



Universidad Nacional Autónoma de México  
Facultad de Contaduría y Administración

Programa de Posgrado de Especialización en Fiscal

Tesina

El impuesto  
y su identificación con el estado de derecho

Que para obtener el grado de

Especialista en Fiscal

Presenta: José Antonio Arias Rubio

Tutor: Mtro. Jorge Santamaría García

Ciudad Universitaria, D.F., 2014.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

El impuesto  
y su identificación con el estado de derecho

---

Tesina de José Antonio Arias Rubio

## Contenido

Introducción

Objetivo de la Investigación

Justificación

Fundamentación

Capítulo 1. Del impuesto

1.1	Concepto de impuesto y sus notas esenciales.....	1
1.2	El impuesto como una obligación establecida en ley.....	3
1.3	El impuesto como una prestación económica.....	6
1.4	El impuesto como un medio para solventar el gasto público.	9

Capítulo 2. Del Estado de Derecho

2.1	De la concepción del estado de derecho.....	13
2.2	Del fin u objetivo del estado de derecho positivista.....	15
2.3	Del fin u objetivo del estado de derecho naturalista.....	17
2.4	De la relación de los impuestos con el estado de derecho....	20

	Conclusiones.....	23
--	-------------------	----

Bibliografía

## Introducción

La presente investigación trata de la concepción de los impuestos, de la concepción del estado de derecho y de la forma en que los primeros se identifican con los postulados propios del segundo.

Considero que la presente investigación será de interés, sobre todo, para quienes pretendemos comprender cabalmente a los impuestos, pues nos permite aproximarnos a la relación que éstos guardan con los fines propios de uno de sus fundamentos, es decir, con los fines del derecho.

Esta investigación es de tipo básica y documental, cuya metodología es la siguiente:

1. Planteamiento de los temas a tratar y la intención de ello;
2. Investigación documental y dilucidación de los temas;
3. Exposición de los temas;
4. Exposición de los resultados obtenidos por cada tema;
5. Exposición de las conclusiones logradas.

Esta investigación se desarrolla en tres apartados:

- El capítulo 1, donde abordo lo relacionado con los impuestos, específicamente, su concepción y sus distintos aspectos.

- El capítulo 2, donde abordo lo relacionado al estado de derecho, específicamente, sus concepciones y su relación con los impuestos.
- Las conclusiones, donde expongo los resultados obtenidos de la presente investigación.

## **Objetivos de la investigación**

### Objetivo general.

La presente investigación tiene por objetivo general revelar si los impuestos se identifican o no con el estado de derecho.

### Objetivos particulares.

La realización del objetivo general ya señalado, implica los objetivos particulares de desentrañar las notas esenciales de los impuestos y precisar las concepciones del estado de derecho.

---

Palabras clave: notas esenciales de los impuestos, estado de derecho.

## **Justificación**

Sabemos que el gasto público que deben erogar los gobiernos para el desarrollo de su propia infraestructura y para procurar el bienestar de sus gobernados es solventado, principalmente, por los impuestos que dichos gobiernos obtienen de dichos gobernados.

Sabemos también, que los impuestos son establecidos en ley, donde se precisan los elementos que puedan posibilitar con certeza su pago, y si esto resulta acorde con la normatividad constitucional, reconocemos entonces, que el impuesto es legal.

Sin embargo, muchas veces la ley no es suficiente para regular con precisión a los impuestos, por lo que hemos de atender a códigos, reglamentos y otros ordenamientos fiscales.

Así, la temática de los impuestos parece circunscribirse en el mundo de lo jurídico; como si la naturaleza de los impuestos fuera únicamente jurídica.

La realidad es que los impuestos no son sólo de naturaleza jurídica, pues entrañan, también, aspectos económicos y aspectos sociales que se requiere conocer para una adecuada comprensión de dichos impuestos.

Y una adecuada comprensión de los impuestos nos permitirá, entre otras cosas, saber si éstos se identifican o no con el estado de derecho, más allá de que resulten ser legales o no.

