

Criptomonedas: un fenómeno desprovisto de justicia tributaria

Cryptocurrencies: a phenomenon devoid of tax justice

Criptomoedas: um fenômeno desprovido de justiça tributária

Aldo Rafael Meneses¹

Recibido: 20 de octubre de 2023

Aprobado: 24 de enero de 2024

Publicado: 20 de marzo de 2024

Cómo citar este artículo:

Aldo Rafael Meneses. *Criptomonedas: un fenómeno desprovisto de justicia tributaria*. Especial DIXI -RI/INS 2024 | II Congreso Internacional y Multicampus de Investigación Socio Jurídica: Nuevas dinámicas del derecho en el contexto iberoamericano, 1-19. DOI: <https://doi.org/10.16925/2357-5891.2024.03.03>

Mesa de Derecho y Nuevas Tecnologías. <https://doi.org/10.16925/2357-5891.2024.03.03>

¹ Abogado de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla (BUAP). Licenciado en Ciencias Políticas de la Universidad Nacional Autónoma de México (Unam). Especialista en Derecho Económico de la BUAP. Actualmente, maestrante investigador en derecho en la Unam. Ciudad de México, México.

Correo electrónico: 417114871@pcpuma.acatlan.unam.mx



Resumen

El avance tecnológico y la inquietud económica del hombre dieron paso a las criptomonedas, un fenómeno muy amplio y en constante evolución. Ante esto, funcionando como un vehículo para sistematizar fenómenos sociales, el derecho se ha quedado corto al regular las actividades que rodean a las criptomonedas.

En este artículo, se pone de manifiesto la pertinencia de una obligación tributaria que emane de las criptomonedas y la anomia tributaria en la que se encuentran. Como consecuencia, se violan principios rectores que son base para encuadrar cualquier sistema jurídico dentro de un espectro de justicia tributaria, entendida bajo un modelo de justicia en la distribución de la carga, basado en teorías de John Rawls, Amartya Sen y Ronald Dworkin.

A pesar de la rápida y continua evolución de los fenómenos sociales, el derecho debería ser capaz de regularlos y brindarnos certeza jurídica. Es deber de nosotros, desde la academia, señalar cuando no sea así para avanzar en la eliminación de las corrupciones del derecho que merman la creación y la aplicación de leyes.

Palabras clave: criptomonedas, impuestos, justicia tributaria, tributación.

Abstract

Technological advances and the economic concerns of mankind have given way to cryptocurrencies, a very broad and constantly evolving phenomenon. In the face of this, law, functioning as a vehicle for systematizing social phenomena, has fallen short when it comes to regulating the activities surrounding cryptocurrencies.

My study highlights the relevance of a tax obligation emanating from cryptocurrencies and the tax anomie in which they are found, therefore, guiding principles that are the basis for framing any legal system within a spectrum of tax justice, the latter understood under a model of justice in the distribution of the burden, based on the theories of John Rawls, Amartya Senn and Ronald Dworkin, are violated.

Despite the rapid and continuous evolution of social phenomena, the Law must be able to regulate them and provide legal certainty. It is our duty, from the Academy, to point out when this is not the case in order to advance in the elimination of the corruptions of Law that undermine the creation and application of laws.

Keywords: cryptocurrency, tax justice, taxation, taxes.

Resumo

O avanço tecnológico e a inquietação econômica do homem deram origem às criptomoedas, um fenômeno muito amplo e em constante evolução. Diante disso, funcionando como um veículo para sistematizar fenômenos sociais, o direito tem sido insuficiente ao regular as atividades que cercam as criptomoedas.

Neste artigo, destaca-se a relevância de uma obrigação tributária que emana das criptomoedas e a anomia tributária em que se encontram. Como consequência, violam-se princípios orientadores que são base para enquadrar qualquer sistema jurídico dentro de um espectro de justiça tributária, entendida sob um modelo de justiça na distribuição da carga, baseado em teorias de John Rawls, Amartya Sen e Ronald Dworkin.

Apesar da rápida e contínua evolução dos fenômenos sociais, o direito deveria ser capaz de regulá-los e nos proporcionar segurança jurídica. É nosso dever, enquanto acadêmicos, apontar quando isso não ocorrer para avançar na eliminação das corrupções do direito que prejudicam a criação e aplicação de leis.

Palavras-chave: Criptomoedas, impostos, justiça tributária, tributação.

I. INTRODUCCIÓN

El impacto social de los activos virtuales es innegable, y dado que su uso crece y crece en todo el mundo, debido a sus fines especulativos, observamos que el espectro de las criptomonedas merece ser estudiado desde un enfoque tributario. La relevancia de esta tarea es innegable, puesto que la potestad tributaria lleva consigo el funcionamiento del Estado como estructura.

Entendamos, entonces, la potestad tributaria como el uso de poder de imperio por parte del Estado para establecer contribuciones necesarias, y en el que los particulares sometidos a ese poder deben participar con parte de su riqueza¹. Por ello, resultan obvios los esfuerzos en varios Estados por regular fiscalmente a las criptomonedas, pues la recaudación envuelve su propia supervivencia.

