo nace del derecho y precisamente del derecho público.

¹⁸⁹ D’Agostino, 189.

Capítulo IV

Economía y Derecho

Ya hemos dejado constancia al inicio del capítulo primero de este trabajo, de que hay autores y estadistas (Winston Churchill, Carlos Rodríguez Braun, María Blanco, Luis Daniel Ávila, Emmanuel Saez y Gabriel Zucman, Arturo Damm)¹⁹⁰ que coinciden en que la riqueza no se produce por generación espontánea, y de que es menester propiciar la generación de valor económico añadido, mediante lo que hemos llamado el fenómeno ontológico y empírico de la empresa, porque de la suma de su éxito abrevia el crecimiento del PIB, y sólo así es factible aspirar con realismo, a una mayor y mejor recaudación de las contribuciones.

Es preciso pues acrecer los recursos económicos no ya sólo para aspirar a una mayor porción, sino para —enmarcado el gobierno en los principios de subsidiariedad, solidaridad y buena fe, entre otros— sentar las bases para redistribuir la riqueza, cualitativa y cuantitativamente hablando, para de esta manera, robusteciendo la libertad, propiciar el bienestar y el bien ser.

Creemos que se hace necesario un enfoque polivalente y multidisciplinario. Ciertamente, ante la complejidad derivada de la universalización, del cambio climático y de nuevos desafíos emergentes como la pandemia, el derecho se entronca con lo que las personas son, quieren y hacen, y consecuentemente su estudio exige un espectro más amplio para su cabal comprensión: por ejemplo,

¹⁹⁰ Gustav Radbruch, “Leyes que no son derecho”, 16.; Rodolfo L. Vigo, “Los principios jurídicos”, 91.; Cassagne, *Los grandes principios*, 248.; Gabriel Zaid, *Los demasiados libros*, 52.

precisa su estudio desde la economía, la sociología y la psicología, prisma este que ensancha el camino para percibir antes y después las políticas tributarias, y los ajustes que exijan las circunstancias cambiantes.

El análisis económico, sin duda, puede ofrecer instrumental de gran utilidad de cara a alcanzar ese objetivo de elaborar leyes racionales, no sólo desde un punto de vista comunicativo, jurídico-formal y ético, sino también pragmático y teleológico. La política jurídica requiere de una pluralidad de saberes, y entre ellos ciertamente el económico ocupa un lugar destacado¹⁹¹, pues ya hemos sostenido que las ciencias del saber se encuentran y complementan.

Conocer, explicar y predecir cómo interactúa el sistema jurídico con la realidad, esto es, cuál es o puede ser el impacto del Derecho sobre dicha realidad y, viceversa, cómo influye ésta sobre aquél. El Análisis Económico del Derecho (AED) ayuda a saber, cómo reaccionará la gente frente a las normas jurídicas, qué consecuencias tendrá esa reacción para el bienestar social y cómo pueden afectar diversas circunstancias sociales al contenido de esas normas.¹⁹²

Cass R. Sunstein considera que los redactores de la Constitución de los EE. UU. promovieron más que la democracia deliberativa el pluralismo, prefiriendo este a la homogeneidad, y de ese modo fortaleciendo el bicameralismo, el contraste de

¹⁹¹ Cfr. Jesús González Amuchástegui, "El análisis Económico del Derecho: algunas cuestiones sobre su justificación". *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n°15-16, (1994): 934, consultado 13-08-2022, <https://doi.org/10.14198/DOXA1994.15-16.47>

¹⁹² Cfr. Doménech, 119.

culturas, la multidisciplinariedad y la disidencia, que arroja más luz para las decisiones de gobierno y para valorar la función expresiva de la ley.¹⁹³

No obstante lo dicho en líneas anteriores, creemos que es necesario evitar que se caiga en un economicismo a ultranza; es decir, que un análisis dogmático de la economía nos lleve a prescindir de aquella parte de la sabiduría histórica de la humanidad, que con el paso del tiempo ha ido sedimentándose en los diferentes saberes morales y jurídicos.¹⁹⁴

IV.1 Economía conductual

La economía y las ciencias sociales buscando el mejor modo de asignar de manera eficiente el tiempo frente a necesidades múltiples y crecientes, recurren al concepto de eficiencia definido por el economista italiano Vilfredo Pareto: “[...] *las normas jurídicas son intentos de maximizar la riqueza, la situación óptima o el bienestar agregado. [...]*”¹⁹⁵

“[...] Los economistas y los abogados con mentalidad económica han descubierto que la ley sigue misteriosamente a la economía. [...]”¹⁹⁶

Richard Posner se aparta del utilitarismo debido a que lleva aparejadas importantes inconsistencias con la moralidad individual y también con la social, mismas que se traducen en ocasiones en efectos siniestros e incluso monstruosos, y propone que

¹⁹³ Cfr. Cass Sunstein, *Conformity* (New York: New York University Press, 2019), 114.

¹⁹⁴ Cfr. González Amuchástegui, *Análisis Económico*, 943.

¹⁹⁵ Citado por Horacio Spector en *Elementos del Análisis Económico del Derecho*, (Santa Fe, Argentina: Rubinzal Culzon, 2004), 15.

¹⁹⁶ Richard Posner, *The Economics of Justice* (Cambridge: Harvard University Press, 1983), 5.

la riqueza debe ser medida no solamente en términos monetarios, sino considerando además otros valores, como la felicidad, e incluso una consistencia con las valoraciones morales aceptadas por la gran mayoría de la comunidad. Luego arguye, que la igualdad de ingresos no equivale necesariamente a la satisfacción de los integrantes de la sociedad; esto sucede especialmente en los países en vías de desarrollo, mientras que en los países que han aumentado sustancialmente su ingreso per cápita, puede darse una convivencia pacífica entre las diferentes capas que forman la sociedad, como sucede en el caso de los EE.UU. Enfatiza el valor de las libertades económicas habida cuenta de que —según afirma— existe una sólida enseñanza empírica de que en los mercados libres es en donde realmente los actores maximizan la riqueza.¹⁹⁷

También hace Posner una defensa del sistema de costo-beneficio, como criterio para la toma de decisiones, aunque marca las limitaciones éticas de dicho criterio cuando se trata de decisiones que atañen a la promoción o simplemente a la aceptación de nuevos nacimientos y a la exterminación de personas o grupos, so pretexto de la maximización de utilidades.¹⁹⁸

También señala que el máximo del bienestar no equivale necesariamente al máximo de felicidad. Puede ser puesto en duda el hecho de que el principio de la felicidad implique también la misma constelación de virtudes y capacidades, dado el grado de abnegación y esfuerzo implícitos en la adhesión a ellas. Los utilitaristas tendrían

¹⁹⁷ Cfr. Posner, *The Economics*, 48-67.

¹⁹⁸ Cfr. Richard Posner, *Frontiers of Legal Theory*, (Cambridge: Harvard University Press, 2004), 96-106.

que dar a la capacidad para el disfrute, la autoindulgencia y a otros valores epicúreos al menos el mismo énfasis que la diligencia y la honestidad, que ellos valoran sólo porque tienden a aumentar la riqueza y, por lo tanto, podrían aumentar la felicidad.¹⁹⁹

Los economistas no se limitan a reconocer derechos absolutos omitiendo luego el señalar a quiénes deben ser transferidos; si las transacciones de mercado no tuvieran costo, al economista no le importaría dónde se concedió inicialmente un derecho, pero es irreal suponer costos de transacción cero. El principio de maximización de la riqueza requiere entonces, que los derechos se confieran inicialmente a quienes probablemente los valore más, para minimizar tales costos.²⁰⁰ Sin embargo, aquello plantea serios problemas para la asignación de valor y costos de transacción al capital humano.

De este modo resulta que la maximización de la riqueza proporciona una base no solo para una teoría de los derechos y los remedios, sino también para el concepto de derecho en sí mismo. Se afirma con frecuencia que una ley es un mandato emanado del poder coercitivo del estado, pero eso pone a prueba el significado ordinario del término. Aquí Posner sugiere que debe incluir cuatro elementos adicionales: (1) para contar como ley una orden debe ser una que pueda ser cumplida por aquellos a quienes va dirigida; (2) debe tratar por igual a quienes se encuentran en una situación similar en todos los aspectos relacionados con el mandato; (3) debe ser pública; (4) debe haber un procedimiento para determinar la

¹⁹⁹ Cfr. Richard Posner, *The Economics*, 69.

²⁰⁰ Cfr. Richard Posner, 71.

verdad de cualquier hecho necesario para la aplicación de la orden de acuerdo con sus términos.²⁰¹

Para que la ley altere el comportamiento, requiere ser pública; y si esa ley fuera conocida sólo después de que ocurran los hechos regulados por ella, ningún efecto tendrá sobre la conducta de quienes están sujetos a ella. Considérese que el efecto disuasorio de una ley se debilita, si ésta es aplicada sin tener en cuenta las circunstancias concretas para las cuales fue diseñada.²⁰²

Debemos distinguir lo que sucede en un sistema utilitario completo: allí no existe restricción que obstaculice su desempeño aséptico y amoral. Pero en un sistema de maximización de la riqueza, sus actividades están circunscritas por las limitaciones de su riqueza y sus eventuales víctimas están protegidas por el sistema de derechos.²⁰³ A fin de cuentas, el utilitarismo se desentiende de que la maximización de la riqueza conlleva un concepto que además de social, deviene también en un concepto artesanal: es decir, al mismo tiempo social e individual.

La maximización de la riqueza como norma ética otorga peso tanto a la utilidad, aunque en menor medida que el utilitarismo, como al consentimiento, aunque en menor medida que Kant.²⁰⁴ Jesús González Amuchástegui coincide con estas afirmaciones al mencionar que la maximización de la riqueza, persigue distanciarse tanto de la monstruosidad moral del utilitarismo como del fanatismo moral kantiano

²⁰¹ Cfr. Richard Posner, 74.

²⁰² Cfr. Posner, 75.

²⁰³ Cfr. Posner, 82.

²⁰⁴ Cfr. Posner, 98.

y propone una teoría ética alternativa a ambas, o mejor aún, combinación de ambas.²⁰⁵

Partir del supuesto de que cada individuo puede ser un miembro improductivo de la sociedad, oscurece la importante distinción moral entre la capacidad de disfrutar y la capacidad de producir para los demás. Por lo tanto, es preferible imaginar personas reales, desplegando dotes reales de habilidad, energía y carácter, tomando decisiones bajo incertidumbre.²⁰⁶

Posner considera más plausible la base consensuada de la maximización de la riqueza. Hay ejemplos modernos como la autoridad paterna sobre los niños y el servicio militar obligatorio, estas distinciones sugieren que la eficiencia como la ha venido definiendo retiene una fuerza moral considerable, incluso cuando está en conflicto con las nociones de autonomía y consentimiento.²⁰⁷ En suma, el principio de maximización de la riqueza alienta y recompensa las virtudes y capacidades tradicionales asociadas con el progreso económico.

En fin, una constelación de rasgos y prácticas se encuentra en escenarios modernos donde el poder coercitivo del estado no es la base del orden social. Posner afirma que, en algunas operaciones debido al costo, las sanciones legales por incumplimiento de contrato son ineficaces. Ciertamente: los empresarios serán

²⁰⁵ Cfr. González Amuchástegui, 939.

²⁰⁶ Cfr. Posner, 100.

²⁰⁷ Cfr. Posner, *The Economics*, 102-103.

extremadamente sensible a las acusaciones de trato indebido porque la reputación es la única garantía de cumplimiento fiel entre los socios contratantes.²⁰⁸

Finalmente, este autor cuestiona algunos arquetipos antropológicos-filosóficos, de los cuales sería justificada la existencia del estado, los antropólogos e historiadores analizan diversas teorías y Posner se inclina por la que enfatiza la conquista y la defensa contra los intentos de sojuzgamiento como factores motivadores.²⁰⁹

Dejamos claro que este autor, lejos de disminuirlo, toma muy en cuenta el papel de la economía en la aplicación e interpretación del derecho.

Creemos que, en un entorno de maximización de la riqueza, ha de considerarse lo que vaya en detrimento de tal maximización; tal es el caso de la inflación, que como afirma José Manuel Pastor “es el impuesto de los pobres”.²¹⁰

Así puede decirse que ha surgido una nueva rama del análisis económico del derecho, el *Behavioral law and economics*, que no ha venido a sustituirlo, sino a robustecerlo y mejorarlo.²¹¹

La economía pretende explicar cómo actúan las personas cuando los recursos de que disponen son escasos para el cumplimiento de sus fines, y qué decisiones deberían adoptar, cómo deberían emplear dichos recursos para lograr maximizar la

²⁰⁸ Cfr. Posner, 142.

²⁰⁹ Cfr. Posner, 144.

²¹⁰ Cfr. Neus Navarro, “José Manuel Pastor, economista: la inflación es el impuesto de los pobres”, *La Vanguardia*, 17 de abril de 2022, <https://www.lavanguardia.com/local/valencia/20220417/8200623/jose-manuel-pastor-economista-inflacion-impuesto-pobres.html>

²¹¹ Cfr. Doménech, “Porqué y como hacer...”, 126.

satisfacción de esos fines, cualesquiera que éstos sean. La economía no nos dice en modo alguno qué metas últimas debemos perseguir.²¹²

Para responder, el AED recurre a la eficiencia desde el concepto microeconómico definido por el economista italiano Vilfredo Pareto. Entiende que las normas jurídicas son intentos de maximizar la riqueza, la situación óptima o el bienestar agregado;²¹³ y por lo tanto, la mejor ley es la que efectivamente se cumple, es decir la que se practica en la realidad, la que concreta su eficiencia efectivamente porque responde a esa premisa. La noción de eficiencia asume así, aspectos de celeridad y rapidez como criterios de utilidad. Los problemas procesales tratados por el AED encuentran sustento epistémico en este principio, que es desarrollado en profundidad por los juristas que afirman que la eficiencia es el fin prioritario del derecho y que coincide con la justicia.²¹⁴

La libertad como premisa de comportamiento supone que todas las decisiones de las personas se toman libremente, en el sentido más general, racional y de conciencia, frente a un conjunto de posibilidades que se les presentan y que deben ponderar. Es así que la práctica —o el cumplimiento— de la norma jurídica se realiza cuando las personas deciden obedecerla, promoviendo esa decisión con mayor o menor fuerza, según los beneficios o intereses que persigan.²¹⁵ Sin embargo, la

²¹² Cfr. Doménech, 127.

²¹³ Cfr. Horacio Spector, *Elementos del Análisis Económico del Derecho*, (Santa Fe, Argentina: Rubinzal Culzon, 2004), 26.

²¹⁴ Cfr. Dora E. Ayala, "Análisis Económico del Derecho, Ciencia del Derecho y Justicia", *Ratio Iuris. Revista de Derecho Privado*, n°1, (2015): 79, consultado 13-06-2022, http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/bitstream/handle/123456789/3374/Analisis_Ayala-Rojas.pdf?sequence=1

²¹⁵ Cfr. Ayala, "Análisis Económico del Derecho...", 79-80.

libertad no está desprovista del aspecto ético y moral, sino supeditada a la justicia, como fin último que cada sociedad debe concretar por el derecho.²¹⁶

Este principio coloca a la justicia como objetivo sobre ordenado y no negociable respecto de la eficiencia, entendida como maximización óptima de riqueza que nunca debe ser considerada de manera independiente. En este grupo se ubican los estudios que buscan y proponen respuestas axiológicas y se concentran en el valor del individuo frente a conflictos morales.²¹⁷ De allí que el Derecho resulta un reflejo de los intereses y valores existentes en la sociedad, familia o grupo, como producto de la integración, colaboración, acuerdo voluntario de sus miembros y educación óptima de la comunidad.²¹⁸

Ronald Dworkin propone que una filosofía del derecho debe estar incrustada en una filosofía moral general y referida a un sistema jurídico concreto, para describirlo y justificarlo. Junto a las normas, en el Derecho juegan un papel central los principios y las directrices, en tanto que las reglas son aplicables en el modo del “todo o nada”.²¹⁹

En las últimas décadas, a diferencia de utilizar como se había venido haciendo antes, solamente la economía normativa, ha cobrado un auge de gran importancia lo que muchos autores llaman economía conductual, que consiste en estudiar derecho, economía, sociología, psicología, filosofía política y deontología, en una

²¹⁶ Cfr. Steven G. Calabresi, *“Ideals, Beliefs, Attitudes, and the Law: Private Law perspectives on a Public Law Problem”* (Syracuse: Syracuse University Press, 1985), 105.

²¹⁷ Cfr. Ricardo Lorenzetti, *El Arte de hacer Justicia*, (Buenos Aires: Sudamericana, 2014), 87.

²¹⁸ Cfr. L.M.R. Garrido, “La negociación contractual y el Análisis Económico del Derecho” en *Análisis Económico*, (Buenos Aires: Heliasta, 2006), 143-154.

²¹⁹ Cfr. Ayala, “Análisis Económico...”, 84

especie de intersección esclarecedora. Ello no debe asombrarnos porque, como ya dijimos, las ciencias del saber se encuentran; y por la otra la referida economía conductual sirve de prisma para un mejor entendimiento del derecho, tomando en consideración las ciencias del comportamiento.

Durante varias décadas una de las perspectivas que ha destacado en la teoría legal ha sido el análisis económico del derecho. La teoría del comportamiento humano, la cual subyace debajo del análisis estándar económico del derecho —así como del análisis económico en general— ha sido la teoría racional preferida. Según esta teoría, las personas se esfuerzan por lograr la máxima utilidad, sirviéndose de las alternativas disponibles. En décadas recientes, la ciencia económica ha debido afrontar desafíos formidables, que ponen en tela de juicio al análisis económico tradicional y a sus postulados. Los estudios realizados cuestionan la racionalidad cognitiva al demostrar que las preferencias de la gente no coinciden con los postulados de racionalidad e invariancia. También resaltan el papel de las motivaciones como la equidad, envidia y el altruismo en el comportamiento. Por otra parte, estudios experimentales han demostrado que los juicios morales de las personas no coinciden con los fundamentos del bienestar, sino que se aproximan más a la moralidad deontológica (bienestar).²²⁰

El análisis económico lo obliga a uno a considerar las interrelaciones entre objetivos, medios, incentivos y resultados, en forma sistemática y rigurosa. Y en tanto que las ideas sobre el comportamiento son esenciales a cualquier teoría interpretativa o

²²⁰ Cfr. Zamir Eyal, y Doron Teichman, *Behavioral Law and Economics*, (Oxford: University Press, 2018), 1

imperativa del derecho, sigue siendo verdad que las mismas son particularmente importantes como calificadores o modificadores del análisis estándar económico del derecho, que asume que las personas son maximizadores naturales de su utilidad, y que está fundado en una perspectiva normativa particular. ²²¹Esta línea de pensamiento, a nuestro juicio, resulta no solamente más precisa sino más certera, porque nos aleja del mundo de la suposición y de la fantasía. Por tanto, en un trabajo como éste, la economía conductual nos arroja mucha luz porque nos muestra la realidad del derecho tal como es, pero sin deslindarse del deber ser.

La historia ha demostrado que, sin los ingredientes enumerados en líneas anteriores, los parlamentos o congresos pueden formular leyes que en la práctica no serán cumplidas, o lo serán mínimamente. Sin embargo, es de advertirse que las consecuencias de un comportamiento moralmente reprochable tarde o temprano se harán sentir. La economía generalmente proporciona una teoría del comportamiento para predecir cómo responden las personas a las leyes: esta teoría sobrepasa la intuición. La respuesta de las personas siempre es relevante para hacer, revisar, derogar e interpretar leyes. Un ensayo sobre derecho y economía describe el derecho como una catedral: un gran antiguo edificio complejo, hermoso, misterioso y sagrado. La ciencia del comportamiento se asemeja al mortero entre las piedras de la catedral, que sostienen la estructura en todas partes²²².

Al elegir entre obligar a las personas a hacer algo, castigarlas si no lo hacen, y un pequeño empujón, donde se alienta a las personas a hacer algo, el criterio no es

²²¹ Cfr. Eyal y Teichman, *Behavioral*, 7-8.

²²² Cfr. Cooter y Ulen, *Law and Economics*, 299.

sólo el respeto a la libertad, sino que los enfoques no coercitivos tienen más probabilidades de funcionar en el clima autoritario actual. A la gente le molesta que le digan qué hacer y se resisten a mensajes fuertes. Es más probable que respondan al mensaje de la autoridad que empuja, porque el enfoque implica una conversación con los ciudadanos en lugar de que el estado les imponga su autoridad. Propiciar la escucha y la sensibilidad es el fin adecuado de los pequeños empujones.²²³

Vivir de las apariencias sin afrontar la realidad cabalmente, es una tentación constante de los políticos; sobre todo si sobreponen su popularidad al bien común de su pueblo. Es una imagen común de los responsables políticos que operan de acuerdo con una cruda versión del modelo de actor racional, al buscar votos o expandir su público²²⁴. Parafraseando a Julio César “la esposa del César no sólo debe ser casta, debe parecerlo.”