Lo anterior me permite expresar que la importancia de ésta investigación radica en que se aborda la comprensión del concepto impuesto como tal, y no sólo en su aspecto legal, lo cual nos permitirá aproximarnos un poco más a su verdad, y con ello, a la certeza de que los impuestos se identifican o no con el estado de derecho.

## Fundamentación

### **Capítulo 1. Del impuesto**

#### 1.1 Concepto de impuesto y sus notas esenciales.

Del concepto de impuesto tenemos una gran cantidad de expresiones, pues los doctrinarios del derecho fiscal han considerado necesario pronunciarse al respecto. Así, con la intención de mostrar el estado que guarda el concepto de impuesto y, derivado de ello, mostrar las notas esenciales del mismo, abordo a continuación lo siguiente.

*El impuesto es una exacción coactiva sobre personas o entes que obtienen ventajas generales o particulares por formar parte del Estado, de la sociedad y de la economía nacional, y que pagan el tributo independientemente de la prestación de los servicios públicos especiales por parte del Estado. (Benvenuto Griziotti, citado por Uresti, 2011, pág. 77).*

*El impuesto es la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada. (A. D. Giannini, citado por De la Garza, 2012, pág. 372).*

De la Garza (2012), señala que *“el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”* (pág. 377).

Fritz Fleiner, citado por Margáin (2009), señala que *“el impuesto es una prestación que el Estado u otras corporaciones de derecho público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas”* (pág. 45).

Rodríguez (1998), señala que *“el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato”* (pág. 61).

De los anteriores pronunciamientos respecto al concepto de impuesto, se advierte que éste tiene un carácter eminentemente legal, pues para Griziotti es una exacción coactiva, para Giannini es una prestación que el Estado tiene derecho de exigir, para De la Garza es una prestación ex – lege, para Fleiner es una prestación que el Estado exige, y para Rodríguez es una prestación que establece el estado conforme a la ley.

Asimismo, de los anteriores pronunciamientos respecto al concepto de impuesto, se advierte que éste tiene un carácter eminentemente económico, pues para Griziotti es una exacción, para Giannini es una prestación pecuniaria, para de la Garza es una

prestación en dinero o en especie, para Fleiner es una prestación para cubrir necesidades económicas, y para Rodríguez es una prestación en dinero o en especie.

Ahora, de los anteriores pronunciamientos respecto al concepto de impuesto, se advierte, también, un carácter social reconocido no por todos los tratadistas expuestos, pues mientras que para Griziotti el tributo se paga independientemente de la prestación de servicios públicos y para Giannini el impuesto se da en virtud de la potestad de imperio del Estado; para De la Garza, para Fleiner y para Rodríguez el impuesto es para solventar un gasto público.

Por lo anterior, puedo señalar que los impuestos tienen las siguientes notas esenciales:

- Se trata de una obligación establecida en ley.
- Se trata de una prestación económica.
- Se trata de un medio para solventar el gasto público.

## 1.2 El impuesto como una obligación establecida en ley.

Con la intención de profundizar en el concepto de impuesto, específicamente como una obligación establecida en ley y, derivado de ello, precisar su relación con el poder tributario del Estado, abordo a continuación lo siguiente.

Sabemos que el derecho pretende regular las relaciones entre los individuos y entre estos y el Estado. Un buen ejemplo de estas relaciones son los impuestos, pues en ellos se ven implícitos intereses de ambas partes.

Los impuestos, como una obligación establecida en ley, relaciona a los individuos que habrán de pagar los impuestos y al Estado que habrá de cobrarlos.

La relación que se configura en razón de los impuestos es conocida como la relación jurídica tributaria, en la cual el pagador legal de los impuestos recibe el nombre de sujeto pasivo, mientras que el Estado, en su papel de señalador y cobrador de los impuestos, recibe el nombre de sujeto activo.

Obviamente, los impuestos, como tales, no existirían si el Estado no los estableciera jurídicamente, y puede hacer esto en virtud de su potestad, que en materia fiscal bien podría considerarse, su poder tributario.

Así lo entienden Quintana y Rojas, (2012), al señalar que *“la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, es lo que representa la potestad o poder tributario”* (pág. 68).