Dejando clara la capacidad del Estado de fincar obligaciones tributarias a los particulares, corresponde estudiar qué tan pertinente sería imponer cargas fiscales al fenómeno de los activos virtuales.

1. La obligación tributaria

Todos, como ciudadanos, estamos obligados tributariamente, estado que forma parte de la relación jurídico-tributaria que tenemos con el Estado, la cual genera obligaciones que derivan de distintas actividades que llevamos a cabo cotidianamente.

Acotaciones

La obligación tributaria es, en sí misma, una relación jurídica. Según Fernando Pérez Royo, es aquella que sostiene que por imperio de disposiciones normativas surgen derechos y deberes entre el Estado y los contribuyentes, y así constituyen la relación jurídico-tributaria². Observamos que la obligación constituye una relación entre dos sujetos: por un lado, nosotros como contribuyentes; y, por el otro, el Estado que crea leyes tributarias.

Dentro del amplio espectro de la obligación tributaria, se entiende la obligación como un dar, hacer, no hacer y tolerar. Según Carrasco Iriarte³, las cuatro ideas forman parte medular para configurar la relación jurídico-tributaria. A efectos de esta investigación, y a razón de operacionalizar lo que será la obligación tributaria de aquí

1 Karl Theodor von Eberg. *COMPENDIO DE HACIENDA PÚBLICA*. Editorial América. (1945).

2 Osvaldo H. Soler. *TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO*. La Ley. (2005).

3 Hugo Carrasco Iriarte. *DERECHO FISCAL I*. (7.ª edición). IURE Editores. (2017).

en adelante, nos acotaremos a la idea de “dar”, referida a la parte del patrimonio de los contribuyentes, que estos como sujetos pasivos de la relación deben enterar a la hacienda pública para pagar la deuda fiscal, núcleo de la obligación.

Guliani define la obligación tributaria como el deber de cumplir la prestación, siendo este el objetivo final de la institución del tributo⁴. Entonces, los contribuyentes nos obligamos a rendir tributo, que, para Ferreiro, es el objeto de la obligación y la prestación debida⁵.

Al hablar de obligación tributaria, hablamos de una obligación *ex lege*, cuya característica principal es que nace de una norma jurídica y no de la voluntad de las partes⁶. Nos encontramos entonces ante una obligación en la que el sujeto pasivo, el contribuyente, no tiene opción alguna en cuanto a acatar o no.

La importancia de acotar a la obligación tributaria como una obligación *ex lege* radica en una serie de características que terminará de perfeccionar la definición. Ataliba indica que, para perfeccionarse la obligación, no se requiere en lo absoluto el consentimiento del contribuyente⁷, basta con que se configure un hecho imponible para que se produzca la obligación tributaria.

Sujetos y objetos de la obligación

Si hablamos de obligaciones, como en toda relación jurídica, hablamos de dos tipos de sujetos: sujetos activos y sujetos pasivos. Para precisar en la materia que estudiamos, esto es, derecho tributario, en su naturaleza tales sujetos tienen características particulares.

En cuanto al sujeto activo, nos referimos al Estado, pues posee la potestad tributaria antes estudiada. El Estado tiene el derecho de crédito, pero también el deber de exigir el cumplimiento del tributo que la norma jurídica exige al sujeto pasivo, el contribuyente⁸. La obligación es el cumplimiento y es la exigencia del tributo, que es el objeto de la obligación tributaria.

4 Carlos M. Giuliani Fonrouge. *DERECHO FINANCIERO. VOLUMEN I. (10.ª edición)*. Temis. (2011).

5 José Juan Ferreiro Lapatza. *CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL. (14.ª edición)*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas. (1992).

6 *Id.*

7 Gerardo Ataliba. *HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. (1987).

8 Dino Jarach. *FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO*. Editorial Cangallo. (1983).

Como especial característica del sujeto activo, Antonio Jiménez González⁹ menciona el carácter irrenunciable del sujeto activo, de lo cual resulta que no solo tiene el derecho o la facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. Lo anterior se argumenta con la afirmación de que el cobro del crédito tributario es de interés público, por lo cual no se puede renunciar a la obtención de recursos a los que tiene derecho y que necesita¹⁰.

Como contraparte, el sujeto pasivo de la obligación, de acuerdo con Marín Elizalde¹¹, es aquel que sufre en su patrimonio la salida de recursos monetarios, a título de tributo, para servir a los fines del gasto público, y llama contribuyente a este sujeto pasivo. Los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria pueden ser personas físicas o morales y se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria.

Vislumbramos entonces que el Estado, sujeto activo de nuestra relación, mediante su potestad tributaria, es capaz de crear leyes vinculando a los contribuyentes, sujetos pasivos, a una obligación tributaria de dar, de rendir tributo, siendo este el objeto de la relación. El tributo tiene como fin esencial recaudar los recursos que necesita el Estado, siendo esta la base de toda la obligación tributaria, puesto que la materia sustancia del derecho tributario es la recaudación y esta envuelve todos los aspectos relativos al fenómeno jurídico de la imposición¹².

