

La anomia del pago de los impuestos y el fracaso de la pena para exigir su cumplimiento

Dr. Silvino Vergara Nava

Fecha de recepción: 05.07.2015

Fecha de aceptación: 26.08.2015

“Los delincuentes que pueblan las cárceles son pobres, y casi siempre trabajan con armas cortas y métodos caseros. sino fuera por esos defectos de pobreza y artesanía... firmarían decretos de gobierno en vez de estampar la huella digital al pie de las confesiones.”

Eduardo Galeano

Concepto de anomia utilizado en éste trabajo

El concepto de anomia se puede utilizar bajo dos perspectivas de acuerdo a la disciplina en que se emplea: a) desde el punto de vista del derecho, esto es, de la teoría general del derecho, en donde se entiende como laguna normativa, es decir, la inexistencia de una disposición jurídica que determine la respuesta o el tratamiento para un acto determinado, lo cual tiene como consecuencia que ante un problema de este tipo (Vergara: 2009) se tenga que resolver conforme a la analogía o a los principios generales del derecho, siendo oportuno no perder de vista que el concepto “laguna del derecho”, es una posición ius positivista - formalista, desde luego ya no utilizada, donde se entiende como derecho a la norma jurídica única y exclusivamente, por tanto, si no existe norma jurídica es prácticamente inexistente el derecho, sin embargo, el concepto de laguna normativa, implica que no existe norma jurídica, pero no la inexistencia del derecho, el derecho es más que la simple norma (Radbruch: 2005) por ello existen las fuentes del derecho, y la analogía como un método de resolución de problemas de lagunas y por otra parte, b) la anomia desde el punto de vista de la sociología jurídica, que consiste no en la ausencia de norma jurídica, sino en la ausencia en el cumplimiento a la misma por parte de las personas a quienes se encuentra dirigida y que están obligadas a su cumplimiento, a saber, en éste caso -que es precisamente el que se utilizará en este trabajo- no se cumple con la norma no únicamente por parte de la autoridad administrativa, o bien el juzgador, sino principalmente, por parte de los gobernados que no dan

cumplimiento a las normas jurídicas, no obstante que se encuentren vigentes, que sean obligatorias en ese espacio, y que se haya materializado la conducta que se describe en la norma, es decir, no se presenta el acto mecánico de la subsunción, sino que simplemente no se aplica, como lo dijera Hernán Cortes; “se acata pero no se cumple” (Nino:1992).

Por ende, en este trabajo se utilizará el concepto de anomia desde la perspectiva de la sociología del derecho, y particularmente interesa analizar lo que se denominará “la anomia tributaria”, como se ha dicho, la norma “jurídica” que regula y contiene las obligaciones a los particulares en el cumplimiento en el pago de sus impuestos, normas que formalmente son jurídicas, debido a que se emiten por autoridad competente y de acuerdo con el procedimiento y los requerimientos legales, previstos en las normas aplicables al caso, pero que en muchas ocasiones, esas normas, no cuentan con el contenido de derecho suficiente sustento, en otras palabras, formalmente son jurídicas –bajo el principio nullum tributum sine lege- pero no cuentan con el contenido de juridicidad que requieren, por ello se ha cuestionado, si es que estas normas son efectivamente jurídicas en cuanto a su contenido, o bien, son normas de otra índole, pues ya quedó atrás aquella manifestación de Binding;(Nieto:2008) “a nosotros los juristas nos queda la resignación, el delito surge por la norma... para quien busca las razones de la ilicitud, una niebla espesa e impenetrable...“por el contrario la juricidad de las leyes actualmente – con el neo constitucionalismo- requieren de elementos de contenido sin perder de vista la crisis que existe y visualizada atinadamente por Trusso: (Trusso1978) “Los ordenamientos jurídicos que han de regir la economía, la educación, la sanidad, lo urbano, son creados por los economistas, los educadores, los médicos, los urbanistas, y el jurista sólo se le llama para la revisión de los detalles de técnica jurídica. Los abogados han dejado de hacer leyes se los ha relegado a los “departamentos legales.” Esta consecuencia es precisamente la ausencia de juridicidad de las normas tributarias, por ello haciendo esta aclaración estamos ante la presencia de normas simplemente tributarias, sin abundar más en el tema de su naturaleza, ya lo ha resumido Supiot, “El universo de las leyes es infinitamente más grande que el del derecho” en este trabajo lo que interesa es su incumplimiento, es decir, la anomia tributaria por parte de los contribuyentes, y como consecuencia de ello ¿Por qué razones los contribuyentes no cumplen con el pago de sus contribuciones?

Las razones de la anomía

El gitano va a confesarse,
y al preguntarle el sacerdote
si sabe los mandamientos, le contesta;
“Mire usted, padre, yo los iba a aprender,
pero he oído por ahí un runrún
de que los van a quitar”.

Es evidente que en todo América Latina, de acuerdo a los estudios de la OMC, OCDE, y demás organismos internacionales, universidades, así como de los propios estados, la recaudación de las contribuciones se encuentra muy por debajo de los porcentajes y cantidades ideales, salvo Chile y recientemente un aumento en la recaudación de Brasil; en América Latina la recaudación es menor a la que corresponde a la ideal, esto se traduce con cierta perspectiva en el trabajo que nos ocupa, en la anomía tributaria, -pues la baja recaudación no es exclusivamente una de las razones de la anomía, encontramos además, disminución de la producción, cierre de empresas, protección de monopolios, corrupción, etc.- esto es, incumplimiento en el pago de los impuestos por los gobernados, que no obstante que realizan la actividad gravada, evaden o bien eluden el pago del impuesto; sin embargo, no interesa conocer los porcentajes, esquemas, estadísticas, y detalles de cantidades que no son recaudadas por el Estado o los números de contribuyentes que no pagan, sino conocer una de las razones más significativas por las cuales existe el incumplimiento en el pago de los impuestos, consiguientemente, el incumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes; al respecto, Carlos S. Nino (Nino:2006) concluye que: “Las normas jurídicas no constituyen por sí mismas razones operativas que justifiquen acciones y decisiones”, por lo que a continuación encontramos una serie de casos en los que existe este incumplimiento.

La anomía “boba”

¿Por qué es la orden del funcionario
de Hacienda una norma individual,
jurídicamente válida, bajo la forma de
un acto administrativo,
a diferencia de la orden del asaltante?

La primera de las razones y de acuerdo a la concepción de Carlos S. Nino, (Nino:1992) línea conductora de este trabajo, encontramos a la denominada “anomía boba”, dicho de otra manera, aquella que se presenta por la simple conducta de incumplir, pero que adicionalmente consiste en: “la inobservancia de normas que produce una cierta disfuncionalidad en la sociedad, de acuerdo con ciertos objetivos, intereses o preferencias...” se trata de un comportamiento generalizado entre las personas

por lo cual no se cumplen las normas o por lo menos se trata de evitar de la mayor forma posible, y en el caso de las normas tributarias encontramos que es una de las maneras en que se considera con mayor agudeza la anomia boba, es decir, el incumplimiento en el pago de impuestos generalizado pero sin razón alguna, sino simplemente por el sistema y por la costumbre de las personas; en estos casos no hay razón alguna, es decir, es el incumplimiento “sin razón”, pero generalizado que tiene como efecto la disfunción de la sociedad debido a que la costumbre determina que no se cumpla con la norma tributaria, no estamos sosteniendo que no se cumpla por alguna razón, como podría ser al extremo la ignorancia, pues ésta sería una causa diversa, en el caso simplemente se da el incumplimiento, esto es, el incumplimiento por el incumplimiento mismo, lo que genera dos consecuencias importantes: a) la disminución considerable en la recaudación de los impuestos por el Estado, que desde luego que perjudica la funcionalidad del mismo, y b) la falta de legitimidad o bien la perdida de legitimidad de las instituciones del Estado, en particular las autoridades administrativas – tributarias encargadas del control de los impuestos.

De este tipo de incumplimiento tenemos varios ejemplos que parten desde infracciones administrativas menores, como aquella persona que tira la basura en la ciudad, sin conocer cuál es la consecuencia por esa conducta, o bien el que transita en sentido contrario, sin considerar lo que ocasiona al de ese incumplir la norma de tránsito, no obstante, en ambos casos el problema se incrementa cuando todos o una gran mayoría de la población hace lo mismo, en el caso de las normas tributarias no son asuntos tan simples, pues lo que está en juego para el Estado es precisamente la recaudación del impuesto, sin embargo, en la misma tónica, el problema se agudiza debido a que se convierte en una crisis económica, política o social, cuando la mayoría deja de pagar impuestos, entonces ya no se trata de un simple caso aislado, se ha convertido en una crisis que afecta la propia gobernabilidad y a legitimidad del estado, por lo que es necesario que se establezcan ciertas estructuras o mecanismos jurídicos que permitan incrementar la recaudación, como crear sanciones más severas por el incumplimiento en el pago de los impuestos, pero en este punto lo que nos interesa es simplemente conocer una de las causales por las cuales se omite la norma, y la primera de ellas es un incumplimiento que se convierte absurdo, lo que se traduce en un problema cultural, incumplir es ya una costumbre muy arraigada en la conciencia del pueblo; “se acata, pero no se cumple”

La objeción de conciencia

¿Pero pueden jueces educados
en el positivismo hasta aquí dominante,
que no conocen algo distinto del derecho legislado,
en la aplicación de las leyes positivas
tener la intención de violar el derecho?