Un buen sistema legal mantiene la rentabilidad de los negocios y el bienestar de personas alineadas, para que la búsqueda de ganancias también beneficie al público.²²⁵

Los empujones plantean problemas éticos y posibles daños a las personas, por lo que deben garantizar el equilibrio correcto de las compensaciones entre los objetivos que interesan a los ciudadanos, como el bienestar y la igualdad, por un lado, la justicia y los derechos por el otro.²²⁶

²²³ Cfr. Peter John, *How Far to Nudge*, (London: Edward Elgar, 2018), 120.

²²⁴ Cfr. John, *How far to Nudge*, 4.

²²⁵ Cfr. Cooter y Ulen, 300.

²²⁶ Cfr. John, 121.

Como apunta Cass R. Sustein al igual que la conformidad, la participación en las cascadas es impulsada por las influencias sociales. Pero donde la idea de conformidad ayuda a explicar la estabilidad social, la comprensión de las cascadas ayuda a explicar los movimientos sociales y legales, que pueden ser increíblemente rápidos y también producen situaciones que son muy inestables y violentas.²²⁷ Sólo así se explican eventos como la enorme desigualdad entre ricos y pobres, la violencia física y moral, la criminalidad, la proliferación de comportamientos egocéntricos y la discriminación de unos contra otros, cualquiera que sea la razón de ésta. En cambio, los empujones y guiños de Thaler y Sunstein apelan más a la buena naturaleza de las personas para que paguen sus impuestos oportunamente.²²⁸

A este respecto Weyland contrasta tres aspectos de la difusión de las innovaciones políticas. En primer lugar, la reforma de las políticas muestra típicamente una curva temporal en forma de S, en la que uno o dos países comienzan una tendencia, muchos otros se suben al carro para imitar los cambios del innovador una vez que parecen exitosos, y luego la ola disminuye a medida que los países comienzan a encontrar problemas con la adopción masiva de innovaciones políticas diseñadas para otras circunstancias. En segundo lugar, espacialmente, la difusión de políticas demuestra una fuerte agrupación geográfica, de modo que es mucho más probable que los países adopten innovaciones de políticas de sus vecinos, por diferentes que sean en estructura política o económica, que buscar ideas alternativas de regiones

²²⁷ Cfr. Sunstein, *Conformity*, 35.

²²⁸ Cfr. John, 8.

más lejanas. Finalmente, la difusión de políticas crea similitudes en medio de la diversidad. Los países con diversas estructuras políticas, sociales y económicas adoptan planes de políticas notablemente similares, especialmente donde existe un modelo único y ordenado para la emulación. Después de proponer cuatro modelos teóricos para explicar estas características distintivas de la difusión de políticas, concluye que el modelo de racionalidad limitada ofrece un marco integral para comprender los tres aspectos de la difusión de políticas.²²⁹

Pero considérese que de ello no se puede seguir la confusión entre la moral y la estadística. Ya en la introducción de este trabajo, dijimos que sobrevivir no es vencer; para hacerlo, cada cual necesita hacer válido su sueño creador, redescubriendo por sí mismo la hermosura siempre única de la vida. En otras palabras: la filosofía enseña que el hombre (el ser humano) es único, irrepetible, inacabado e inacabable y por lo tanto perfectible.²³⁰

Contrariamente a la suposición de la teoría de la elección racional, hay mucha evidencia de que las personas no están motivadas exclusivamente por su propio interés, sino también por normas morales y motivaciones prosociales.²³¹ Sunstein y Thaler, a propósito de este punto, nos dicen: “[...] *Podemos imaginar expertos autodenominados —en dietas, vacunas, alimentos a base de hierbas, medicina alternativa o tendencias económicas— que inician cascadas con éxito. Pueden*

²²⁹ Cfr. Kurt Weyland, *Bounded Rationality and Policy Diffusion: social sector reform in Latin America*, (Princeton University Press, 2006), 78-89.

²³⁰ Cfr. Tomás de Aquino, “La búsqueda de la Felicidad” en *Summa Theologiae*: q.90-94, vol. II -segunda parte.

²³¹ Cfr. Eyal y Teichman, 93-94.

*estar chiflados, pueden estar locos, o pueden ser autopromotores. El riesgo aquí es que sus puntos de vista se tomarán erróneamente como autoritativos. [...]*²³²

Aquí brota espontáneamente la libertad personal que no debe ser difuminada en los comportamientos colectivos. Ya hemos observado en el capítulo primero de este trabajo, que, entre los objetivos genéricos de toda empresa, están los de generar un desarrollo humano suficiente, servicio a la comunidad y la propia autocontinuidad o permanencia, que permitan que perviva la cultura de la organización, pese al devenir de las generaciones y los cambios del entorno. Ello tiene un valor enorme, pero incuantificable.

Continuando con la línea de pensamiento, vertida en este capítulo, la economía es la ciencia que estudia el comportamiento humano como una relación entre fines y medios escasos que tienen usos alternativos.²³³

Tomás de Aquino define la ley como: “[...] *la ordenación de la razón dirigida al bien común, proclamada por aquel que tiene el gobierno de una comunidad. [...]*”²³⁴ Esta línea de pensamiento otorga prioridad a la autonomía, las libertades básicas, la verdad, el juego limpio y el cumplimiento de las promesas sobre la promoción de buenos resultados.²³⁵ Esto hace la diferencia entre tener un horizonte de largo plazo y tenerlo a corto. La restricción deontológica central está en contra de dañar a otras personas. Por lo general, incluye restricciones a la violación de derechos como los

²³² Sunstein, 49-50.

²³³ Cfr. Paul Samuelson y Nordhous, *Economía*, (Madrid: McGraw-Hill 18va edición, 2013), 14.

²³⁴ Tomás de Aquino, “*Essentia legis*” en *Summa Theologiae*: q.90, vol I-II -prima secunde.

²³⁵ Cfr. Eyal y Teichman, 94.

derechos a la vida y la integridad corporal, la dignidad humana y la libertad de expresión.

Hemos venido hablando en este capítulo de la influencia que ejercen la economía, la sociología, la antropología y la psicología en el estudio y formulación del derecho, por lo tanto, aquí deriva necesariamente que el análisis debe descender a detalles concretos del comportamiento humano.

Es así que la deontología debe recurrir a una distinción entre violar activamente una restricción y no evitar la violación de las restricciones por parte de otros, o alguna distinción. Por lo menos, la restricción contra el daño activo es mucho más estricta que el deber de ayudar a otros. Otra distinción que a menudo hacen los deontólogos es entre pretender dañar y simplemente preverlo. El daño intencional es inmoral, incluso si el daño es simplemente permitido, mientras que prever el daño no es necesariamente inmoral. La restricción contra el daño intencional prohíbe no sólo dañar a una persona como un fin, sino también como un medio para lograr otro objetivo.²³⁶ Por lo tanto, matar a alguien para heredar su dinero es un daño intencionado, incluso si el asesino hubiera preferido que había otras formas de obtener el dinero. Usar a una persona como un medio viola el requisito de respetar a las personas como fines. Se ha demostrado que las personas pueden tener una motivación independiente para hacer lo correcto. Por lo tanto, cuando eligen entre dos cursos de acción prosociales, por ejemplo, uno que minimiza la desigualdad y otro que maximiza el bienestar general, es más probable que prefieran la elección

²³⁶Cfr. Samuelson y Nordhaus, *Economía*, 155-156.

moral, sea cual sea.²³⁷ Nos parece que el incentivo para tomar la elección óptima es el que arranca del bienser al bienestar.²³⁸

Las personas y sobre todo los abogados litigantes se preocupan por la justicia procesal tanto porque creen que un procedimiento justo —particularmente una oportunidad justa para expresar sus preocupaciones antes de que se tome una decisión—, es más probable que produzca una asignación favorable.²³⁹ Esto nos lleva a la entraña misma, a la garra de una decisión correcta por bien analizada, porque cuando se tiene claro el objetivo uno suele encontrar el mejor proceso para lograrlo.

Además, un concepto integral de comportamiento prosocial incluye no sólo beneficios unilaterales, sino también relaciones recíprocas de cooperación entre individuos igualmente situados o entre grupos²⁴⁰; creemos que la palabra más adecuada es *colaboración*.

Si bien la ayuda es unidireccional, muchas conductas prosociales toman la forma de cooperativas bidireccionales, cooperación dentro e incluso entre grupos. En comparación con la ayuda unilateral, la cooperación caracteriza las relaciones interdependientes entre personas situadas de manera similar, y a menudo implica interacciones repetidas. La cooperación es necesaria para superar los dilemas sociales, es decir, situaciones en las que el comportamiento egoísta es racional,

²³⁷ Cfr. Eyal y Teichman, 95.

²³⁸ Cfr. Manuel García Morente, *Lecciones preliminares de Filosofía*, (México: Editorial Porrúa, 1980), 25-26. Consultado 26-10-2022, <http://www.inmaculada.com.es/53.%20LACABEZAENSUSITIO.pdf>

²³⁹ Cfr. Eyal y Teichman, 105.

²⁴⁰ Cfr. Eyal y Teichman, 106.

pero cuando todos se comportan egoístamente, todos están peor, en comparación con la situación en la que todos cooperan.²⁴¹ Los prosociales cooperaron en los dilemas sociales más que los individualistas, y los individualistas cooperaron más que los competidores²⁴².

Esto nos hace pensar en la imperiosa necesidad que tienen los directivos, de apoyarse de y en el consejo de otros. De hecho, la principal causa de menosprecio en los consejos parece ser el egoísmo: el narcisismo que hace asomar a falta de humildad. Comprender las diferencias culturales es especialmente importante para los encargados de formular políticas, ya que las políticas basadas en generalizaciones injustificadas pueden resultar contraproducentes²⁴³. Humorísticamente Groucho Marx ha dicho que “todas las generalizaciones son falsas, incluyendo ésta”. Para lograr legitimidad y cumplimiento, las reglas legales deben ser consistentes con las intuiciones morales vigentes.²⁴⁴

Dado que a las personas no les gusta admitir que su decisión inicial fue incorrecta, la responsabilidad puede mejorar el sesgo de confirmación y exacerbar la escalada del compromiso. Este no es el caso con la responsabilidad de una decisión inicial. Otra distinción relevante es entre la rendición de cuentas de resultados y la rendición de cuentas de procesos. Mientras que la rendición de cuentas por la calidad de los resultados tiende a producir una mayor escala de compromiso, la rendición de cuentas por el procedimiento en el que se toma una decisión tiende a reducir la

²⁴¹ Cfr. Eyal y Teichman, 109.

²⁴² Cfr. Eyal y Teichman, 110.

²⁴³ Cfr. Eyal y Teichman, 125.

²⁴⁴ Cfr. Eyal y Teichman, 162.

escala de compromiso, aumentar la coherencia en la aplicación de una estrategia de juicio y alentar la consideración de más información de manera analítica.²⁴⁵

La noción de un punto de referencia también puede ayudar a explicar por qué, si bien la Constitución no exige la provisión de beneficios económicos, una vez que dichos beneficios se proporcionan a algunos segmentos de la sociedad, deben extenderse sin discriminación a personas situadas de manera similar. El hecho de que se otorguen ciertos beneficios a algunas personas probablemente cambia el punto de referencia para personas en situaciones similares, de modo que aquellos que no las reciben experimentan esto como una pérdida.²⁴⁶ Nosotros no creemos en un asistencialismo sin subsidiariedad, como ya quedó asentado al hablar de este principio.

La moral deontológica distingue entre dañar a una persona y no beneficiarla. Promover lo bueno es tan convincente como eliminar lo malo, las distinciones de hacer, permitir y pretender prever; de no ser así, la restricción moral deontológica contra el daño a las personas se habría derrumbado.²⁴⁷

En un nivel más general y abstracto, la falibilidad de la toma de decisiones humanas cuestiona seriamente la concentración de un poder excesivo en manos de un solo cuerpo y mucho menos de un solo individuo como el presidente. El reconocimiento de las limitaciones y prejuicios cognitivos humanos respalda la separación gubernamental de poderes, donde los mecanismos complejos de controles y

²⁴⁵ Cfr. Eyal y Teichman, 132.

²⁴⁶ Cfr. Eyal y Teichman, 191.

²⁴⁷ Cfr. Eyal y Teichman, 194.

equilibrios brindan cierta protección contra errores graves.²⁴⁸ Una conclusión más radical podría ser limitar considerablemente el papel y los poderes del gobierno, y confiar en cambio en el mercado libre. Desgraciadamente, el análisis del comportamiento de las leyes contractuales, de consumo y comerciales arrojan serias dudas sobre esta propuesta.²⁴⁹ Consideramos que la concentración de poder en una sola persona o grupo y las fuerzas del mercado, son insuficientes para arribar a la consecución del bien común. Para tal fin se precisan fuertes instituciones intermedias, como organizaciones de empresarios, sindicatos, colegios de profesionistas, asociaciones de universidades y otras organizaciones no gubernamentales, porque la historia nos enseña que tanto el absolutismo dictatorial como el *laissez faire* han propiciado la división, y en ambos casos una despiadada competencia.

Queremos ser más radicales todavía, y —por ende— ir al fondo del tema, que contrapone castigo y benevolencia (amor): antes que el deseo está el amor, que es siempre lo primero, porque está en la base del trascender volitivo. Ahora bien, la primacía del amor sobre el deseo no es psicológica, sino ontológica; porque el amor apunta a la causa final; y el fin es lo que mueve todos los resortes de la conducta.²⁵⁰

En resumen, adoptar un régimen estalinista de control del crimen con castigos injustamente draconianos que se administran mediante una aplicación injusta, probablemente tendrá un efecto perjudicial en el cumplimiento voluntario²⁵¹. Esto

²⁴⁸ Cfr. Leonardo Polo. "Hacia un mundo...". 72-73.

²⁴⁹ Cfr. Eyal y Teichman, 399.

²⁵⁰ Cfr. Alejandro Llano, *Deseo y Amor*, (Madrid: Ediciones Encuentro, 2013), 143.

²⁵¹ Cfr. Eyal y Teichman, 440.

nos arroja más luz sobre las desventajas de la coacción *per se* y de la competencia más o menos feroz y contrastada con un modelo de colaboración. Esta última posee el gran atributo de fomentar no solamente el intercambio bilateral, sino el multilateral.

Los impuestos se utilizan para financiar gastos gubernamentales. En Derecho Tributario, el financiero y el presupuestario están estrechamente relacionados entre sí: el primero determina mediante ley las diversas contribuciones que tiene derecho a percibir la Federación;²⁵² a su vez el derecho financiero y el presupuestario determinan en forma más detallada cómo habrán de ser utilizadas, e incluso clasificadas las diferentes contribuciones.²⁵³ Puede decirse así que el Estado (Federación) no suele ahorrar como los particulares, sino que cuantifica los ingresos que requiere percibir, para estar en condiciones de cumplir con las diversas necesidades propias de su competencia. Concretamente en nuestro país, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), auxiliada por su órgano desconcentrado, que es el Servicio de Administración Tributaria (SAT) confecciona la iniciativa anual de ley de ingresos de la federación, que propone el Ejecutivo a la cámara de diputados en primer lugar y después a la de senadores para estar en condiciones de cubrir las diversas necesidades propias de su función, como son las Secretarías de Estado y los poderes Legislativo y Judicial, los organismos descentralizados y empresas de participación estatal. Posteriormente, confecciona

²⁵² Artículo 2° CFF.

²⁵³ Cfr. Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, (México: Porrúa 18° edición, 2000), 38-39. En el mismo sentido véase a Cristina Pauner Chulvi, "El deber Constitucional de Contribuir al Sosténimiento de los gastos públicos", (Tesis Doctoral, Universitat Jaume I, 2014), 582, consultado 01-11-2022, <file:///C:/Users/Jose%20Luis%20Ochoa%20T/Desktop/Para%20tesis/tesis%20chuvner.pdf>

con la participación de la Cámara de Diputados el presupuesto de egresos de la Federación. De ahí que las contribuciones tienen una importante incidencia en el Gasto Público, con lo cual trasciende la connotación meramente jurídica, para llegar a una significación política, en donde las referidas contribuciones no se limitan a detraer dinero de los contribuyentes, sino a distribuirlo adecuadamente, para cumplir con lo previsto con la fracción IV del Artículo 31 constitucional.

Concomitantemente, influyen en el crecimiento económico y la distribución de cargas y beneficios entre los diferentes segmentos de la sociedad. Crean incentivos y desincentivos para muchas actividades, incluida la adquisición de conocimientos y habilidades, unirse a la fuerza laboral, consumo, diseñar transacciones e inversiones, ahorrar para la vejez, conservar la energía, el matrimonio y la maternidad. La demanda popular de servicios gubernamentales, junto con la aversión común al pago de impuestos, hacen de las políticas fiscales un tema político muy controvertido en cualquier sociedad. Economistas, abogados y economistas legales han estudiado el sistema tributario durante mucho tiempo.²⁵⁴ En 1994, Edward McCaffery llamó la atención sobre las diversas formas en que las ideas de comportamiento pueden contribuir a los análisis positivos y normativos del sistema tributario, y estableció una agenda para el estudio empírico y normativo de este campo.²⁵⁵ Esta interesante combinación coadyuva a la creación y mejoramiento de la liquidación tributaria, para así desvanecer el prejuicio de que pagar impuestos es desagradable. En la medida en que eso ocurra, los

²⁵⁴ Cfr. Eyal y Teichman, 465.

²⁵⁵ Cfr. Edward J. McCaffery, "Cognitive Theory and Tax", *Revista UCLA L.* vol. 41 (1993): 1861.

contribuyentes pagarán sus impuestos de manera más espontánea y —sobre todo— más libre.

Si bien a las personas les gusta recibir servicios gubernamentales y no les gusta pagar impuestos, se dan cuenta de que los dos están interconectados. En todo caso, parece coherente que las reformas tributarias se examinen con arreglo a variables teóricas y modelos de cambio social donde la obligación tributaria se analice dentro del marco paradigmático de la acción colectiva y su aceptación social por los contribuyentes, así como su relación con la legitimidad del Estado y la acción pública, en función de un modelo de racionalidad que incide directamente sobre la recaudación tributaria.²⁵⁶ Sin embargo, resulta que cuando los impuestos están desalineados con el gasto (por ejemplo, cuando un impuesto de restaurante financia carreteras o un impuesto de combustible financia inspecciones de restaurantes) su popularidad es no sólo más baja que cuando están alineados, sino incluso más baja que cuando los ingresos generados no se asignan en absoluto.²⁵⁷

*“[...] La satisfacción de la reciprocidad disminuye significativamente cuando el pago se realiza con recursos de un tipo diferente, como cuando el amor se intercambia por dinero. [...]”*²⁵⁸ Creemos que tanto el amor como la libertad, asumidos en forma responsable, no son moneda de cambio, ni siquiera para convencer *per se* a quienes se encuentren obligados a tributar. Sin embargo, en vista de que este tema, para ser abordado con la debida profundidad, requiere de mayores elementos de

²⁵⁶ Cfr. Marc Leroy, “Découvrir la sociologie fiscale”, en *Regards croisés sur l'économie*, n°1. (2007): 94-100.

²⁵⁷ Cfr. Eyal y Teichman, 469.

²⁵⁸ Eyal y Teichman, 470.

juicio, que procuraremos abordar en los capítulos subsecuentes, y que — independientemente de ello— consideramos que encontrará su punto culminante en el significado, contenido y alcance del Capítulo VIII.

El objetivo de los sistemas tributarios en todo el mundo es redistribuir la riqueza y otros beneficios entre diferentes segmentos de la sociedad. La justicia distributiva en general, y la legitimidad y eficacia de los medios redistributivos gubernamentales en particular, han sido debatidos por filósofos, politólogos, economistas, y juristas tales como Giorgio del Vecchio, Camille Rosier, Eusebio González y Fernando Sáinz de Bujanda por citar algunos.²⁵⁹ Por un lado, se argumenta que los derechos a una alimentación adecuada, vestimenta, vivienda y el tratamiento médico son derechos humanos fundamentales; que las políticas redistributivas serían adoptadas por cualquier persona más allá de un velo de ignorancia (es decir, cuando nadie sabe cuál podría ser su posición real y sus posesiones en la sociedad); que la distribución existente de riqueza y otros recursos sociales es a menudo producto de prácticas injustas y explotadoras; que debido a la disminución de la utilidad marginal de los recursos, es probable que la transferencia de recursos de los ricos a los pobres incremente la utilidad social general; y que la desigualdad extrema puede resultar en inestabilidad social y altas tasas de criminalidad.²⁶⁰

Por otro lado, se argumenta que la toma obligatoria de recursos de los ricos para dárselos a los pobres viola los derechos fundamentales de los primeros y es similar al robo; esa redistribución afecta negativamente los incentivos para participar en

²⁵⁹ Camille Rosier, *La lutte contre la fraude fiscales*; véase G. Del Vecchio, *Los principios generales del Derecho*; véase Eusebio González, *La Familia ante el Fisco*; véase F. Sáinz de Bujanda, *Estado de Derecho y Hacienda Pública*.