Triangulada y entendida la obligación tributaria, es momento de cambiar el alcance de nuestra observación y regresar nuestra atención al objeto de estudio: los activos virtuales. Es pertinente cuestionar si estos pueden generar tributos a fin de ser partícipes de la recaudación, así como otros fenómenos que son figuras generadoras de obligaciones fiscales. Para esto, es importante rescatar la naturaleza jurídica de las criptomonedas, su situación en nuestro sistema económico y su coyuntura jurídica, al igual que las vastas actividades que se realizan con ellas y alrededor de ellas, a fin de indagar si pudieran configurarse como un hecho imponible.

2. El activo virtual, ¿generador de obligaciones tributarias?

¿Qué tan pertinente sería observar al activo virtual como un ente que genera obligaciones tributarias? Para lograr el trabajo cognoscitivo que debemos realizar a fin de

9 Antonio Jiménez Gonzáles. *LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO*. Thomson. (2004).

10 *Id.*

11 Mauricio Marín Elizalde, José Manuel Castro Arango. *Los sujetos de la relación jurídico-tributaria*. Ed. Julio Roberto Piza Rodríguez. *LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES*. Editorial Universidad Externado. (2015). Pág. 345-394.

12 Raúl Rodríguez Lobato. *DERECHO FISCAL*. Harla. (1983).

contestar a esta pregunta, es necesario precisar en algunos conceptos más; primero, el hecho generador, que Gerardo Ataliba¹³ define como el hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable. Tomando en cuenta lo anterior, el hecho generador se observa como el punto de partida, el inicio en donde una situación se encamina hacia una repercusión jurídica.

El hecho generador no concluye nada en el universo del derecho, solamente impacta en la esfera tangible de los hechos. Importante distinción, ya que nos presenta la necesidad de elementos extra para vincularnos a nosotros, sujetos accionantes de este hecho generador, dentro de la esfera jurídica en donde nuestro actuar tenga repercusión.

Como siguiente elemento y vínculo entre el hecho generador y el mundo jurídico, tenemos al hecho imponible, que Jarach¹⁴ describe como el hecho jurídico definido por la norma y llevado a cabo por el sujeto pasivo, el contribuyente, y de donde surge como consecuencia una obligación tributaria.

En la jurisprudencia mexicana, podemos encontrar la definición del hecho imponible en tesis aisladas. La Suprema Corte de Justicia de la Nación se posiciona y define el hecho imponible como la hipótesis jurídica o *de facto* que el legislador elige como generadora de tributo¹⁵. Así, se refiere al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan puntuales consecuencias jurídicas, en específico la llamada obligación tributaria, cuyo concepto ya hemos atendido.

La puntualización entre hecho generador y hecho imponible difiere en la presencia de legisladores y normas jurídicas. Para que un actuar concreto cree obligaciones, debe estar especificado en una norma, y de estarlo, pasaríamos de hablar de solo un hecho generador a hablar de un hecho imponible, dado que el último es toda aquella actividad que la ley positiviza como causadora de contribuciones.

La misma tesis antes citada menciona que el legislador tendría libertad para tipificar cualquier manifestación de riqueza, y no solo una actividad, sino toda una generalidad, actos, situaciones, calidades, o incluso hechos ilícitos, siempre y cuando se respete la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Entonces, aparece otro concepto que vale la pena definir. De acuerdo con Barrios Orbegoso, la capacidad contributiva

13 *Id.*

14 J. Roberto Ortiz-Dietz. *El hecho imponible*. REVISTA DE DERECHO NOTARIAL MEXICANO, núm. 115, 2000. Pág. 46-100.

15 Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Tesis I.15º. A.114 A. Doble tributación. No se actualiza tratándose de los impuestos sobre nóminas y sobre la renta respecto de personas físicas asalariadas, en tanto tienen diversos hechos imponibles*. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, núm. 29. Enero 2009.

es la capacidad económica de contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales del Estado y que benefician a la colectividad¹⁶; un concepto que desde la nobleza asevera que esta capacidad responde a una responsabilidad consciente de contribuir a los gastos colectivos del Estado.

De tal modo, en cuanto a la capacidad contributiva se entiende que el sujeto activo, el Estado mediante el legislador, va a atribuir al sujeto pasivo, el contribuyente, su propia potencialidad de contribuir a los gastos públicos. Esto, considerando siempre la riqueza con la que cuenta una persona, atribuyendo en función de esta su capacidad contributiva. Así, se perfecciona la obligación tributaria¹⁷, siendo entonces la riqueza el punto neural de la figura; esto será importante para el análisis que nos compete más adelante.

Volviendo al hecho imponible, desde la visión de la Suprema Corte de Justicia, es el contenido de una norma jurídica, por lo que nos ponemos enteramente en el lado del derecho positivo, ya que de esa positivización surgirá la obligación tributaria. Ahora, con el terreno conceptual despejado, podemos preguntarnos si el activo virtual tiene las características para ser calificado de hecho imponible.

