



Junio 2020 - ISSN: 1988-7833

LA (I) LEGITIMIDAD DE LOS ESTADOS-NACIÓN PARA EL COBRO DE LOS IMPUESTOS. UN ESTUDIO DESDE LA FILOSOFÍA POLÍTICA

Dr. Eduardo Elías Gutiérrez López¹

Profesor de TC
Universidad Autónoma de Baja California
elias.gutierrez@uabc.edu.mx

Mtro. Luis Sandoval Figueroa²

Profesor de TC
Universidad Autónoma de Baja California
luis.sandoval@uabc.edu.mx

Mtra. Norma Dávila cota³

Profesora-Investigadora TC,
Universidad Autónoma de Baja California
dacnor@uabc.edu.mx

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Eduardo Elías Gutiérrez López, Luis Sandoval Figueroa y Norma Dávila cota (2020): "La (I) legitimidad de los estados-nación para el cobro de los impuestos. un estudio desde la filosofía política", Revista Contribuciones a las Ciencias Sociales, (junio 2020). En línea:

<https://www.eumed.net/rev/cccscs/2020/06/legitimidad-estados-nacion.html>
<http://hdl.handle.net/20.500.11763/cccscs2006legitimidad-estados-nacion>

RESUMEN

Una característica en común de los sistemas jurídicos de los Estados-nación, sin importar sus particularidades técnicas, políticas o culturales, es la imposición tributaria hacia las personas que forman parte de su población. Por lo general, las personas cumplen o incumplen con su

¹ Licenciado en Derecho y Maestro en Ciencias Jurídicas por la UABC. Doctor en Estudios de Migración por El Colegio de la Frontera Norte, egresado con mención honorífica en la línea de investigación políticas públicas y poblaciones migrantes. Presidente de la Academia de Filosofía del Derecho de la UABC, ha publicado diversos artículos académicos en revistas de México, Chile y Costa Rica, en temas de migración, derechos humanos y Filosofía del Derecho. Actualmente es Profesor de tiempo completo de la Facultad de Derecho Tijuana de la UABC.

² Licenciado en Filosofía por la Universidad del Valle de Atemajac y Licenciado en Derecho por CETYS Universidad. Cuenta con una Especialidad en Derecho por la UABC; una Especialidad en Negociación y Mediación del Instituto de Mediación de México y una Especialidad en Derechos Fundamentales por la Universidad de Castilla-La Mancha. Es Maestro en Derecho Constitucional y Administrativo por la UABC y Maestro en Derecho por la Universidad de Castilla-La Mancha. Actualmente es Profesor de tiempo completo de la Facultad de Derecho Tijuana de la UABC.

³ Licenciada en Derecho y Maestra en Derecho por la UABC, tesista de Doctorado en Derecho Constitucional por UCLM, España, cuenta con dos especialidades, una en Derecho y otra en Docencia. Profesora de licenciatura y posgrado, así como de cursos de actualización, investigadora con más de 20 publicaciones arbitradas, indizadas y de divulgación, autora de dos libros publicados, responsable de áreas administrativas y de gestión, funcionaria universitaria y abogada asesora. Actualmente es Profesora-Investigadora de la Facultad de Derecho Tijuana de la UABC.

obligación de pagar impuestos sin reflexionar en torno a los fundamentos que sostienen tal mandato jurídico, pues dan por sentado su justificación. Sin embargo, cuando este deber jurídico es estudiado a través de la Filosofía Política, algunos de sus elementos comienzan a tornarse cuestionables y llevan el debate hacia una paradoja que presenta respuestas insuficientes a las interrogantes sobre la legitimidad de esta obligación fiscal. Por tanto, este trabajo tiene como objetivo desglosar los elementos jurídicos y conceptuales del cobro de los impuestos, para examinarlos a la luz de una apreciación filosófica, a efecto de concluir si existe una legitimidad política y moral en la que descansa esta obligación legal o, si se trata, de una imposición fundamentada en un poder bruto e irracional.

Palabras clave: cobro de impuestos, filosofía política, derecho fiscal, obligaciones jurídica y moral.

ABSTRACT

A common feature of the legal systems of national States, regardless of their technical, political or cultural particularities, is the taxation of persons belonging to their population. In general, individuals meet or fail to pay taxes without reflecting on the rationale behind such a legal mandate, as they take its justification for granted. However, when this legal duty is studied through Political Philosophy, some of its elements begin to become questionable and lead the debate to a paradox that presents insufficient answers to questions about the legitimacy of this fiscal obligation. This work is therefore aimed at disaggregating the legal elements and concepts of tax collection, to examine them in the light of a philosophical assessment, in order to conclude whether there is a political and moral legitimacy on which this legal obligation rests, or if so, an imposition based on gross and irrational power.

Key words: tax collection, political philosophy, tax law, legal and moral obligations.

Clasificación JEL

K- Derecho y Economía

K34- Derecho Fiscal

P43- Economía pública; Economía financiera

https://es.wikipedia.org/wiki/C%C3%B3digos_de_clasificaci%C3%B3n_JEL#KDerecho_y_econom%C3%ADa

https://es.wikipedia.org/wiki/C%C3%B3digos_de_clasificaci%C3%B3n_JEL#PSistemas_econ%C3%B3micos

Clasificación UNESCO

56 Ciencias Jurídicas y Derecho

34 Derecho por disciplina

C Derecho Constitucional

D Derecho Financiero

D Derecho Tributario

72 Filosofía

R Ramas de la Filosofía

D Filosofía el Derecho

A Autoridad

D Dirigentes

P Filosofía Política

U Utilitarismo

E El utilitarismo

https://es.wikipedia.org/wiki/Categor%C3%ADa:Derecho_por_disciplina

<https://es.wikipedia.org/wiki/Categor%C3%ADa:Filosof%C3%ADa>

INTRODUCCIÓN

El formalismo jurídico según Atienza (2011), implica un modo de entender el derecho en el que la única herramienta de vinculación son las normas jurídicas vigentes y no las razones – morales, éticas o políticas– bajo las que se fundamentan. Por tanto, bajo cualquier óptica formalista del Derecho, la potestad de los Estados para el cobro de los impuestos a los gobernados no es motivo de cuestionamientos y encuentra su fundamento por lo general, en las Constituciones como normas supremas de los sistemas jurídicos de los Estados-nación.