²⁶⁰ Cfr. Eyal y Teichman, 480.

actividades productivas tanto para los ricos, que ya no cosechan todos los frutos de sus esfuerzos, como para los pobres, porque se les garantiza una existencia mínima incluso si no trabajan, por lo tanto, es probable que disminuya la utilidad social general si se utiliza en exceso este recurso.²⁶¹ Nosotros discrepamos de tal argumento, que ha sido desmentido recientemente, por Thomas Piketty, autor del libro “El capital en el siglo XXI”, especialmente en una conferencia magistral pronunciada en la Universidad Externado de Colombia, donde afirmó que es erróneo pensar que el crecimiento económico por sí solo disminuirá la brecha entre ricos y pobres; explicó como en EE. UU. entre los años 1930 a 1980 los altos impuestos a los ricos no menguaron el crecimiento del PIB y si atenuaron la brecha entre las clases pobre, media y alta. Señaló también que es preciso que haya una mayor intervención del Estado en la economía y en la legislación tributaria, ya que el crecimiento del gran capital va en detrimento de los estratos más desfavorecidos.²⁶² Es menester decidir estos temas con resolución, prudencia e intrepidez, pues es claro que son muchos los valores que se encuentran en juego.

Piketty, preocupado por la creciente desigualdad en la distribución de la riqueza, y aun sin estar de acuerdo con la apocalíptica intuición de Marx, tampoco concuerda con los pronósticos optimistas de diversos autores, que consideran que tan injusta distribución irá desapareciendo gradualmente debido al sólo imperio de las fuerzas del mercado. En consecuencia, propone un impuesto a la riqueza global, en tasas

²⁶¹ Cfr. Eyal y Teichman, 481.

²⁶² Cfr. Thomas Piketty, “El crecimiento económico por sí solo no mejora la distribución del ingreso. Incluso, puede profundizar las desigualdades”, Comunicación presentada en la Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 28 de enero, 2016. Consultado 01-11-2021. <https://www.uexternado.edu.co/economia/thomas-piketty-crecimiento-economico-solo-no-mejora-la-distribucion-del-ingreso-incluso-puede-profundizar-las-desigualdades/>

porcentuales anuales moderadas, que serían por ejemplo del 1% para los patrimonios que no excedan de 2 millones de dólares, de 1.5 % sobre la que exceda de 5 millones de dólares hasta un tope máximo de 10 millones de dólares. De ahí en adelante, sería del 2% para la riqueza que exceda este último límite. El autor considera que este impuesto a la riqueza global atemperará las preocupantes diferencias entre ricos y pobres, habida cuenta de que su recaudación anual significaría entre un 2% y 3% anual del PIB, de países tales, como los miembros de la Unión Europea, Gran Bretaña, Japón y los EE. UU.²⁶³

Finalmente, querríamos enfatizar el valor de la empatía entre gobernantes y gobernados. Para Stephen Covey una de las reservas o recursos con que cuenta el líder es la comprensión de la otra persona; diríamos que es la clave de los demás recursos.²⁶⁴

Las consideraciones anteriores, coinciden en gran medida con lo afirmado por Peter John: los ciudadanos se resisten cada vez más a los mandatos y encuentran más formas de evitar regulaciones, que es el resultado de la pérdida de autoridad del gobierno.²⁶⁵

Al punto donde estamos, queremos destacar la importancia y trascendencia del *compliance*, término que en su acepción estricta se enfoca al cuidadoso y puntual cumplimiento normativo y económico, en su densa correlación. Gómez Cotero

²⁶³ Cfr. Luis. A. Herrera, "Sobre la acumulación de riqueza y el futuro de los impuestos progresivos globales en El Capital del Siglo XXI, de Thomas Piketty, en el contexto de América Latina." *Ensayos de Política Económica*, vol.2, n°3. (2015): 76. consultado el 01-08-2022. [acumulacion-riqueza-impuestos-progresivos-piketty.pdf](#)

²⁶⁴ Cfr. Stephen R. Covey, *Los siete hábitos de la gente altamente efectiva* (Buenos Aires: Paidós, 2003), 215.

²⁶⁵ Cfr. John, 8.

propone que dicho *compliance*, para que sea imparcial, debe apartarse del departamento jurídico interno del ente obligado, y ser confiado a asesores externos. Ello lleva aparejado no solamente el limitamiento de riesgos, sino además la consecución de una buena reputación ante autoridades, colaboradores, terceros y público en general, que se traduzca en la perdurabilidad del contribuyente. En efecto: se hace necesario y hasta imprescindible el *compliance*, es decir, una voluntad permanente y sistemática de los órganos de decisión, del contribuyente, de cumplir voluntaria y cabalmente con sus obligaciones, y en lo atinente a este trabajo, con las tributarias.²⁶⁶

²⁶⁶ Cfr. José de J. Gómez Cotero, *Medidas para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal*, (México: Thomson Reuters, 2020), 190-194.

Capítulo V

Autoridad y contribuyentes.

Antes de centrarnos en el tema nuclear de la actitud que guardan entre sí las autoridades fiscales y los contribuyentes deseamos subrayar, como ya lo hemos hecho en la introducción y también en el segundo capítulo de este trabajo, especialmente al referirnos a los principios de subsidiariedad, solidaridad y buena fe, el papel central del estado.

Ortega y Gasset nos dice:

“[...] La vida de la sociedad crea problemas de convivencia que exigen una ulterior organización política, dotada de poder coactivo, que dé a la totalidad de la sociedad la seguridad del orden y la justicia en el interior, y a la defensa, frente a los posibles enemigos en el exterior. A esta organización, dotada de soberanía independiente (soberanía política), que tiene el encargo de dirigir y coordinar, de auxiliar y proteger la variedad social, denominamos estado.

*Así pues, la función del estado quedaría incompleta si su fin estuviese circunscrito a la conservación de los derechos naturales e inalienables del hombre. [...]”*²⁶⁷

La visión de estado descrita por Ortega y Gasset encuentra en la actualidad su concreción en un estado democrático y social de derecho que detrae recursos

²⁶⁷ José Ortega y Gasset, *El Espectador*, (Navarra: Biblioteca Básica Salvat, 1971), 69.

económicos a través del sistema tributario para revertir la riqueza recaudada en la sociedad, redistribuyéndola en cumplimiento del principio de solidaridad.²⁶⁸

Actualmente las autoridades fiscales apelan principalmente a estímulos punitivos, como lo son la congelación de cuentas bancarias, que obviamente paraliza la actividad del contribuyente que las sufra; diversas notas periodísticas confirman empíricamente la realidad de esta medida.²⁶⁹ Como ejemplo de otras medidas, mencionamos la restricción temporal del sello digital de facturación (CFF, artículo 17-H Bis); la presunción de inexistencia de operaciones facturadas (CFF artículo 69-B); la inexistencia o improcedencia de la amortización de pérdidas fiscales (CFF 69-B Bis) y la restricción temporal del Padrón de Importadores Especializados, por presunto incumplimiento a lo previsto por el anexo 10 de la Circular Miscelánea en materia de comercio exterior. También a la persecución casi obsesiva de figuras jurídicas, como el *out sourcing*, que *per se* no tiene nada de malo. Más aun, en ocasiones resulta indispensable; siendo que, ya que las propias autoridades cuentan con amplísimas atribuciones para fiscalizar y en su caso reprimir a aquellos contribuyentes que abusen de la figura jurídica referida, y que a fin de cuentas no

²⁶⁸ Cfr. Pauner Chulvi, “Deber Constitucional”, 590.

²⁶⁹ Ignacio Alzaga, “Bloquea UIF 37 cuentas ligadas al gobernador de Tamaulipas”, *El Financiero*, 25 de mayo de 2021, <https://www.elfinanciero.com.mx/nacional/2021/05/25/bloquea-uif-37-cuentas-ligadas-al-gobernador-de-tamaulipas/>
M. Albert Hernández, “La Universidad Popular de la Chontalpa logró un acuerdo para hacer uso de 22 cuentas bancarias”, *El Financiero*, 24 de septiembre de 2021.
<https://www.elfinanciero.com.mx/estados/2021/09/24/uif-descongela-cuentas-a-universidad-en-tabasco-vinculada-con-la-estafa-maestra/>
Juan Carlos Huerta, “UIF congela cuentas a líderes del CJNG relacionados al homicidio del exgobernador Aristóteles Sandoval”, *El Financiero*, 31 de marzo de 2021.
<https://www.elfinanciero.com.mx/nacional/2021/04/01/uif-congela-cuentas-a-lideres-del-cjng-relacionados-al-homicidio-de-exgobernador-aristoteles-sandoval/>
Lorena Mayela Landeros, “Criterios en materia de cancelación de sellos digitales”, *Foro Mujeres*, 23 de septiembre de 2020.
https://www.prodecon.gob.mx/documentos/bannerPrincipal/2020/invitacion_foro_mujeres_final.pdf

es otra cosa que una simple subcontratación.²⁷⁰ Consideramos que supera el alcance de este trabajo la realización de una enumeración más exhaustiva.

No nos pasa inadvertido que, en los últimos años, especialmente a partir de la reforma fiscal del 2014 y de la abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), la evasión y la defraudación crecieron mucho, mediante el aprovechamiento de pérdidas fiscales sufridas por empresas diversas a las de los contribuyentes. Ello explica en cierta forma, la proliferación de medidas punitivas y represivas. Lo que nos interesa destacar aquí, es que un entorno fiscal como éste propicia la desconfianza recíproca entre quienes deben recaudar y quienes deben contribuir.

García Novoa se refiere a la incidencia de la cuarta revolución industrial, toda vez que esta acabará por fusionar los elementos digitales, biológicos y físicos, ello conllevará la necesidad de mantener una mirada atenta a los efectos jurídicos, económicos, sociológicos, psicológicos y éticos de la normatividad tributaria.²⁷¹

Más adelante haremos mención expresa de algunas recomendaciones concretas que hace Gómez Cotero en su obra “Medidas para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal”.

Pondremos un contraste histórico revelador: el presidente de Colombia, Álvaro Uribe, en el poder desde el 2002, fue obligado a mostrar la fuerza ante la obstinación de las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia (FARC) en el uso de la

²⁷⁰ Cfr. Héctor Cervantes, “Reforma laboral sobre subcontratación: lo que todo empresario y asesor debe conocer”, ISEF TV, YouTube. Consultado el 03-11-2021, minuto 00:44 a 32:50.

<https://www.youtube.com/watch?v=A5zduKU7gwk>

²⁷¹ Cfr. César García Novoa, *4ª Revolución Industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, (España: Thomson Reuters, 2019), 174-176.

violencia. Frente a un grupo orgulloso y prepotente el presidente colombiano realizó un ejercicio de ruptura, favoreciendo al mismo tiempo una vía de salida. Su política se resume en el eslogan de su primera campaña presidencial: *Mano firme y corazón grande*. Con su acción gubernamental, Uribe logró obtener algo que de otra manera no hubiera sido posible conseguir: las formaciones paramilitares, grupos violentos de segunda generación nacidos para responderles a las FARC, han llegado a hacer pactos con el gobierno. A partir del 2003, entregaron las armas y, en cierto sentido, fueron puestos bajo control.²⁷² Esta actuación del gobierno colombiano ha sido fuertemente controvertida sin que hasta la fecha haya sido juzgado y menos condenado el presidente Uribe; en cambio con errores o sin ellos, es un hecho la pacificación gradual de Colombia, y el desplazamiento de los narcotraficantes hacia otras latitudes.²⁷³ A esa pacificación contribuyó de manera paralela y —al mismo tiempo— independiente del gobierno, una organización no gubernamental que instituyó las “ESPERE” (Escuelas de Perdón y Reconciliación), haciendo una valiosa aportación a la justicia restaurativa.²⁷⁴

¿Por qué tanta agresividad? ¿Por qué, a pesar de la proliferación de estudios sobre la resolución de conflictos, el recurso a la fuerza parece aumentar en cantidad e intensidad? El problema de fondo es que los estudios sobre la violencia, como los que tratan la resolución de los conflictos y sobre intervenciones de mediación, no llegan nunca a la raíz del problema. Los conflictos no se resuelven sólo militarmente

²⁷² Cfr. Leonel Narváez y Alessandro Armato, *La revolución del Perdón* (Bogotá: San Pablo, 2016), 30-31.

²⁷³ Cfr. María S. Betancur, “Álvaro Uribe, las Convivir y los ejércitos paramilitares”, *reliefweb*, 16 de octubre de 2015, consultado el 05-08-2022.

<https://reliefweb.int/report/colombia/lvaro-uribe-las-convivir-y-los-ejrcitos-paramilitares>

²⁷⁴ Cfr. Narváez y Armato, *La revolución*, 37-42.

o por medio de negociaciones. Las acciones policiales más eficaces y los mejores acuerdos diplomáticos, por ellos mismos no bastan para construir una paz sólida. La paz es mucho más que el silencio de los fusiles. Paz es curar el corazón y obtener la reconciliación entre víctimas y ofensores, permitiendo a los unos y a los otros el regreso a la tan deseada normalidad y la recuperación del sentido de la vida, de la confianza en ellos mismos y de la capacidad de socializar.²⁷⁵

Con la finalidad de dar sustento jurídico, psicológico y sociológico a las afirmaciones contenidas en el párrafo anterior, acudimos ahora al pensamiento y amplia experiencia del criminólogo mexicano Alfonso Quiroz Cuarón, quien sostuvo que por muchos años ha prevalecido el criterio punitivo, dejando de lado la readaptación social de los trasgresores de la ley. Él mismo define la criminología como “la ciencia del hombre para hacer mejor al hombre”.²⁷⁶ El arquetipo impreso en nuestro cerebro afirma que quien se equivoca tiene que pagarlo. ¿Cómo transformar este criterio moral de castigo en un criterio moral de reconciliación? Aunque sea un modelo aún en etapa infantil, el nuevo criterio moral, que caracteriza a las civilizaciones más avanzadas, será el criterio de la compasión, de la bondad, del cuidado recíproco; es lo que llamamos justicia restaurativa.

Por siglos nuestra civilización ha individualizado en la demanda de castigo el mejor modo de calmar la indignación y la rabia. Sin embargo, detrás de la exigencia del castigo, en parte justa, subyacen claras manifestaciones de venganza. Es difícil,

²⁷⁵ Cfr. Narváez y Armato, *La revolución*, 59.

²⁷⁶ Cámara de diputados, “Quiroz Cuarón, 40 aniversario luctuoso” (Editado por la LXIII Legislatura de la Cámara de Diputados, 2018). <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/es/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2018/Agosto/13/10372-Obra-y-legado-de-Quiroz-Cuaron-son-referencia-obligada-para-reinventar-y-actualizar-la-criminologia-frente-a-desafios-del-nuevo-sistema-de-justicia-penal-Romo-Garcia>

comprender plenamente la perspectiva de la justicia restaurativa, porque de alguna manera todos somos hijos de una ceguera colectiva, que nos ha llevado a creer durante miles de años, de manera equivocada, que el castigo es el único o el mejor modo de aplicar la justicia y de hacer respetar los derechos humanos.

El indicador más claro del fracaso de la justicia punitiva está representado en los porcentajes elevados de reincidencia de las personas que salen de la cárcel. El promedio mundial supera el 50%, con un máximo del 72% en los Estados Unidos, en nuestro país tal promedio asciende al 65%.²⁷⁷ La justicia punitiva constituye la herencia de dos culturas que han influenciado fuertemente la civilización occidental: la griega, que nos dejó la razón, y la romana, que nos dio el derecho penal. Las dos representan la negación de la compasión y de la bondad, elementos constitutivos del ser humano.²⁷⁸

Creemos que este historial es plenamente superable. Más aún resulta imprescindible hacerlo, y transitar de la idea “*el que la hace la paga*”,²⁷⁹ o dicho en otros términos *sed lex dura lex* a la de la concordia, solidaridad y buena fe. Lo que queremos decir es que gobernantes y gobernados pueden y deben verse unos y otros como socios, y no como adversarios, pasando así de la competencia a la colaboración: de los objetivos disyuntivos o contradictorios, a los objetivos conjuntos, que desembocan en el bien común.

²⁷⁷ Jorge Pesqueira, “Justicia Restaurativa y Medicación con enfoque Reparatorio”, Comunicación presentada en 2° *Foro Nacional de Justicia Restaurativa*, Escuela Judicial del Estado de México, 4-8 de julio de 2016. *YouTube*. consultado el 08-08-2022 minuto 15:49 a 15:54.

<https://www.youtube.com/watch?v=NHRiKSskBd8&t=1547s>

²⁷⁸ Cfr. Narváez y Armato, 30-31, 59,91.

²⁷⁹ Jorge Pesqueira, “Justicia Restaurativa...”, minuto 44:39 a 44:44.

<https://www.youtube.com/watch?v=NHRiKSskBd8&t=1547s>

Una vez más, la justicia restaurativa no es un parche añadido artificialmente al derecho penal, sino una nueva rama de este, desde una perspectiva antropológica, sociológica, psicológica, teleológica y teológica, que se enfoca al núcleo vital del ser humano, integralmente considerado; es decir justicia considerada como epicentro de todos los valores que contienen la dignidad intrínseca del ser y en consecuencia derechos naturales, elevados al rango de derechos fundamentales y humanos, y previstos en nuestra carta magna por fin en el año 2011.²⁸⁰ Es un diamante que amerita y exige un análisis de mayor calado, porque si se mira cuidadosamente aportara valiosos contenidos a la educación, a la familia y a la comunidad próxima, para la solución radical de los conflictos intraescolares, intrafamiliares e intracomunitarios, sin exceptuar los de índole administrativa, surgidos casi inevitablemente entre gobernantes y gobernados, habida cuenta de que los acuerdos de mediación, conciliación, arbitrales y conclusivos, atienden solamente a factores adjetivos y no sustantivos.

Más aun, en México se hace preciso rectificar la yuxtaposición e incluso las antinomias existentes entre las leyes: Código Penal Federal, Ley Nacional de Mecanismos Alternativos, Ley Nacional del Sistema de Justicia para Adolescentes, Ley Nacional de Ejecución de Sanciones y la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.²⁸¹ No es aquí el momento ni el lugar para realizar un análisis por minorizado de tales antinomias y contradicciones; sin embargo, nunca ha

²⁸⁰ Pesqueira, "Justicia Restaurativa...", minuto 4:25 a 4:58.

<https://www.youtube.com/watch?v=NHRiKSskBd8&t=1547s>

²⁸¹ Pesqueira, "Justicia Restaurativa...", minuto 11:30 a 12:00.

<https://www.youtube.com/watch?v=NHRiKSskBd8&t=1547s>

disminuido la criminalidad en país alguno por el solo hecho de aumentar las penas.²⁸²

Son tres los grados de reconciliación que se pueden alcanzar. El más bajo es la coexistencia. Víctimas y ofensores celebran un frágil pacto de coexistencia que no va más allá del respeto recíproco. La metáfora del perro y el gato en una casa expresa de manera adecuada este primer nivel de reconciliación. El perro respeta al gato y viceversa. Los dos se limitan a vivir y comer en espacios diferentes, aunque vecinos. Nada más. No existe ningún tipo de diálogo o de interrelación.

El siguiente nivel, un peldaño más arriba, es el de la convivencia: tanto el agresor como la víctima logran pactar la realización de algunas actividades comunes, con el deseo de convivir, es decir, de vivir juntos.

Pero el nivel más elevado de reconciliación es el de la comunión. Se alcanza cuando víctima y ofensor logran recuperar o restaurar una relación basada en el amor, el respeto y en la entrega recíproca. No hay duda de que este tercer nivel sea bastante raro de encontrar entre los mortales, y, sin embargo, está a nuestro alcance.²⁸³

²⁸² Pesqueira, “Justicia Restaurativa...”, minuto 21:51 a 21:56.

<https://www.youtube.com/watch?v=NHRiKSskBd8&t=1547s>

María Scherer, “José Ramón Cossío Díaz en entrevista con María Scherer”. #Latinus #informaciónParaTi, YouTube. Consultado el 07-09-2022. minuto 00:48 a 1:09.

<https://www.youtube.com/watch?v=dkYXVQzUjp4>

²⁸³ Cfr. Narváez y Armato, 97-98.

V.1 Hacia una mejor relación entre autoridades y contribuyentes

Más adelante, trataremos el *compliance*, su análisis y efectos.

Así pues, el Estado en tanto que es regulador de la relacionalidad social y tiene el monopolio del poder, no puede ser genuinamente el mismo si no encuentra su fundamento en las conciencias: justamente allí donde sin la obra del libre convencimiento, ninguna fuerza puede verdaderamente llegar a imponerse.²⁸⁴

Ahora bien: a la luz de las reflexiones vertidas hasta aquí, la cuestión a dilucidar es cómo hacer que incidan en un profundo cambio de actitud personal gobernantes y gobernados, primero *ad intra* y luego *ad extra*, en metas concretas y factibles que propicien una mayor y mejor tributación.

“Vivir es ir disparado hacia algo, es caminar hacia una meta. La meta no es caminar, o es mi vida; es algo a que pongo ésta y que por lo mismo está fuera de ella, más allá.”²⁸⁵

Marian Rojas continúa por esa misma línea, y dice: “[...] *La realidad de tu vida depende de cómo decides responder o reaccionar ante ciertas circunstancias, es decir, el comportamiento que surge ante los estímulos exteriores. [...]*”²⁸⁶

“[...] *El verdadero acto del descubrimiento no consiste en salir a buscar nuevas tierras, sino en aprender a ver la vieja con nuevos ojos. [...]*”²⁸⁷

²⁸⁴ Cfr. D’ Agostino, 187.