Una razón más del incumplimiento de las normas jurídicas es la objeción de conciencia, lo cual se debe de considerar un incumplimiento permitido pero excepcional, pues no puede perderse de vista a D. Lyons, (Lyons: 1998) al sostener; “La ley tiene costos inevitables pero sólo beneficios eventuales. Existe una presunción moral a favor del cumplimiento de la ley” es decir debe existir una presunción moral del deber de cumplir con la ley, por ello la objeción de conciencia debe estar limitada su procedencia, al respecto Luis Recasens Siches (Siches: 2008) menciona que: “Si cada persona que sufre una pequeña injusticia, por causa de la imperfección del Derecho positivo, se sintiera autorizada a rebelarse contra el orden jurídico vigente, entonces no habría la posibilidad de que existiese ningún orden jurídico. Con eso se abriría el camino para una serie de luchas sin fin, para una situación de anarquía. “ Así la objeción de conciencia es una más de las razones por las que no se cumple con las normas jurídicas, pero habría que preguntarse hasta qué extremo se llega con la objeción de conciencia al incumplir con las normas tributarias; J. Rawls (Rawls: 1998) sostiene que “Afrontamos la injusticia.... Corresponde a la parte de la obediencia parcial de la teoría no ideal, incluye entre otras cosas, la teoría del castigo y la justicia compensatoria, la guerra justa, y la objeción de conciencia, la desobediencia civil, y la resistencia militante... analógicamente una injusticia sólo es tolerable cuando es necesaria para evitar una injusticia aún mayor.”

Por tanto, se considera que existe incumplimiento de una norma en el caso de objeción de conciencia, cuando esta norma no cumple con ciertos lineamientos ideales que deben de contener las normas, y que por ende afectan a la moral de la persona que debe de cumplir con esa disposición, por ello existe ese incumplimiento por razones de contenido de la norma, a lo que diversos autores consideran que no resulta conveniente permitirlo en un sistema jurídico, pues permitir el incumplimiento por objeción de conciencia lo que genera es un desorden en el sistema jurídico, cuando los sistemas jurídicos lo que procuran como finalidad en primera instancia es el orden o seguridad jurídica, así sostiene J. Finnis, (Vigo:2003) que contrario a la objeción de conciencia se aconseja la eventual impugnación a través de las vías que ofrece el sistema jurídico, es decir, si esa norma por su contenido se considera que es contraria a la constitución, o a los derechos humanos, se puede impugnar su

inconstitucionalidad, ahora bien, existen límites en cuanto a la impugnación, como son: 1. El criterio de constitucionalidad que pueden tener los tribunales es contrario a la persona que lo impugna, 2. que quien considera la objeción de conciencia no es respecto a una norma secundaria, sino a la propia Constitución, o bien a una reforma de ésta, 3. que en tanto se resuelve un juicio respecto a la constitucionalidad de la norma, debe de cumplir con la misma.

La objeción de conciencia es una de las razones de la anomia, como se ha dicho, del incumplimiento de las normas jurídicas, pero ésta se presenta en normas jurídicas que regulan la integridad de las personas, su vida, su estado de salud, su libertad, por ello difícilmente se puede considerar como razón suficiente o válida en el caso de las normas tributarias, esto es, en las obligaciones fiscales. Desde luego que podría haber casos especiales como sucedió en el México de la revolución, a principios del siglo XX, en el estado de Tamaulipas se establecía que a los varones mayores de edad, en el caso de estar solteros, tenían que pagar un impuesto, (De la Garza:2006) desde luego que este es un caso evidente de incumplimiento idóneo por objeción de conciencia, pero en los casos de impuestos en donde las tasas sean muy altas, es factible que se considere que estas tasas tan elevadas puedan considerarse que existe una causal de objeción de conciencia, no obstante, estas disposiciones que así establezcan deben tener un límite constitucional, que sería el principio de justicia (Coelho: 2010) o de proporcionalidad (Rodríguez: 2005) de las contribuciones, por lo que podría impugnarse previamente al simple incumplimiento, sin embargo, el incumplimiento generalizado del pago de los impuestos como se ha precisado representa la problemática al provocar una grave afectación económica al Estado.

Un caso adicional en un gobierno de facto, anti democrático, dictatorial, donde se incrementen indebida e injustificadamente las contribuciones, por tanto, al estar ante la presencia de un gobierno de este tipo, que podría ser un caso extremo de objeción de conciencia ,en cuanto al entero de las contribuciones, y en el caso de las obligaciones formales de las contribuciones, como es el presentar ciertos avisos ante la autoridad, llevar contabilidad, registrarse, no existirían casos muy concretos en los cuales se permita la objeción de conciencia, salvo en el caso de obligaciones que podríamos considerar que afecten a la dignidad humana, o bien el trato indiscriminario, como ha sucedido actualmente en México, en donde los contribuyentes deben de registrarse ante la autoridad fiscal, capturando la autoridad información del contribuyente y adicionalmente fotografías de frente y perfil, y sobre todo las huellas digitales de las personas, lo cual desde luego es un trato discriminatorio, que pudiera ser un ejemplo claro de objeción de conciencia en las obligaciones formales.

El desconocimiento de la norma tributaria

“La educación pertenece a quienes pueden pagarla; la represión se ejerce contra quienes no pueden comprarla”

“La ignorancia de la ley a nadie beneficia”, es el principio que rige a partir de la época moderna del derecho, esto es, a partir de la era de la codificación, y de lo que se ha discutido tanto y por tantos tratadistas, en cuanto a que, se trata de un principio de practicidad, es decir, de eficacia (Carcova: 1998) –pues sería complicado acreditar que efectivamente una personas es ignorante de la ley, o bien que finge dicho desconocimiento-; otros lo consideran como un principio de igualdad, igualdad ante la ley, sin embargo, es cada día más complicado que subsista este principio, ya que en la pos modernidad, se ha desmembrado de los códigos las leyes sobre temas y áreas especiales que establecen obligaciones y sanciones a los gobernados que lo ignoran; el desconocimiento de la norma es generalizado entre la población, sin exentar a los juzgadores de este fenómeno, pues no debe perderse de vista que en el caso de éstos, debido a la mecánica de los medios de defensa, el gobernado no basta con que diga el hecho en la demanda, sino es necesario que cite en sus demandas, recursos, incidentes, instancias, formularios, el derecho en que se sustenta, y por tanto, es el juzgador quien analizara el caso de acuerdo a esos planteamientos, por ello hemos instituido en la actualidad a jueces que ignoran el derecho, (Vergara: 2009) no obstante, lo que aquí interesa es la anomía por el desconocimiento de las normas pero de los contribuyentes, es decir, del gobernado, y por ello es evidente que hoy en día nadie conoce sus propias obligaciones, menos aun conoce sus derechos, ni las normas jurídicas que se deben de cumplir propiamente, por nuestra actividad, profesión, ubicación, etc., esto genera dos consecuencias: el incumplimiento de la norma en forma permanente y por otro lado, la posibilidad de ser sujetos permanentes de sanciones por la autoridad, en palabras de A. Nieto (Nieto: 2008): “donde busca la autoridad encuentra”, y esta generalización del desconocimiento de la norma se debe precisamente a la existencia ilimitada de las mismas, podríamos decir que la gran cantidad de sanciones administrativas se debe al desconocimiento de las leyes, como es el caso de los reglamentos de tránsito, que incluso cambian de municipio en municipio, o de localidad.

A lo anterior, habría que añadir la poca difusión clara de la norma, ya que las disposiciones legales no son correctamente divulgadas o publicitadas, pues no es suficiente ni la publicación en el Diario o periódico oficial, y menos aun una simple

página de Internet, sobre todo en los países de América latina en donde ni el 33% de la población tiene acceso a Internet, entonces la anomia por la ignorancia de la ley genera mayor incertidumbre, menor seguridad jurídica, y por otro lado, una serie de sujetos que son sentenciados por cometer delitos que no conocían que existían, o bien, sancionados por cometer infracciones administrativas que aún no conocen pues ignoran cuál fue la falta cometida, algo así como procesos Kafkaianos; esto representa también una menor credibilidad del Estado y sus instituciones, a saber, lo deslegitima ante su población, pero por otro lado, ante tanta ignorancia no queda más que sujetarse por temor al poder estatal, ante el desconocimiento de las consecuencias en el incumplimiento de la norma jurídica.