Sin embargo, desde un plano filosófico, esta Facultad podría encontrar algunas áreas de análisis, sobre todo a la luz de conceptos como *legitimidad* u *obligación moral*. De acuerdo a Rodríguez (2006) “la potestad tributaria es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”.

Esta definición permite identificar los tres elementos que componen esta potestad. Como *primer elemento* se tiene el hecho de que esta potestad es concebida como un poder jurídico, lo que implica que no admite cuestionamiento que ponga en duda su existencia o *legitimidad*, es decir, la opinión de los sujetos obligados es notoriamente irrelevante.

El *segundo elemento* estriba en que esta potestad genera contribuciones forzadas y demanda conductas de los gobernados que no están sujetas a su aceptación y por ende, son de naturaleza obligatoria. Finalmente, el *tercer elemento* advierte sobre el destino que deben perseguir las contribuciones, que en todo momento se centra en los gastos públicos necesarios para cumplir con las funciones del Estado-nación.

Los primeros dos elementos subrayan una idea de potestad fundada en el poder bruto, en otras palabras, en la exigencia de una conducta a través de la producción de temor sobre quien recibe la orden, pero que nunca tiene el propósito de exigir lo que correctamente se debe hacer en esas circunstancias, como lo haría, de acuerdo a Vega (2014), una *autoridad legítima*. Porque aunque el sujeto obligado solicitara explicaciones del porqué cumplir con esa obligación, la respuesta a esta petición redundaría nuevamente en el recordatorio de la obligatoriedad o poder jurídico como los valores que sostiene a la orden.

Por tanto, de los primeros dos elementos que componen la definición de la potestad tributaria del Estado-nación se podría concluir que el deber de pagar impuestos se fundamenta en que debe cumplirse porque es obligatorio y es obligatorio porque el Estado-nación tiene ese poder jurídico. Lo anterior es una paradoja y una explicación muy poco racional –pero sí sumamente formalista– para justificar esta facultad estatal desde una visión filosófica, y, en consecuencia, da muestras de una ilegitimidad.

El tercer elemento de la definición parece que viene a subsanar esta noción de supuesta autoridad avalada en un poder bruto y confiere una posible justificación filosófica –política y moral– del porqué es necesaria la obligación de pagar impuestos. Esta justificación se centra en los gastos públicos y funciones que debe realizar el Estado-nación a favor de sus gobernados, es decir, en el encauce que encontrarán dichos impuestos, que no es otro sino el

propio beneficio colectivo, que a la postre también abraza el interés de quien cumple puntualmente con sus obligaciones fiscales.

La inquietud dentro de esta perspectiva radica en conocer ¿qué sucedería si el Estado-nación no destina eficazmente estos impuestos hacia los fines colectivos y gastos públicos? Este supuesto fáctico eliminaría el único elemento de la definición de la potestad tributaria de los Estados-nación que busca justificar, más allá de las normas jurídicas o la visión formalista del derecho, la obligación del pago de los impuestos, y, en ese sentido, al perderse este elemento, la definición quedaría injustificada y volvería a su estado de ilegitimidad o autoridad basada en un llano poder bruto.

Lo anterior abre un espacio de reflexión, pues ante el incumplimiento de los Estados-nación de abastecer con las recaudaciones de impuestos, los gastos públicos y las funciones estatales – que en efecto sucede en algunos países–, no habría una obligación *per se* hacia los gobernados de pagar impuestos, quienes en todo caso, podrían solicitar exentarse del cumplimiento de dicha obligación, a menos que ésta se justifique bajo la idea irracional y paradójica de la *obligatoriedad por obligatoriedad*, lo que pondría en tela de juicio las nuevas concepciones del Estado-nación de Derecho y de las sociedades democráticas del siglo XXI y, por supuesto los márgenes de legitimidad que buscan los Estados-nación.

Por tal razón y frente a este problema conceptual que, posteriormente podría tornarse en un problema operativo estatal, este trabajo tiene como objetivo analizar a la luz de la Filosofía Política, la legitimidad de los Estados-nación para el cobro de los impuestos a los ciudadanos. La metodología empleada es explicativa a través del análisis documental de diferentes fuentes teóricas de la Filosofía Política, contrastadas con los principios constitucionales y doctrinales del Derecho Tributario Mexicano, a efecto de establecer la legitimidad o ilegitimidad del cobro de los impuestos por parte de la figura del Estado-nación en México.

LA LEGITIMIDAD DE LOS ESTADOS-NACIÓN

El concepto de legitimidad asociado a las autoridades estatales ha venido a robustecer el principio democrático que debe imperar en las sociedades contemporáneas, pues confiere a la población –como elemento fundamental de los Estados-nación– la potestad de calificar la actuación de los órganos públicos como verdaderos prototipos de autoridad, pero a partir de la noción de un modelo de autoridad que deviene de la capacidad de conducción y de dictar reglas y políticas prudentes y no de un autoritarismo basado en un simple poder bruto. Según Max Weber (2014) existen tres tipos de dominación legítima:

- a) De carácter racional: que se sostiene en la creencia en la legalidad y en el superior por ellas designado.
- b) De carácter tradicional: que reposa en la creencia cotidiana y en la legitimidad de las tradiciones que imperan desde tiempos lejanos.
- c) De carácter carismático: que se fundamenta en la santidad, heroísmo o ejemplaridad de una persona y a las reglas constituidas por ella.