²⁸⁵ Cfr. Ortega y Gasset en *La Rebelión de las Masas*.

²⁸⁶ Marian Rojas, *Cómo hacer que te pasen cosas buenas*, (México: Diana, 2019), 117.

²⁸⁷ Marcel Proust, *En busca del tiempo perdido, Tomo VII El tiempo recuperado*, (Argentina: Losada, 2010), 178.

*“[...] ¡El silencio no es la ausencia de sonido! Es la capacidad de mirar hacia dentro con paz, rompiendo con el barullo exterior. [...]”*²⁸⁸ La libertad responsable tiene su punto de arranque en un objetivo valioso, que no es otra cosa que la mejora personal.

Debido a lo expuesto hasta aquí, el ganar-ganar es la mejor resultante de un profundo y genuino cambio de actitud entre autoridades y contribuyentes: que no existe solución que pueda superar la sustitución de la competencia por la colaboración, porque esta última entraña la potenciación de las capacidades de todos y —en fin— parafraseando a Octavio Paz, podemos pronunciar entonces el rey de los pronombres enlazados en plural: el “nosotros”.²⁸⁹

La competencia resalta los espíritus agresivos, la concepción de la vida como campo de batalla o pista de atletismo. La conjunción o colaboración, en cambio, nos recuerda una orquesta bien dirigida o una familia bien avenida. La colaboración, frente a la competencia, se ejemplifica de manera típica en aquellos conjuntos musicales en que son muchos los que tocan el mismo instrumento, de manera tal que ninguno sobresale ni decae respecto del otro, sino que todos dan la misma nota, como si estuviésemos escuchando un solo violín y no 20 de ellos.

La competencia exalta el individualismo y el afán de independencia en la vida; la colaboración, por su parte propone la sociabilidad y el advenimiento (que no es lo mismo que el sometimiento).²⁹⁰

²⁸⁸ Marian Rojas, *Cómo hacer*, 140.

²⁸⁹ Cfr. Alejandro Junco, “Mensaje...”, minuto 7:56 a 8:04.
<https://youtu.be/aZUo818dagk>

²⁹⁰ Cfr. Llano, *Dilemas*, 113.

Es menester dar preferencia a la colaboración, porque en el orden de la persona no cabe competencia. La persona, punto de la máxima dignidad del universo, es una totalidad de sentido, y como totalidad, incomparable. La competencia no es viable sin comparación.²⁹¹

Es más: el hombre no puede hacer nada solo, ni siquiera sobrevivir en los primeros estadios biológicos de su existencia, lo cual le es dado al animal gratuitamente. Por las razones apuntadas en líneas anteriores, el trabajo es la mejor terapia para el egoísmo.

No disfracemos con noble nombre de competencia nuestro clandestino y vergonzoso sentimiento de envidia: la envidia es siempre competitiva, aunque no siempre la competencia sea envidiosa. Tanto la tristeza por el bien ajeno como —pero aun— la alegría por el mal del otro da a la persona una tónica de puerilidad e inmadurez que la hace autodespreciable.²⁹²

Recordemos que se encuentra en nuestro carácter —que tal vez se encuentra en nuestras manos— tomar la opción de vivir nuestra vida con sentido adversativo o copulativo.²⁹³

En este orden de ideas, hemos encontrado coincidencias con Gómez Coto, cuando propone considerar al contribuyente como cliente y al funcionario como servidor público, partiendo de la premisa de que la mayoría de los contribuyentes

²⁹¹ Cfr. Llano, *Dilemas*, 113.

²⁹² Cfr. Llano, *Dilemas*, 115.

²⁹³ Cfr. Llano, *Dilemas*, 116.

son decentes, y así solamente respecto de los incumplidores contumaces caven medidas severas o represivas.²⁹⁴

También sugiere abrir nuevos espacios de cooperación, en un clima de entendimiento y no de animadversión; comenta que en los Estados Unidos han sido implementadas medidas para facilitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a los contribuyentes de escasos recursos, a los discapacitados y a los de la tercera edad, y agrega que en México ya han sido puestas en marcha medidas tales, como declaraciones precargadas, en las que el contribuyente solamente requiere revisar y en su caso corregir previamente a su presentación.

También propone la formulación de una carta de derechos de los contribuyentes. Ya existe en nuestro país la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, creada por el Poder Legislativo y publicada en el DOF el 23 de junio de 2005, que entró en vigor un mes después de su publicación; consta de 24 artículos clasificados en Disposiciones Generales, Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente, Derechos y Garantías en los Procedimientos de Comprobación, Derechos y Garantías en el Procedimiento Sancionador y Medios de Defensa.

En el Capítulo de Disposiciones Generales prevé los derechos y garantía que tiene el contribuyente y responsables solidarios, de los cuales puede decirse que gozan de una amplitud de derechos y garantías puesto que incluso establece que tienen derecho a no aportar documentos que ya obran en poder de la autoridad, es decir si el contribuyente ha presentado una declaración que posteriormente la autoridad

²⁹⁴ Cfr. Gómez Cotero, *Medidas*, 169.

fiscal le requiere, el contribuyente tiene el derecho de no aportarlos. Así mismo preserva el derecho de ser oído, incluso previo a la emisión de una resolución que dicte la autoridad fiscal. En relación con la información, difusión y asistencia al contribuyente, el contribuyente tiene el derecho a ser informado, asimismo a ser asistido por la autoridad fiscal con el propósito que sus obligaciones fiscales se cumplan con la mayor simplificación posible. En tanto en el capítulo de derechos y garantía en el procedimiento de comprobación, en el cual predomina el derecho que tiene el contribuyente a auto corregir su situación fiscal desde que se inicien las facultades de comprobación hasta antes de que se notifique la resolución determinante del crédito fiscal.

En el capítulo de Derechos y Garantías en el Procedimiento sancionador, en este se prevé que la actitud del contribuyente es de buena fe, por lo tanto, es a la autoridad fiscal a quien le corresponde determinar, cuándo esa actitud es considerada como infracción y que ante tal situación le será aplicada la disposición que prevea la sanción. En el capítulo final de la ley comentada, preserva y tutela el derecho de audiencia al condicionar a la autoridad fiscal que, al dictar una resolución administrativa al particular, deberá señalar los procedimientos de impugnación que tiene a su alcance, la autoridad ante quien deberá interponerlo y el término para presentarlo, de tal manera que si la autoridad emisora de la resolución no lo señala, el particular tendrá el doble del término para interponerlo.

Gómez Coteró añade que no debe soslayarse que las circunstancias de cada contribuyente son distintas, y que ello hace necesario que las autoridades conozcan la realidad (la entraña) del negocio, y que lo mismo deben hacer los tribunales. En

efecto: cada negocio tiene sus propias particularidades, y por eso las autoridades tributarias deben confeccionar un traje a la medida del sujeto obligado o responsable, procurando siempre dar a sus actuaciones, sean estas de fiscalización o de recaudación, el enfoque de justicia restaurativa al que nos hemos referido en líneas anteriores.²⁹⁵

“[...] Siguiendo la tendencia de las Administraciones Fiscales de Estados más desarrollados, se busca cambiar la imagen represora y formalista frente a los contribuyentes, la cual no ha producido buenos resultados, modificándola por una actitud en la que se fomente un alto nivel de ética o moral fiscal como elemento clave tanto de un buen gobierno como de una buena ciudadanía. [...]”²⁹⁶

Prosigue, en clara alusión al modelo australiano, señalando que la Administración tiene que actuar con imparcialidad y objetividad de manera que se recaude el tributo correcto y se maximice el importe de las liquidaciones tributarias.

Agrega que la actuación de la Administración debe ser razonable, de suerte que no caiga en comprobaciones especulativas injustificadas cuando el contribuyente está ofreciendo colaboración y transparencia.

Por lo que toca al sistema sancionador, propone adoptar medidas tendientes a evitar que los contribuyentes que estén en situaciones de riesgo lleguen a incumplir.

²⁹⁵ Cfr. Gómez Cotero, *Medidas*, 171.

²⁹⁶ Gómez Cotero, 172.

Recomienda también estimular el sistema de retenciones que ahorra costos al contribuyente, así como tiempo y esfuerzo a la administración y le da información valiosa sobre los perceptores. De igual manera invita a la administración a perder el miedo a la negociación y con disposición abierta a ceder cuándo y en aquello en lo que los contribuyentes tengan razón.

Considera, a nuestro juicio atinadamente, que los costos de recaudación deben ser calculados comparando, no el monto de las liquidaciones con la retribución de los administradores, sino con lo efectivamente recaudado, porque así se tiene una medida realista y precisa sobre la eficacia de la administración.²⁹⁷

Así el principio de buena administración tiene que ver con los derechos básicos del ciudadano y su relación con respeto a uno de los órganos fundamentales en la vida de éstos que es la administración pública.²⁹⁸ De este principio se deduce la necesidad de que exista un orden consecutivo reglado, no discrecional, que no es un mero formalismo innecesario, sino ordenado a la protección de los intereses tanto de la Administración Pública como de los ciudadanos.²⁹⁹

El principio de buena administración encuentra regulación expresa en la Carta de los derechos fundamentales de la unión europea. (artículo 41) en los siguientes términos: “Artículo 41. Derecho a una buena administración. 1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus

²⁹⁷ Cfr. Gómez Cotero, 172.

²⁹⁸ Cfr. Luis Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, (Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana, 2021), 76. Consultado 12-08-2022, <https://www.acienpol.org.ve/wp-content/uploads/2021/03/LA-DEFENSA-DEL-CONTRIBUYENTE.-FRAGA-PITTALUGA.pdf>

²⁹⁹ Cfr. José Araujo Juárez, *Derecho Administrativo General: procedimiento y recurso administrativo*, (Caracas: Ediciones Paredes, 2010), 88-98.

asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. 2. Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones. 3. Toda persona tiene derecho a la reparación por los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. 4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.”³⁰⁰

Del principio de buena administración derivan en forma directa otros principios que informan el procedimiento administrativo: el principio de servicialidad, a partir del cual se entiende que la Administración Pública está al servicio de los ciudadanos; lo cual supone abandonar la vieja concepción de un ente dotado de potestades y competencias al que se somete el ciudadano como un súbdito que no es tomado en cuenta; un simple destinatario de las políticas públicas diseñadas por burócratas, normalmente ajenas a sus verdaderas necesidades. La Administración Pública es así un aparato creado única y exclusivamente para satisfacer necesidades colectivas, pero donde el ciudadano no es un mero espectador o beneficiario de la actividad administrativa, sino un protagonista interesado de manera directa y activa

³⁰⁰ Cfr. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, consultado el 12-08-22.
<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00389-00403.pdf>

en la buena administración, con derecho a exigir resultados concretos, participar y pedir la rendición de cuentas. El principio del procedimiento debido, de acuerdo con el cual la Administración está obligada, siempre y en todo caso, a seguir un cauce formal para conformar sus manifestaciones de voluntad, de juicio o de conocimiento y para permitir que los interesados intervengan en el mismo, lo cual contribuye a asegurar que la actividad administrativa se desenvuelva en forma ordenada, uniforme, transparente y confiable y que se alcance el fin último previsto en la ley, que en definitiva es la satisfacción del interés general.³⁰¹

La historia ha demostrado que aun en los países más desarrollados como los EE.UU., la ausencia del *compliance* ha provocado cuantiosas pérdidas a los ahorradores, a los trabajadores y a la sociedad en general, en donde la falta de controles eficaces y de una auditoría externa confiable, ha propiciado uno de los mayores escándalos financieros en la historia reciente.³⁰²

De cualquier modo, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), reveló que en 2020 la economía informal observó una participación de 21.9% en el PIB nacional; esta contribución se generó por 55.6% de la población ocupada en condiciones de informalidad; en el 2022 José Ángel Gurría menciona que la informalidad ronda el 60% del PIB.³⁰³ Así mismo, 78.1% del PIB lo generó el sector formal con 44.4% de población ocupada formal. Es decir, que por cada 100 pesos

³⁰¹ Cfr. Pittaluga, *La Defensa*, 77.

³⁰² Véase, Daisy Pareja, “Estudio del caso Enron: uno de los peores fraudes de la historia”, *Pirani*, 5 de octubre de 2020. Consultado el 19 de septiembre de 2022.

<https://www.piranirisk.com/es/blog/estudio-del-caso-enron-uno-de-los-peores-fraudes-de-la-historia>

³⁰³ José Ángel Gurría, “Invitado Especial Comida Anual los 300”, *Los 300 líderes más influyentes de México 2022*, 14 de septiembre de 2022. *YouTube- Espacio 301*. Consultado el 30-09-2022, minuto 13:30 a 13:36.

<https://www.youtube.com/watch?v=QONtBSCejvI>

generados del PIB del país, 78 pesos lo generan 44% de ocupados formales, mientras que 22 pesos lo generaron 56% de ocupados en informalidad.³⁰⁴

Dicho instituto menciona que la disminución de la participación en la economía informal tuvo su origen principalmente en el confinamiento por la pandemia por COVID-19.

Todo lo anterior acentúa la necesidad de establecer una relación dialógica transitiva entre gobernantes y gobernados, que conduzca a ambos a tener un conocimiento de la realidad mucho más amplio y completo del que podrían tener unos y otros por si solos. Para ejemplificar lo que pretendemos decir, apelaremos a una técnica de interacción humana (psicología cognitiva) conocida como la ventana de Johari, en la que ilustra el proceso de comunicación y analiza la dinámica de las relaciones personales; en nuestra comunicación con los demás hay información de cuatro tipos:

1. Área abierta: aquella información que es conocida por mí y conocida por todos, como por ejemplo la empresa donde trabajas, el puesto que tienes, etc.
2. Área oculta: aquella información que es conocida por mí, pero desconocida por los demás, como por ejemplo mis sueños, mis metas, etc.
3. Área ciega: aquella información que es desconocida para mí, pero conocida por los demás, es decir la forma como yo creo que me perciben los demás.

³⁰⁴ INEGI, "Actualización de la Medición de la Economía Informal 2003-2020 preliminar" 16 de diciembre de 2021. Consultado 21-09-2022.

<https://www.inegi.org.mx/app/saladeprensa/noticia.html?id=7056>

4. Área desconocida: aquella información que es desconocida por mí y desconocida por los demás.³⁰⁵

La multicitada relación dialógico-transitiva queda de esta suerte enriquecida, cuando gobernantes y gobernados encuentran armonía en su conocimiento de la realidad. Parafraseando (una vez más) a Tomás de Aquino, la verdad es la adecuación de la inteligencia a la realidad.³⁰⁶

En suma: este entendimiento cabal favorece una mayor y mejor relación entre gobernantes y gobernados, que conduce a la toma de mejores decisiones en beneficio recíproco. Dicho en otras palabras, cuando el trabajo entre equipos adquiere un sentido más copulativo y menos adversativo, es más factible la colaboración y el juego limpio.

Hace Gómez Coteró una exhortación al juego limpio, en donde los contribuyentes aporten información en tiempo real, con el fin de que la administración pueda actuar con oportunidad y no años después del posible incumplimiento. Y agrega que debe estimularse la regularización voluntaria, con lo que el contribuyente se evitaría sanciones, ahorrando costos para la administración y sólo pagaría recargos superiores a los correspondientes al pago espontáneo.

En fin: en el capítulo VI de la obra que venimos comentando Gómez Coteró propone un paquete de medidas, algunas de las cuales provienen de recomendaciones de la OCDE, y otras que hemos adicionado provenientes de la Carta de los Derechos

³⁰⁵ Cfr. Joseph Luft y Harry Ingham, "La ventana de Johari", *Noticias de formación en relaciones humanas*, 5, Vol.1, (1961): 21-22.

³⁰⁶ Cfr. Aquino, *Summa Theologiae*: q.16, a.1.

Fundamentales de la Unión Europea (que el autor en comentario no menciona) y que han sido implementadas exitosamente, en países como el Reino Unido, Holanda, Italia y España, para propiciar el tránsito hacia un sistema de colaboración y confianza recíproca entre autoridades y contribuyentes.

Citaremos algunas como ejemplo:

1. Que el gobierno corporativo que subraya la responsabilidad del consejo de administración, o del órgano que lo sustituya, de cumplimiento cabal de la normativa legal y también de la fiscal.
2. En reciprocidad las autoridades, también las fiscales deben comprometerse a actuar con transparencia y profesionalismo; a divulgar oportunamente sus criterios de actuación y/o de interpretación de las disposiciones legales atinentes, y a responder con rapidez las consultas que les sean formuladas por los contribuyentes, respecto a situaciones casuísticas o susceptibles de suscitar equívocos.³⁰⁷
3. Autoridades y representantes de empresas grandes, medianas y pequeñas pueden suscribir memoranda de entendimiento que, aun siendo optativos, su adhesión entrañe compromisos recíprocos de transparencia y buenas prácticas, no solamente legales, sino también éticas.
4. Fomentar el *compliance* legal y fiscal, de tal suerte que brinde seguridad jurídica y reputacional ante las autoridades, proveedores, inversionistas y

³⁰⁷ Cfr. *Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública*. Caracas, Venezuela, 10 de octubre de 2013. Consultado 26-09-2022, <https://clad.org/escuela/publicaciones-escuela-clad/cartas-iberoamericanas/>

público en general, y fomente una cultura empresarial recíproca, propiciando la perdurabilidad y el prestigio de quienes la integra.

5. Tal *compliance*, deberá ser revisado imparcial y periódicamente por las empresas, quienes además habrán primeramente de capacitar, y de cuidar que la conducta de sus funcionarios y trabajadores en todos sus niveles sea congruente, sin que ello signifique discriminaciones por razones étnicas, de sexo, creencias, o discapacidades.
6. El *compliance* fiscal conlleva la implantación de sistemas de cumplimiento que faciliten la detección y corrección de incumplimientos y que otorguen relevancia probatoria a las certificaciones que acreditan el cumplimiento de los manuales de buenas prácticas.³⁰⁸

El autor subraya que son los contribuyentes quienes deciden su propia gestión de riesgos, en un clima de confianza y colaboración con las administraciones, y considera que, de seguir así, este nuevo enfoque seguirá abriéndose paso, y los grandes contribuyentes se sumarán a este entorno de confianza y colaboración.

Vale la pena destacar que Gómez Cotero, señala que es cuestionable que todas las decisiones de políticas públicas sean tomadas solamente a nivel central, sin considerar los gustos y las particularidades de todas las regiones del país³⁰⁹(descentralización vs desconcentración).³¹⁰

³⁰⁸ Cfr. Gómez Cotero, 183-200.

³⁰⁹ Cfr. Gómez Cotero, 5.

³¹⁰ De acuerdo con lo elaborado por FAO-SDA en Kit Pédagogique: Comprendre, Analyser et gérer Les Processus de Décentralisation du Développement Rural.

<https://www.fao.org/3/ad724s/ad724s01.htm>

El deber jurídico de contribuir, entraña para el estado la obligación correlativa de administrar el gasto público de acuerdo con las necesidades inherentes al bien común. De no ser así, los ciudadanos podrían negarse a pagar tributos, máxime que estos no pueden ser indiscriminados ni excesivos, sino acordes a las necesidades reales de los gobernados.³¹¹ En aquello coincide José Ángel Gurría.³¹²

Nosotros sugerimos también que se devuelva la presunción de certeza de los hechos afirmados por Contador Público, idóneo para dictaminar la situación fiscal de los contribuyentes, de tal suerte que las autoridades fiscales primeramente y de modo vinculante, revisen tales dictámenes y solamente por vía de excepción y no de regla, ejerciten sus facultades de comprobación en forma directa con el contribuyente; (Artículo 52 y 52-A CFF), habida cuenta de que durante los años de 1991 a 2014, mientras estuvo vigente la presunción de certeza susodicha, ello reportó a las autoridades fiscales una recaudación anual adicional promedio de 18,000 millones de pesos, y que al mismo tiempo ahorro costos de fiscalización.³¹³

Lo que hace prosperar a las comunidades no es una batalla campal sin restricciones, sino la cooperación, la acción colectiva. Sin impuestos no hay cooperación, ni prosperidad ni destino común; no hay ni tan siquiera una nación que necesite un presidente.³¹⁴

³¹¹ Cfr. Gómez Cotero, 3.

³¹² Cfr. José Ángel Gurría, "Invitado Especial...", minuto 20:52 a 21:17.

<https://www.youtube.com/watch?v=Q0NtBScejvI>

³¹³ Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación, consultado 12-08-2021,

http://sil.gobnacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2015/10/asun_3284405_20151013_1444151623.pdf

³¹⁴ Cfr. Saez y Zuckman, *El triunfo*, 2.

En el manual de derecho fiscal, editado por el instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, y coordinado por Gabriela Ríos Granados, se expresa en relación con el destino de los gastos públicos que el sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad haciéndolo de manera que aquél resulte justo, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 1º, 3º y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado, fortaleciendo así al bien común, que no es otra cosa que el deber conjunto de solidaridad entre gobernantes y gobernados.³¹⁵

³¹⁵ Cfr. Gabriela Ríos Granados, *Manual de Derecho Fiscal* (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2020), 46, consultado 24-07-2022, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf>

Capítulo VI

La fiscalidad y el gasto público en México.