Las razones económicas

“El mundo del nuevo siglo se aferra trágicamente a un paradigma de la enemistad.”

Günther Jakobs

Una más de las causas por las cuales existe anomia en el cumplimiento de las normas tributarias, evidentemente que es por razones económicas, dado que resulta más costoso para un contribuyente cumplir con todas las disposiciones legales. Pensemos en un pequeño o mediano empresario e incluso las grandes empresas, el costo de cumplir con estas disposiciones, y sobre todo las fiscales, es elevado. Actualmente las ecológicas, tratándose de mejoras al ambiente, al no cumplir con las mismas, resulta más remunerativo, pues incluso se considera desde el punto de vista financiero como parte del gasto de la sociedad las multas impuestas por las autoridades, los honorarios de los abogados para defenderse o bien las dádivas a los servidores públicos, por lo tanto, resulta menos oneroso el incumplimiento de la norma, esto es la anomia, que el cumplir con esas disposiciones fiscales tan formalistas, que en muchas ocasiones, a pesar del intento del cumplimiento de las mismas, sucede que al no presentarse la obligación correctamente, con todas y cada una de las formalidades, de todas maneras genere la sanción, lo cual desincentiva a los que por lo menos intentan ser cumplidos, y por ello es mayor el número de personas que incumplen con esa disposición por motivos económicos. Aunado a esto, el pago del impuesto incrementa el costo de los productos, motivo por el cual, el pagar una contribución lo que tiene como consecuencia es que se incremente su costo y por tanto ese incremento desestima al público comprador, y por otro lado, fortalece a la competencia desleal que no paga impuestos, por lo que es evidente que no se cumple con las obligaciones fiscales por causas de índole económico, pues el cumplimiento generan una serie de desequilibrios para la actividad comercial.

Por otro lado, no debe perderse de vista que para el Estado la imposición de las sanciones se ha desnaturalizado, pues lejos de tratarse de una sanción, es decir, un castigo, se ha convertido en un rubro de recaudación más que tiene el estado, adicional a las contribuciones y otros ingresos del estado, razón por que se han incrementado las causas de las multas, la imposición de las mismas, el cobro de éstas, lo cual desnaturaliza a las multas, evidentemente es contrario a la función propia del Estado ya que es una causa más de ilegitimidad.

La Corrupción

“Es la ley como la lluvia:
Nunca puede ser pareja
El que la aguanta se queja,
Pero el asunto es sencillo:
La ley es como el cuchillo:
No ofende al que la maneja.

Martín Fierro.

La corrupción es una de las razones por las cuales se presenta la anomía en América Latina, es un fenómeno social, cultural y de idiosincrasia de nuestros países, esto se debe evidentemente a la existencia en primer lugar de la “revelación” contra las autoridades y sus decisiones, esto es, una falta de legitimidad de las actuaciones de las autoridades, la existencia de normas tan complejas que es más fácil incumplirlas, evadirlas o arreglárselas para no respetarlas que el cumplir con las mismas o acudir a la resolución más sencilla y acudir a un litigio.

Muchos autores sobre todo latinoamericanos han estudiado el fenómenos de la corrupción, como es el caso de Jorge Malem, (Malem: 2002) que lo ha definido como; “aquellos actos que constituyen la violación activa o pasiva, de un deber posicional o del incumplimiento de alguna función específica realizada en un marco de discreción con el objeto de obtener un beneficio estrafosicional, cualquiera que sea su naturaleza...”, o bien analizado por Carlos S. Nino (Nino:1992), que lo considera como una de las causas que generan la anomía: “Cuando la corrupción traspasa cierto umbral, ... ella no solo impide el buen funcionamiento del conjunto social y de sus instituciones, incluyendo el proceso democrático y el mercado económico sino que adquiere un carácter difícilmente reversible dado, que se alimenta así misma y afecta a los mismos mecanismos designados para contener la corrupción...” o en la voz de E. Garzón Valdez, (Garzón:2004) quien señala: “La corrupción consiste en la violación de una obligación por parte de un decisor con el objeto de obtener un

beneficio personal extraposicional de la persona que lo soborna o a quien extorsiona” no obstante, todos llegan a la misma conclusión, el problema de la corrupción es un tema cultural, y que en los últimos años se ha incrementado por muchas razones, pero que éstas versan debido a la falta de oportunidades en la actividad productiva y comercial de las nuevas generaciones; la monopolización de las actividades para muy pocos, y la poca disposición para el trabajo bien hecho, lo que se traduce en “la ley del menor esfuerzo”, pues a través de subsidios, apoyos, reclamos, denuncias, se ha exigido lo que no se logra con el trabajo; en pocas palabras, una falta de seriedad en el trabajo por los que reciben la dádiva y una falta de comportamiento ciudadano para el que la entrega.

No debe pasar desapercibido Nino, quien atinadamente menciona: “También ofrece vastas oportunidades de corrupción el formalismo en el cumplimiento de las normas que es lo que suele regir y suele ser impuesto por los superiores a los inferiores en la administración pública. Hay funcionarios que adoptan la modalidad ritualista de cumplimiento de las normas, o sea cumplir con las conductas prescriptas pero sin ninguna atención a los fines de las normas, puesto que de este modo saben que no sufrirán consecuencias negativas ni asumirán responsabilidades ya que en el control de su función no exige que satisfaga substancialmente los fines para los que las normas fueron dictadas...”, consideramos que esta causa de anomia es de las principales sobre todo en los países de América Latina, pero que debe ser erradicada, ya que no existe posibilidades de evolucionar en tanto subsista y no debe perderse de vista que también se deba a la denominada “pleonexia”, es decir, intuición del ser humano de querer cada día más y más de riqueza, dinero, poder, etc., lo cual se combate con la educación a las nuevas generaciones, pero como atinadamente señala Max Planck (Nieto:2007) “Una nueva verdad científica no triunfa por medio del convencimiento de sus oponentes, haciéndoles ver la ley, sino más bien porque dichos oponentes llegan a morir y aparece una nueva generación que se familiariza con ella.”

El desconocimiento del destino de los recursos recaudados

“No estoy de acuerdo con los sueldos que ganan
 Los profesores que atienden la escuela;
 el día que un maestro de escuela gane más que
 un general, entonces se salvará México.
 en consecuencia, quiero que le subas el sueldo
 a todos los maestros que atienden la escuela
 Felipe Ángeles”.

Petición de Pancho Villa a
 Adolfo de la Huerta. (1920)

En la doctrina tributaria tenemos un tema fundamental que consiste en las teorías que justifican el pago de las contribuciones, a saber, las propuestas teóricas del porqué se considera que se cumple o se debe de cumplir con las normas tributarias por parte de los gobernados como contribuyentes, así tenemos que la problemática que se presenta es que estas teorías se crearon en el siglo XVIII en la época de la conformación de los estados, por tanto las justificaciones se presentan en atención a una sociedad de la modernidad, más no de la pos modernidad, por ello se ha modificado los criterios que pudieran haber estado vigentes en esas fechas.

En ese orden de ideas, estas teorías que justifican el pago de contribuciones, tenemos a las denominadas del servicio público, de la necesidad social, de la sujeción, de la póliza de seguro y del gasto público; cada una de ellas justifica el pago de las contribuciones de acuerdo con una razón de Estado, del porqué se cubren las mismas, sin embargo, es evidente que todas estas teorías pudieran estar desfasadas, en el entendido de que las necesidades del siglo XVIII no son las mismas necesidades que existen en el siglo XXI, por ello, mantener como régimen teórico el pago de las contribuciones sobre el hecho de necesidades de hace 300 años es evidente que no es suficiente para justificar el pago de las mismas, lo cual tiene como consecuencia la anomía, y esta puede ser una razón más que nada de contenido, ya que se trata de una razón por la cual no se cumple con la obligación del pago del impuestos debido a que se considera que los recursos que obtiene el Estado no están destinados a las necesidades actuales de la sociedad, como es el caso de gastos actuales del Estado que se podría considerar que no resultan indispensables pero el propio Estado los tiene que realizar.