Como se puede apreciar, en cualquiera de los tres tipos de dominación que señala Weber (2014), se requiere de una firme creencia del subordinado o de quien debe mostrar obediencia frente al soberano, para que se constituyan las líneas precisas de la legitimidad. De lo contrario, pueden suceder dos cosas:

- a) que no se muestre obediencia frente al soberano y, por ende, corra riesgo la estabilidad de la autoridad o del poder estatal y se muestren diversas formas de desobediencia civil, o bien,
- b) que aunque se experimenten prácticas de obediencia de los subordinados, esta obediencia sea ciega o irracional y, por tanto, no se cumpla con los parámetros de la legitimidad.

Pues el propio Weber (2014) advertía que la obediencia puede variar en función de la clase de legitimidad que se pretende establecer, o, incluso cambia más en los casos en los que no se desea tal legitimidad por parte del Estado-nación, quien solo demanda una obediencia sin importar su categorización.

De acuerdo a los comentarios de Medina sobre los estudios de Max Weber (2014, p. 104), éste estableció una consistente diferenciación entre los conceptos de *legitimidad* y *legalidad*. La *legitimidad* tiene su basamento en lo que Weber denominó *creencias socialmente compartidas*, mientras que la *legalidad* se compone de un sistema de normas jurídicas con lógica y ámbito de validez propios, pero que también tiene como aspiración transformarse en una fuente de legitimidad.

El proceso para que las normas jurídicas adquieran legitimidad, sólo puede alcanzarse en la medida en que los gobernados las coloquen en un rango superior respecto a otra clase de consideraciones –primordialmente respecto a las normas sociales o morales– y en su fiel creencia en las instituciones públicas. En otras palabras, a través de un proceso en el que todos los que son partícipes de un sistema jurídico, abandonen la simple consideración formalista del derecho.

La creencia en las instituciones públicas y por consiguiente, su reconocimiento de legitimidad, es un aspecto difícil de alcanzar por parte de la autoridad estatal. Todos en un momento determinado de nuestras vidas hemos cuestionado la idoneidad de los mandatos provenientes de las distintas autoridades aplicados a nuestros proyectos de vida, incluso solemos dudar de su legitimidad o colocamos sus reglas en un rango inferior a las que se derivan de nuestra conciencia o patrones de conducta habituales (convencionalismos sociales o creencias religiosas).

No es sorprendente por ende, que algunos sistemas jurídicos de a poco, hayan comenzado a considerar como figuras admisibles, a la objeción de conciencia y a la desobediencia civil. La desobediencia civil según Raz (2011) es un acto público que tiene la pretensión de transformar las políticas públicas o los marcos legales existentes, mientras que la objeción de conciencia es un acto privado que busca proteger al individuo de la intervención del Estado-nación y su intención no es, modificar el entorno o sistema preestablecido, sino el respeto a la coherencia personal en valores o creencias morales.

Expuesto de otra manera, las obligaciones y responsabilidades jurídicas descansan en una necesidad moral que es preliminar a su existencia, es decir, antes del requerimiento apremiante fundado en mecanismos jurisdiccionales o motivado por normas legales, existe un sustento moral y político que constituye un cronograma de lucha de la defensa de la dignidad humana como eje de los derechos humanos y que sirve a los sistemas políticos y jurídicos como una justificación de su existencia, de su actuar y de su verdadera esencia en búsqueda del bien común y de la legitimidad.

Es por ello que Joseph Raz (2011, p. 138) plantea lo siguiente:

“Una sociedad humanitaria permitirá, en general, la imposición de deberes a las personas únicamente si estos se encuentran justificados en base a uno o más de los siguientes fundamentos: tiene que ser en interés de la persona sometida al deber, en interés de otros individuos determinados o en interés del público. Es difícil imaginar una situación en la cual coaccionar, en su propio interés la conciencia de un adulto normal por medio del derecho podría ser justificado”.

Esto quiere decir que la imposición de deberes –como el de pagar impuestos y contribuir al gasto público– solo traspasaría ese requisito preliminar moral y político, en la medida en que:

- a) traiga consigo un bienestar para el obligado
- b) un bienestar para otros individuos obligados o
- c) un bienestar común (interés social).

De lo contrario, se hablaría de una imposición jurídica que no observa el apartado de legitimidad que le demandan los factores morales y políticos inmersos en las obligaciones legales.

Es por ello por lo que la justificación legal del Estado-nación de exigir las contribuciones fiscales, como se subrayaba al inicio de este trabajo, agregan ese tercer elemento que le encuentra un sentido benéfico –en términos políticos y morales– al cobro de los impuestos, en este caso, vislumbrado en el encauce que tendrán con respecto al beneficio colectivo que es –o debe ser– el destino de dichas cantidades.

En el sistema constitucional mexicano ese beneficio colectivo, el tercer elemento al que hemos hecho referencia, se le identifica como gasto público.

El gasto público se puede entender desde dos perspectivas fundamentales:

- a) El conjunto de erogaciones que realiza el Estado, es decir, clasifica como tal, a cualquier erogación que efectúe el ente público estatal, sea cual sea su finalidad específica, aplicando un criterio formal, no material, ya que no distingue en el tipo de aplicación de recursos que son considerados en este concepto.
- b) El conjunto de erogaciones que realiza el Estado, autorizado por el presupuesto de egresos, con finalidades sociales.

Esta vertiente indica que para ser considerado gasto público y, por lo tanto, ser el destino legítimo y necesario de las contribuciones, los empleos de recursos que realice el órgano estatal deberán estar autorizados por el documento presupuestario de los egresos, así como tener una finalidad social, lo que limita el universo de posibilidades de gasto del Estado y centra el destino de tales ingresos al beneficio colectivo, del que se hablaba en párrafos anteriores.

El artículo 31 fracción IV constitucional establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, es decir, establece que la razón última de existencia de las contribuciones y de la imposición de tributos, es la colaboración, en otras palabras, el deber de solidaridad con la sociedad a la que se pertenece (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2020).