Desde el año 1970, cuando finalizó la etapa del “desarrollo estabilizador”, caracterizado por la sustitución de importaciones y el proteccionismo, la recaudación de los tributos era modesta y hasta exigua. A partir de entonces, el presidente Luis Echeverría intentó aumentarlo, aunque con poco éxito. Ante las carencias y rezagos en infraestructura, servicios y atención a las clases más desposeídas, Echeverría aumentó el gasto público, recurriendo al déficit y al endeudamiento externo; pero su simpatía por regímenes comunistas, como el de Salvador Allende, provocó el descontento y desencuentros con el empresariado.³¹⁶ Poco a poco creció la inflación, y fue así como factores internos y externos desencadenaron la devaluación del peso frente al dólar en 1976, cuando su mandato tocaba a su fin. Su sucesor, el presidente López Portillo trató de ajustarse a las directrices del Fondo Monetario Internacional (FMI) y del Banco Mundial (BM); más a partir de 1979, ante la fantasía de la abundancia petrolera, creyó que el país tenía ante sí un gran futuro, cuyo puntal fundamental eran los ingresos petroleros. Con esa errónea premisa, asumió mayor deuda interna y externa, incrementando el gasto público más allá de lo convenido con los organismos multilaterales antes

³¹⁶ Arturo Sánchez y Luis C. López, “El sol de Sinaloa y el fantasma del comunismo en 1970”, *Revista en Ciencias Sociales del Pacífico México*, (2019): 126-162. Consultado el 15 de agosto de 2022.

https://www.academia.edu/44123884/El_Sol_de_Sinaloa_y_el_fantasma_del_comunismo_en_1970

LADB Staff, “Ex-President Luis Echeverría Alvarez Escapes Genocide Charges Again.”, *Latín América Digital Beat (LADB)*, (2006). Consultado 15-08-2022.

<https://digitalrepository.unm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=6004&context=sourcemex>

mencionados. Ello culminó con devaluaciones ocurridas en febrero y septiembre de 1982³¹⁷ y con la expropiación de la banca privada.

Su sucesor, el presidente Miguel de la Madrid, trató de atenuar el déficit fiscal. La inflación continuó creciendo, y con ella la brecha entre ricos y pobres. Se sucedieron varias devaluaciones y se encareció la tasa de interés interna y externa; en el caso de la primera, se agregaba a la inestabilidad, la inexperiencia de quienes asumieron la dirección de la banca expropiada, porque eran políticos y no banqueros profesionales. Miguel de la Madrid realizó un desgravamiento arancelario y propició las condiciones para adelgazar el tamaño del estado, y en 1987 propuso un plan de choque llamado Pacto de Solidaridad, subiendo los precios y tarifas de los servicios públicos, y tratando de contener la inflación y mantener la armonía social.³¹⁸

En 1988, asumió la presidencia Carlos Salinas de Gortari, quien continuó el rumbo iniciado por de la Madrid; reprivatizó numerosas empresas. Así, en mayo de 1990 vendió al sector privado todos los bancos expropiados por López Portillo, y siguió adelgazando al estado. Disminuyó la tasa general del impuesto sobre la renta para personas físicas y morales de forma acorde con la que regía en los países industrializados (34-35%), creando el régimen de transparencia fiscal; es decir, creando la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), de tal suerte que el resultado fiscal que ya hubiera pagado ISR en las personas morales pudiera ser distribuido

³¹⁷ El tipo de cambio peso dólar en marzo de 1982 era de \$45.13 y en septiembre del mismo año se encontraba en \$70.00. Consultado 03-08-2022.

<https://www.banxico.org.mx/SielInternet/consultarDirectorioInternetAction.do?sector=6&accion=consultarCuadro&idCuadro=CF373&locale=es>

³¹⁸ Ifigenia Martínez de Navarrete, "El Pacto de Solidaridad Económica: desinflación con más estancamiento." *Instituto de Investigaciones Económicas*. Consultado 17-08-2022.

http://ru.iiiec.unam.mx/1821/1/num34-35-articulo3_Mart%C3%ADnez.pdf

sin más gravamen a los accionistas. También creó el Impuesto al Activo de las empresas, gravando tales activos a la tasa del 2%, acreditable contra el ISR. Aumentó el gasto público y abrió totalmente la economía, apoyándose también en la inversión extranjera y otorgando independencia de gobierno al Banco Central; pero en 1994, la sobrevaluación del peso superó el 40%. Su gobierno intentó atenuar la sobrevaluación, mediante más endeudamiento externo de corto plazo y terminó su sexenio en medio de graves crisis políticas, derivadas del asesinato de Luis Donaldo Colosio, candidato del partido-gobierno a la presidencia de la República, y del levantamiento del Ejército Zapatista de Liberación Nacional en Chiapas.

En diciembre de 1994, asumió la presidencia Ernesto Zedillo Ponce de León, designado por Salinas como sustituto emergente de Luis Donaldo Colosio. El 21 de diciembre de 1994; es decir, a menos de un mes de haber recibido la presidencia, el Banco de México vio disminuir dramáticamente sus reservas internacionales de divisas, por lo que el peso mexicano sufrió la devaluación quizás más traumática del siglo XX, pasando de 3.1 N\$ a 7 por dólar.³¹⁹ Ello desencadenó una severa crisis financiera y crediticia, que culminó con la quiebra de los bancos y de muchas empresas, y obligó al Gobierno a acudir al rescate del sistema bancario. Vale decir que Rafael Márquez Piñero, mencionó que era impensable que el Gobierno

³¹⁹ Cabe aclarar que, en enero de 1993 le fueron quitados tres ceros al peso mexicano, por lo que, si tomamos en cuenta la unidad monetaria vigente durante el año 1982, la referida devaluación de diciembre de 1994 fue de 3100 pesos a 7000, es decir, en un solo evento fue de poco más del 225%. A lo anterior hay que añadir los importantes efectos del movimiento social nacional conocido como "EL BARZÓN".

Mexicano no lo hiciera; es decir que no rescatará al sistema bancario, habida cuenta de que este es la columna vertebral del sistema económico del país.³²⁰

Zedillo, quien por cierto fue el presidente de México mejor preparado del siglo XX, economista por el Instituto Politécnico Nacional y Doctor en economía por la Universidad de Yale, intentó reducir el déficit fiscal, y prosiguió con el nuevo modelo de desarrollo, pero con éxitos precarios.

Su sucesor el presidente Vicente Fox, prosiguió el modelo de desarrollo seguido por sus tres antecesores, e intentó una reforma fiscal, que fue desaprobada por el congreso. Su gobierno abandonó esquemas fiscales que favorecían a empresas silvícolas, agrícolas, avícolas y ganaderas (Régimen Simplificado). No obstante, sus logros fueron escasos, incumpliendo con las elevadas expectativas que había suscitado la alternancia.³²¹

Pese a aquello, hubo en este sexenio dos factores que favorecieron una buena administración del gasto público: el primero fue la armonía que se dio entre el entonces Gobernador del Banco de México, Guillermo Ortiz Martínez y el Secretario de Hacienda Francisco Gil Díaz, priistas en un gobierno panista, debido a la larga trayectoria hacendaria de ambos y a que fueron compañeros en el Banco de México después de la reforma constitucional de 1993³²²; el otro fue externo, pues el precio

³²⁰ Cfr. Rafael Márquez, *Sociología Jurídica*, (Trillas, 2009), 2 10-221.

³²¹ Los datos mencionados de manera resumida en este capítulo han sido tomados de manera principal, aunque no exclusiva de: Luis Aboites y Luis Jauregui, *Penuria sin fin: historia de los impuestos en México, siglos XVIII-XX*. (Instituto de Investigaciones Dr. José María Luis Mora, 2014), 300-383. Dichos autores dan datos más precisos que los contenidos en este capítulo, consultado 27-11-2021, <https://elibro.up.elogim.com/es/lc/upanamericana/titulos/113654>.

³²² Francisco Gil Díaz, “Sinaloenses ejemplares”, consultado 27-11-2021, <https://sinaloensesejemplares.com/francisco-gil-diaz/>
CNNExpansión, “¿Quién es Guillermo Ortiz Martínez?”, *Expansión*, 18 de agosto de 2014, consultado 27-11-2021, <https://expansion.mx/negocios/2014/08/18/quien-es-guillermo-ortiz>

promedio internacional del barril de petróleo, subió de manera gradual e importante, en los años 2003(28.1), 2004(36.5), 2005(50.59), 2006(61) dólares por barril.³²³ Ello permitió que el sexenio finalizara con cierta tranquilidad, y la paridad peso/dólar se mantuviera igual del principio al fin del sexenio, en 10 pesos por dólar.

El presidente Felipe Calderón Hinojosa, quien asumió el poder el 1 de diciembre de 2006, intentó nuevamente una reforma fiscal, con cierto éxito, aunque parcial, pues propuso el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), acreditable contra el ISR, y aumento la tasa general del IVA del 15 al 16%. Aunado a aquello, el precio promedio del barril de petróleo siguió subiendo en los años 2007(69.04), 2008(94.1), 2009(60.86), 2010(77.38), 2011(107.46), 2012(109.45) dólares por barril³²⁴(cabe advertir que la mezcla de crudo mexicano suele tener un precio ligeramente inferior, que oscila entre el 6 y 11% por debajo de los precios internacionales). Eso permitió que, al finalizar los dos sexenios de alternancia, el Banco Central contara con reservas internacionales en oro y divisas de 163,117 millones de dólares ³²⁵ hecho hasta entonces inédito.

El presidente Enrique Peña Nieto que tomó posesión el 1 de diciembre de 2012, significó para el país el regreso del PRI. La reforma fiscal que propuso al congreso y que fue aprobada, entrando en vigor en 2014, aumentó el ISR sobre dividendos

³²³ "Estatista", Evolución anual del precio medio del petróleo crudo fijado por la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP) de 1960 a 2020, consultado 27-11-2021.

<https://es.statista.com/estadisticas/635114/precio-medio-del-crudo-fijado-por-la-opec/>

³²⁴ "Estatista", Evolución anual del precio medio del petróleo crudo fijado por la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP) de 1960 a 2020, consultado 27-11-2021,

<https://es.statista.com/estadisticas/635114/precio-medio-del-crudo-fijado-por-la-opec/>

³²⁵ "Banxico", Boletín semanal sobre el Estado de Cuenta del Banco de México, 4 de diciembre de 2012. Consultado 26-11-2022, <https://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-prensa/estado-de-cuenta-semanal/%7B5D7A4DD0-7087-97DF-1B73-9A5F08B8CB6F%7D.pdf>

en un 10% y redujo varias deducciones, como por ejemplo la de los gastos de previsión social erogados por el patrón en beneficio de sus trabajadores; abrogó el IETU, y con ello propició que muchas empresas aprovecharan la pérdida fiscal de otras diversas, en detrimento de la recaudación.

Este sexenio estuvo especialmente marcado por actos de corrupción³²⁶, si bien continuó con la desregulación y la apertura del país, promoviendo la inversión nacional y también la extranjera.

El presidente Andrés M. López Obrador de ideología de izquierda³²⁷, prometió terminar de raíz con la corrupción y endureció la legislación fiscal federal, con diversas medidas de carácter punitivo por presuntos delitos de defraudación fiscal y evasión³²⁸, aunque sin mayores cambios en las tasas de impuestos directos e indirectos. Citaremos por brevedad sólo algunos ejemplos de los más relevantes de tales medidas: a) la obligación de los contribuyentes, extensiva a los asesores fiscales, de informar al SAT los Esquemas Reportables de planeación fiscal (Artículo 199 CFF); b) el otorgamiento al SAT de la facultad de recharacterizar los negocios jurídicos cuando estime que no existe “razón de negocio”, o que esta es insuficiente

³²⁶ Sofía Ramírez Aguilar, Leonardo Ortiz, Ricardo Alvarado, *EPN: La corrupción como sello de gobierno. Un sexenio perdido para México*, Ciudad de México: Mexicanos contra la corrupción y la impunidad, 2020. 49,79,83, consultado 19-07-2021, <https://contralacorrupcion.mx/epn-la-corrupcion-como-sello-de-gobierno/pdf/la-corrupcion-como-sello-de-gobierno.pdf>

³²⁷ Anna Marta Marini. “*El mesías tropical: aproximación a fenómenos populistas actuales a través del discurso de López Obrador*”, Chasqui. Revista Latinoamericana de Comunicación N.º 139, diciembre 2018 - marzo 2019, pp. 157-158, consultado 19-07-2021, <file:///C:/Users/Jose%20Luis%20Ochoa%20T/Downloads/Dialnet-ElMesiasTropical-7316684.pdf>
Enrique Krauze, “*El mesías tropical*” Letras libres. Revista 30 de junio de 2006. Consultado el 19-08-2022. <https://letraslibres.com/revista/el-mesias-tropical/>

Por redacción, Miguel Díaz-Canel, *presidente de Cuba, llega a México; acompañará festejo de Independencia*, El financiero, 16 de septiembre de 2021. Consultado 26-08-22.

<https://www.elfinanciero.com.mx/nacional/2021/09/16/miguel-diaz-canel-presidente-de-cuba-llega-a-mexico-acompanara-festejo-de-independencia/>

³²⁸ Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información con fines fiscales “Transparencia Fiscal en América Latina 2022: informe de progreso de la declaración de Punta del Este”, consultado 01-10-2022, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2022.pdf>

(Artículo 5-A CFF). En ambos casos, imponiendo severas multas a los contribuyentes y a sus asesores fiscales cuando incumplan con la obligación de proporcionar la información requerida.³²⁹

El manejo de las finanzas públicas puede sintetizarse en dos ejemplos. El primero de ellos, su decisión de cancelar anticipadamente el macroproyecto del NAICM; es decir del Nuevo Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México, ubicado en Texcoco, en aras de un supuesto ahorro. Tal decisión costó al país según la Auditoría Superior de la Federación (ASF) poco más de 300,000 millones de pesos.³³⁰ aunque, como explicaremos enseguida, no está del todo clara la exactitud de la cifra.

La decisión de cancelar el proyecto del NAICM se dio en diciembre de 2018, después de que se publicaran los resultados de la consulta ciudadana en la que 70% de poco más de un millón de votantes optaron por cancelar el aeropuerto en Texcoco y en cambio reacondicionar el AICM y la base aérea de Santa Lucía. En 2018, Mexicanos Contra la Corrupción y la Impunidad publicó un análisis sobre dicha consulta que apuntaba a que ésta no fue representativa y, por tanto, arrojó resultados sesgados. De acuerdo con la ASF, al momento de su cancelación el NAICM tenía un avance de 53%. Una vez tomada la decisión, bastaron siete meses

³²⁹ Artículos 82-A, 82-B, 82-C, 82-D del CFF.

³³⁰ Redacción, "Cancelación del NAIM costó 113,327. millones de pesos: ASF", *El Economista*, 10 de mayo de 2021, consultado 23-07-2022, <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Cancelacion-del-NAICM-costo-113327.7-millones-de-pesos-ASF-20210510-0008.html>

para completar el proceso administrativo y cancelar el proyecto en la Cartera de inversión de la Secretaría de Hacienda.³³¹

En abril de 2019, la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT) valuó el costo total de cancelar el aeropuerto en 100,000 millones de pesos: 60% en gastos ya erogados y el resto por concepto de gastos no recuperables. La Secretaría señaló que continuar con el proyecto del NAICM habría costado 400,000 millones (sin explicar por qué el costo proyectado aumentaba 31%). Así, tenía sentido cancelarlo, negociar con los contratistas y aprovechar los materiales y equipos ya adquiridos en el aeropuerto de Santa Lucía, para reducir el costo de solucionar el problema de saturación del AICM.³³²

En febrero de 2021, la ASF publicó un informe individual en el que se valúa la cancelación del NAICM en 331,966 millones de pesos y advierte que el monto podría ser mayor dependiendo del costo de cancelar los contratos pendientes y los juicios y demandas que puedan surgir. Días después, el presidente López Obrador señaló que estos datos eran incorrectos y pidió a la ASF aclarar las cifras. Más tarde, la Auditoría emitió un comunicado donde reconocía que había inconsistencias en los cálculos de su informe y que se revisaría la metodología de valuación de costos.

³³¹ Ludwig Van Bedolla, “¿Qué ganamos al cancelar el proyecto del NAICM?”, *Mexicanos contra la corrupción y la impunidad*, 25 de febrero de 2021, consultado 23-07-2022, <https://contralacorrupcion.mx/que-ganamos-al-cancelar-el-proyecto-del-naicm/>

³³² Ludwig Van Bedolla, “¿Qué ganamos al cancelar el proyecto del NAICM?”, *Mexicanos contra la corrupción y la impunidad*, 25 de febrero de 2021, consultado 23-07-2022, <https://contralacorrupcion.mx/que-ganamos-al-cancelar-el-proyecto-del-naicm/>

En su comunicado, la ASF reconoce tres errores. Primero, que su estimación considera los flujos pasados y futuros para llevar a cabo la cancelación de las obligaciones contraídas para la construcción que no representan un costo, pero sí un flujo de salida. Segundo, el costo de inversión ejercida (163,540 millones de pesos) incluía un mayor porcentaje de bonos recomprados. Finalmente, la cifra de 168,455 millones de pesos por los bonos en circulación contempla el valor de los intereses futuros, pero estos no deben considerarse como costos actuales hasta que se materialicen. Dadas estas consideraciones, es posible que la valuación de la ASF se reduzca.³³³

Como se puede apreciar, estas precisiones resultan inciertas y desafortunadas pues dan la impresión de que las diferencias con las cifras inicialmente reportadas con la ASF se deben a una reasignación contable, con el argumento de que no significan costos, pero si impactan el flujo de efectivo, de suerte que de una forma u otra implican erogaciones presentes y futuras para el Gobierno Federal.³³⁴

El otro ejemplo consiste en un desvío de fondos por poco más de 9 mil 500 millones de pesos, en el Sistema de Seguridad Alimentaria Mexicana (Segalmex), —hasta ahora no explicados— y según la firma de contadores públicos Salles Sáinz Grant Thornton, tan difíciles de explicar que les condujeron a negarse a validar las cifras presentadas por aquella institución, según lo describen en forma pormenorizada en

³³³ Ludwig Van Bedolla, “¿Qué ganamos al cancelar el proyecto del NAICM?”, *Mexicanos contra la corrupción y la impunidad*, 25 de febrero de 2021, consultado 20-09-2022, <https://contralacorrupcion.mx/que-ganamos-al-cancelar-el-proyecto-del-naicm/>

³³⁴ El financiero Bloomberg, “México no tiene suficientes condiciones para atraer inversión: José Ángel Gurría”, *lasillaroja*, Youtube. 02-10-2022, minuto 23:36 a 24:46. 25-10-2022, <https://www.youtube.com/watch?v=PCnKEdMYAug>

una declaración que aparece en el periódico Reforma el pasado día 26 de julio de 2022.³³⁵

A la luz de todo lo anterior, nos parece evidente que es indispensable contar con una mayor transparencia, menor discrecionalidad y mejor ejercicio del gasto público presente y futuro.

Escapa a la naturaleza y objetivos del presente trabajo, la realización de un análisis exhaustivo del ejercicio del gasto público de la presente administración, habida cuenta de que esa elevada misión corresponde a otras instancias, como la ASF. Adicionalmente, se trata de cuestiones que corresponden a la contaduría pública y a los economistas, y una evaluación objetiva del gasto público, solamente puede ser realizada contando con todos los pormenores, y al final del sexenio, para revisar periodos homogéneos.

³³⁵ Grupo Reforma, “Hallan en Segalmex desorden y Saqueos” Cd. de México (26 de julio de 2022), consultado 27-09-2022, https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?_rval=1&urlredirect=/hallan-en-segalmex-desorden-y-saqueos/ar2442595

Capítulo VII

Luces y sombras en la tributación internacional.

En los EE. UU. en las últimas dos décadas el impuesto federal sobre la renta ha gravado más a los ingresos provenientes del trabajo, que a los del capital. Mientras que la tasa marginal máxima de este impuesto para las personas morales ronda el 29%, la marginal máxima para las personas físicas es del 37%. Ello viola un principio fundamental de justicia hacendaria: el de, quienes persiguen los mismos ingresos deben pagar los mismos impuestos. Muchos economistas se oponen a tal situación, que además agranda la brecha entre ricos y pobres.³³⁶

Los ingresos objeto de tributación provienen ya sea del trabajo, ya del capital, o de la combinación de ambos. Hay sectores como la hotelería que utilizan mano de obra intensiva; también el capital suele producir ingresos por sí solo, como el alquiler de departamentos y locales comerciales. Otro tanto sucede en las empresas que lucran con propiedad intelectual, como software, patentes y marcas. Por eso es de insistirse en el principio de equidad mencionado en líneas anteriores, de que quienes perciben los mismos ingresos, deben pagar los mismos impuestos.³³⁷

Si sólo un puñado de países ricos se pusieran de acuerdo, disminuirían sustancialmente la elusión fiscal. Si los países del G20 acordaran unificar la tasa impositiva de ISR al 25% muchísimas empresas estarían obligadas a tributar al

³³⁶ Cfr. Saez y Zuckman, *El triunfo*, 31-32.