De igual manera, De la Garza (2012), señala que *“el poder tributario es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de*

*aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas” (pág. 207).*

*El momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones. (De la Garza, 2012, pág. 208).*

Es decir, la potestad o poder tributario del Estado, manifestado en el ejercicio de establecer contribuciones a los gobernados, requiere de precisar que impuestos habrán de existir, que sujetos habrán de pagarlos y que eventos los causarán. Esto, además de necesario, resulta, también, arbitrario, pues proviene de la sola voluntad del Estado, específicamente, del órgano legislativo de éste.

Ahora bien, podría argumentarse que el legislador, al ser elegido por la comunidad, representa legalmente los intereses de ésta, lo cual no cambia en lo absoluto el hecho de que el establecimiento de impuestos se trate de un acto regido por la voluntad del legislador, y por ende, del Estado.

Por lo anterior, puedo considerar que el impuesto es un producto del poder tributario del Estado; poder que se manifiesta en el ejercicio soberano de determinar los hechos o situaciones que estarán sujetas al pago de impuestos, plasmándolas en las leyes.

### 1.3 El impuesto como una prestación económica.

Con la intención de profundizar en el concepto de impuesto, ahora como una prestación económica y, derivado de ello, precisar en quien recae el peso de la carga impositiva y los efectos que produce, abordo a continuación lo siguiente.

Normalmente, en una sociedad con poca cultura fiscal, cualquier impuesto puede ser no aceptado por parte de quienes habrán de cubrirlo, pues, por lo común, se percibe solamente como un detrimento a la economía del particular, sin considerar los beneficios que su pago conlleva.

Lo anterior no significa que en las sociedades con mayor cultura fiscal, los impuestos siempre sean aceptados, y sin cuestionamiento alguno.

Ahora, considerando un grado aceptable de cultura fiscal, la idea de pagar impuestos es, por lo general, aceptada, pues es innegable la necesidad de ellos, lo que resulta muchas veces polémico es la cuantía de éstos. Más aun, en sociedades donde la carga impositiva no se encuentra debidamente distribuida, ya sea porque algunos sectores permanecen en la informalidad o porque otros sean privilegiados.

Es decir, el rechazo que muchas veces tienen los impuestos por parte de la sociedad, puede ser porque para ésta resultan gravosos en proporción a los eventos o situaciones económicas que los causan.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

*El impuesto como fuente principal de recursos, en ocasiones constituye una carga ignominiosa que sirve como instrumento de opresión, o como dice Einaudi: pesa, grava, quita; pues el ingreso se justifica, por perseguir fines sociales, lo único censurable es la base de la imposición, cuya cuantía puede inducir a la resistencia y al repudio, de tal forma que se ha afirmado que gran parte del éxito de un impuesto depende de la bondad de su determinación. (Uresti, 2011, pág. 73).*

Ahora, es obvio que el pago de los impuestos ha de tener efectos económicos, los cuales van más allá de la normatividad que establece y regula a dichos impuestos, pues se trata de cuestiones económicas que escapan a cualquier regulación legal.

Así, un primer efecto del pago de los impuestos, considerando que éste sea absorbido por el sujeto obligado según la ley, es la disminución de sus utilidades netas; este efecto provocará una disminución en las futuras adquisiciones o inversiones de dicho sujeto obligado.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

*El conocimiento de la incidencia legal no nos dice esencialmente nada acerca de quién paga realmente el impuesto. Por el contrario, la incidencia económica de un impuesto es la variación en la distribución de la renta real de los particulares que provoca el impuesto.* (Rosen, 2008, pág. 273).

Otro efecto del pago de los impuestos, mucho más común, es que el particular al prever la afectación que le causará dicho pago, decida no ser él quien lleve la carga impositiva y, salvaguardando sus utilidades, incremente los precios de sus productos. Con esto, quien resulta pagador de los impuestos es el consumidor de los productos del sujeto obligado por ley.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

Stiglitz (2000), señala que *“la mayoría de los impuestos alteran los precios relativos, por lo que distorsionan las señales de los precios y, en consecuencia, alteran la asignación de los recursos”* (pág. 483 y 484).