De manera concreta, podemos afirmar que algunas de las actividades que se realizan con criptomonedas generan obligaciones tributarias. Ya la legislación las ha adjuntado dentro de un engranaje jurídico, convirtiendo actividades puntuales en hechos imponibles que obligan a los contribuyentes a tributar. Sin embargo, muchas otras de las actividades que rodean al activo virtual siguen siendo ignoradas por la ley y no se toman en cuenta a la hora de exigir tributo mediante legislación.

Considerando las concepciones estudiadas antes, podemos afirmar que gran parte del fenómeno de criptomonedas, aun cuando genera un impacto en la riqueza individual de las personas, no ha sido atendido por el Estado a la hora de fincar obligaciones tributarias. Solo se han atendido algunas actividades como tales, sin embargo, la Suprema Corte no limita al hecho imponible como un hecho en sí, bien puede ser toda una generalidad que engloba distintas actividades.

Y puesto que el activo virtual tiene como característica estructural la especulación, estamos hablando empíricamente de que el uso en cualquiera de sus vertientes de activos virtuales genera tenencia, movimiento o ganancia de riqueza. Lo anterior configuraría el principio de capacidad contributiva, por lo cual, a mi juicio, el activo virtual tiene todas las características para ser un hecho imponible, y resulta pertinente

16 Raúl Barrios Orbegoso. (1966). *DERECHO TRIBUTARIO: TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO*. Cultural Cuzco. (1988).

17 Gerardo Novoa Herrera. *El principio de la capacidad contributiva*. *REVISTA DE DERECHO Y SOCIEDAD*, núm. 27. 2006. Pág. 101-106.

que sea generador de obligación tributaria. La cuestión para estudiar sería: por qué el sujeto activo, el Estado, no lo ha positivizado como tal y a qué responde tal decisión; cuestiones que analizaremos más adelante en esta investigación, ya que, en la actualidad, en cuanto a los activos virtuales observados desde la obligación tributaria, nos encontramos en una total incertidumbre.

3. Justicia en la distribución de la carga tributaria

Con el objetivo de entender cómo la anomia de los activos virtuales nos priva de justicia, habrá que establecer primero cuáles ideas de justicia utilizaremos. Para lograr una justa tributación, no basta con fincar obligaciones tributarias a fin de hacer partícipes a todos de la recaudación, esto sería una argumentación simplista, falta de nivel y por tanto inoperante.

Por ello, es imperante abordar el tema que nos atañe como lo que es: un problema epistemológico. Así, la primera tarea es elevarlo a un nivel argumentativo, planteando la pregunta correcta: ¿qué elementos harían posible colocarnos dentro del espectro de justicia en la distribución de la carga tributaria?

Antes que nada, debemos hablar de justicia, que en sí misma es un concepto que trae consigo varios problemas. Teniendo en cuenta la concepción de Aristóteles¹⁸, es una virtud practicada de manera intencional para distribuir de forma que nadie reciba más ni menos que otro. Sin embargo, esto entra en un vórtice de *epistemes* cuando lo llevamos al terreno de lo tributario.

Para hablar de distribución de la carga tributaria, tenemos que hablar de tributos y sus fines, los cuales van ligados directamente a conceptos de corte económicos y presupuestales, pues los tributos nacieron con finalidad financiadora¹⁹, y al dar paso a la evolución, se desarrolló una segunda función redistributiva. La primera permite al Estado abastecerse de los ingresos necesarios para solventar los gastos, mientras que la segunda sustrae recursos de los ciudadanos que sean capaces de dar²⁰.

4. Un modelo de justicia

Esclarecidas ambas variables, la justicia y la carga tributaria, vislumbramos el problema que hay para encontrar convergencia en dos preceptos que de entrada se

18 Aristóteles. *ÉTICA NICOMÁQUEA. ÉTICA EUDEMIA*. Gredos. (1985).

19 Juan Manuel Barquero Estevan. (2002). *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. ICADE: REVISTA DE LA FACULTAD DE DERECHO, núm. 61. Pág. 431-437.

20 Álvaro Rodríguez Bereijo. *EL PRESUPUESTO DEL ESTADO: INTRODUCCIÓN AL DERECHO PRESUPUESTARIO*. Tecnos. (1970).

observan distantes, y es labor identificar la coyuntura que permita una distribución justa. Para esta tarea, crearé un modelo que incluya los mínimos elementos que deben existir para situar cualquier objeto de estudio dentro de un espectro de justicia en la distribución de la carga tributaria. De esta manera, me apoyaré en tres frentes epistemológicos: i) el fin principal de la tributación, ii) la oportunidad del principio de progresividad, y iii) los límites de la redistribución.