³³⁷ Cfr. Saez y Zuckman, 84.

menos en ese porcentaje, y así mejorarían la recaudación en un corto o al menos mediano plazo. Realizar lo propuesto aquí no viola los tratados internacionales para evitar la doble tributación, por lo que no existe motivo ni impedimento para esta propuesta de solución.³³⁸

Ahora ya se dispone de datos para cuantificar las externalidades que provocan los paraísos fiscales, por tanto, ya es el momento de imponer medidas que impidan estas acciones de elusión, defraudación y opacidad tributaria. Más aún: la forma de progresar en términos políticos consiste en poner en el centro de las políticas comerciales, los temas fiscales. Los tratados comerciales no deberían ser aprobados si no incluyen un capítulo expreso de coordinación fiscal.³³⁹

En contra de quienes sostienen que la globalización conduce al abismo a las tasas impositivas corporativas, debe reinventarse la tributación, para armonizar las tasas impositivas, e incluso aumentarlas —si conviene— siempre en un clima de cooperación internacional.³⁴⁰ Considérese, sin embargo, que el exceso de impuestos mata los impuestos.³⁴¹

Ninguna persona física o moral desearía estar en el lado equivocado de la curva de Laffer, donde los ingresos disminuyen conforme aumentan las tasas impositivas.³⁴²

El desarrollo no estriba en recaudar impuestos mecánicamente, con independencia de sobre quienes graviten. Consiste más bien en generar confianza de los

³³⁸ Cfr. Saez y Zuckman, 117-119.

³³⁹ Cfr. Saez y Zuckman, 121.

³⁴⁰ Cfr. Saez y Zuckman, 122.

³⁴¹ Cfr. Saez y Zuckman, 150.

³⁴² Cfr. Saez y Zuckman, 151.

contribuyentes en su gobierno. Cuando se gravan más a los pobres que a los ricos, esa confianza se vuelve imposible.³⁴³

Si la historia puede servir de guía, las naciones prósperas del futuro continuaran siendo aquellas que inviertan en el éxito de todos.³⁴⁴

La utilidad de los economistas no consiste en el diseño de propuestas supuestamente universales e invencibles, que solamente lo son a sus ojos; sino en la concreción de una multiplicidad de futuros posibles.³⁴⁵

Ya en capítulos anteriores hemos citado autores que opinan de manera muy semejante a la expuesta aquí, tal es el caso de García Novoa, Piketty, Sunstein, Habermas, Oszlack, Kriele y de Agostino.

Ahora bien: si la interdependencia propia de la globalización cruza fronteras, se hace necesario un proyecto de gobierno supranacional.³⁴⁶ Esto ya ha sido argumentado para afrontar diversas externalidades, en temas de medio ambiente, derechos humanos, comercio internacional e interacción financiera; creemos que lo mismo debe ocurrir en materia fiscal.³⁴⁷

Aunque podría dudarse sobre si la competencia fiscal provocaría una recaudación menor, y la consiguiente disminución del estado de bienestar, la realidad de los países industrializados demuestra que tal recaudación se encuentra intacta.³⁴⁸

³⁴³ Cfr. Saez y Zuckman, 175.

³⁴⁴ Cfr. Saez y Zuckman, 192.

³⁴⁵ Cfr. Saez y Zuckman, 193.

³⁴⁶ Cfr. Barra, 63-64.

³⁴⁷ Cfr. Peter Dietsh y Thomas Rixen, *Gobernanza fiscal global: ¿Qué tiene de malo y como solucionarlo?*, (ECPR, 2016), 8.

³⁴⁸ Cfr. Dietsh y Rixen, *Gobernanza*, 8

Para evitar la erosión de la base y el desplazamiento de beneficios es preciso más allá de la cooperación internacional, compartir la soberanía legislativa, de tal suerte que sea armonizada la legislación fiscal internacional.³⁴⁹

La competencia fiscal restringe la posibilidad de los gobiernos de gravar el capital, y de una adecuada redistribución de los tributos. Así es como surge la pregunta de qué objetos gravar y en qué medida. Ello acentúa la necesidad de mayor cooperación internacional.³⁵⁰

Los impuestos corporativos en realidad subsidian las inversiones financiadas con deuda, por lo que es menester actuar con prudente realismo.³⁵¹

La transferencia de ingresos hacia los paraísos fiscales reduce sustancialmente la tributación en los países afectados por ella. Verbigracia: se estima que estas prácticas redujeron la recaudación en los EE. UU.³⁵²

Estudios de la Conferencia de la Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), revelan que casi un tercio de la inversión extranjera directa global se marcha a los paraísos fiscales. Zucman estima que el 8% de la riqueza financiera neta de los hogares a nivel mundial no se registra en los paraísos fiscales. Esos datos nos revelan la magnitud del problema causado por la competencia fiscal internacional.³⁵³ Más aun Zucman sugiere que las consecuencias en los ingresos

³⁴⁹ Cfr. Dietsh y Rixen, 9.

³⁵⁰ Cfr. Dietsh y Rixen, 10.

³⁵¹ Cfr. Dietsh y Rixen, 21.

³⁵² Cfr. Dietsh y Rixen, 23.

³⁵³ Cfr. Dietsh y Rixen, 34.

de la riqueza conllevan una pérdida total de ingresos para los países con impuestos elevados que rondan los 200.000 millones de dólares.³⁵⁴

En los EE. UU. en 2010, el 5% de los hogares más ricos recibían el 21% de los ingresos, pero recibían el 85% de las ganancias del capital y el 65% de los dividendos. Además, los ingresos de capital se están concentrando más con el tiempo. Por ejemplo, los 400 contribuyentes de ingresos más altos recibieron el 16% de todas las ganancias de capital a largo plazo en 2009 y esta proporción ha ido en aumento desde que se recopilaron los datos por primera vez (en 1992), cuando la proporción de los 400 contribuyentes más ricos era inferior al 6%.³⁵⁵

Ante todo esto, creemos que revisten gran importancia, las referencias que hemos realizado en líneas anteriores, por lo que toca por un lado a la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea y por otro a la carta Iberoamericana de los derechos y deberes del ciudadano en relación con la administración pública, en virtud de que en ambos documentos se describen de manera específica unos y otros, de tal suerte que revisten —sobre todo el segundo de ellos— gran aplicabilidad para nuestro país.

Creemos que ha quedado delineado el tema tratado en este capítulo, y agregaremos ahora ya solamente la cita del autor chileno Luis Sepúlveda: “*Es importante conocer el pasado, para comprender el presente e imaginar el futuro*”.³⁵⁶

³⁵⁴ Cfr. Dietsh y Rixen, 23.

³⁵⁵ Cfr. Dietsh y Rixen, 23.

³⁵⁶ Gómez Cotero, *Medidas*, 35.

Frase que, si bien no fue pensada para México, refleja con claridad la problemática internacional en materia tributaria.

Capítulo VIII

Las Buenas Prácticas en materia tributaria. Una comprobación de la relación cooperativa

Encontramos que con fecha 02 de julio de 2019, ha sido aprobado en España el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, mismo que recoge las más importantes sugerencias sobre el particular, realizadas a lo largo del presente trabajo. Este acontecimiento demuestra que la realidad del entorno tributario ha hecho cada vez más conciencia tanto en los contribuyentes como en las autoridades fiscales, y —adicionalmente— introduciendo una figura novedosa: la del colaborador social.

El modelo propuesto por la OCDE quedaría incompleto si no fuera porque añade un eslabón, que favorece una especie de simbiosis entre los contribuyentes y las autoridades tributarias, siendo ese elemento el colaborador social.

En este orden de ideas, el buen funcionamiento del sistema tributario depende en gran medida de que se logre garantizar un equilibrio entre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias, siendo esencial el papel que juegan los intermediarios fiscales, cuya labor no se limita a actuar en calidad de representante del contribuyente, facilitándole el conocimiento y comprensión de sus obligaciones fiscales y coadyuvando a su cumplimiento, sino que se constituyen, gracias al papel de intermediador y asesor de aquél, como un

importante apoyo de la Agencia Tributaria en una de sus funciones más relevantes como es la prevención del fraude fiscal.

Conscientes de lo anterior, nació hace ya ocho años³⁵⁷ un Foro de diálogo entre la Agencia Tributaria y las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, en el que, entre otros fines, se lleva a cabo la difusión de los criterios de la Agencia Tributaria en la aplicación de los tributos y el análisis de las modificaciones legales y reglamentarias, y se promueve el papel de los profesionales tributarios como colaboradores sociales en la aplicación de los tributos y el compromiso social de estos para contribuir al rechazo por parte de los contribuyentes de las conductas defraudadoras.

Dicho foro a significado un importante avance en aras de transformar la tradicional posición de confrontación entre el contribuyente y los intermediarios fiscales con la Administración Tributaria, en una relación de cooperación capaz de adoptar soluciones conjuntas en defensa de un fin superior como es el interés común. Como resultante de dicho objetivo, y con la intención de ahondar en esta idea, se hace necesario dotar a este instrumento de un Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios en el que se establezca un conjunto de principios y compromisos para mejorar el proceso de comunicación entre estos colaboradores y la Agencia Tributaria.

Así las cosas, el propósito del documento que venimos analizando es plantear y proponer líneas de actuación que permitan avanzar en el desarrollo del modelo de

³⁵⁷ Cabe resaltar que esta información data de julio de 2019, según la fuente que mencionaremos en la parte final de este capítulo.

relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y los profesionales tributarios, y que influyan directamente en la generalización de buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes con el apoyo y aval de estos expertos.

Las buenas prácticas tributarias son el conjunto de principios, valores, normas y pautas que definen un buen comportamiento de los intermediarios fiscales de los contribuyentes respecto a las obligaciones tributarias de estos últimos. Para ello es necesario propiciar que los contribuyentes y los intermediarios fiscales dispongan de un marco que permita el conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario pues, en definitiva, ello redundará en una mejora de la seguridad jurídica y en unos menores costes de cumplimiento y contribuirá a una reducción de la litigiosidad.

Ante una actitud de transparencia, apertura y comunicación de información por parte de los intermediarios fiscales, la conducta de la Administración Tributaria debe ser predecible y otorgar certidumbre y seguridad jurídica a los contribuyentes en la toma de sus decisiones fiscales, de ahí que ambas partes de la relación muestren interés por la transparencia en materia de impuestos. Además, los intermediarios fiscales reforzarán su valor reputacional como consecuencia de la adhesión al Código.

A todo aquello debe añadirse que significará también una reducción importante para la Agencia Tributaria de los costos de fiscalización.

Finalmente, el Código de Buenas Prácticas de los Profesionales Tributarios cuenta con unos principios inspiradores y unos compromisos que tienen que ser asumidos por los intermediarios fiscales y por la Agencia Tributaria.

El esfuerzo de la Agencia Tributaria por mejorar la relación cooperativa está orientado al establecimiento de canales de comunicación más ágiles y previsibles con los profesionales tributarios, lo que sin duda permitirá hacer efectivos principios tan importantes como la seguridad jurídica, la confianza, el mutuo acuerdo, y la pérdida del miedo a la negociación. Esta necesidad ha sido puesta de manifiesto en varias ocasiones por parte de los miembros del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, que reclaman mayor flexibilidad, transparencia y certidumbre del sistema tributario para adecuarlo a las necesidades reales de los contribuyentes, y en lógica consecuencia, de los profesionales tributarios. Otra manera de facilitar el mayor y mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, es la propiciación de una predecible permanencia de las leyes y reglamentos respectivos, habida cuenta de que en España, no son reformadas ni modificadas frecuentemente tales disposiciones, cosa que —en cambio— si ocurre en México, pues en la que conocemos como Ley Miscelánea Anual, es común que exista una gran variedad de reformas y adiciones a todas las leyes tributarias, modificando diverso artículos de prácticamente cada una de ellas, lo cual dificulta su interpretación y aplicación, tanto a gobernantes y gobernados, como a los tribunales competentes. Dicho de otra manera: la variación constante de las reglas del juego dificulta una planeación integral (no ya fiscal) de las empresas pequeñas, medianas y grandes, y genera incertidumbre para los inversionistas en el mediano y largo plazo.

Por otra parte, el Foro se creó con la intención de favorecer y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, potenciando la labor de los profesionales tributarios, que juegan un papel fundamental como

colaboradores sociales en la aplicación de los tributos. Al prestar estos profesionales servicios de asesoramiento fiscal y tributario, pueden contribuir de manera decisiva al rechazo por parte de los contribuyentes de conductas defraudadoras y de prácticas de planificación fiscal agresiva que tiendan ilegalmente a la elusión o minoración de la tributación en España. En este sentido es interesante que los intermediarios fiscales asuman compromisos como los de transparencia, responsabilidad y deontología profesional en el desarrollo de sus funciones, orientando su actividad al cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes como un aspecto más en el diseño y representación contable de las operaciones económicas y rechazando planteamientos de minimización del coste fiscal por parte de sus clientes que resulten artificiosos o claramente contrarios a las normas tributarias. Por su parte la Administración Tributaria deberá garantizar el mantenimiento de un canal permanente de comunicación que sirva para ofrecer criterios jurídicos que proporcionen seguridad jurídica y certidumbre.

A) Principios

Voluntariedad: La adhesión al Código de Buenas Prácticas de los Profesionales Tributarios es en todos los casos voluntario, pues nace de la convicción libre de asumir una serie de recomendaciones tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y la confianza legítima.

Bilateralidad: El Código de Buenas Prácticas de los Profesionales Tributarios implica compromisos tanto para los intermediarios fiscales como para la Administración

Tributaria con el objeto de garantizar un equilibrio entre los derechos y las obligaciones de cada uno de ellos en el ámbito tributario.

Transparencia y confianza: que supone la entrega de información más allá de los requerimientos legales, sin perjuicio del secreto profesional y de la obligación de sigilo. Los intermediarios fiscales deben jugar un papel principal en la detección y búsqueda de soluciones a las prácticas fiscales fraudulentas para lograr erradicarlas y prevenir su extensión. Por su parte, la Agencia Tributaria deberá tener en cuenta en sus actuaciones los precedentes administrativos y velará por su aplicación uniforme, para lo cual es esencial la divulgación oportuna de los mismos.

Mutuo acuerdo en el alcance y contenido de la información suministrada.

Colaboración: La eficacia del sistema tributario depende tanto de la conducta de los contribuyentes y de los intermediarios fiscales, como de la Agencia Tributaria. Los intermediarios fiscales deben colaborar para que la información que los contribuyentes deben facilitar llegue correctamente a la Agencia Tributaria. Por su parte, la Agencia Tributaria debe poner a disposición de los intermediarios fiscales la información necesaria y explicación que permita al contribuyente cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales.

Confidencialidad y privacidad de la información suministrada: los intermediarios fiscales respetarán la competencia de la Agencia Tributaria para recopilar, divulgar y conservar información cuando así lo permita la ley, dentro del respeto a los límites que impone el deber de secreto profesional. Por su parte la Agencia Tributaria

protegerá la información personal a la que tenga acceso, sin difundirla a terceros, salvo que lo prevea la ley.

Facilidad en la comunicación: mediante el establecimiento de un canal online que permita agilizar la relación entre los intermediarios fiscales, a través de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y la Agencia Tributaria, la posibilidad de obtener cita presencial previa, especialmente en casos singulares o de mayor complejidad.

B) Compromisos

Como se ha señalado anteriormente, el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios implica asumir una serie de compromisos por las partes.

Determinados compromisos de la Agencia Tributaria serán efectivos para los intermediarios fiscales una vez realizada la suscripción de la Adenda de este Código de Buenas Prácticas por las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios de los que sean asociados o colegiados.

Por parte de los Intermediarios Fiscales:

- Estar adherido al Código Deontológico, o su equivalente, de la Asociación o Colegio al que pertenezca.
- Informar a los clientes a quienes presten servicios de asesoramiento de la necesidad de evitar y prevenir cualquier planteamiento que suponga una práctica tributaria y aduanera fraudulenta o ilegal.
- Velar para que la actuación de sus clientes sea leal y acorde con la legislación fiscal vigente, advirtiéndoles de la ilegalidad de las conductas

engañosas, fraudulentas o maliciosas que en su caso detecten y no colaborando en su ejecución.

- Evitar la utilización de estructuras opacas en la planificación de estrategias fiscales que se presten en el asesoramiento a los clientes. Se entenderán como tales aquéllas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales situadas en paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento por parte de la Agencia Tributaria de los responsables finales de las actividades o los titulares últimos de los bienes o derechos implicados. Asimismo, se considerarán estructuras opacas la utilización de sociedades instrumentales en operaciones de importación o intracomunitarias, aun cuando no estén radicadas en paraísos fiscales, siempre que sean constituidas o utilizadas con el fin de impedir o dificultar el conocimiento por parte de la Agencia Tributaria de los responsables finales de las operaciones.
- Prevenir y en su caso corregir, las conductas de los clientes encaminadas a provocar riesgos fiscales importantes. Los trabajos para cumplir este compromiso se desarrollarán de conformidad con el contenido del manual de cumplimiento voluntario que se establezca.
- En el marco de los procedimientos en los que el intermediario fiscal ponga de manifiesto su condición de persona adherida al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios y su voluntad de agilizar la tramitación del procedimiento y reducir la litigiosidad, colaborará con la Agencia Tributaria para clarificar, lo antes posible, las cuestiones controvertidas que

sean puestas de manifiesto en el marco del procedimiento inspector, atendiendo a los requerimientos de información y documentación que le sean solicitados con la mayor agilidad posible, y aportando toda aquella información que pueda ser relevante para el desarrollo del procedimiento de la forma más rápida, asequible y completa posible.

- Promover las relaciones con la Agencia Tributaria en formato electrónico, así como mantener actualizados los datos censales propios y de sus clientes.
- Difundir entre sus clientes el uso de los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico tributario para evitar los conflictos.
- Poner en conocimiento de la Asociación o Colegio, respetando los límites que impone el deber de secreto profesional, las irregularidades que detecte él o sus clientes respecto de presuntas conductas fraudulentas generalizadas en un sector que puedan afectar ya sea al normal funcionamiento del sistema tributario o a la competencia en el mercado.
- Participar en las actividades de actualización permanentes que sean necesarias para mantener vigentes sus conocimientos técnicos.
- Cumplir con los estándares de calidad establecidos por la Asociación o Colegio de Profesionales Tributarios al que pertenezcan, sirviéndose de los manuales de cumplimiento voluntario que determinan los criterios para realizar su trabajo.

Por parte de la Agencia Tributaria:

- Establecer y mantener un canal de comunicación en la web de la Agencia Tributaria, a través del cual las Asociaciones y los Colegios de Profesionales

Tributarios puedan formular cuestiones en los términos que se establezcan entre ambas partes.

- Singularizar y personalizar la atención a los intermediarios fiscales adheridos al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, mejorando y posibilitando la obtención de cita previa.
- Propiciar la mejora de los procedimientos en orden a evitar la verificación presencial de documentación evitando o minimizando los desplazamientos a las oficinas de la Agencia Tributaria.
- En congruencia con la regulación aplicable y sin menos cabo de ella en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias y aduaneras, y de la labor de información y asistencia a los obligados tributarios, la Agencia Tributaria publicará los criterios que aplica en sus procedimientos de control, en especial cuando se produzcan cambios legislativos significativos, en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general.
- Mejorar la aplicación del sistema tributario, reduciendo cargas fiscales indirectas, fomentando el uso de la administración electrónica en las relaciones de los profesionales del ámbito tributario y los contribuyentes con la Agencia Tributaria, así como favorecer el uso de los instrumentos que establece el ordenamiento jurídico tributario tendientes a la minimización de conflictos.
- Asegurar y garantizar, en la actividad de aplicación del sistema tributario, el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes, así como el de los

profesionales y demás colaboradores sociales en el ejercicio de su profesión y de sus normas reguladoras legalmente aprobadas.

- Participar en cursos de actualización y jornadas de tratamiento de temas de interés para los intermediarios fiscales, coordinados a través de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y Representantes Aduaneros.
- Formalizar campañas de divulgación y comunicación específicamente dirigidas a las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios adheridas al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, y recoger su contenido en una sección de la web de la Agencia Tributaria.
- Hacer constar el reconocimiento de los intermediarios fiscales que voluntariamente se adhieran al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.
- Analizar las solicitudes de unificación de criterio que planteen los intermediarios fiscales a través de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, cuando contengan actuaciones dispares por parte de la Agencia Tributaria en procedimientos similares, procurando la unificación de tales tratamientos.
- Estudiar en el grupo de trabajo del Foro las actuaciones de la Agencia Tributaria que comuniquen las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios que se alejen de los compromisos del Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios y trasladarlas para su análisis crítico, en su caso, al Pleno del Foro.