Ahora, más allá de que las iniciativas de ley estén plagadas con discursos que afirman que éste o aquel impuesto incentivarán a la economía, los inversionistas difícilmente invertirán sus capitales con motivo de la existencia de los impuestos; quizá, colocarán sus inversiones en aquellas actividades o regiones donde la carga tributaria resulte menor, sin embargo, no deja de ser una carga y no un incentivo.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

Smith, traducido por Rodríguez, (2011), señala que “*el impuesto no sólo impide que el capital que se acumula gracias a la tierra sea invertido en su mejora, sino que además aleja de ella a todos los demás capitales*” (pág. 502).

Por lo anterior, puedo considerar que el peso de la carga impositiva no siempre, o casi nunca, recae sobre los sujetos obligados por ley, sino en sus consumidores; así como que los impuestos no resultan ser un incentivo para las inversiones, sino un factor desalentador para éstas.

#### 1.4 El impuesto como un medio para solventar el gasto público.

Con la intención de profundizar en el concepto de impuesto, ahora como un medio para solventar el gasto público y, derivado de ello, mostrar la aceptación o desacuerdo de las distintas posturas al respecto, abordo a continuación lo siguiente.

Sabemos que el gasto público comprende tanto los gastos requeridos para procurar el bienestar de los gobernados, lo que implica proporcionar bienes y servicios, como los gastos requeridos para el sostenimiento del órgano gubernamental como tal.

Con respecto a los bienes y servicios tenemos que, comúnmente, es el propio mercado el que ha de demandar y ofertar los bienes y servicios que se requieran en una sociedad. Esto será más palpable en las llamadas economías de libre mercado.

Sin embargo, no todos los bienes y servicios pueden, o conviene, ser ofrecidos por particulares. Esto bien puede ser por motivos estratégicos del Estado o por motivos meramente económicos.

Como ejemplo de bienes y servicios que por motivos estratégicos del Estado no pueden ser ofrecidos por particulares, tenemos, en nuestro país, al petróleo y a la energía eléctrica.

Asimismo, como ejemplo de bienes y servicios que por motivos económicos no pueden ser ofrecidos por particulares, tenemos, en nuestro país, a la producción y distribución de leche para consumo popular a un precio por abajo, incluso, de su propio costo, es decir, subsidiada.

Los anteriores solo son algunos ejemplos de los muchos bienes y servicios que han de ser proporcionados por Estado.

Es decir, parte del gasto público se orienta a proveer de bienes y servicios a la sociedad; bienes y servicios que por motivos estratégicos o económicos no son ofrecidos por particulares, al menos en las mismas condiciones.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

*Ya en el siglo XVIII, el filósofo David Hume reconoció la incapacidad por parte de los mercados de proporcionar estos servicios (bienes públicos). Bajo la influencia de Hume, Adam Smith, ardiente defensor del libre mercado, admitió que los gobiernos tenían el cometido de proporcionar los servicios públicos que no resultaran rentables a particulares o empresas. (Jhon, 2013, pág. 47).*

Ahora, con respecto al gasto público que habrá de destinarse al sostenimiento del órgano gubernamental como tal, éste depende de la infraestructura que comprenda el aparato del Estado y de los programas que pretenda desarrollar. Así, no queda más que esperar a conocer los montos de los recursos económicos que el propio Estado destina a sí mismo, lo que implica, una vez más, estar a la voluntad y al albedrío del legislador.

Ahora, pese a que el término “gasto público” pareciera evocar únicamente gastos destinados a solventar necesidades públicas, es decir, necesidades colectivas, la realidad es que existen muchos gastos cuyo destino es solventar necesidades en lo particular, y en algunas ocasiones, incluso, ni siquiera se trata de necesidades.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

*Existe cierta dificultad para precisar lo que debe entenderse por gasto público, aunque su formulación en el presupuesto de egresos supone que previamente ha sido resuelto el problema. Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los*

*que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual. (Fraga, citado por De la Garza, 2012, pág. 141).*

*Flores Zavala ha escrito que no se está conforme con el concepto de Fraga, porque el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión o una indemnización a un particular. (De la Garza, 2012, pág. 141).*

Por lo anterior, puedo considerar que la aplicación de los impuestos al gasto público obedece a las necesidades propias de la sociedad y a las necesidades propias del aparato gubernamental, pero obedece, aún más, a la voluntad, al albedrío y a las decisiones de los legisladores, por lo cual, dicha aplicación de los impuestos resulta polémica, sobre todo, tratándose de los recursos que el Estado se destina a sí mismo.