En el caso de que el Estado-nación incumpla con ese tercer elemento, el particular experimenta un estado de duda en torno a si debe o no, acatar la parte que le corresponde de esta relación jurídico-administrativa. Esta situación es natural pues ante tales hechos se activa un proceso de pérdida de legitimidad.

Lorenzo Meyer (1992) ilustrando este proceso de legitimidad en un ejemplo político (los resultados de las elecciones a la Presidencia de México en 1988) establece que, cuando las instituciones o un sistema en su totalidad, empiezan a mostrar conductas controversiales o fuera de los parámetros normativos, surge una crisis de autoridad que dimana necesariamente de un proceso de pérdida de legitimidad. Esto sucedería si el Estado Mexicano desacata lo previsto por el tercer elemento conceptual de la potestad tributaria.

LA (DES) OBLIGACIÓN MORAL DE PAGAR IMPUESTOS

Se debe partir de la afirmación de que el sujeto obligado al pago de impuestos puede, por diferentes razones, incumplir con ese deber, por lo que no se puede establecer una generalización de características comunes de las personas que incumplen con tales obligaciones, ante la gran diversidad de razones o motivaciones que puedan llevar al incumplimiento.

Para el caso de este trabajo y por el enfoque filosófico que se ha elegido, se reducirá la lista hacia aquellos sujetos que su desacato –o posible incumplimiento– se pretenda sostener en argumentos racionales o en razones políticas y morales de mayor peso que las que dispone la legislación.

Para Spicer y Becker (1980 en Castañeda, 2017) la evasión fiscal aumenta cuando en la percepción del contribuyente, la relación de intercambio entre gobierno-particular es injusta o desproporcional, lo que en el mayor de los casos obedece a un sistema tributario inequitativo o bien, a una insuficiente cantidad o calidad del gasto público.

Esta ausencia o falta de calidad en el gasto público se traduce justamente en el incumplimiento del *tercer elemento* conceptual de la potestad tributaria del Estado-nación, que hace referencia al destino que tienen trazados los impuestos recaudados por las autoridades y, que además es un elemento indispensable para la existencia de una justificación o legitimidad de dicho cobro y para la obligación jurídica impuesta hacia los particulares.

Al final de las enormes discusiones teóricas que han desarrollado las diversas doctrinas filosóficas del derecho, resulta inexorable la conexión que existe entre las obligaciones jurídicas y morales, de hecho, uno de los filósofos del derecho más importantes de la era contemporánea, como lo es Hart (1977), ya reflexionaba acerca de la existencia de una obligación moral de obedecer el derecho. El propio Hart (1977, p. 3) define a las obligaciones jurídicas como:

“...artefactos humanos en el sentido de que pueden ser deliberadamente creadas por medio de la adecuada acción de seres humanos, y sujetas a varios modos de cambio y manipulación. Su status como obligaciones puede ser independiente de su contenido, pues nosotros no sólo podemos tener deberes u obligaciones jurídicos, sino que también podemos crearlos, imponerlos (p. ej., por legislación), contraerlos o asumirlos (p. ej., celebrando contratos); se los puede cambiar, modificar y extinguir, y las personas pueden (en especial cuando las obligaciones son creadas por contrato) ser liberadas o exentas de ellos”.

Por su parte, cuando las obligaciones morales son las que se analizan desde un enfoque filosófico, se complejiza encontrar elementos en común en todo el andamiaje teórico que ha sido desarrollado, no obstante, Hart (1977, p. 15) reconoce algunos rasgos característicos:

“A tales rasgos me referiré mediante términos que espero se acepte que se explican por sí mismos. Ellos son: (1) dependencia respecto de la práctica efectiva de un grupo social; (2) posible independencia de contenido, y (3) coerción”.

Es por ello que el ejemplo más común dentro del ámbito de la moralidad que reúne estos *tres elementos*, son las *promesas*, ya que en ellas encontramos *procedimientos específicos* para celebrar estos actos, los que generalmente fueron definidos por el grupo social al que pertenecen el promitente y el promisorio; a su vez, son *independientes de contenido*, pues lo valioso o importante en ellas, no es su contenido o lo que se pretende del promitente, sino que se hayan efectuado en las circunstancias idóneas y con las personas adecuadas, y, finalmente, la *coerción*, que en el caso de las obligaciones morales no se refleja por conducto de daños o a través del empleo de la fuerza, sino más bien con reproches, decepciones, rechazo, molestias o cualquiera otra acción que el grupo social determine viable ejercer frente al infractor del deber moral (Hart, 1977).

La obligación de los particulares de pagar sus impuestos y consecuentemente contribuir al gasto público, con la finalidad de que estas contribuciones encuentren un encauce que resulte en beneficios para quien cumple con la obligación e incluso para todos los que forman parte de la población del Estado-nación, puede ser concebida como una forma de *promesa* en el ámbito de las relaciones morales.

En este caso, el Estado-nación desde su texto constitucional efectúa la *promesa* hacia sus gobernados de que, al cumplir con cabalidad en el pago de sus impuestos, éstos se verán reflejados en mejorías en servicios públicos o en áreas de desarrollo económico y social, es decir, más allá del nexo necesariamente jurídico se construye de modo simultáneo una relación moral entre el particular y el Estado-nación.

Pero ¿qué sucede cuando el Estado incumple con su parte de la promesa? En términos de lo explicado por Hart (1977) tendría que emerger el elemento coercitivo inmerso en las obligaciones morales, que se traduce en rechazo, repudio, reclamos o decepciones, que, desde luego, son medios que difieren de aquellos mecanismos de impugnación que el derecho en su faceta formalista establece (recursos, juicio de amparo, etcétera), pero que no dejan de ser recursos coercitivos.