Para algunos tratadistas esta razón de la anomía no es propiamente una razón sino un pretexto, una forma de justificar sin motivo y fundamento alguno el incumplimiento de la norma tributaria, sin embargo, es una de las razones o justificaciones más generalizadas en la población de América latina, el problema es precisamente cuando este fenómeno cunde a la mayoría, es decir, que la población deja de pagar sus impuestos, lo cual desde luego en ese caso, tiene como consecuencia la afectación al no obtener los recursos económicos a la brevedad posible y que por esto, la autoridad fiscal se vea en una situación apremiante en cuanto a los pagos de sus obligaciones. Por ello, para algunos, el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, por esta razón, se trata más que nada de un pretexto, pues siguiendo a Carlos Nino, (Nino: 1992) considera que por más despilfarro o gasto absurdo que exista, incluso corrupción, que en todos estos casos existe la anomía, por considerar que los recursos no se destinan al fin del estado, no es una razón válida, sostiene el tratadista argentino; no obstante, este despilfarro, de todas formas existe en

los servicios públicos que se están prestando, la seguridad pública, alumbrado, drenaje, etc., motivo por el cual más que una razón es una justificación absurda para el incumplimiento de la norma, sin embargo, existen las teorías que justifican el pago de las contribuciones, que como se ha sostenido ya resultan anacrónicas, por el simple transcurso del tiempo, y que el Estado se ha encontrado con otras necesidades que satisfacer muy diversas a las que se obedecían en los siglos XVIII y XIX, por ello es menester una nueva teoría que justifique el pago de las contribuciones. Por lo tanto se puede concluir que el problema del pago de las contribuciones es un problema dogmático y no práctico.

La incertidumbre jurídica

“Cuando la inocencia de los ciudadanos no está asegurada, tampoco lo está la libertad.”

Barón de Montesquieu

La incertidumbre jurídica podría ser un motivo más por el cual se omite el pago del impuesto, según Luis Recasens Siches; (Siches: 2008) “Sin seguridad no hay Derecho, ni bueno, ni malo, ni de ninguna clase. Es verdad que, además, el Derecho debe ser justo, servir al buen común” no debe perderse de vista que ante el excesivo tecnicismo de las obligaciones fiscales, la enorme carga de obligaciones que deben llevar a cabo los contribuyentes, o bien el costo del incumplimiento de esas obligaciones genera en sentido negativo que los gobernados se encuentren en la incertidumbre de planear su porvenir, de conocer cuál es la perspectiva para el futuro; no pueden planear sus actividades de producción, comercialización ni hacer planes a largo plazo.

Es el caso de México, donde cada año existen modificaciones en los tasas, impuestos nuevos, bases gravables diferentes, etc. por ello la excesiva modificación de las leyes implica que se presente el incumplimiento de la ley, asimismo por la dinámica de sus reformas y incertidumbre jurídica; al respecto Aulis Aarnio (Aarnio: 2000) resume; “El aspecto formal de la protección jurídica, si el sistema jurídico fracasa al implementarla, entonces la base de la estabilidad social se verá sacudida. Si la aplicación del derecho no es predecible sino caprichosa, hará que sea imposible la planeación de actividades y llevará, eventualmente, a la guerra de todos contra todos” desde luego que esta serie de modificaciones a la ley genera la incertidumbre en el cumplimiento de las normas, y por ello se presenta el incumplimiento, no es por el simple desconocimiento de la norma, sino por el simple hecho que esa actuación del Estado genera consecuencias que dificultan el cumplimiento de las

normas, antinomias, problemas de interpretación, perdiéndose de vista que para que un estado cuente con normas jurídicas que cumplan con el principio de seguridad jurídica, es necesario que las mismas cuenten con las siguientes características; (Carbonell: 2002) prospectividad y generalidad, emitidas por autoridad competente, evitando las antinomias, permanentes, lo cual se impide cuando las normas jurídicas siguen criterios contrarios, esto es, que no resultan permanentes, que se modifican con poco tiempo de su vigencia, motivo por el cual esto provoca la incertidumbre de las normas, y en consecuencia, su incumplimiento.

2. La pena como razón para el cumplimiento de la norma tributaria.

“La ley justamente es buena para los bárbaros
incapaces de acceder a ese saber vivir.
Y entonces se ejerce en su forma más rústica
y más brutal, es decir, en su forma penal”.
Xiaoping Li

Una vez analizado que existe el incumplimiento de las normas tributarias por parte de los gobernados, encontramos que se debe a diversas razones las que se han enumerado en el punto anterior, ahora bien, en éste punto corresponde analizar cuál es la razón por la cual se debe de cumplir con las normas por parte de los contribuyentes, en particular, si es la pena un elemento que permita hacer cumplir la norma jurídica. Desde luego que bajo la doctrina de influencia Kelseniana encontramos que es la característica principal de las normas jurídicas su sanción o la pena que es el resultado del incumplimiento de la norma, aunque es evidente que no todas las normas jurídicas cuentan con una sanción, -por ello existen las normas imperfectas- y por otro lado, la pena ha sido materia de estudio a lo largo de la historia de la humanidad para considerar la posición de ésta en el marco del cumplimiento de las normas jurídicas.

Así existe una corriente de la filosofía del derecho que hemos estado mencionando en este trabajo que es la denominada “filosofía de la fidelidad del ciudadano al derecho”, en donde se analizan las razones por las cuales el ciudadano cumple con el derecho, sin embargo, más que cumpla con el derecho, que cumpla con las normas jurídicas legalmente establecidas por la autoridad en un determinado estado, en este sentido, encontramos diversas posiciones, esto es, diversas razones por las cuales se pueda cumplir con la norma tributaria por parte de los contribuyentes, sin perder de vista que contribuyente puede ser tanto un gobernado, como un servidor público, un administrador, juez, magistrado en sus actividades comunes, en donde realiza actos gravados en la ley que implican la obligación tributaria, todos estos

sujetos, entonces: ¿Cuál será su posición ante esa ley? esto es lo que analiza la “filosofía de la fidelidad del ciudadano al derecho”, adicionalmente a que cada individuo debe de tener una posición frente de la norma jurídica, en cuanto a la razón para su cumplimiento.

A partir de esta “filosofía de la fidelidad del ciudadano al derecho” en la actualidad, en el derecho post modernista (Kaufmann:2007) encontramos una corriente ius filosófica del regreso del derecho natural, otros lo han denominado como “El neo constitucionalismo”,(Alexy: 2007) y otros más como post positivismo,(Atienza:2003) sin embargo, una vez finalizada la guerra mundial, y sobre todo con la crisis del término de la guerra fría,(Zolo: 2007) en donde se retoma un derecho ya no de formas como sucedió con el positivismo, sino de la necesidad de un derecho de “contenidos”, no de una teoría pura del derecho, sino de teorías de “puro” derecho, por lo que esta tarea de trabajar con contenidos y no con formalidades y procedimientos es la tarea del derecho actual entendido éste como se define en “El acusado en el ritual judicial” (Tedesco: 2007) esto es; “el derecho es una empresa política, que radica en la coordinación de los esfuerzos sociales e individuales, o en la resolución de los conflictos sociales o individuales, o en asegurar la justicia entre los ciudadanos o entre ellos y el gobierno“, esto es el resurgimiento de la Filosofía del derecho, “el derecho como debería ser”, pues ya se ha escrito bastante sobre el derecho como es, estudiado por la Teoría General del Derecho, que durante un largo tiempo destituyó en las facultades de derecho, y aun penosamente lo sigue haciendo, a la Filosofía del derecho.

Si bien es indiscutible que existe la necesidad de un derecho de contenidos, lo cierto es que en el campo del derecho tributario esto no ha sucedido, posiblemente el de mayor contenido formalista, basado en la simple ley, “dura lex sed nata lex”, antes que el propio derecho penal, que desde luego en esa rama del derecho ese legalismo está constituido como una de las garantías primordiales del citado derecho punitivo,(Nino: 1997) así el derecho tributario, aquella “rama del derecho público que regula los ingresos del estado y la relación que se presenta entre el estado como autoridad fiscal y los particulares en su carácter de contribuyentes” (Vergara: 2009), conformado principalmente por normas jurídicas (Soberanes: 2003), este exceso de formalismo o de legalidad lo ha convertido en un derecho “letrista y legaloide”; letrista en su interpretación, legaloide, porque se ha convertido en una protección de la recaudación del Estado ante los gobernados, ante tantas trampas procesales, formalismos excesivos que representan que al mínimo error del contribuyente implica una consecuencia en su perjuicio, como es el caso de multas, clausuras, rechazar la deducción de sus operaciones, etc., por ello, asoma la siguiente pregunta: ¿Cuántas veces se ha escuchado que la autoridad litiga con

las leyes? y las preguntas de este trabajo; ¿Por qué cumplir con la recaudación de las contribuciones?, ¿Por qué cumplir con las normas tributarias?, lo que constituye la anomía tributaria que nos ocupa, por lo que ahora lo que nos corresponde analizar es el cumplimiento de la norma desde el estímulo de la imposición de la pena ante la falta de cumplimiento de la obligación fiscal.