## Capítulo 2. Del estado de derecho

### 2.1 De la concepción del estado de derecho.

Discernir sobre el estado de derecho nos lleva, primeramente, a reconocer las posibles posturas que podemos tener en cuanto a la concepción del derecho mismo, es decir, se requiere, principalmente, del reconocimiento tanto del derecho positivo, como del reconocimiento del derecho natural.

Sabemos que para el derecho positivo, el derecho se justifica en sí mismo y su fin no va más allá de su propia observancia; mientras que para el derecho natural, el derecho no se justifica en sí mismo, pues éste es sólo el medio o el instrumento para lograr el fin fundamental de la justicia.

Estas concepciones han sido proyectadas en lo que los doctrinarios consideran que debe ser un estado de derecho.

Así, considerando al derecho positivo, tenemos expresiones como la siguiente:

*La definición misma del concepto estado de derecho puede llegar a ser complicada, tal como lo reconocen muchos autores; pero bien se puede comenzar por la identificación de la amplia idea fundamental que anima la concepción: La gente debe obedecer el derecho y regirse por él, de donde se sigue que, al no hacerse distinción alguna entre diferentes tipos o clases de personas, el derecho debe ser obedecido por*

*todas las personas, públicas o privadas, físicas o morales.* (Carbonell y Vázquez, 2002, pág. 272).

Es evidente que el anterior pronunciamiento parte de una postura del derecho positivo, por lo que se remite a conceptualizar al estado de derecho como la mera observancia del mismo derecho por parte de aquellos a quienes van dirigidas las normas jurídicas que contiene.

Lo anterior daría una respuesta satisfactoria, al cuestionamiento de lo qué es un estado de derecho, a quienes comulgan con la postura del derecho positivo, más no resultaría tal, para quienes aceptan y defienden la postura del derecho natural, pues les resultaría inconcebible un concepto de estado de derecho que no reconozca el fin último y fundamental de éste, es decir, la justicia.

Ahora, con respecto a la visión naturalista de un estado de derecho, bien puedo citar lo siguiente:

*Cuando el derecho no satisface las necesidades de constitución del hombre es porque no busca la justicia como elemento constitutivo y mira exclusivamente a crear un orden social siguiendo las coordenadas externas de la relación interpersonal, sin atender a sus requerimientos esenciales. Por esto, cuando las instituciones sociales promueven criterios contrarios a la justicia y a la verdad del hombre sin tomar en cuenta los elementos constitutivos del derecho, imponen pesados yugos que no permiten a los*

*individuos su desarrollo natural y les restringen la posibilidad de construir una sociedad justa y duradera. (Aspen, 2003, pág. 123)*

Lo anterior sí daría una respuesta satisfactoria, al cuestionamiento de lo que es un estado de derecho, a quienes comulgan con la postura del derecho natural, más no sería así para aquellos que sostienen la postura del derecho positivo, pues les resultaría meramente subjetivo y hasta utópico, pues la justicia es una cuestión de valores difícil de unificar.

Por lo anterior, puedo considerar que el estado de derecho presenta, de origen, la cuestión de tener dos distintas acepciones, una positivista y otra naturalista. La primera pugna por apegarse a la norma jurídica para lograr tal estado de derecho, mientras que la segunda aspira a la realización de la justicia como tal, para lograr dicho estado.

## 2.2 Del fin u objetivo del estado de derecho positivista.

Habiendo reconocido las dos posibles concepciones de un estado de derecho, es decir, la concepción de un estado de derecho desde una postura positivista y la concepción de un estado de derecho desde una postura naturalista, podemos ahora abordar el fin u objetivo de dicho estado.

Así, ahora abordaré lo concerniente al fin u objetivo del estado de derecho desde el positivismo.