Estos medios coercitivos morales representan una vía de desobediencia, de descontento, de evasión fiscal, que a la postre no significa otra cosa sino la pérdida de legitimidad del Estado-nación al haber inobservado la parte que le correspondía de su promesa, y, por tanto, la no obligación moral de cumplir con una disposición ilegítima o carente de justificación político-moral.

En este análisis en torno a las obligaciones jurídicas y morales y sus relaciones, cabría escudriñar también las aportaciones de la escuela escolástica, primordialmente de Tomás de Aquino. Para Tomás de Aquino (1989) las leyes humanas requieren de un filtro de contenido para su validez o, dicho de otra forma, requieren de ser justas para estimarse verdaderamente como leyes con carácter obligatorio.

La justicia desde la perspectiva de los actos humanos no tiene otro origen sino la razón y, por ende, en la ley natural, por tal motivo, si una ley humana colisiona con una ley natural y, en consecuencia, con la razón, ésta ya no es ley, sino corrupción de la ley (Aquino, 1989), y no

existiría el deber moral de acatarla, por el contrario, la obligación moral indicaría la desobediencia de dicho mandato como la opción más razonable para elegir.

Por tanto, la inquietud a resolver para la escuela escolástica es si frente a un Estado-nación que tiene el poder jurídico de demandar conductas de las personas sin otro reparo que la *obligatoriedad por obligatoriedad*, y, donde su único elemento racional consiste en el debido encauce de los impuestos –el que gran parte de las veces no se cumple–, el sujeto obligado verdaderamente tiene la obligación moral de cumplir con ese deber jurídico.

Tomando en consideración que el punto clave del iusnaturalismo de la escolástica radica en el empleo de la razón, bastaría con plantear la pregunta de si resulta racional continuar cumpliendo con un deber jurídico a sabiendas de que ese pago no tiene un destino favorable para la persona que acata el mandato o para el colectivo al que pertenece. En este supuesto parece sin duda, más racional la desobediencia que el cumplimiento por el mero hecho de cumplir, con desdén y con conocimiento de la inaplicabilidad del destino que el Estado-nación debe hacer frente a esas contribuciones tributarias y que en la mayoría de las veces no hace.

En conclusión de este apartado, es evidente que desde la lupa de cualquier doctrina filosófica hay una pérdida de legitimidad cuando se incumplen con los propósitos morales y políticos en torno a los que descansa toda norma jurídica. Tanto el positivismo de Hart (1961), que no es tan rígido sino que más bien reconoce conexiones necesarias entre el derecho y la moral y un contenido mínimo de derecho natural en el derecho positivo, como el iusnaturalismo clásico de la escuela escolástica de Tomás de Aquino, coincidirían en este análisis sobre la ilegitimidad del requerimiento de pago de impuestos, aunque por causas diferentes y con consecuencias también diferenciadas.

Para el positivismo, la inobservancia del Estado-nación a la parte que le corresponde de la promesa, que en este caso estriba en dar el destino correcto a las recaudaciones fiscales, es motivo suficiente para tener la obligación moral de no cumplir con el deber jurídico encomendado, o de mostrar rechazo y molestia ante el actuar de las autoridades estatales.

A su vez, para el iusnaturalismo de la escolástica que tiene a la justicia y a la razón como principales estandartes de cualquier legislación, el desacato del Estado-nación a la finalidad que deben perseguir los pagos de los particulares en materia de impuestos, es razón suficiente para que el uso debido del juicio racional humano, indique que la opción más viable que tienen los particulares es la del incumplimiento.

En síntesis, desde ambas perspectivas, si no se presenta el *tercer elemento* de la potestad tributaria, no hay legitimidad para el cobro de los impuestos.

¿SE CUMPLE CON EL TERCER ELEMENTO CONCEPTUAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN MÉXICO?

De acuerdo con Valdés, Ruso y Feitó (2017) son varios los problemas que presenta México en materia de impuestos; en primer término, persiste una alta concentración de los ingresos y elevados índices de pobreza, en segundo lugar, existen problemas de evasión y elusión fiscal, y, en tercer lugar, y comparado con otros países latinoamericanos, tiene uno de los índices más bajos de recaudo fiscal. Las causas de evasión fiscal son variadas –como ya se asentó en líneas anteriores– y van según Valdés et al. (2017, p. 109) desde:

- a) Cultura fiscal
- b) Conciencia del contribuyente para declarar correctamente

- c) Política tributaria del estado
- d) Cantidad y calidad de los servicios públicos
- e) Sistema jurídico tributario o seguridad jurídica
- f) Esquema de control administrativo
- g) Medidas represivas del Estado
- h) La existencia de un sector informal
- i) Crisis económicas recurrentes en el país
- j) Controles insuficientes de la autoridad encargada
- k) Dificultades o trabas que impone la autoridad vía normatividad
- l) Escasa atención a sus promociones y medios de defensa jurídicos

Por la naturaleza de este trabajo se desea subrayar la cantidad y calidad de los servicios públicos prestados por el Estado Mexicano como una causa nodal de la evasión fiscal, para, a partir de esa premisa, intentar encontrar una relación entre la cantidad y calidad de estos servicios, el escepticismo hacia la potestad tributaria y, por consiguiente, la falta de legitimidad para que el Estado Mexicano haga efectivo tal cobro y la no obligación moral o racional de los particulares de cumplir con el pago de sus impuestos.

Según los datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (en adelante INEGI) en 2017 un 53.8% de la población de 18 años y más que habitaba en áreas urbanas expresó su satisfacción con el servicio de agua potable (INEGI, 2018), es decir, poco más de la mitad, lo que implica que existen todavía grandes retos para el Estado Mexicano en lo tocante a la prestación debida de este servicio público, teniendo como principales problemas la calidad del agua y las fugas (INEGI, 2018).

Por lo que respecta al servicio de alumbrado público únicamente el 35.9% de la población de zonas urbanas mostró satisfacción con este servicio, ubicando como las principales razones de inconformidad la ausencia de atención inmediata a las fallas y la falta de mantenimiento e iluminación adecuados (INEGI, 2018).