- Distinguir las declaraciones tributarias presentadas por intermediarios fiscales adheridos al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, de las demás.
- En el marco de los procedimientos en los que el intermediario fiscal ponga de manifiesto su condición de persona adherida al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios y su voluntad de agilizar la tramitación del procedimiento y reducir la litigiosidad, la Agencia Tributaria facilitará al intermediario fiscal, lo antes posible, el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, con el objeto de garantizar que disponga con la mayor antelación de toda la información que le permita desplegar la actividad probatoria que requiera en cada caso la defensa de sus intereses. Asimismo, y siempre que las circunstancias lo justifiquen, se facilitará la celebración de reuniones tendientes a poner de manifiesto y aclarar cuestiones de relevancia que se hubieran podido suscitar en el seno del procedimiento.

ADHESIÓN AL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS DE PROFESIONALES TRIBUTARIOS

a) Ámbito subjetivo de aplicación.

El Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios tiene su fundamento necesario en la libre adhesión de los intermediarios fiscales, que voluntariamente asuman los principios, compromisos y recomendaciones contenidos en el mismo. Este Código ha sido elaborado y aprobado por el Foro de Asociaciones y Colegios

de Profesionales Tributarios para promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Tributaria y los intermediarios fiscales quienes lo suscriban.

b) Procedimiento de adhesión.

La decisión de adhesión de los intermediarios fiscales se comunicará a la Agencia Tributaria, siendo posible comunicar en cualquier momento su baja.

La adhesión y baja deberán ser a la totalidad del Código, no siendo admisible la adhesión o baja parcial a apartados específicos del mismo.

La Agencia Tributaria podrá informar en su web de cuáles son los intermediarios fiscales adheridos al Código, siempre que obtenga su consentimiento expreso a través de la Secretaría Técnica del Foro.

Deberá ser creado un logo que identifique a los intermediarios fiscales, que se hayan adherido al Código.

c) Comisión de seguimiento.

El Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios determinará la creación de una Comisión de Seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas de los Profesionales Tributarios, compuesta por seis miembros, nombrados por partes iguales entre la Agencia Tributaria y las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios participantes en el Foro que hayan suscrito la Adenda a éste. Los miembros de la Comisión de Seguimiento serán nombrados anualmente, teniendo carácter rotatorio los representantes de las

Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. La condición de Presidente recaerá en uno de los miembros nombrados por la Agencia Tributaria y la de Secretario en un miembro de entre los nombrados por las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.

El Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios es la sede en la que la Agencia Tributaria y las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios estudiarán y convendrán la inclusión en el Código de nuevas materias y la interpretación de las recomendaciones del mismo. Es finalidad principal de la Comisión de Seguimiento presentar a la consideración de aquél, tanto las cuestiones de interpretación que considere oportunas, como la conveniencia de abordar nuevas materias, sin perjuicio de cualesquiera otras iniciativas que puedan ayudar a la materialización y puesta en práctica del Código. En particular, la Comisión de Seguimiento establecerá el tratamiento de los casos de inobservancia de los compromisos del Código.

La Comisión de Seguimiento se reunirá con carácter general una vez al semestre, sin perjuicio de que lo pueda hacer tantas veces como se considere necesario por la representación de la Agencia Tributaria o de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.

La actuación de la Comisión de Seguimiento estará guiada por los principios de transparencia, confianza mutua, buena fe y lealtad que persigue el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.

Todos los datos, informes o antecedentes de cualquier naturaleza presentados a la Comisión de Seguimiento u obtenidos por la misma en el desempeño de sus funciones tendrán carácter reservado, estando sus miembros obligados al más estricto y completo sigilo sobre el particular.

La Comisión de Seguimiento estará impedida de conocer sobre situaciones particulares de los profesionales tributarios adheridos al Código, no pudiendo por tanto intervenir en ningún procedimiento tributario en curso.

Consideramos innecesario precisar en detalle las cuestiones procesales inherentes al referido código³⁵⁸, debido que esto nos desvía del objetivo perseguido a lo largo de este trabajo.

³⁵⁸ Cfr. Agencia Tributaria, sede electrónica, “Código de Buenas Prácticas de profesionales Tributarios”, 1-14. Consultado 22-10-2022.
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html>

Capítulo IX

Conclusiones

1.- La riqueza es generada por la empresa privada, entendida de acuerdo con el marco de referencia del que hemos hablado en el Capítulo I de este trabajo y no se limita al aspecto económico, por tanto, debe ser consecuencia necesaria de la afirmación de valores humanos y sociales que garanticen una convivencia humana en todos los órdenes. Lo mismo vale para el gobierno.

2.- Como también hemos mencionado en el Capítulo III, es menester que el poder y su ejercicio esté revestido de autoridad. Por lo anterior, es que hemos insistido en que el verdadero bienestar debe conllevar el bienser.

3.- Es indispensable transitar del esquema del puño cerrado, al de la mano abierta; en otras palabras: del esquema de competencia y castigo *per se* al de confianza y colaboración, con un enfoque polivalente que potencie las capacidades recíprocas de gobernantes y gobernados, en un marco subsidiario, solidario, de buena fe y de justicia restaurativa; es decir, no de justicia seca sin rostro humano y desprovista de corazón, sino de un nuevo concepto de aquélla que propicie confianza recíproca y perdurable.³⁵⁹

4.- Si la administración (las autoridades fiscales) se esfuerza en conocer las peculiaridades de las diversas empresas, podrá singularizar su actitud, habida

³⁵⁹ Cfr. José Ángel Gurría, "Invitado Especial...", minuto 31:32 a 33:14.

cuenta de que las leyes son generales y abstractas. Y así las autoridades y los contribuyentes podrán actuar con transparencia y profesionalismo recíprocos.

Tal cambio de actitud, que es mucho más de fondo que de forma, junto con un recto y correcto destino del gasto público, propiciarán una mayor y mejor recaudación.

5.- De los datos recogidos en este trabajo puede advertirse la imperiosa necesidad de colaboración internacional, de manera tal que disminuya drásticamente la opacidad de las inversiones y de los recursos trasladados a refugios (paraísos) fiscales.

Para lograr este objetivo bastaría comenzar con un serio esfuerzo del G-20 en aquel sentido.

6.- Es de notarse que politólogos, economistas, sociólogos, filósofos, juristas e historiadores del derecho coinciden no solo en la conveniencia sino en la necesidad del cambio de actitudes señalado en los puntos anteriores.

7.- Como se desprende de lo expresado en este trabajo, es claro que cada tipo de Estado responde a una determinada concepción del individuo. Al respecto, filósofos, antropólogos, psicólogos, juristas, politólogos e historiadores del derecho, coinciden en la que consideran (y nosotros con ellos) la más apropiada.

8.- Se trasluce que el problema político (y no solo fiscal), de hoy y de siempre consiste en enseñar a los hombres a comportarse justamente en función del bien común.

La distribución de la riqueza importa, cuando menos, por las siguientes razones. De un lado, por la utilidad marginal decreciente de la renta, que hace que cada unidad adicional de renta reporte mayor bienestar a los pobres que a los ricos, por lo que transferirla desde estos segundos a los primeros incrementa, *ceteris paribus*, el bienestar agregado del conjunto de los individuos que integran la sociedad,³⁶⁰ llegando así en lugar de una lucha de clases, a una simbiosis de ellas.

9.- Lo que en un tiempo era definido como el “sacro egoísmo de las naciones” es cada vez más sentido en nuestro tiempo como una expresión vacía, desde que se ha comprendido que reconociendo el primado de la cooperación internacional respecto a los intereses particularistas de las singulares comunidades políticas. Los Estados, en vez de traicionarse a sí mismos, no hacen otra cosa que perseguir coherentemente y de la manera más plena su vocación específica de promoción del bien común; un bien que nunca como en nuestro tiempo es tan verdaderamente común como cuando implica a la humanidad entera.³⁶¹

Merece la pena enfatizar que mientras los bienes materiales (como el dinero) disminuyen mientras más se distribuyan; en cambio los bienes perdurables, como la verdad, la justicia y la sabiduría, mientras más se comparten, se ensanchan y se esponjan habida cuenta de que no son sino expresiones del bien, y éste es difusivo.³⁶² Toda vez que a lo largo del presente trabajo, hemos venido sosteniendo la prevalencia del individuo sobre el estado, de la persona sobre la tarea, y de la

³⁶⁰ Cfr. Louis Kaplow y Steven Shavell, *Fairness versus Welfare* (Cambridge: Harvard University Press, 2002), 28-30.

³⁶¹ Cfr. D’Agostino, 186.

³⁶² Cfr. Tomás de Aquino, “Del Bien” en *Summa Theologiae*: Art. 4.q.81
<https://tomasdeaquino.org/del-bien/#4>

colaboración sobre la competencia, ello entraña un beneficio para gobernantes y gobernados, que se puede resumir en la adquisición y/o crecimiento de virtudes, que a su vez conducen al “ganar-ganar”, y por ende es también difusivo.

Para una mejor comprensión de lo que hemos afirmado aquí, hemos apelado al pensamiento de Basave Fernández del Valle, quien sostiene que estamos de paso (*status viatoris*), y que por tanto una vida lograda solo puede ser comprendida en la trascendencia del ser.³⁶³

Es así que el bien siempre tiende a comunicarse. Toda experiencia auténtica de verdad y de belleza busca por sí misma su expansión, y cualquier persona que viva una profunda liberación adquiere mayor sensibilidad ante las necesidades de los demás. Comunicándolo, el bien se arraiga y se desarrolla. Por eso, quien quiera vivir con dignidad y plenitud no tiene otro camino más que reconocer al otro y buscar su bien.³⁶⁴

³⁶³ Cfr. Basave Fernández del Valle, *Filosofía*, 54,56.

³⁶⁴ Cfr. *Evangelii Gaudium*, Cap. II, N° 9.

Bibliografía

- Aboites, Luis y Luis Jauregui, *Penuria sin fin: historia de los impuestos en México, siglos XVIII-XX*. Instituto de Investigaciones Dr. José María Luis Mora, 2014. eLibro.
- Agencia Tributaria, "Código de Buenas Prácticas de profesionales Tributarios." Consultado 22-10-2022. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html>
- Agnello, Richard y Lawrence P. Donnelley. "Derechos de propiedad y eficiencia en la industria de la ostra", *Journal of Law and Economics*, 18, no. 2 (1975): 520-528. <http://dx.doi.org/10.1086/466821>
- Alcalde, Enrique. *Los Principios Generales del Derecho*. Ediciones Universidad Católica de Chile, 2003.
- Alexy, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.
- . *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Colombia: Departamento de Publicaciones Universidad Externado de Colombia, s.f. <https://publicaciones.uexternado.edu.co/gpd-tres-escritos-sobre-los-derechos-fundamentales-y-la-teoria-de-los-principios-9789586167468.html>
- . "Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica", en *Derecho y razón práctica*. México: Fontamara, 1993.
- Álvarez de Mon, Santiago. *Desde la Adversidad: liderazgo, cuestión de carácter*. Editorial Pearson, 2012.
- . *El mito del líder. Profesionales, ciudadanos, personas: la sociedad alternativa*. Madrid: Financial Times/Prentice Hall, 2001.
- Alzaga, Ignacio. "Bloquea UIF 37 cuentas ligadas al gobernador de Tamaulipas". *El Financiero* (México), 25 de mayo de 2021. <https://www.elfinanciero.com.mx/nacional/2021/05/25/bloquea-uif-37-cuentas-ligadas-al-gobernador-de-tamaulipas/>
- Aquino, Tomás. *Summa Theologiae: q.16, a.1*
- . "Del Bien" en *Summa Theologiae: Art. 4.q.81*
- . "Essentia legis" en *Summa Theologiae: q.90, vol I-II -prima secunde*.
- . "La búsqueda de la Felicidad" en *Summa Theologiae: q.90-94, vol. II -segunda parte*.
- Arango, Rodolfo. "Solidaridad, democracia y derechos", *Revista de Estudios Sociales*, no. 46 (mayo-agosto, 2013): 43-53. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81528084005>
- Araujo Juárez, José. *Derecho Administrativo General: procedimiento y recurso administrativo*. Caracas: Ediciones Paredes, 2010.
- Aristóteles. *Política*, traducción y notas de Manuel García Valdés. Madrid: Gredos, 1988. [https://bcn.gob.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20\(Gredos\).pdf](https://bcn.gob.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20(Gredos).pdf)

- Aslund, Anders. *Gorbachev's struggle for economic reform*. New York: Cornell University Press, 1989.
- Ayala, Dora E. "Análisis Económico del Derecho, Ciencia del Derecho y Justicia", *Ratio Iuris. Revista de Derecho Privado*, no.1 (2015): 71-81.
http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/bitstream/handle/123456789/3374/Analisis_Ayala-Rojas.pdf?sequence=1
- Baca, Victor S. "La Discrecionalidad Administrativa" *Revista de Derecho Administrativo CDA*, (2004), 182.
- Banco de México. "Serie histórica diaria del tipo de cambio peso-dólar." Consultado 03-08-2022.
<https://www.banxico.org.mx/SieInternet/consultarDirectorioInternetAction.do?sector=6&accion=consultarCuadro&idCuadro=CF373&locale=es>
- . Boletín semanal sobre el Estado de Cuenta del Banco de México, 4 de diciembre de 2012. Consultado 26-11-2022.
<https://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-prensa/estado-de-cuenta-semanal/%7B5D7A4DD0-7087-97DF-1B73-9A5F08B8CB6F%7D.pdf>
- Barra, Rodolfo. *Tratado de Derecho Administrativo: principios y fuentes, Tomo I*. Buenos Aires: Ábaco, 2002.
- Basave Fernández del Valle, Agustín. *Filosofía del hombre*, 3ª. Edición. México: Espasa Calpe, 1981.
- . *Teoría del Estado: Fundamentos de Filosofía Política*. México: Editorial JUS, 1955.
- Béjar, Luis José. *Fundamentos de derecho administrativo*. México: Tirant Lo Blanch, 2012.
- Betancur, María S. "Álvaro Uribe, las Convivir y los ejércitos paramilitares", *reliefweb*, 16 de octubre de 2015. Consultado 05-08-2022.
<https://reliefweb.int/report/colombia/lvaro-uribe-las-convivir-y-los-ejercitos-paramilitares>
- Blanco, María, Luis Ávila y Carlos Rodríguez. *Hacienda Somos todos, cariño: cómo nos engañan para que creamos que pagamos poco y por nuestro bien*. Barcelona: Planeta, 2021. Kindle.
- Bodin, Jean. *Los seis libros de la República, Lib. I, cap. VIII De la Soberanía*. selección, traducción y estudio preliminar de Pedro Bravo Gala. Madrid: Tecnos, 1997.
<https://esepuba.files.wordpress.com/2013/10/1er-enc-bodino-jean-los-seis-libros-de-la-republica.pdf>
- Bourget, Paul. *El demonio del mediodía*. México: Firmeza, 1965.
- Boutmy, Emil. *Études du Droit Constitutionnel*. Paris: Rue Garascière, 1899.
- Bulygin, Eugenio. "Sobre el status ontológico de los derechos humanos". En *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*. no. 4 (1987): 80-86.
- Calabresi, Steven G. *Ideals, Beliefs, Attitudes, and the Law: Private Law perspectives on a Public Law Problem*. Syracuse: Syracuse University Press, 1985.
- Calonge, J., Acosta E, Olivieri F J y Calvo J L, *Diálogos II Gorgias, Menéxeno, Eutidemo, Menón, Crátilo*. Madrid: Gredos, 1992.
- Cámara de diputados. "Quiroz Cuarón, 40 aniversario luctuoso." Comunicación social. 13 de agosto de 2018. Consultado 18-07-2022.
<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2018/Agosto/13/10372-Obra-y-legado-de-Quiroz-Cuaron-son-referencia-obligada-para-reinventar-y-actualizar-la-criminologia-frente-a-desafios-del-nuevo-sistema-de-justicia-penal-Romo-Garcia>

- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Consultado el 12-08-22.
<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00389-00403.pdf>
- Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública. Caracas, Venezuela, 10 de octubre de 2013. Consultado 26-09-2022.
<https://clad.org/escuela/publicaciones-escuela-clad/cartas-iberoamericanas/>
- Cassagne, Juan C. *Los grandes principios del Derecho Público: constitucional y administrativo*. Madrid: Editorial Reus, 2016. eLibro.
- Cervantes, Héctor. “Reforma laboral sobre subcontratación: lo que todo empresario y asesor debe conocer”. ISEF TV, YouTube. Consultado el 03-11-2021, minuto 00:44 a 32:50.
<https://www.youtube.com/watch?v=A5zduKU7gwk>
- CNNExpansión. “¿Quién es Guillermo Ortiz Martínez?”. *Expansión*, 18 de agosto de 2014.
<https://expansion.mx/negocios/2014/08/18/quien-es-guillermo-ortiz>
- Código Fiscal de la Federación. Consultado 10-10-2022.
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Cooter, Robert y Thomas Ulen. *Law and Economics, 6th edition*. Berkeley: University of California, Pearson, 2016. eLibro,
- Covey, Stephen. *Los siete hábitos de la gente altamente efectiva*. Buenos Aires: Paidós, 2003.
- D’Agostino, Francesco. *Filosofía del Derecho*. Bogotá, Colombia: Temis, 2007.
- Damm, Arturo. “Lo explico: pesos y contrapesos”, *La Razón*, 02 de noviembre de 2020.
<https://www.razon.com.mx/opinion/columnas/arturo-damm-arnal/explico-411072>
- De Castro y Bravo, Federico. *Derecho Civil de España: Tomo I*. Madrid: Civitas, 1972.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa 18° edición, 2000.
- Delgadillo, Luis Humberto. *Elementos de derecho administrativo, primer curso*. México: Limusa, 1999.
- Del Vecchio, Giorgio. *Filosofía del Derecho*. Barcelona: Bosch, 1947.
- . *Los principios generales del Derecho*. Buenos Aires-Santiago de Chile: Ediciones Olejnik, 2017.
- De Tocqueville, Alexis. *La democracia en América*. México: FCE, 1985.
<http://www.hechohistorico.com.ar/archivos/teorias%20politicas/alexis%20de%20tocqueville%20-%20la%20democracia%20en%20am%C3%A9rica%20completo.pdf>
- Doménech, Gabriel. “Porque y como hacer análisis económico del derecho”, *Revista de Administración Pública*, no. 195 (septiembre-diciembre, 2014): 99-133.
<file:///E:/Domenech-Analisis%20Econom%20Derecho-RAP.pdf>
- Donoso Cortés, Juan. *Ensayo sobre el catolicismo, el liberalismo y el socialismo*. Madrid: Editorial Biblioteca Nueva, 2007.
- Dworkin, Ronald. *La filosofía del Derecho*. México: F.C.E, 1980.
- . “Thirty Years On”, en *Harvard Law Review* 115, (2002):1654-1687.

- El Economista. "Cancelación del NAIM costó 113,327. millones de pesos: ASF." *El Economista* (México), 10 de mayo de 2021.
<https://www.eleconomista.com.mx/economia/Cancelacion-del-NAICM-costo-113327.7-millones-de-pesos-ASF-20210510-0008.html>
- El financiero. "Miguel Díaz-Canel, presidente de Cuba, llega a México; acompañará festejo de Independencia," *El financiero*, 16 de septiembre de 2021. Consultado 26-08-22.
<https://www.elfinanciero.com.mx/nacional/2021/09/16/miguel-diaz-canel-presidente-de-cuba-llega-a-mexico-acompanara-festejo-de-independencia/>
- El financiero Bloomberg. "México no tiene suficientes condiciones para atraer inversión: José Ángel Gurriá", *lasillaroja*, Youtube. 02-10-2022, minuto 23:36 a 24:46.
<https://www.youtube.com/watch?v=PCnKEdMYAug>
- Estatista. "Evolución anual del precio medio del petróleo crudo fijado por la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP) de 1960 a 2020". Consultado 27-11-2021.
<https://es.statista.com/estadisticas/635114/precio-medio-del-crudo-fijado-por-la-opec/>
- Eyal, Zamir y Doron Teichman. *Behavioral Law and Economics*. Oxford: University Press, 2018.
- Faz Arredondo, Laurencio. "Antroposofía y iusfilosofía, ejes rectores de la filosofía de Agustín Basave Fernández del Valle", *Humanitas*
- Filosofía*, vol. I, no. 43 (2016): 135-142.
<https://humanitas.uanl.mx/index.php/ah/article/view/303/245>
- Fernández, Gonzalo. "La Autoridad y el Poder". *Revista Atlántida*, no. 20 (marzo-abril 1966): 221-223.
- Finnis, John. *Ley natural y derechos naturales*, traducción de Cristóbal Orrego. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2000.
- Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información con fines fiscales. "Transparencia Fiscal en América Latina 2022: informe de progreso de la declaración de Punta del Este". Consultado 01-10-2022.
<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2022.pdf>
- Fraga Pittaluga, Luis. *La Defensa del Contribuyente*. Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana, 2021. Consultado 12-08-2022,
<https://www.acienpol.org.ve/wp-content/uploads/2021/03/LA-DEFENSA-DEL-CONTRIBUYENTE.-FRAGA-PITTALUGA.pd-f>
- Francisco. *Evangelii Gaudium*. Exhortación apostólica sobre el anuncio del evangelio en el mundo actual. Noviembre 24, 2013.
- Fukuyama, Francis. *La Confianza*. Buenos Aires: Atlántida, 1996.
- García Novoa, César. *4ª Revolución Industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*. España: Thomson Reuters, 2019.
- García Morente, Manuel. *Lecciones preliminares de Filosofía*. México: Editorial Porrúa, 1980. eLibro.
- Garrido, L.M.R. "La negociación contractual y el Análisis Económico del Derecho" en *Análisis Económico*. Buenos Aires: Heliasta, 2006.