El fin principal de la tributación

Las obligaciones tributarias son impuestas por el Estado a los ciudadanos en su virtud de imperio; sin embargo, como hemos comentado previamente, los tributos van ligados muy de cerca al presupuesto del Estado, en el cual debe justificarse a dónde irá lo recaudado por la tributación. La teoría del gasto público, según Chavéz Ackermann²¹, señala como justificación de la tributación la necesidad de recursos del Estado, en donde estos recursos serán utilizados para brindar los servicios que los ciudadanos deban recibir.

Si bien los mencionados gastos públicos se refieren al costo que tiene la administración pública para su funcionamiento, también incluyen el costo de la administración de bienes a los gobernados. Para determinar esto, tomaremos la teoría de las capacidades de Amartya Sen²², quien señala que las capacidades son justo lo que el Estado está obligado a distribuir. Las capacidades son las oportunidades de las personas para obtener funcionamientos, siendo estos últimos lo que una persona puede ser o hacer.

Ahondando en su teoría, la apertura de estos conceptos es su mayor acierto. Cada organización jurídica debería ser capaz de identificar cuáles son las mínimas capacidades que necesitan sus suscriptores para alcanzar los funcionamientos que su cultura, economía y política les exijan; y, a su vez, debe asumir la responsabilidad de brindarles estas capacidades mínimas.

El fin principal de la tributación, a los efectos correlativos que esta investigación me exigirá, es brindarles a los gobernados las herramientas necesarias para desarrollarse libremente en su entorno.

21 Pascual Chávez Ackermann. *La tributación*. QUIPUKAMAYOC, vol. 1, núm. 2. 1993. Pág. 47-50.

22 Jørgen Pedersen. *DISTRIBUTIVE JUSTICE AND TAXATION*. Routledge. (2020).



Figura 1. El fin principal de la tributación

Fuente: Elaboración propia.

La oportunidad del principio de progresividad

El Estado, para cumplir con sus responsabilidades, debe utilizar su principal vehículo: los tributos. Pero a la hora de fincar responsabilidades tributarias, mientras para unos estas no representan mayor asedio en sus ingresos, para otros menos afortunados sí que lo harán y los privarán de la potestad de adquirir algún servicio o bien que necesitan para su desarrollo. Rescatando la teoría de Sen, los privará de funcionalidades. Es entonces que toma lugar el principio de progresividad tributaria.

El principio de progresividad, junto con el de generalidad e igualdad, según la autora Sánchez Sánchez²³, perfecciona un modelo de justicia tributaria. Este configura el reparto equitativo de la carga tributaria. Así, remediando el problema que antes se exponía, ahora pagarían más impuestos aquellos para quienes esto no significaría un atentado contra su capacidad de adquirir bienes.

Lo anterior responde a los principios de justicia que Rawls²⁴ desarrolla en su obra *Justice as Fairness: Political not Metaphysical*. Primero, sustenta que todos deben contar con un esquema de libertades, el mismo para todos; esto soporta la idea de que nadie puede ser privado de su capacidad para suplir sus necesidades, puesto que serían coartadas sus libertades. Sin embargo, se podría pensar que el hecho de que se le cobren más impuestos a algunos no suscribe a la idea de justicia. Un segundo principio de justicia de Rawls expresa que las inequidades económicas son posibles en un esquema de justicia siempre y cuando sucedan para beneficiar a los que tienen menos ventaja.

Entonces, en cuanto a la pertinencia del principio de progresividad, es oportuno mientras sirva a una redistribución que impulse el cumplimiento de los fines primarios de los tributos.

23 Eva María Sánchez Sánchez. *El principio de igualdad en materia tributaria* (tesis de grado, Universidad de Jaén). 2016.

24 Jørgen Pedersen, *supra*, nota 22.

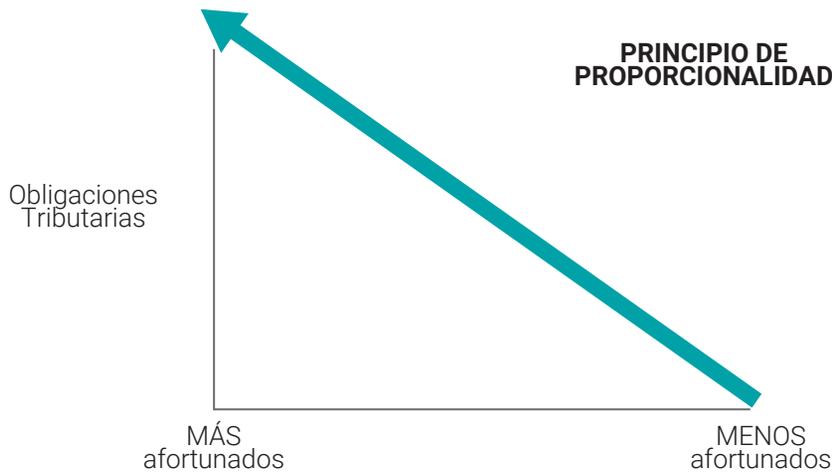


Figura 2. Oportunidad del principio de progresividad

Fuente: Elaboración propia.