Como se aprecia, la satisfacción de dos servicios públicos básicos como el agua potable y el alumbrado público no es del todo favorable para el Estado Mexicano, ante el porcentaje significativo de la población que muestra diversas inconformidades. Si se contempla que parte de lo recaudado en términos de impuestos debe ir dirigido a la prestación de estos servicios bajo un nivel de calidad, la percepción de la población, que, a su vez, son los sujetos directamente obligados a pagar impuestos, se torna concluyente para determinar si estas personas están dispuestas o no, a acatar sus deberes fiscales.

En otras palabras, la falta de cumplimiento por parte del Estado Mexicano en cuanto a la cabal proporción de servicios públicos elementales, constituye una fuga de legitimidad frente a sus gobernados. Ante a esta fuga de legitimidad los particulares experimentan una sensación de incumplimiento del Estado Mexicano a la promesa sobreentendida con ellos, de tal suerte que, no ven sentido a cumplir con la parte que les corresponde de la relación si su contraparte del

acuerdo o promesa –el Estado Mexicano– no hizo lo conducente con la obligación que le fue asignada.

La evasión fiscal como postura política y no como un llano incumplimiento o muestra de irresponsabilidad, tiene sustento teórico en lo que Rawls (2003) nombró el *deber del juego limpio o fair play*. Este deber se presenta cuando todo los que participan de un juego o práctica aceptan sus reglas como equitativas y no muestran inconformidades al respecto, de tal manera que, cuando a cada uno de los participantes les toque el turno de cumplir con su parte del juego o práctica, no ven mayor conflicto en hacerlo, no sólo porque es su deber, sino porque estiman pertinentes y equitativas las reglas y porque además todos los intervinientes las han aceptado y acatado sin problema (Rawls, 2003).

El juego limpio se transgrede cuando alguno de los participantes saca ventajas de las falencias o ambigüedades de las reglas y no necesariamente cuando incumple con ellas, ya que el incumplimiento puede originarse por diferentes motivos. Rawls (2003) pone el ejemplo de los trabajadores de un sindicato que sin querer cumplir con sus deberes como agremiados pretenden beneficiarse de las ventajas laborales extraídas del esfuerzo y la pugna sindicales.

Por consiguiente, cuando el Estado Mexicano incumple con el juego limpio en la relación construida con el particular de gobierno-gobernado en materia de impuestos, saca ventajas o intenta al menos obtenerlas, pues busca recibir los pagos de los impuestos de modo constante, mientras que no acata su deber de abastecer de servicios públicos en calidad y cantidad, es decir, obtiene beneficios de la interpretación de las leyes que además siempre están a su favor.

Ante el irrespeto del juego limpio de uno de los participantes del juego o práctica, comienza a perder sentido para los demás seguir cumpliendo con aquello que les corresponde, es decir, jugar limpio.

Sirve como ejemplo un partido de futbol entre dos equipos diametralmente opuestos, mientras uno está bien dotado de técnica, velocidad y juego de conjunto, el otro presenta serias limitaciones de habilidad, mala condición física y poca conjunción como equipo. Sabedor de sus limitaciones el segundo equipo apela al juego sucio, cometiendo faltas fuertes, deteniendo el juego y poniendo temor en sus rivales de salir lesionados.

En ese momento, el primer equipo, el mejor, ya no va a encontrar sentido a respetar el juego limpio, porque sabe que no va a competir en ese escenario donde el otro no ha cumplido con su rol y donde seguramente las consecuencias serán negativas, por lo que, decide unirse al modelo de juego de su adversario y el partido se torna violento y se distancia de las reglas inicialmente acordadas.

Así sucede en la práctica de los impuestos cuando el Estado-nación no hace su parte y violenta las reglas del juego limpio. En esa dinámica el particular ya no encuentra sentido a seguir desarrollando su deber y decide adherirse al juego sucio de la autoridad estatal y es en esa tónica, cuando se generan las diferentes modalidades de evasión y elusión fiscal y los argumentos racionales de por qué no pagar impuestos ante la ausencia de legitimidad del Estado-nación.

¿EXISTE LA OBJECCIÓN DE CONCIENCIA EN MATERIA FISCAL?

Es lógico que al intentar ubicar a la objeción de conciencia dentro de un momento histórico determinado se carezca de exactitud, pues durante las diversas épocas de la humanidad la libertad de pensamiento y la capacidad de discernimiento para contravenir una regla –

cualesquiera que fuera su naturaleza— han sido un fenómeno constante en el desarrollo de las sociedades.

Conceptualizar a la objeción de conciencia es una tarea intrincada para cualquiera que intente al menos llegar a una idea mediana de sus elementos teóricos, principalmente porque esta temática atañe no sólo a quienes miran las cosas bajo una lupa académica, sino para aquellos operadores jurídicos que harán de este concepto un elemento susceptible de ser invocado en la secuela procesal de distintos negocios jurídicos y administrativos.

Frente a todas estas vicisitudes conceptuales, se puede decir, en términos amplios, que la objeción de conciencia es una “...negativa a cumplir un mandato de la autoridad o una norma jurídica, invocando la existencia, en el fuero de la conciencia, de un imperativo que prohíbe dicho cumplimiento” (Sierra, 2012, pp. 199-201).

De lo anterior se concluye que, los elementos constitutivos de la objeción de conciencia pueden distribuirse en dos vertientes:

- a) la primera que tiene que ver con la negativa a cumplir con un deber jurídico impuesto por una norma o una autoridad, y, que puede estribar en un hacer o no hacer, y,
- b) la segunda vertiente que radica en que esta negativa debe descansar en un fundamento moral, político, religioso o ético.