Si hemos reconocido que el estado de derecho, desde una postura positivista, consiste en el apego a la norma jurídica por todos sus sujetos, esto entraña a la vez el fin u objetivo que habrá de pretender. Es decir, en el estado de derecho positivista el objetivo no va más allá de la estricta obediencia al derecho mismo.

Ahora, la estricta obediencia al derecho mismo implica el sometimiento tanto de los sujetos a quienes van dirigidas las leyes, como a los órganos legislativos que las han creado. Y siendo así, se estaría ante una verdadera adecuación entre las prescripciones dadas por el derecho y las conductas de los destinatarios, o sea, estaríamos ante normas de derecho eficaces.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

*El concepto de eficacia se proyecta sobre tipos específicos de relaciones entre normas y conductas: a) el grado de adecuación que hay entre las prescripciones establecidas en normas jurídicas y las conductas que los individuos despliegan en los hechos; b) la aplicación efectiva de las consecuencias normativas previstas en reglas de derecho y c) la incidencia de las normas jurídicas en la determinación del comportamiento de las personas. (Vázquez, 2008, pág. 49).*

De lo anteriormente citado, se puede apreciar que en los tres supuestos de eficacia que señala el autor, se implica a la obediencia del derecho.

Ahora, la obediencia del derecho, por sí sola, es aceptable y fundamental, pues su negación carecería de sustento racional. Lo que inquieta, de esta postura, es la no valoración del sentido del derecho.

Por lo anterior, puedo considerar que el fin u objetivo del estado de derecho, desde una postura positivista, consiste en lograr la eficacia de sus normas, entendida ésta como la adecuación de las conductas de los individuos y del propio Estado, con los contenidos de las prescripciones de dichas normas, lo cual está implícito en la propia concepción de estado de derecho.

### 2.3 Del fin u objetivo del estado de derecho naturalista.

Corresponde ahora abordar lo concerniente al fin u objetivo del estado de derecho desde la postura naturalista.

Si hemos reconocido que el estado de derecho, desde una postura naturalista, aspira a la realización de la justicia, entonces es claro que su fin u objetivo va más allá de las normas jurídicas, pues éstas, por sí solas, no implican tal cuestión.

Esto es así, debido a que, según el jusnaturalismo, el derecho es sólo el vehículo para lograr la justicia, más no la justicia misma.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

*No es ninguna aberración afirmar que hay una función genérica, propia o específica del derecho que históricamente se reconoce con bastante constancia e insistencia, aunque no de manera unívoca ni exclusiva, que es la justicia. En otras palabras, es razonable afirmar que la gran función del derecho es realizar la justicia en una determinada sociedad. (López Calera, citado por Ruíz, 2012, pág. 71).*

Ahora, para que el fin u objetivo del derecho, desde una postura naturalista, se realice, las leyes deben contener normas que orienten hacia lo justo, a un grado tal, que esto implique parte de la validez de dichas normas, por lo que, de carecer de tal orientación sea considerado invalidar y reformular los preceptos contenidos en ellas.

Al respecto considero conveniente citar lo siguiente:

*La justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, como la verdad lo es de los sistemas de pensamiento. Una teoría, por muy atractiva, elocuente y concisa que sea, tiene que ser rechazada o revisada si no es verdadera; de igual modo, no importa que las leyes e instituciones estén ordenadas y sean eficientes: si son injustas han de ser reformadas o abolidas. (Rawls, 1995, pág. 17).*

Pero es aquí, donde surge la pregunta: ¿qué es la justicia? Cuestión que ha inspirado a innumerables pensadores de todos los tiempos. Y sin embargo, no tenemos al día de hoy un común acuerdo o aceptación del concepto de justicia; pues para algunos pensadores la justicia es sinónimo de equidad, para otros es dar a cada quien

según sus necesidades y sus méritos, para otros más es dar bien por bien y mal por mal, entre otras muchas más concepciones.

Ahora, el hecho de que no se haya formulado una definición generalmente aceptada del concepto de justicia, no implica que dicho concepto no exista, o que se deba renunciar al propósito de lograrla, pues, pese a que carecemos de tal formulación, la idea de la justicia es prácticamente inherente a la naturaleza humana, lo que nos hace percibirla y apreciarla.