Así en el cumplimiento de las normas jurídicas en general, encontramos varias posiciones en cuanto a las razones por las cuales se cumple, a saber, la posición filosófica de la fidelidad del ciudadano al derecho, el mismo R. Alexy pregunta al respecto, “¿Por qué es la orden del funcionario de Hacienda una norma individual jurídicamente válida, bajo la forma de un acto administrativo, a diferencia de la orden del asaltante?”, semejante ocurre con Francesco Cornelutti, (Cornelutti: 2008) bajo la siguiente sentencia; “El bandido hace simplemente economía y el carabinero hace en cambio derecho, … el bandido combate para si, el carabinero para los demás, el derecho pues es, una combinación de fuerza y de justicia …” por ello el cumplimiento de las normas jurídicas se puede presentar por parte de los contribuyentes debido a las siguientes posturas del citado sujeto obligado:

- a. Se cumple porque en su contenido así es correcto, bueno, o así debe ser moralmente, -criterio de contenido-;
- b. porque lo dice la autoridad, -criterio de autoridad- y,
- c. porque hay una pena, -criterio de sanción-.

Por lo tanto, la respuesta depende de la posición ius filosófica en que se fundamente cada una de las personas que están obligadas, así en el marco del derecho positivista encontramos que una norma se considera como derecho válido cumpliendo con la descripción que sostiene R. Alexy,(Alexy: 2004) “una norma vale jurídicamente cuando ha sido dictada por un órgano competente en forma prescripta y no viola un derecho de orden superior”, por ello desde el derecho decimonónico, nos hemos encargado de crear verdaderos sistemas jurídicos, dignos de cualquier fórmula matemática y sin objeción alguna en la forma y el procedimiento, creado por el propio ius naturalismo del siglo XVIII, y nos hemos olvidado de los contenidos del derecho, así se ha demostrado que los sistemas jurídicos cuentan con las características suficientes para ser un sistema intachable, a saber; unidad, economía, coherencia, jerarquía y completitud,(Kelsen: 2003) no obstante, con el paso del tiempo se ha demostrado que este sistema resulta vulnerable, ya que de la unidad, encontramos la complejidad con la existencia de los tratados internacionales, acuerdos y contratos internacionales; de la economía la redundancia normativa en el sistema jurídico; de la coherencia las antinomias; de la jerarquía el exceso de legislación secundaria y

la ausencia de tutela de las normas superiores, y finalmente en la completitud las lagunas normativas, por tanto, el derecho moderno lo que promulgó y defendió fue la formalidad, y en segundo término la seguridad jurídica, descontándose desde luego la justicia, pues la certidumbre es medible, demostrable, comprobable, para Bobbio: (Bobbio: 2006) “previsible”, sin embargo, la justicia y lo que implica, como la equidad, la prudencia, la gracia en el derecho, la misericordia jurídica, el sentimiento jurídico, no son medibles, demostrables y menos aun comprobables por lo que se trata de conceptos subjetivos, complejos, incómodos, casuísticos, en resumen, no científicos, y por tanto no jurídicos.

En el siglo XIX, Kirchmann, sopesaba al respecto: (Kirchmann: 1983) “¡Qué cúmulo de leyes, y no obstante cuantas lagunas! ¡Qué ejercito de funcionarios y, no obstante, cuanta lentitud en la administración de justicia!” Basta rematar con el comentario citado por Dworkin (Dworking:2007) siendo Oliver Holmes Magistrado del Tribunal Supremo, en una ocasión en el camino al Tribunal, un joven dijo alegremente; “!Haga Justicia, Magistrado!” y el Magistrado respondió “Ese no es mi Trabajo!”, ¿Cuántos jueces, magistrados e incluso ministros de los actuales tribunales mexicanos y de América latina dirían lo mismo?, por miedo a reconocer la justicia, por ignorancia, o bien por simple comodidad.

Así, una de las razones en el cumplimiento de las normas jurídicas se debe a la imposición de la pena, pues es sabido que en el campo del derecho tributario se cumple con las normas fiscales por parte de los contribuyentes, es por las citadas penas, que pueden ser de dos tipos: las penas administrativas y las propiamente penales, de las que es necesaria urgentemente su unificación en la legislación actual mexicana, por lo menos para que no se genere diversidad de penas, o penas duplicadas, y en ocasiones sentencias o decisiones contradictorias por la variedad de autoridades que intervienen para sancionar a un gobernado, lo que evidencia en ocasiones la ineficacia del sistema para imponer las referidas penas,(Alterini:1993) adicionalmente a la problemática de la ausencia de sanciones justas en la legislación actual, la violación al principio de seguridad jurídica “non bis in idem”, al grado que los mismos tribunales están impedidos para resolver sobre la injusticia de las mismas, como lo concluye el ex Ministro J. V. Castro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México; (Castro: 2004) “... No existe ninguna acción o recurso legales para declarar a una ley injusta.”

Sin embargo, las leyes injustas existen, y se siguen creando, como lo refiere Zaffaroni,(Zaffaroni: 2009) “las grandes modificaciones legislativas actuales se deben a otras razones, pero no a las jurídicas” continua el tratadista: “El presente

desastre autoritario no responde a ninguna ideología, porque no lo rige ninguna idea, sino que es justamente todo lo contrario: es el vacío del pensamiento.“ y en el caso del derecho tributario se debe a las razones recaudatorias, económicas, políticas, de interés de las grandes empresas, por ello es que se incrementan las sanciones, al grado de resultar exorbitantes, excesivas, desproporcionales, que resulta tan peligroso en los estados como lo señaló desde el siglo XIX Von Ihering (Ihering: 1961) respecto de estas penas sin medida y desproporcionales que son peligrosas para el propio Estado: “La pena en manos del Estado es una espada de doble filo; con el uso erróneo vuelve la punta contra sí mismo, se daña a sí mismo al mismo tiempo que al delincuente.”

Todas estas líneas se citan para ubicar cuál es el propósito de éste trabajo, que es precisamente analizar si la pena resulta un elemento que permite el cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes, la pena en donde se ha desarrollado es propiamente en el derecho penal – como la última ratio del estado- para que se cumpla con las normas; en concreto, si es una de las razones por las cuales se cumple con la obligación fiscal, y pudiera ser la razón más práctica para cumplir con las normas tributarias, por ello es la existencia del denominado derecho penal tributario, que es aquella rama del derecho fiscal que regula los delitos fiscales y que siguiendo a Zaffaroni,(Zafaronni: 2009) limita el poder punitivo del estado. Así el derecho penal tributario se encuentra actualmente en una legislación especial, pues en el caso de México se establecen los delitos por omisión en el pago de contribuciones, no en el código penal federal, sino en el Código Fiscal de la Federación, en éste se incluyen las sanciones no únicamente de tipo administrativo sino también de carácter penal, y en consecuencia, es necesaria la existencia de normas que regulen y limiten ese amplio poder del Estado; por un lado de imponer penas –legislar-, así como la consistente en la amplia facultad discrecional – autoridad administrativa- que en algunos casos se imponen las mismas, en otros se persiguen a los individuos, y en unos más no, por ello vamos a analizar la utilidad para el cumplimiento de las normas tributarias, y con ello estará meridianamente expuesta la respuesta a la pregunta siguiente; ¿Es válido que exista una sanción penal por el incumplimiento de obligaciones tributarias?

Derecho punitivo fiscal o tributario penal

“Usted puede tener un Señor,
usted puede tener un Rey,
pero al hombre al que hay que temer
es al recaudador de impuestos”.

Es poco explorado el derecho penal fiscal o tributario penal, así como es evidente la etapa de crecimiento en la que se encuentre el derecho administrativo sancionador, de la misma forma encontramos a un incipiente derecho penal fiscal, el cual regula los delitos correspondientes al incumplimiento de las obligaciones fiscales, en donde el avance ha sido en la legislación y no en la doctrina, -menos aun en la jurisprudencia- esta se ha limitado a los delitos del orden común, pero hemos dejado –sobre todo en la doctrina mexicana- pendiente la asignatura de éstos delitos del orden fiscal o tributario, pues el avance se da en las reformas fiscales o tributarias, es decir, a raíz de que se genera una nueva contribución o bien una nueva obligación a los contribuyentes, es que se crea un delito especial para esa obligación, sin doctrina y sin sustento alguno, lo cual desde luego que genera mayores problemas en cuanto a la forma de interpretarlo y su aplicabilidad a los casos que se suceden.