Los límites de la redistribución

La redistribución, ahora alejada de la injusticia y, por el contrario, alineada a la justicia y sirviendo como vehículo para que el Estado cumpla con su último fin, corre el riesgo de verse excedida. La clave es preguntarse cuáles son esas herramientas que el Estado debe proveer, y aquí refrendamos la autoobservancia de la propia situación cultural, económica y política de cada organización jurídica.

Tenemos claro que la última de nuestras tareas es forjar los límites de esta redistribución, lo cual resultaría sencillo bajo la teoría de los recursos de Dworkin²⁵, quien responsabiliza a cada individuo de su propia situación mediante la distinción de *choice and chance*. Habrá que distinguir entre aquellos que se encuentran en una situación de inequidad debido a las oportunidades o recursos que tienen de origen (*chance*) y aquellos que también se encuentran en inequidad ocasionada por decisión o falta de esfuerzo (*choice*). El Estado solo debería subsanar la primera, puesto que lleva a cabo la labor de tributación justamente para poner a los ciudadanos en un punto en donde todos sean capaces de explotar sus capacidades, independientemente de si ellos deciden o no explotarlas.

Esta idea de individuos decidiendo el esfuerzo que ponen o no en su desarrollo encuadra en el libre desarrollo de la personalidad, un derecho fundamental que permite a los individuos elegir y materializar los planes de vida que estimen convenientes. El Estado se responsabiliza por poner a los ciudadanos en una situación en donde ellos

25 *Id.*

puedan ejercer este derecho, pero en ese momento trasladan esa responsabilidad a cada individuo. Entonces, el Estado no debería remediar la inequidad que surge como resultado de la decisión personal de cada individuo.

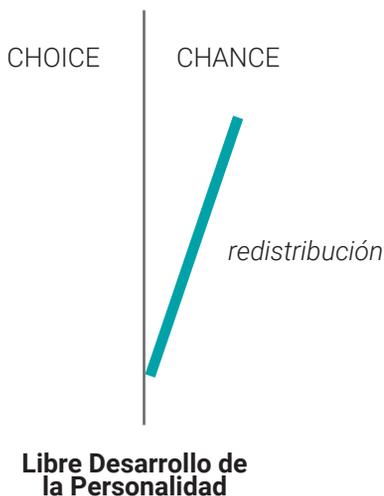


Figura 3. Límites de la redistribución
Fuente: Elaboración propia.

Podemos ultimar diciendo que, para que la distribución de la carga tributaria se perfeccione dentro del espectro de la justicia, deberían al menos triangularse el principio de proporcionalidad, los límites de la redistribución y la correcta distribución de herramientas. Lo anterior se fundamenta sobre líneas teóricas principalmente de *capability approach* (de Amartya Sen), *justice as fairness* (de John Rawls) y *equality of resources* (de Ronald Dworkin), entre otros postulados que aportaron a mi estudio.

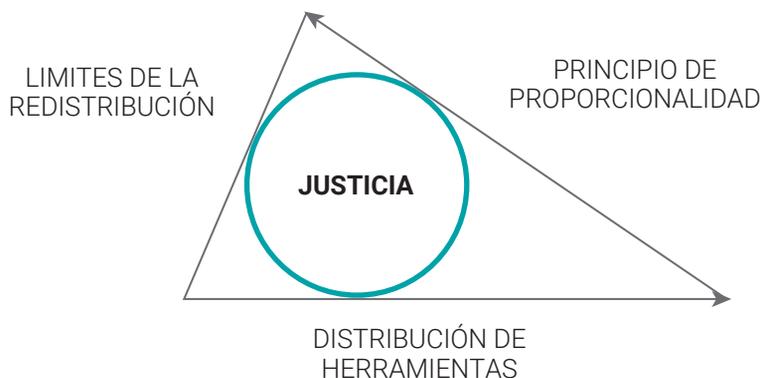


Figura 4. Modelo de justicia en la distribución de la carga tributaria
Fuente: Elaboración propia.

5. Aplicación del modelo a los activos virtuales

Tomando en cuenta el modelo de justicia tributaria que ya construimos, habrá que desarmar los distintos elementos que conforman la posición y la actuación de los activos virtuales dentro de la estructura tributaria, con el fin de verificar si ciertamente su anomia en materia fiscal quebranta los mínimos necesarios para enmarcarse en la idea de justicia en la distribución de la carga tributaria.

Primero, en cuanto a la verificación de la imposición proporcional, estaría fallando el carácter especulativo de los activos virtuales, así como los costos elevados de sus unidades y la complejidad tecnológica-financiera que trae consigo. Da como resultado que el uso de criptomonedas se dé, en su mayoría, entre empresas y personas con altos ingresos, a pesar de estar disponibles para cualquier individuo. Sus características *per se* les brinda una calidad discriminatoria, puesto que la manipulación de activos virtuales requiere recursos financieros disponibles, y esto hace que el activo virtual y las actividades que lo rodeen se conviertan en una actividad de élite.