Al respecto, considero conveniente citar lo siguiente:

*Una teoría de la justicia que puede servir de base para el razonamiento práctico debe incluir maneras de juzgar cómo se reduce la injusticia y se avanza hacia la justicia, en lugar de orientarse tan sólo a la caracterización de sociedades perfectamente justas, un ejercicio dominante en muchas teorías de la justicia en la filosofía política actual. (Sen, 2010, pág. 13).*

Por lo anterior, puedo considerar que el fin u objetivo del estado de derecho, desde una postura naturalista, consiste en lograr normas jurídicas orientadas a lo justo, y conductas apegadas a ello, considerando los avances respecto al entendimiento de la justicia y no escudándose en la complejidad del propio concepto para calificarla simplemente de irrealizable.

#### 2.4. De la relación de los impuestos con el estado de derecho.

Habiendo examinado tanto las notas esenciales de los impuestos, como las posturas de un estado de derecho, corresponde ahora, indagar sobre la identificación que dichos impuestos pueden tener en dicho estado de derecho.

Para esto, recordemos que los impuestos son una obligación establecida en ley, una prestación económica y un medio para solventar el gasto público, tal y como quedó de manifiesto en el punto 1.1 de esta investigación.

Con respecto a que los impuestos son una obligación establecida en ley, sabemos que esto es así, por el poder tributario del Estado, poder que se manifiesta en el ejercicio soberano de determinar que hechos o situaciones estarán sujetas a imposición; como quedó de manifiesto en el punto 1.2 de esta investigación.

Lo anterior, para un estado de derecho positivista es correcto, y lo que se ha de atender es que todos los sujetos acaten las disposiciones y se conduzcan de acuerdo a las prescripciones contenidas en las leyes.

Sin embargo, para un estado de derecho naturalista no es suficiente con que el impuesto sea una obligación establecida en ley para que se logre dicho estado de derecho, pues se espera que dicho impuesto tenga el carácter de justo, lo cual no es garantizado, sino todo lo contrario, por el hecho de haber sido expresamente, y arbitrariamente, señalado por el Estado.

Ahora, con respecto a que los impuestos son una prestación económica, sabemos que la carga que representan no recae, comúnmente, en los sujetos obligados por ley, sino en sus consumidores; como quedó de manifiesto en el punto 1.3 de esta investigación.

Lo anterior, para un estado de derecho positivista no tiene gran importancia, pues éste sólo reclama que se dé cabal cumplimiento con los mandatos de ley, sin interesarse por quiénes sean los que terminen cubriendo realmente las cargas impositivas.

Sin embargo, para un estado de derecho naturalistas sí resulta de gran importancia que los sujetos obligados por ley no sean quiénes realmente paguen los impuestos, pues esto elimina la posibilidad de la justicia mediante la aplicación de la normatividad legal.

Y con respecto a que los impuestos son un medio para solventar el gasto público, sabemos que esto obedece, sobre todo, a la voluntad, al albedrío y a las decisiones de los legisladores, pues son ellos quienes señalarán lo que se ha de considerar, y lo que se incluirá, como gastos público; como quedó de manifiesto en el punto 1.4 de esta investigación.

Lo anterior, para un estado de derecho positivista no tiene relevancia, pues mientras los impuestos estén establecidos en la ley, y ésta sea cumplida por sus destinatarios, se logrará dicho estado de derecho.

Sin embargo, para un estado de derecho naturalista si tiene relevancia que el gasto público sea, hasta arbitrariamente, determinado por un grupo de legisladores, pues esto no comulga en forma alguna con las intenciones de justicia que dicho estado de derecho requiere realizar.

Por lo anterior, puedo considerar que los impuestos, al ser obligaciones establecidas en ley, al ser prestaciones económicas y al ser un medio para solventar el gasto público, pueden identificarse con un estado de derecho positivista, pues éste requiere solamente que la conducta de los individuos se apege a la normatividad legal; sin embargo, dichos impuestos no pueden identificarse con un estado de derecho naturalista, puesto que éste requiere en todo momento una orientación hacia la justicia, la cual no se percibe, pues los impuestos están establecidos en la ley por la mera soberanía del Estado, son prestaciones económicas que terminan pagando, comúnmente, personas distintas a los sujetos obligados, y son un medio para solventar un gasto público precisado, hasta arbitrariamente, por el propio Estado.