- Gil Díaz, Francisco. “*Sinaloenses ejemplares*”. Consultado 27-11-2021.
<https://sinaloensesejemplares.com/francisco-gil-diaz/>
- Gil y Robles, Enrique. “*El absolutismo y la democracia*”, discurso inaugural del año académico 1891-1892 en la Universidad de Salamanca, Segunda Edición, Imprenta católica Salmanticense, 61-65. Consultado 06-05-2022.
<https://bibliotecadigital.jcyl.es/es/consulta/registro.do?id=29861>
- Gómez Cotero, José. *La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano*. México: Thomson Reuters Primera edición, 2022.
- . *Medidas para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal*. México: Thomson Reuters, 2020.
- González Amuchástegui, Jesús. “El análisis Económico del Derecho: algunas cuestiones sobre su justificación”. *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n°15-16, (1994): 929-943.
<https://doi.org/10.14198/DOXA1994.15-16.47>
- González García, Eusebio. *La Familia ante el Fisco*. España: RIALP, 1993.
- González, Jesús. “El principio general de la buena fe en el derecho administrativo”, *Revista de Administración Pública*, no.167 (mayo-agosto, 2005): 517-519.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2134877>
- Gorbachov, Mijaíl. *Perestroika, nuevas ideas para mi país y el mundo*. México: Diana, 1987.
- Grossi, Paolo. *Mitología jurídica de la modernidad*. Madrid: Trotta, 2003.
- Grupo Reforma. “*Hallan en Segalmex desorden y Saqueos*” Ciudad de México, 26 de julio de 2022.
https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?_rval=1&urlredirect=/hallan-en-segalmex-desorden-y-saqueos/ar2442595
- Gurría, José Ángel. “Invitado Especial Comida Anual los 300”, comunicación presentada en la comida anual de *Los 300 líderes más influyentes de México 2022*, 14 de septiembre de 2022. *YouTube- Espacio 301*. Consultado el 30-09-2022, minuto 13:30 a 13:36.
<https://www.youtube.com/watch?v=Q0NtBScejvI>
- Habermas, Jurgen. *Teoría de la acción comunicativa, Volumen 1: Racionalidad de la acción y racionalización social*. Madrid: Taurus, 1987.
- Hamilton, Alexander, James Madison y John Jay. “*El Federalista*” 2d.Ed., Traducción por Gustavo R. Velasco. México: FCE, 2001.
- Hernández, Albert. “La Universidad Popular de la Chontalpa logró un acuerdo para hacer uso de 22 cuentas bancarias”. *El Financiero* (México), 24 de septiembre de 2021.
<https://www.elfinanciero.com.mx/estados/2021/09/24/uif-descongela-cuentas-a-universidad-en-tabasco-vinculada-con-la-estafa-maestra/>
- Herrera, Luis A. “Sobre la acumulación de riqueza y el futuro de los impuestos progresivos globales en El Capital del Siglo XXI, de Thomas Piketty, en el contexto de América Latina.” *Ensayos de Política Económica*, vol.2, n°3. (2015): 68-93. Consultado 01-08-2022.
<https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/1890/1/acumulacion-riqueza-impuestos-progresivos-piketty.pdf>
- Höffner, Joseph. *Doctrina Social Cristiana*. Editorial Herder, 2001.

- Huerta, Juan Carlos. "UIF congela cuentas a líderes del CJNG relacionados al homicidio del exgobernador Aristóteles Sandoval". *El Financiero* (México), 31 de marzo de 2021.
<https://www.elfinanciero.com.mx/nacional/2021/04/01/uif-congela-cuentas-a-lideres-del-cjng-relacionados-al-homicidio-de-exgobernador-aristoteles-sandoval/>
- Hunter, James C. *La paradoja. Un relato sobre la verdadera esencia del liderazgo*. Barcelona: Urano,1999.
- Instituto Nacional de Geografía y Estadística. "Actualización de la Medición de la Economía Informal 2003-2020 preliminar." Sala de prensa. Consultado 21-09-2022.
<https://www.inegi.org.mx/app/saladeprensa/noticia.html?id=7056>
- Isaacs, David. *La educación de las virtudes humanas y su evaluación*. Editorial EUNSA, 2003.
- Juan Pablo II. *Centesimus annus*. Carta encíclica en el centenario de la *Rerum Novarum*. Mayo 1, 1991.
- . *Laborem Exercens*, Carta encíclica sobre el trabajo humano en el 90 aniversario de la *Rerum Novarum*. Septiembre 14, 1981.
- . *Sollicitudo rei Socialis*, Carta encíclica al cumplirse el vigésimo aniversario de la *Populorum Progressio*. Diciembre 30, 1987.
- John, Peter. *How Far to Nudge*. London: Edward Elgar,2018.
- Junco, Alejandro. "Mensaje consejeros 2020" *YouTube*, 16-12-2020.
<https://youtu.be/aZUo818dagk>
- Kaplow, Louis y Steven Shavell. *Fairnes versus Welfare*. Cambridge: Harvard University Press,2002.
- Kaufmann, Arthur. *La filosofía del derecho en la posmodernidad*. Bogotá: Temis,1992.
- Kierkegaard, Soren. "El amor no busca lo suyo". En *Las obras del Amor: meditaciones cristianas en forma de discursos II parte*. Salamanca: Ediciones Sígueme, 2006.
- Krauze, Enrique. "El mesías tropical". *Letras libres*. 2006. Consultado 19-08-2022.
<https://letraslibres.com/revista/el-mesias-tropical/>
- Kriele, Martín. *Introducción a la Teoría del Estado: Fundamentos Históricos de la Legitimidad del Estado Constitucional Democrático*. Buenos Aires: Depalma,1980.
- LADB Staff, "Ex-President Luis Echeverria Alvarez Escapes Genocide Charges Again." *Latín América Digital Beat (LADB)*, (2006). Consultado 15-08-2022.
<https://digitalrepository.unm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=6004&context=sourcemex>
- Landeros, Lorena Mayela. "Criterios en materia de cancelación de sellos digitales". *Foro Mujeres*, 23 de septiembre de 2020.
https://www.prodecon.gob.mx/documentos/bannerPrincipal/2020/invitacion_foro_mujeres_final.pdf
- Leroy, Marc. "Découvrir la sociologie fiscale". *Regards croisés sur l'économie*, n°1. (2007): 94-100.
- Likert, Rensis. *New Patterns of management*. Nueva York: McGraw Hill,1996.
- Lira Pérez, Osvaldo. *El Orden Político*. Santiago de Chile: Editorial Covadonga, 1985.
- Llano, Alejandro. *Deseo y Amor*. Madrid: Ediciones Encuentro,2013.

- Llano, Carlos. *Dilemas éticos de la empresa contemporánea*. México: Fondo de Cultura Económica, 1997. eLibro.
- . *Las formas actuales de la libertad*. México: Trillas, 1995.
- . *Humildad y liderazgo*. México: Ediciones ECA, 2018.
- Lobo, Gonzalo. *Persona familia y sociedad*. Madrid: Magisterio Español, 1975.
- Lorenzetti, Ricardo. *El Arte de hacer Justicia*. Buenos Aires: Sudamericana, 2014.
- Luft, Joseph y Harry Ingham. "La ventana de Johari". *Noticias de formación en relaciones humanas*, 5, Vol. 1 (1961): 21-25.
- MacIver, Robert. *Regierung im Kräftefeld der Gesellschaft*. Frankfurt: Verlag de Frankfurter Hefte, 1947.
- Marini, Ana Marta. "El mesías tropical: aproximación a fenómenos populistas actuales a través del discurso de López Obrador," *Chasqui. Revista Latinoamericana de Comunicación*, no. 139, diciembre 2018 - marzo 2019, 157-158.
<file:///C:/Users/Jose%20Luis%20Ochoa%20T/Downloads/Dialnet-ElMesiasTropical-7316684.pdf>
- Maritain, Jacques. *Humanismo integral*. Buenos Aires: Lohlé, 1966.
- Márquez, Rafael. *Sociología Jurídica*. s.l. Trillas, 2009.
- Martínez de Navarrete, Ifigenia. "El Pacto de Solidaridad Económica: desinflación con más estancamiento." *Instituto de Investigaciones Económicas*. Consultado 17-08-2022.
http://ru.iiec.unam.mx/1821/1/num34-35-articulo3_Mart%C3%ADnez.pdf
- Martínez, Santiago. "La libertad política en el pensamiento moderno". Tesis doctoral. Ateneo Lateranense Roma, 1958.
- McCaffery, Edward J. "Cognitive Theory and Tax". *Revista UCLA L.* vol. 41 (1993): 1861-1863.
- Messner, Johannes. *Ética Social, Política y Economía a la luz del Derecho Natural*. Editorial Rialp, 1967.
- . *La cuestión social*. Buenos Aires: Ediciones Rialp, 1960.
- Mestries, Francis. "El Barzón en la lucha contra el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN)" *El Cotidiano*, no. 124, vol.19, marzo-abril 2004, pp. 71-76 Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Azcapotzalco Distrito Federal, México.
<https://www.redalyc.org/pdf/325/32512408.pdf>
- Narváez, Leonel y Alessandro Armato. *La revolución del Perdón*. Bogotá: San Pablo, 2016.
- Navarro, Neus. "José Manuel Pastor, economista: la inflación es el impuesto de los pobres". *La Vanguardia* (España), 17 de abril de 2022.
<https://www.lavanguardia.com/local/valencia/20220417/8200623/jose-manuel-pastor-economista-inflacion-impuesto-pobres.html>
- Nove, Alec. *El sistema económico soviético*. México: Siglo XXI, 1982.
- Ortega y Gasset, José *La rebelión de las masas, decima octava edición*. Madrid: Espasa Calpe, 1969.
- . *El Espectador*. Navarra: Biblioteca Básica Salvat, 1971.
- Ospina, Roosevelt "Principio de la buena fe y responsabilidad de la administración pública", *Estudios de Derecho* 67, no.149 (2010): 192-197.
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/red/article/view/8634>

- Oszlak, Oscar. "Políticas Públicas, Democracia y Participación Ciudadana". *Voces del Sur*, (2007):1-7
<https://www.perio.unlp.edu.ar/catedras/hdelconocimiento/wp-content/uploads/sites/15/2020/05/politicas-p%C3%BAblicas-oszlak.pdf>
- . "Estado y sociedad: las nuevas fronteras", Comunicación presentada en 9° Congreso Nacional de Administración Pública, Mendo, 25-27 de noviembre de 1992.
<https://repositorio.cedes.org/bitstream/123456789/4018/1/5162.pdf>
- Pablo VI. *Gaudium et spes*, Constitución pastoral del Concilio Vaticano II sobre la iglesia en el mudo actual. Diciembre 7, 1965.
- . *Inter mirifica*, Decreto sobre los medios de comunicación social. Diciembre 4, 1963.
- . *Gravissimum educationis*, Declaración sobre la educación cristiana. Octubre 28, 1965.
- Pareja, Daisy. "Estudio del caso Enron: uno de los peores fraudes de la historia", *Pirani*, 5 de octubre de 2020. Consultado el 19 de septiembre de 2022.
<https://www.piranirisk.com/es/blog/estudio-del-caso-enron-uno-de-los-peores-fraudes-de-la-historia>
- Pauner Chulvi, Cristina. "El deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los gastos públicos", Tesis Doctoral. Universitat Jaume I, 2014.
- Pesqueira, Jorge. "Justicia Restaurativa y Medicación con enfoque Reparatorio", Comunicación presentada en 2° Foro Nacional de Justicia Restaurativa, Escuela Judicial del Estado de México, 4-8 de julio de 2016. YouTube. Consultado el 08-08-2022. minuto 15:49 a 15:54.
<https://www.youtube.com/watch?v=NHRiKSskBd8&t=1547s>
- Piketty, Thomas. "El crecimiento económico por sí solo no mejora la distribución del ingreso. Incluso, puede profundizar las desigualdades." Comunicación presentada en la Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 28 de enero, 2016.
<https://www.uexternado.edu.co/economia/thomas-piketty-crecimiento-economico-solo-no-mejora-la-distribucion-del-ingreso-incluso-puede-profundizar-las-desigualdades/>
- Pio XI. *Quadragesimo anno*, Carta encíclica sobre la restauración del orden social en perfecta conformidad con la ley evangélica. Mayo 15, 1931.
- Polaino, Aquilino. "Ciencia, Política y Política de la investigación". *Análisis y Modificación de Conducta*, Vol. 28, no.19 (2002): 374-382.
https://repositorioinstitucional.ceu.es/jspui/bitstream/10637/1984/1/Ciencia_A_Polaino_Anal%26Mod_Cond_2002.pdf
- Polo, Leonardo. "Hacia un mundo más humano", *Mercurio Peruano*, 511 (1998): 71-90.
- Porrúa, Francisco. "Los Fines del Estado" en *Teoría del Estado*. México: Porrúa, 2005.
- Posner, Richard *The Economics of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1983.
- . *Frontiers of Legal Theory*. Cambridge: Harvard University Press, 2004.
- Prieto Sanchís, Luis. *Sobre principios y normas*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.
- Proust, Marcel. *En busca del tiempo perdido: Tomo VII El tiempo recuperado*. Argentina: Losada, 2010.

- Radbruch, Gustav. "Leyes que no son derecho y derecho por encima de las leyes". En *Derecho injusto y derecho nulo*. Madrid: Aguilar, 1971.
- Ramírez Aguilar, Sofía. Leonardo Ortiz, Ricardo Alvarado. *EPN: La corrupción como sello de gobierno. Un sexenio perdido para México*. Ciudad de México: Mexicanos contra la corrupción y la impunidad, 2020.
<https://contralacorrupcion.mx/epn-la-corrupcion-como-sello-de-gobierno/pdf/la-corrupcion-como-sello-de-gobierno.pdf>
- Raz, Joseph. *La autoridad del derecho: ensayos sobre derecho y moral*. México: Dirección General de Publicaciones UNAM, 1982.
- Rivera, Ramón. 2012. "Empresa Y Calidad Humana", *Icade. Revista De La Facultad De Derecho*, no. 75 (octubre 2012): 267-289. Consultado 05-04-2023.
<https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/337>
- Rights Watch, Human. "Why leaders of the world should do more to stand up for human rights and a fair world", Word report 2022, consultado 01-10-2022.
https://www.hrw.org/sites/default/files/media_2022/02/World%20Report%202022%20ETR%20FINAL.pdf
- Ríos Granados, Gabriela. *Manual de Derecho Fiscal*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2020. Consultado 24-07-2022,
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf>
- Ripert, Georges. *Le déclin du droit. Études sur la législation contemporaine*. Paris: LGDJ, 1949.
- Rodríguez Arana, Jaime. "El derecho fundamental a la buena administración y centralidad del ciudadano en el derecho administrativo". Universidad de A Coruña. 4-10.
http://derecho.posgrado.unam.mx/congresos/ivci_vmtda/ponencias/JaimeRodriguezArana.pdf
- Rojas, Marian. *Cómo hacer, que te pasen cosas buenas*. México: Diana, 2019.
- Rosas, Cristina. "Las reformas económico-políticas en la Unión Soviética", *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales* 36, no. 142 (1990): 11-33.
<http://dx.doi.org/10.22201/fcpys.2448492xe.1990.142.52193>
- Rosier, Camille. *La lutte contra la fraude fiscales* "Bulletin for International Fiscal Documentation", 1952.
- Rousseau, Juan Jacobo. "El Contrato Social". Ámsterdam: Marc-Michel Rey, 1762.
- Saez, Emmanuel y Gabriel Zucman. *El triunfo de la injusticia: cómo los ricos eluden impuestos y cómo hacerles pagar*. Barcelona: Taurus, 2021. Tagus.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. "La buena fe en las relaciones de la administración con los administrados", *Revista de Administración Pública*, no. 89 (1979): 293-314.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1059146>
- . "Estado de Derecho y Hacienda Pública". *Revista de Administración Pública*, no. 6 (1951): 193-212.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2111866>
- Samuelson, Paul y Nordhaus. *Economía*. Madrid: McGraw-Hill 18va edición, 2013.
- Sánchez Agesta, Luis. *Lecciones de derecho político*. Granada: 1947.

- Sánchez, Arturo y Luis C. López. "El sol de Sinaloa y el fantasma del comunismo en 1970". *Revista en Ciencias Sociales del Pacífico México*, (2019): 126-162. Consultado 15-08-2022.
https://www.academia.edu/44123884/El_Sol_de_Sinaloa_y_el_fantasma_del_comunismo_en_1970
- Scherer, María. "José Ramón Cossío Díaz en entrevista con María Scherer". #Latinus #informaciónParaTi, YouTube. Consultado el 07-09-2022. minuto 00:48 a 1:09.
<https://www.youtube.com/watch?v=dkYXVQzUjp4>
- Secretaría Ejecutiva de Creación de Nuevos Órganos. Consultado 15-06-2022.
<file:///C:/Users/Jose%20Luis%20Ochoa%20T/Downloads/Acuerdo%20SLP%20Exp%20293-2020%200229000026698544034AST.pdf>
- Sellés, Juan Fernando. *La virtud de la Prudencia según Tomás de Aquino*. Universidad de Navarra: Cuadernos de anuario filosófico, 1999.
<https://dadun.unav.edu/bitstream/10171/6095/1/90.pdf>
- Sen, Amartya. *Desarrollo y libertad*. Barcelona: Planeta, 2000.
- Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación. Consultado 12-08-2021.
http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2015/10/asun_3284405_20151013_144415162_3.pdf
- Smith, Adam. "De la acumulación del capital, o del trabajo productivo e improductivo", En *La riqueza de las Naciones*. Madrid: Alianza Editorial, 1994.
- Sófocles. *Edipo Rey*. Pehuén editores, 2001.
- Spector, Horacio. *Elementos del Análisis Económico del Derecho*. Santa Fe, Argentina: Rubinzal Culzon, 2004.
- Sunstein, Cass. *Conformity*. New York: New York University Press, 2019.
- Urbina Molfino, Francisco. "El principio de subsidiariedad, sus fundamentos y su función en una sociedad democrática", *Derecho y humanidades*, no. 11 (2005): 320-329.
<https://doi:10.5354/0719-2517.2011.17070>
- Vallejo, Guadalupe. "Pan pide a AMLO llegar a un acuerdo dentro del T-MEC para evitar aranceles", *Expansión política*, 21 de julio de 2022.
<https://politica.expansion.mx/congreso/2022/07/21/pan-pide-a-amlo-llegar-a-un-acuerdo-dentro-del-t-mec-para-evitar-aranceles>
- Van Bedolla, Ludwig. "¿Qué ganamos al cancelar el proyecto del NAICM?". *Mexicanos contra la corrupción y la impunidad*, 25 de febrero de 2021.
<https://contralacorrupcion.mx/que-ganamos-al-cancelar-el-proyecto-del-naicm/>
- Vázquez de Mella, Juan. "Fundamentación de la sociedad en la naturaleza humana: las clases y su origen", en *Estudio preliminar selección y notas de Rafael Gambra*. Madrid: 1953.
<https://ia801800.us.archive.org/19/items/obras-completas-d.-juan-vazquez-de-mella-vol.-4/Textos%20de%20doctrina%20politica%20-%20Juan%20V%C3%A1zquez%20de%20Mella.pdf>
- . *Textos de doctrina política: estudio preliminar selección y notas*, por Rafael Gambra. Madrid: 1953. ebooks.

Vázquez, Fernando. "FVR Revocación Completa". Consultado 27-05-2022.
<https://youtu.be/-EpNIT4nsqk>

Vigo, Rodolfo Luis. "Los principios jurídicos y su impacto en la teoría actual", *Persona y Derecho* 44 (2001): 87-93.

—. *La interpretación: argumentación jurídica en el Estado de Derecho Constitucional*. Ciudad de México: Tirant lo blanck, 2017.eLibro.

Weber, Max. *Sobre la Teoría de las Ciencia Sociales*. México: Ediciones Coyoacán, 2013.

Weyland, Kurt. *Bounded Rationality and Policy Diffusion: social sector reform in Latin America*. Princenton University Press, 2006.

Winicott, Michael. *Lecciones de liderazgo de Winston Churchill: las grandes enseñanzas del último león*. Createspace, 2017. Kindle.

World Economic Forum, *The Global Risks Report 2022, 17th Edition*, consultado 01-10-2022.
https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2022.pdf

Zagrebelsky, Gustavo. *El Derecho dúctil, Ley, Derechos, Justicia*. Madrid: Trota, 2003.

Zaid, Gabriel. *Los demasiados libros*. Editorial Debolsillo, 2009.