No es momento de analizar la correcta denominación, si resulta ser derecho punitivo fiscal o penal tributario, pues finalmente lo que regula son las penas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, el problema es que no se reglamenta el margen de ese poder tributario, al parecer es un poder sin límite alguno, más que las formalidades propias del procedimiento legislativo respectivo, bien sostiene Zaffaroni (Zaffaroni: 2007) “Cuando el pensamiento penal cae en el pozo del positivismo deja definitivamente de ser aquella ideología penal, aquel saber penal que críticamente quería ponerle límites al ejercicio del poder punitivo.”

En ese sentido, cabe señalar que se ha utilizado esta rama del derecho como una forma de hacer cumplir las obligaciones fiscales, pues precisamente se establece una pena, sin embargo respecto a la pena para el cumplimiento de la obligación, Germán Bermejo sostenta que: (Bermejo: 2008) “Los teóricos del derecho penal no han prestado la debida atención al hecho de que todo discurso justificativo de la pena debe vincularse con un determinado concepto de la misma”, en ese sentido, es conveniente primero considerar que se entiende para este trabajo como “pena”, por ello consideramos conveniente seguir en este punto, a Carlos S. Nino,(Nino: 2006) debido al interés de analizar el concepto que utiliza para relacionarlo con la sanción

tributaria, así define el tratadista argentino el concepto de pena: “un instrumento convencional para expresar el resentimiento o desaprobación experimentada ya por la autoridad punitiva o por aquellos en cuyo nombre se impone la pena” y por tanto, para determinar las razones por las cuales una conducta se le considerara penada, esto es que se impondrá un castigo, debe de cumplir con ciertos requisitos que se enumeran bajo “El principio de la protección prudencial de la sociedad” (Nino:2006) y sostiene: “el castigo es legítimo si se realiza en una forma económica y efectiva de tal manera que prevenga males mayores a la sociedad que el mal que supone el castigo mismo” y son los siguientes elementos:

- a) Eficacia, el castigo debe ser exitoso en la evitación de males futuros, ¿Cuáles serían en el caso de la omisión en el pago de contribuciones los males futuros?, desde luego que se evitaría un daño mayor que sería la omisión generalizada en el pago de las contribuciones por la gran mayoría de los contribuyentes, lo cual representa un menoscabo a la recaudación, pero este sería un daño secundario, se puede considerar que el principal consiste en la ausencia de legitimación del propio Estado, pues si en el caso cualquiera incumple con la obligación, desde luego que el estado va perdiendo fortaleza en cuanto a otro tipo de decisiones y medidas que ha desarrollado al no tener la capacidad de contar con la eficacia suficiente para sancionar al incumplido u omiso.
- b) Económico, el castigo elegido debe imponer el mal menor, entendiendo el mal menor con la colectividad y con el individuo en sí, desde luego que en el primer caso el mal menor implica que se crea la figura del delito, precisamente para que no se cometan esas conductas reprochadas por la sociedad; cuando se trata de la omisión del pago de las contribuciones, se considera que existen otros elementos que previamente habría que apoyar antes de llegar a la persecución penal, pero en el segundo atiende a que la sanción no sea una considerable afectación al que ejecutó el delito.
- c) Equilibrio, los males que supone el castigo deben ser menores a los que se previenen, esto es que la sanción sea de forma tal que no implique mayores costes que el propio mal que se cometió, por lo cual si se impone la privación de la libertad a un empresario por la omisión en el pago de contribuciones, habría que analizar hasta qué grado es viable, en el entendido que la empresa que está a su cargo pierda la capacidad productiva y por ende la fuente de trabajo y la generación de impuestos adicionales a los que corresponde la sanción, o bien sanciones como una clausura de una negociación, que pudieran ser mayores los daños que los beneficios por dicha pena.
- d) Inclusión, los males sufridos por aquellos que reciben el castigo deben ser equilibrados, es decir, debe existir un principio de proporcionalidad entre el hecho

delictivo y la sanción o la pena, lo cual es propiamente el principio de proporcionalidad del delito con la pena.

Existen varias posturas en relación con la pena, a pesar que el propio Bacigalupo, (Bacigalupo: 1989) ha considerado que las teorías de la pena no responden a diversas preguntas, entre las cuales tenemos; ¿bajo qué condiciones es legítima la aplicación de la pena? Por ello se cuenta con teorías; a) absolutistas, -legítima la pena si es justa- b) relativistas –la utilidad de la pena -, y c) de la unión – se preocupa por la pena en su capacidad de reprimir y prevenir- nos interesa más que nada en este trabajo, analizar la posición de Carlos Nino en relación con la pena, por ello una de las escuelas, la segunda, sostiene que la pena tiene por objeto su utilidad para que las demás personas no cometan la misma pena, que es precisamente la razón por la cual se imponen las penas tributarias, lo cual se ha prostituido por denominarlo de alguna forma, siguiendo a E. Zaffaroni,(Zafaronni: 2009) “Es regla que junto con cada emergencia surja una burocracia nacional e internacional que procure demostrar eficacia para justificar su propia existencia, es promover reformas legislativas penales de corte inquisitorial.” Ya que en el caso que se presenten por ejemplo, omisiones en el pago de contribuciones recientemente observadas por el estado, actos incorrectos que impliquen la intervención del estado, la forma de intervenir es prohibiendo desde la partida penal, sin analizar otras alternativas, lo cual se trata de una simple justificación más no de una solución.

La pena como incentivo en el cumplimiento de la norma tributaria

¡La pena cuyo único fundamento jurídico
radica en la utilidad no llena su cometido!
Von Liszt

Si partimos de una de las características fundamentales del derecho, encontramos que éste prevé una sanción o una pena, y por tanto, es la diferencia más importante en relación con las otras normas como serían las sociales, morales, religiosas, pero si bien es una característica principal la existencia de la pena, lo cierto es que puede considerarse que en parte ayuda al cumplimiento de las normas, pero no es el elemento esencial, el propio G. Jacobs,(Aponte: 2005) señala al respecto, “En el derecho penal, un individuo no mataría a otro, no tanto por la sanción que se impondría en caso de no hacerlo ni porque se haya socializado el solo en función del respeto a la vida, sino porque se ha socializado con base en la confianza en que los también respetan la vida, independientemente de la sanción y como presupuesto mínimo de organización social...” es decir, no resulta vital para el cumplimiento de

la obligación fiscal la existencia de la pena, pues como lo sostiene acertadamente Nino,(Nino: 1962) “la preservación del derecho requiere que haya funcionarios y ciudadanos que apliquen u observen sus normas por adhesión a ellas y no sólo por temor a la sanción (lo que implica que un sistema como el nazi no hubiera podido ser establecido solo por terror y que necesitaba que mucha gente estuviera convencida de sus meritos intrínsecos)”. Por lo tanto, no es suficiente la existencia de la pena como el incentivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

No obstante siguiendo a este tratadista, en su concepción utilitarista, para la imposición de la pena, la considera como: “la protección de la sociedad contra males mayores que los que ellas involucren” (Nino: 2006) si seguimos este criterio, es posible sostener que sea necesaria la existencia de ciertos delitos fiscales o tributarios, sin que pase desapercibido que el propio Cornelutti,(Cornelutti:2008) señala al respecto “La sanción introduce la fuerza en la nación del derecho porque naturalmente en cuanto no se obedezca al precepto, necesita de la fuerza para ser puesta en acto. Este elemento de la fuerza constituye la verdadera diferencia entre el derecho y la moral…”, pero en el ámbito de las obligaciones tributarias solamente puede considerarse una sanción penal, aquellas que versan en la omisión del pago de contribuciones, es decir, respecto a sanciones de incumplimiento al pago de contribuciones, pero definitivamente quedarían excluidas aquellos delitos que no tiene relación con ello, como son los que tipifican la presentación de algún aviso ante la autoridad fiscal, la falta oportuna del aviso, el impedimento a entregar documentación a la autoridad, esto es obligaciones meramente formales, pues bajo esta concepción utilitarista, no existe una afectación grave a la sociedad como para utilizar la “ultima ratio del estado” para sancionar a las personas; para ello existen las sanciones del derecho administrativo sancionador, esto es, amonestaciones, multas, inhabilitaciones, clausuras, embargos etc., pero no la pena de la privación de la libertad, caso diverso en el caso de los comportamientos que aluden a la omisión en el pago de contribuciones esto es, la evasión fiscal, la elusión fiscal y el contrabando, en donde efectivamente existe la omisión en el pago de contribuciones, que podríamos decir que a través de grandes cantidades de dinero omitido de contribuciones, es que se podría considerar que efectivamente existe el mayor daño a la sociedad y donde cabría la posibilidad de la pena, pero no en el caso de cantidades menores de omisión de pago, sobre contribuyentes que por su situación particular no ameriten ese tipo de sanciones. Sin embargo, sucede que son los más vulnerables, los que fácilmente se pueden perseguir por el estado, los que no cuentan con la defensa e incluso a veces con la ausencia de la defensa apropiada, pero que sirven de ejemplo, o bien particularmente cuando la autoridad fiscal persigue artistas, deportistas, o personas conocidas por la sociedad, ya que permite que el sub consiente de los demás diga; “si a éste lo castigaron, que será de mi”.