## **Conclusiones**

La presente investigación ha tenido como objetivo, revelar si los impuestos se identifican o no con un estado de derecho. Para esto, se inició por abordar el estado que guarda la concepción de los impuestos y el estado que guarda la concepción del estado de derecho.

Con lo anterior, se logró dilucidar las notas esenciales de los impuestos y la finalidad que ha de tener un estado de derecho, considerando tanto a un estado de derecho positivista, como a un estado de derecho naturalista.

Posteriormente, se relacionó de conformidad o de no conformidad, las notas esenciales de los impuestos con los postulados del estado de derecho, tanto positivista como naturalista.

Realizado lo anterior, presento ahora las conclusiones de esta investigación.

En relación al objetivo general de ésta investigación, puedo señalar lo siguiente:

Los impuestos sí pueden identificarse con un estado de derecho, si éste es concebido bajo una postura positivista, es decir, si únicamente se considera el apego estricto a las leyes, pues siendo que dichos impuestos son establecidos en ellas, sólo queda evaluar que las conductas de los sujetos se adecuen a la normatividad legal.

Sin embargo, los impuestos no pueden identificarse con un estado de derecho, si éste es concebido bajo una postura naturalista, es decir, sí se considera que el fin último del derecho es la justicia, pues siendo los impuestos señalados por la mera soberanía del Estado, siendo cargas económicas que terminan pagando personas distintas a los sujetos obligados y siendo un medio para solventar el gasto público, precisado éste, hasta en forma arbitraria, por el propio Estado, resultan contrarios a toda idea de justicia, pues aunque no tengamos un común acuerdo de ella, sí tenemos un claro sentido de la misma.

En relación a los objetivos particulares de esta investigación, puedo señalar lo siguiente:

Las notas esenciales de los impuestos son: La juridicidad, pues su existencia se presenta al establecerse en las disposiciones legales; la economía, pues se materializan en prestaciones económicas; y su destino social, pues se pretende con ellos solventar el gasto público.

Ahora, el estado de derecho puede ser conceptualizado, principalmente, desde una postura positivista, considerando únicamente el apego estricto a la normatividad legal, y desde una postura naturalista, considerando el fin propio del derecho, es decir, la justicia.

## Lista de Referencias

Aspe Hinojosa, R. (2003). *Los Fines del Derecho*. México: Edit. Porrúa.

Carbonell, M. y Vázquez, R. (2002). *Estado de Derecho. Concepto, Fundamentos y democratización en América Latina*. México: Edit. UNAM-ITAM-Siglo XXI.

De la Garza, S. F. (2012). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Edit. Porrúa.

Jhon, D. (2013). *El Libro de la Economía*. México. Edit. DK - Santillana.

Margáin Manautou, E. (2009). *La Base Imponible*. México: Edit. Porrúa.

Quintana, J. y Rojas, J. (2012). *Derecho Tributario Mexicano*. México: Edit. Trillas.

Rawls, J. (1995). *Teoría de la Justicia*. México. Edit. Fondo de Cultura Económica.

Rodríguez Lobato, R. (1998). *Derecho Fiscal*. México: Edit. Oxford.

Rosen, H. S. (2008). *Hacienda Pública*. España: Edit. Mc Graw Hill.

Ruiz Rodríguez, V. (2012). *Filosofía del Derecho*. México: Edit. IEEM - Universidad Iberoamericana.

Sen, A. (2010). *La Idea de la Justicia*. México. Edit. Santillana.

Smith, A. Traducción de Rodríguez Braun, C. (2011). *La Riqueza de las Naciones*. Madrid: Edit. Alianza Editorial.

Stiglitz, J. E. (2000). *La Economía del Sector Público*. España: Edit. Antonio Bosch.

Uresti Robledo, H. (2011). *Los Impuestos en México*. México: Edit. Tax Editores.

Vázquez, R. (2008). *Teoría del Derecho*. México. Edit. Oxford.