Vale la pena resaltar que el sistema jurídico mexicano ha sido parsimonioso en la incorporación de la objeción de conciencia a sus esquemas, principalmente porque el positivismo jurídico —en su modo rígido— ha mantenido una hegemonía en la interpretación del derecho en México. El panorama, por tanto, es poco alentador, ya que en materia legislativa existen pocos precedentes, sólo se ha progresado en el ramo médico, pero hace falta un replanteamiento a nivel constitucional, no únicamente para su reconocimiento como institución jurídica, sino para la demarcación de sus límites.

El 9 de mayo de 2007, el entonces senador José Alejandro Zapata Perogordo presentó una iniciativa de reforma constitucional que tenía como objetivo principal modificar el artículo 24 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que, de acuerdo con su proyecto de iniciativa, contaría con un agregado que a la letra disponía:

Cuando alguien se vea imposibilitado para cumplir una obligación legal por causa de un imperativo moral sincero, grave e ineludible, tendrá derecho a ser eximido de esa obligación legal, en los términos establecidos por la ley, siempre que dicha exención no redunde en detrimento de los derechos fundamentales de otros o de un interés jurídico superior. (Gaceta del Senado de la República Mexicana, 2007)

Esta propuesta evidentemente no fue aprobada a pesar de que mostraba claros avances en lo tocante a la objeción de conciencia, por conducto de un panorama armónico entre la Constitución Mexicana, el Derecho Internacional de los Derechos Humanos y las razones filosóficas que le dieron génesis a esta figura que, en términos de la iniciativa de ley mencionada, es considerada un derecho fundamental (Gaceta del Senado de la República Mexicana, 2007).

En el caso que ocupa a este trabajo, las personas que decidan no pagar sus impuestos porque contemplan que el Estado Mexicano ha desatendido sus obligaciones de dar el buen destino a estas recaudaciones, cumplirían en efecto, con la primera consideración constitutiva de la objeción de conciencia.

Por lo que hace a la segunda vertiente solo se haría efectiva en tanto los argumentos esgrimidos por los particulares se concentraran en aspectos de naturaleza política y moral, y, desde luego, bajo una buena estructura e ilación de ideas que compruebe de modo fehaciente las falencias del Estado Mexicano en materia de servicios públicos y tratamiento de las recaudaciones fiscales.

Es probable que estas acciones deban hacerse a través del juicio de amparo y, a criterio de este trabajo, difícilmente sería procedente, pero no por su falta de justificación o argumentación, sino por el enfoque formalista que domina en los tribunales judiciales mexicanos. Empero, sería un buen contrapeso a las paradojas emanadas del concepto de potestad tributaria y del deber de pagar impuestos, y, al mismo tiempo, sería un mecanismo democrático que facilitaría la revisión de la legitimidad de las autoridades administrativas y jurisdiccionales, tan importante en épocas recientes.

Por lo que no se estima imposible la aplicabilidad de la objeción de conciencia en materia tributaria, pues al final del día: "Al ser una derivación de la libertad de conciencia, la objeción de conciencia es un derecho fundamental, y como tal, un símbolo de la democracia y de la diversidad de un pueblo" (Gutiérrez y Sandoval, 2019, p. 19).

Así mismo, y más allá de su papel de equilibrio en las democracias de los Estados-nación, la objeción de conciencia es a su vez, un mecanismo de evaluación o valoración de qué tanto las normas jurídicas son verdaderamente aceptadas por los miembros de una sociedad, es decir, legítimas a la luz de los postulados de Max Weber (2014). Como un mecanismo evaluador, la objeción de conciencia podría crear un marco de compatibilidad entre las normas jurídicas, la estructura política de los Estados-nación, los principios de justicia, los elementos morales, y, en general, cualquier aspecto ligado a la libertad y el bienestar de los individuos.

CONSIDERACIONES FINALES

Es menester para la Ciencia Jurídica abandonar el formalismo rígido que impide que quienes se deben a los quehaceres de esta disciplina fortalezcan su sentido crítico y su capacidad de reflexionar más allá de la literalidad y aplicabilidad estricta de la norma jurídica. El tópico del cobro de los impuestos es un caso ilustrativo acerca de lo que puede suceder si no se reflexiona salvo desde un enfoque formalista.

Abandonar el modelo formalista de interpretación de las normas jurídicas y del derecho como sistema, demanda desmenuzar los elementos conceptuales de una norma, institución o figura jurídicas. En el desarrollo de este trabajo se separaron los elementos de la potestad tributaria de los Estados-nación para exigir de los particulares su obligación de participar en las contribuciones fiscales.

Después de un análisis teórico de la potestad tributaria, quedó en evidencia que el respaldo de legitimidad con que cuenta esta institución jurídica es endeble y únicamente depende del efectivo cumplimiento de su tercer elemento que reside en el correcto destino de la cantidades recaudadas con motivo del cobro de impuestos, que, generalmente, atienden a satisfacer el rubro de servicios públicos en cantidad y calidad.

Los primeros dos elementos solo refieren a un poder jurídico que no se explica o justifica con detalle y a una obligatoriedad que también es oscura e imprecisa, llevando la discusión hacia la paradoja de la *obligatoriedad por obligatoriedad*.

Ante la debilidad de los dos primeros elementos conceptuales la importancia del tercero se intensifica y se torna necesaria para la legitimación de este mandato constitucional. Pues ante el incumplimiento del Estado-nación al debido encauce de los impuestos, la potestad tributaria queda conceptualmente vacía y se vuelve una medida inicua, pues carece de legitimidad ante la infracción de la autoridad estatal a la parte que le corresponde de la relación fiscal gobierno-gobernado.

Ha quedado claro que la legitimidad de los Estados-nación es un principio toral de las sociedades democráticas. En la actualidad no es suficiente el reconocimiento que les confiere un nombramiento a los servidores públicos o las leyes a las instituciones gubernamentales, ese reconocimiento debe ir administrado de una aceptación legítima del pueblo a las autoridades y sus funcionarios respectivos.