Este juego de la exemplificación que es proveniente de la misma edad media como lo cita Michel Foucault,(Foucault:2009) “el castigo ha dejado poco a poco de ser teatro”, es aun utilizado sobre todo en este tipo de delitos en donde el poder punitivo no cuenta con la capacidad y la infraestructura necesaria para tratar de perseguir a todos los delincuentes, además que no es de su interés, pues equivaldría a una afectación económica del propio Estado, entonces se presenta la función de la norma penal que se le denomina la función simbólica,(Posada: 2010) en donde existen delitos y por tanto penas que no se persiguen, que desde luego no se sancionan, pero que están vigentes en la ley en un sistema jurídico y que se trata propiamente de letra muerta, lo cual no tiene ningún beneficio, pues lo que va a provocar con la ciudadanía, con los obligados al cumplimiento tributario, resultará que deducirán con sencillez; “si esta infracción a la ley no se sanciona por el poder, pues esta posiblemente tampoco” lo cual deslegitimiza al propio poder, se vuelven facultades meramente discretionales en el seguimiento de los delitos fiscales, y esto tiene como consecuencia que impliquen actos de arbitrariedad propiamente, como es el caso de perseguir en el momento que sea necesario para el Estado, y por oportunidad, esto es, por periodos políticos, de elecciones, perseguir a los enemigos políticos, etc., lo cual poco a poco deslegitimiza al Estado, y por ello atrofia la utilidad de la pena, y no se llega a su ideal que propone Rodolfo Vázquez: “El utilitarismo, el castigo no se justifica moralmente por el hecho de que quien lo recibe haya hecho algo malo en el pasado, sino para promover la felicidad general de cara al futuro”(Vázquez: 2009) que evidentemente no se presenta debido al incumplimiento propio del Estado para perseguir el delito, y por ende no tiene utilidad alguna la sanción prevista en la norma.

El uso actual de las Penas por parte del Poder Tributario

Lo cierto es que en la actualidad el derecho penal, o propiamente las penas y la creación de los delitos se han instituido por muchas razones; en primer lugar, como justificación debido a que el legislador está realizando algo, es decir, cuando se presenta un problema social que no se ha podido controlar, o bien no se ha regulado en la ley, la forma más simple de controlarlo o de considerar que existe forma de controlarlo es con la creación de los delitos o si estos ya existen con el aumento de las penas, sobre todo la pena corporal, es decir la privación de la libertad, por lo tanto, se vuelve un instrumento del legislador para justificar sus propias actuaciones, a pesar que no sea efectiva esa medida, o bien que incluso el órgano estatal no tenga la capacidad suficiente e incluso nula para hacer cumplir esa disposición legal.

Otra razón por la cual se utilizan las penas, es con la finalidad de exemplificar, como se ha citado en el punto anterior, es una forma de obligar a realizar una determinada conducta por parte del sujeto, así tenemos que al establecer un delito es evidente que intenta inhibir un determinado comportamiento, por ello es que en varias ocasiones, sobre todo en el caso del derecho administrativo sancionador, las penas son excesivas y en muchos de los casos hasta contrarias al principio de proporcionalidad de la pena, por lo que delitos e infracciones a los que se les denomina “de bagatela” resultan materia de penas excesivas, y por ende absurdas; C. Becaria (Ruggiero: 2009) afirma que, “los castigos excesivamente severos no hacen más que aumentar la desesperación de los individuos y fomentar respuestas populares igualmente severas...” no debe perderse de vista que la propia recaudación de las contribuciones, y el cobro indebido de las mismas generaron en la historia moderna de la humanidad la Revolución Francesa y la independencia de los Estados Unidos de América, lo cual se ha olvidado como se ha olvidado a G. Radbruch,(Radbruch:1971) que respecto del nazismo concluyó; “Tampoco tiene la calidad de derecho ninguna de esas disposiciones que imponían castigos sin consideración a la diferente gravedad de los delitos, castigando con igual pena acciones de la más diversa gravedad.”

Sin embargo, es la forma de legislar en la actualidad, lo cual representa un fracaso la imposición de las penas, a esto habrá que añadir la posición de la autoridad, en este caso de la autoridad tributaria, pues si se analiza la legislación vigente de cualquier estado de Latinoamérica, se puede observar con claridad que goza de mayores facultades discrecionales la autoridad tributaria que la propia autoridad penal, pero resulta que a esta autoridad tributaria se le ha dado facultades y funciones de autoridad penal, se han olvidado en el marco constitucional, en la doctrina, en los mecanismos de defensa de los contribuyentes, y por ello debido a esa amplia discrecionalidad administrativa - tributaria, como lo menciona Nieto (Nieto: 2000) en el mejor de los casos: “Un funcionario público, en suma, que, agobiado por el trabajo y las presiones, intenta hacer lo que puede, y con frecuencia incurre en lo que no debe.” Y en el peor de los casos, persigue cuando quiere perseguir, persigue al que quiere perseguir, castiga cuando quiere castigar y castiga al que quiere castigar, una legislación tributaria sancionadora que se ha puesto a merced de su arbitrariedad, lo cual es criticado por Zaffaroni (Zaffaroni: 2009) al considerar; “El signo de la legislación autoritaria “cool” de nuestros días es la opacidad, la tristeza, la depresión, la mediocridad, la falta de creatividad, la superficialidad, la irrespetuosidad al ciudadano: es simplemente la decadencia.” Con lo cual se evidencia que la pena de acuerdo a la situación actual como se ha utilizado no es un elemento fundamental para cumplir con la norma tributaria, por el contrario, con el uso incorrecto de la misma ilegitimiza a la propia autoridad administrativa –tributaria.

La falta de idoneidad de la pena por la falta de legitimidad de las autoridades en el cobro de impuestos.

En los últimos años, sobre todo por presiones del extranjero, el abuso de las penas por parte del poder tributario, -legislativo- implica la existencia de un estado o un poder en donde la legitimidad de la misma no se presenta y no se acredita debido a respuestas tan sencillas como es el caso de la imposición de las sanciones, sin razón jurídica alguna, a lo es decir; “las penas perdidas” Zafaronni: 2005) cita el penalista Zaffaroni; “El dolor y la muerte que siembran nuestros sistemas penales están tan perdidos que el discurso jurídico-penal no puede ocultar su desbaratamiento... nos hallamos frente a un discurso que se desarma al más leve roce con la realidad.“ esto es penas que se imponen, sin razón alguna, sin beneficio alguno, sin cambio en la sociedad, sin exemplificar por lo menos, por ello es evidente que no es suficiente la imposición de la pena como un esquema que permita al gobernado considerarlo como fundamental para el cumplimiento de la obligación por el simple miedo a la sanción por los contribuyentes, se trata de la constitución de un verdadero Estado policía, no hay que perder de vista lo que cita el tratadista García; “Dado que castigar una infracción del orden jurídico por medio de la pena criminal supone la forma más intensa de desaprobación de una conducta que conoce el ordenamiento jurídico, también ha de existir una razón especialmente sólida y fuerte para dicha reacción estatal” (García: 2000) por tanto, con la pena no se legitimiza un Estado, menos el cobro de las contribuciones, y si a esto adicionamos que en la historia de todo América latina han existido y aun existen gobiernos de facto o bien gobiernos no democráticos –léase Honduras, países donde las votaciones son una simple simulación, como es el caso penoso de México- no permiten la pena que se cumpla con la norma jurídica, menos aun con la norma tributaria, pues la cultura en América Latina es muy sencilla el gobierno explotador, el pueblo explotado, por tanto la pena no será bajo éste esquema el ideal para el cumplimiento de las normas tributarias, el criminalista francés Ruggiero (Ruggiero:2009) sostiene del respeto a la ley: “se difunde entre le pueblo no por la acción de la política ni por la cárcel, sino gracias al ejemplo que dan las personas de alto estatus y las autoridades, cuando estas son las primeras que ponen en practica el respeto por el individuo y por los derechos colectivos, evitando el escándalo de la impunidad para los grandes malhechores y la dureza mas inicua para los pequeños delincuentes... “ para llegar al grado más peligroso, como lo subraya Garzón Valdez;(Garzón: 2004) “Un régimen que logre intimidar en virtud de su arbitrariedad coactiva puede ser incluido en la categoría del terrorismo de Estado”, por tanto, es evidente que la pena no va a ser la razón fundamental, esencial y principal por la cual los gobernados van a cumplir con la norma tributaria, en resumen la filosofía de la fidelidad del ciudadano al derecho no va por el camino de la pena.