Dado lo anterior, y ahora aplicando el principio de proporcionalidad, podemos decir que está totalmente violado, puesto que el uso de criptomonedas por sí mismo es una manifestación de riqueza. Entonces, las obligaciones tributarias que se desprendan de estos deberían vincularlos rigurosamente. En los hechos, nos ponemos en el otro extremo, no existen propiamente impuestos específicos que generen obligación tributaria. Entonces, desde nuestra primera aproximación al modelo de justicia, nos ubicamos fuera de esta.

Como segundo análisis (la redistribución), en este punto la situación actual de las criptomonedas estaría teniendo justamente el efecto contrario a la redistribución, la cual tiene por objetivo reducir las desigualdades económicas²⁶. La situación de anomia en la que se encuentran los activos virtuales, dado que no se tributa, se traduce en un estado de exención informal, y estas son las que producen el efecto contrario a la redistribución, ya que los sujetos con más recursos son los más beneficiados en general por las exenciones, pues ellos son los que realizan un mayor movimiento de riqueza, y como resultado se amplía la brecha de desigualdad. Si se subsanara esta situación similar a la exención, se incrementaría el ingreso de manera eficiente para lograr la adecuada redistribución y sus fines.

Finalmente, el estudio es si se cumple el fin último del tributo, esto es, brindar capacidades-funcionalidades a los ciudadanos, pero al no haber un tributo vinculante, no existe recaudación. Sin embargo, ¿de qué nos está privando la no recaudación? Impacta en varios frentes, por nombrar algunos: 1) el patrocinio de derechos humanos,

26 Hugo de Brito Machado. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Malheiros Editores. (2007).

pues brindar derechos a los ciudadanos resulta costoso en demasía; y 2) no se logra la función de asignación ni estabilización, ambas descritas y recomendadas por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal)²⁷, las cuales permitirían invertir en infraestructura y realizar equilibrios macroeconómicos básicos. Las mencionadas pondrían a los ciudadanos menos afortunados en una mejor situación, brindándoles capacidades que les permitan ser sujetos más competitivos.

Concluimos, entonces, que la anomia tributaria de los activos virtuales ciertamente es una situación injusta que afecta de manera directa e indirecta a los ciudadanos menos afortunados. Esta afirmación por sí misma es un hallazgo que da para un estudio amplio; sin embargo, con el objetivo de robustecer esta investigación y de no solo señalar y evidenciar la problemática, sino además ofrecer una posible razón para los defectos que algunas figuras jurídicas presentan, me valdré de la corriente sociologista a fin de encarar el mundo jurídico con el mundo fáctico.

6. Una aproximación paradigmática

A través de la conceptualización y concatenación de teorías, hemos seguido una ruta que nos permite entender nuestro objeto de estudio, ubicarlo dentro de los fundamentos teóricos, y señalar las afectaciones que trae consigo y que no son tan obvias desde un primer acercamiento. Este avance cognoscitivo nos permite ahora tratar de entender las razones del problema. Si los activos virtuales manifiestan riqueza, y por tanto son susceptibles a generar obligaciones tributarias, ¿por qué se encuentran en situación de anomia? Misma circunstancia que los pone en un estado de total injusticia.

Para tratar de dar respuesta a la pregunta anterior, es necesario tomar un enfoque paradigmático, entender una perspectiva teórica y metodológica que nos permita estudiar nuestro fenómeno en lo individual. Para esto, me valdré de corrientes sociológicas y económicas, que a su vez abonarán a la interdisciplinariedad de mi investigación, algo primordial dado que el derecho convive de manera inmediata con la sociología, la política y la economía. Este carácter nos facilitará realizar un estudio más profundo de los hallazgos que advendrán y me permitirá ser un actor crítico del fenómeno jurídico.

27 Jorge Puchet, Federico Torres. *LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA POLÍTICA FISCAL EN LAS ECONOMÍAS DE CENTROAMÉRICA*. Publicaciones de la Cepal. (2000).

El derecho como parte de la sociedad. Corriente sociologista

Esta corriente deja de lado el carácter formalista del derecho y lo introduce a la realidad. Según Lara Sáenz²⁸, el acercamiento sociologista considera al derecho “un instrumento de clase que busca mantener una situación que lo favorece”. Lo anterior apela a los creadores de leyes, quienes se valen del derecho para fines particulares. También, se entiende como parte de la vida social, y que a partir de esta se desarrolla y tiene la capacidad de incidir sobre la estructura social para transformarla. Varía aquí de otras aproximaciones sociológicas, puesto que es un instrumento y al mismo tiempo forma parte de la transformación de la sociedad no como objeto sino como sujeto.

Resulta útil esta corriente sociologista dado que nos permite llevar nuestro fenómeno jurídico hasta la realidad social, y ahí inferir las motivaciones de la creación de normas. Puesto que estudiamos una anomia, es importante dejar de lado el derecho en su acepción vigente y observarlo como modelador y regulador del actuar social, que necesita su interferencia.