Esta aceptación social se materializa por conducto de la ubicación por parte de los individuos, de las normas jurídicas y prácticas estatales en un nivel superior a otra serie de sistemas normativos como la moral, la religión y los convencionalismos sociales. Las razones para la necesidad de esta aceptación social como una fuente de legitimidad consisten en que, por lo general, detrás de toda norma jurídica descansa un principio moral o una directriz política (Dworkin, 1989, pp. 72-73) que le entrega sentido y, que no tiene otro propósito, sino alcanzar un objetivo relacionado con la justicia o con el bienestar común.

Es por ello por lo que el concepto de potestad tributaria contiene su tercer elemento, ya que es el envío que permite justificar la obligación de pagar impuestos, al establecer que dicho deber reposa en una finalidad justa, razonable y de provecho colectivo, al destinarse una parte de estas contribuciones a los servicios públicos elementales.

Cuando el tercer elemento no se acata por los Estados-nación se activa una posibilidad de que los sujetos obligados comiencen a considerar ese deber jurídico como falta de legitimidad y se deriven una lista de razones y factores que llevan a acciones como la evasión y elusión fiscales, el escepticismo en las instituciones estatales, el mercado informal y cualesquiera otras vías por la que no se cumpla con las obligaciones tributarias. Estas acciones se constituyen porque en el fondo de toda obligación jurídica siempre debe de prevalecer una obligación moral que solidifique el deseo o convicción del sujeto obligado de acatar dicho deber.

Finalmente y frente a la multiplicidad de motivos que tienden a la desobediencia del particular de sus compromisos tributarios, sobresale el hecho de que, al menos en México, los servicios públicos aún requieren de enormes mejoras para la satisfacción de todos los usuarios (INEGI, 2018), por lo que la baja calidad de ellos, produce una fuente de incumplimiento que se manifiesta en formas de evasión fiscal y que se suma a la gama de factores que ocasionan distintas modalidades de pérdida de legitimidad.

Lo anterior adquiere sentido a partir de la idea de Rawls (2003) de juego limpio, pues en la relación de promesa entre Estado-nación y sujeto obligado, al fallar el primero en su deber de materializar el destino correcto de los impuestos, el otro ya no siente apego a la promesa y a su compromiso de seguir jugando limpio, por lo que opta por trazar otro camino de trampas, inconsistencias y evasiones. De allí que no haya una verdadera obligación moral de pagar impuestos o legitimidad en la potestad tributaria que exige el cabal cumplimiento de los gobernados a sus compromisos de naturaleza fiscal.

Es oportuno en el fin de este trabajo resaltar la pertinente misión de la filosofía del derecho frente al formalismo recalcitrante que impera en el sistema jurídico mexicano y en la enseñanza jurídica en general, por lo que, con la perspectiva de este trabajo, se pretende fortalecer una línea de investigación que apela al razonamiento, a la crítica y a la discusión de aquellos

conceptos y tópicos que regularmente se dan por sentados o se aceptan sin abrir oportunidad a su cuestionamiento.

Al final del día, los integrantes del sector académico saben del compromiso que tienen las instituciones universitarias de formar seres con capacidad de reflexión y debate, dos aspectos tan requeridos en tiempos actuales de muchas interrogantes y temas pendientes, como el que en esta contribución académica se ha intentado profundizar.

BIBLIOGRAFÍA

Aquino, Tomás de (1989). *Suma teológica*. Edición dirigida por los Regentes de Estudios de las Provincias Dominicanas en España. España: Biblioteca de autores cristianos.

Atienza, Manuel (2011). Cómo desenmascarar a un formalista, *Isonomía*, No. 34, pp. 199-201.

Castañeda, Víctor (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina, *Investigación Económica*, vol. LXXVI, núm. 299, pp. 125-152.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2020). Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Constitucion_Politica.pdf. Consultada el 10 de enero de 2020.

Dworkin, Ronald (1989). *Los derechos en serio*. España: Ariel.

Gaceta del Senado de la República Mexicana (2007). *Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma el artículo 24 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Presentada por José Alejandro Zapata Perogordo en 2007. Disponible en: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2011/03/asun_2750408_20110317_1300417043.pdf (Consultado el 15 de diciembre de 2019).

Gutiérrez, Eduardo y Luis Sandoval (2019). La objeción de conciencia en México: ¿cómo regularla sin caer en los extremos?, *Cuadernos fronterizos*, Año 15, Núm. 45, pp. 15-19.

Hart, H. L. A. (1961). *El concepto de derecho*. Argentina: Abeledo Perrot.

Hart, H. L. A. (1977). *Obligación jurídica y obligación moral*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Filosóficas.

INEGI (2018). Estadísticas a propósito del día de la administración pública (23 de junio). Disponible en https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/aproposito/2018/publica2018_Nal.pdf (Consultado el 22 de enero de 2020).

Meyer, Lorenzo (1992). Las presidencias fuertes. El caso de la mexicana, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 13, pp. 55-71.

Rawls, John (2003). Justicia como equidad, *Revista Española de Control Externo*, 5(13), pp. 129-158.

Raz, Joseph (2011). *La autoridad y el derecho, ensayos sobre derecho y moral*. México: Ediciones Coyoacán.

Sierra, Dora (2012). *La objeción de conciencia en México. Bases para un adecuado marco jurídico*. México: Universidad Nacional Autónoma de México/Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Estudios Jurídicos.

Rodríguez, Raúl (2006). *Derecho fiscal*. México: Oxford.

Valdés, Sergio, Ruso, Frida y Duniesky Feitó (2017). La recaudación de impuestos en el municipio Tijuana, México. Beneficios y retos, *Cofín Habana*, 12. (Número 2), pp. 102-121.

Vega Gómez, Juan (2014). *Ensayos sobre Filosofía Jurídica Analítica*. España: Dykinson.

Weber, Max (2014). *Economía y sociedad*. Nueva edición revisada, comentada y anotada. México: Fondo de Cultura Económica.