Conclusiones

1. Se entiende por anomía el incumplimiento a la ley, lo cual se agudiza con respecto a las leyes que establecen las contribuciones, es decir, con referencia al derecho fiscal.
2. Existen diversas razones respecto al incumplimiento a la ley: Incumplimiento sin sentido –anomía boba-, por razones morales; debido al uso incorrecto de los recursos –objeción de conciencia-, el desconocimiento de las obligaciones tributarias, por razones económicas; atendiendo a que resulta más oneroso el cumplimiento a las obligaciones, por la corrupción de las instituciones, o el desconocimiento del destino de los recursos.
3. Se ha utilizado a la pena por parte del Estado como un instrumento para que los gobernados den cumplimiento a la leyes fiscales.
4. La implementación en las leyes tributarias con el establecimiento de diversas penas no ha resultado un medio idóneo para que los gobernados cumplan con la ley.
5. Resulta necesario reemplazar las penas como el instrumento para obligar al pago de los impuestos, por la concientización de la necesidad en la recaudación por parte del Estado.

F u e n t e s

- AARNIO, A (2000). Derecho, Racionalidad y Comunicación Social. México, D.F. Fontamara.
- ALEXY, R (2004). El Concepto y la Validez del Derecho. 2da. Edición. España: Gedisa.
- ALEXY, Robert, “Derechos sociales y Ponderación.” Fundación coloquio jurídico europeo, Madrid, 2007.
- ALTERINI, A. La Inseguridad Jurídica. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrrot. 1993
- APONTE, Alejandro. “¿Derecho penal del enemigo o derecho penal del ciudadano? Editorial Temis, 2005, Colombia.
- ATIENZA, Manuel, “Tras la Justicia.” Ariel Derecho, Madrid España, 2003.
- Bermejo, G. y otros “Homenaje a Carlos S. Nino. Aflicción directa e indirecta en el concepto penal” Facultad de Derecho UBA, Argentina, 2008.
- BACIGALUPO, Enrique “Manual de Derecho Penal” Temis, Bogota Colombia, 1989
- BOBBIO, Norberto. “Contribución a la Teoría del Derecho” Editorial Cajica,

Puebla, México, 2006.

- BOBBIO, Norberto. "El Problema del Positivismo Jurídico". Editorial Fontamara. México, 2004.
- CARBONELL, M. y otros. Estado de derecho. México: Siglo Veintiuno. 2002
- CARNELUTTI, F. "Como nace el derecho" Editorial Temis, Bogota, Colombia, 2008
- CARCOVA, Carlos María, "La opacidad del derecho." Editorial Trotta, 1998, Madrid, España.
- CASTRO, Juventino V. "Los Jueces Mexicanos y su Justicia" Editorial Porrúa, México 2004.
- COELHO Pasin, Joao Bosco "Derecho Tributario y Ética" Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 2010
- GARCÍA, E. La insignificancia en el Derecho Penal. Argentina: Hammurabi. 2000
- GORDILLO, Agustín. Tratado de derecho administrativo. México: Porrúa. 2004
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano." Editorial Porrúa, 2006, México.
- DWORKIN, Ronald." La Justicia con toga" Marcial Pons, Madrid, 2007.
- FERRAJOLI, Luigi. "Epistemología Jurídica y Garantismo" Editorial Distribuciones Fontamara. México, 2006.
- FOUCAULT, M. "Vigilar y castigar" Siglo XXI, México, D.F., 2009.
- GARZON VALDÉS, E. Calamidades. Barcelona: Gedisa. 2004
- GALEANO, Eduardo. "Patas Arriba". 1998, México: Siglo XXI.
- GALEANO, E. "Memoria del fuego, 2 las Caras y las mascaras". Siglo XXI, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- GORDILLO, Agustín. Tratado de derecho administrativo. México: Porrúa. 2004
- GROSSI, Paolo "Mitología Jurídica de la Modernidad." Editorial Trotta. Madrid, España. 2003.
- HOERSTER, Norbert. "En Defensa del Positivismo Jurídico." Editorial Gedisa. 1º Edición. España, 1992.
- KAUFMANN. A. "La filosofía del derecho en la posmodernidad." Editorial Temis, S.A., Bogota Colombia, 2007.
- KIRCHMANN "La Jurisprudencia no es ciencia", Centro de Estudios Constitucionales" Madrid,. 1983.
- LYONS, D. Aspectos morales de la teoría jurídica. España: Gedisa. 1998
- MUÑOZ Conde, Francisco. "la búsqueda de la verdad en el proceso" Hammurabi, Buenos Aires, Argentina, 2007.
- MALEM, seña, Jorge. "La corrupción" Gedisa Editores, Barcelona, España, 2002

- NIETO, Alejandro “Derecho Administrativo Sancionador” Editorial Tecnos, Madrid, España, 2008
- NIETO, Alejandro. El arbitrio judicial. Ariel. Madrid, España, 2000
- NIETO, Alejandro, “Crítica de la Razón Jurídica.” Primera Edición. Editorial Trotta. Madrid España. 2007
- NINO, Carlos S. “Fundamentos de Derecho Penal” Gedisa Editores. Buenos Aires, Argentina 2008.
- NINO, S. C. Juicio al mal absoluto. Ariel. Buenos Aires, Argentina. 2006
- NINO, Carlos S. “Ética y derechos humanos” Editorial Astrea, Buenos Aires, 1984.
- NINO, Carlos S. “Un país al margen de la ley” Emece Editores, Buenos Aires, Argentina. 1992
- NINO, Carlos S. “Los Limites de la responsabilidad penal” Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina. 2006
- POSADA A., Néstor, y otros “Derecho penal. Parte General” Universidad de Medellín. MEDELLIN Colombia, 2010.
- RADBRUCH, Gustav, “Introducción a la filosofía del Derecho.” Fondo de Cultura Económica, México, 2005.
- RADBRUCH, G. “Filosofía del Derecho” Editorial Reus, S.A., Zaragoza, España.
- RADBRUCH. G. “Relativismo y Derecho” Editorial Temis, 1999, Bogota, Colombia.
- RADBRUCH, G, SCHMIDT, E, WELZEL, H. “Derecho injusto y Derecho Nulo”, Editorial Aguilar, Madrid, 1971.
- RAWLS, John. “Teoría de la Justicia.” Editorial Fondo de Cultura Económica. México, 2006.
- RECASENS SICHES, L. Filosofía del Derecho. México: Porrúa. 2008
- RODRIGUEZ, Lobato, Raúl, “Derecho Fiscal.” Editorial Oxford, México 2005.
- RUGGIERO, Vicenio “La violencia política” Anthropos y Universidad Autónoma Metropolitana. México 2009.
- SOBERANES, Fernández, José Luis, “Los Principios Generales del derecho en México”. Miguel Ángel Porrúa, México, 2003.
- SUPIOT, A. Homo Juridicus. Buenos Aires, Argentina: Siglo Veintiuno.
- TEDESCO, Ignacio. El acusado en el ritual judicial. Editores del Puerto, Buenos Aires, Argentina, 2007.
- TRUSSO, Francisco Eduardo. “El Derecho Puesto a Prueba”. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1978.
- UKMAR, V. “Fisco y derechos fundamentales del contribuyente” Revista de derecho Penal Tributario. Año XV, número 14, marzo, Buenos Aires, Argentina. 2008.
- VÁZQUEZ, R. Las fronteras morales del derecho. México: Fontamara. 2009

- VERGARA Nava, Silvino. "La utilidad de la filosofía del derecho en el derecho tributario" Editorial Porrúa, México 2009.
- VON IHERING, Rudolf "El Fin en el Derecho" Editorial Cajica, Puebla, México, 1961.
- VON LISZT, F. La idea del fin en el derecho penal. Colombia: TEMIS. 1998.
- VIGO, Rodolfo Luis. "El Iusnaturalismo Actual. De M. Villey a J. Finnis." Editorial Fontamara. México, 2003.
- VIGO, Rodolfo Luis. "De la Ley al Derecho". Editorial Porrúa, 1º Edición, México, 2003.
- ZAFFARONI, E. El enemigo en el derecho penal." EDIAR. Buenos Aires, Argentina. 2009
- ZAFFARONI, E. En busca de las penas perdidas. Buenos Aires: EDIAR. 2005.
- ZAFFARONI, E Apuntes sobre el pensamiento penal en el tiempo. Hammurabi. Buenos Aires, Argentina. 2007
- ZOLO, Danilo, "La justicia de los vencedores. De Nuremberg a Bagdad." Editorial Trotta, Madrid, España, 2007.