El derecho es clasista. Enfoque iusmarxista

El pensamiento marxista, derivado de los escritos de Karl Marx y Friedrich Engels, considera que el derecho es uno de los factores integrantes de la superestructura, que, según esta teoría, es la economía; en donde el derecho solo se entiende como una proyección y un reflejo del sistema económico²⁹, así como un instrumento. Esta teoría admite que la economía provoca efectos en la estructura, incluyendo el derecho, y se configura una incidencia de lo económico en lo jurídico³⁰.

Atienza, por su parte, enumera presupuestos básicos del derecho desde un enfoque marxista:

- 1) El derecho tiene un carácter clasista; 2) es un fenómeno histórico en el sentido de que es una realidad vinculada a ciertas formas de organización social; 3) desempeña un papel subordinado en relación con otros elementos del todo social; 4) tiene carácter ideológico.

28 Leoncio Lara Sáenz. PROCESOS DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA. Porrúa. (1991).

29 Jorge Alberto Witker Velásquez, Rogelio Laríos. METODOLOGÍA JURÍDICA. IJ-UNAM. (1996).

30 *Id.*

Los estudiosos marxistas del derecho han asumido una actitud de rechazo frente al modelo tradicional de la ciencia jurídica y una actitud de desconfianza o de sospecha frente a los valores que el derecho realiza.³¹

Aquí, encontramos los caracteres que nos serán operativos para nuestra argumentación: la observancia del derecho con desconfianza y sospecha, pues, al ser parte de un constructo dirigido por la economía, puede llegar a tener un carácter clasista, dado que, mediante él, la clase dominante se impone en la sociedad. Afanasiev lo pone de manifiesto: “El derecho es la voluntad de la clase dominante erigida en ley y defiende sus intereses económicos y políticos”³².

Existen manifestaciones que acusan de simplista el carácter clasista del derecho. Contrario a esto, Fernández Bulté³³ asevera que, si despojamos al derecho de esta aproximación, nos enfrentaríamos a él como una normatividad aséptica que no nos permite ver por qué se dicta, en función de qué interés, ni a favor de quién. Este es el enfoque al que nos adheriremos, ya que es funcional a nuestros objetivos de indagación.

El derecho está secuestrado. Mecanicismo de clase

Siguiendo con las ideas de un derecho en conflicto, lo entenderemos dentro del mecanicismo de clase, una mecánica que no permite movimientos abruptos y que, mediante un modelo sistematizador, guarda el poder para sí mismo.

La teoría del mecanicismo de clase, de Erik Olin Wright, nos brinda tres presupuestos que, de ser enmarcados, configurarían que un fenómeno forme parte de este mecanicismo. En primer lugar, el principio de bienestar invertido interdependiente³⁴ marca una relación de causalidad, pues el bienestar de la clase dominante depende directamente del malestar de la clase oprimida. Cuando las leyes son creadas o aplicadas, favoreciendo intereses de unos cuantos, esta acción provoca, en sí misma, un efecto en detrimento de los no favorecidos.

El principio de exclusión y el de apropiación³⁵, en los cuales la clase dominante excluye del control de poder a los menos favorecidos y se apropia de la creación y la aplicación de leyes, resultan vitales para que los interesados protejan y guarden su

31 Manuel Atienza, Juan Ruiz Manero. **MARXISMO Y FILOSOFÍA DEL DERECHO**. Fontamara. (2013).

32 Víctor Afanasiev. **FUNDAMENTOS DE FILOSOFÍA**. Ediciones de Cultura Popular. (1975).

33 Julio D. Fernández Bulté. **FILOSOFÍA DEL DERECHO**. Editorial Félix Varela. (2003).

34 Erik Olin Wright. **CLASE, CRISIS Y ESTADO**. Siglo XXI Editores. (1998).

35 *Id.*

estatus y sus beneficios. Observamos, así, cómo el derecho se encuentra secuestrado dentro de una mecánica de clase que permite que solamente la clase dominante eche mano de él según interés propio, aunque esto mantenga a la clase oprimida sin acceso a ningún tipo de beneficio.

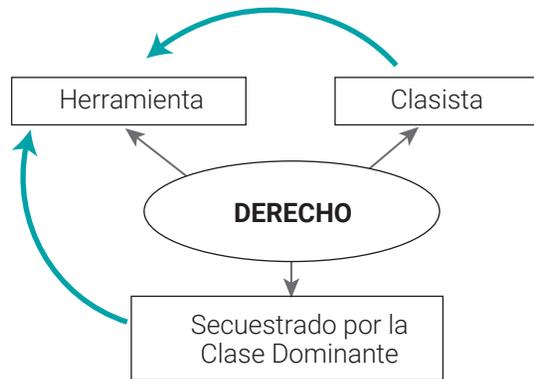


Figura 5. Paradigma sociologista
Fuente: Elaboración propia.

II. CONCLUSIONES

Producto del estudio de las aproximaciones anteriores para construir nuestro paradigma de observación, aterrizamos el siguiente razonamiento: el derecho en el mundo fáctico forma parte de la transformación social, ya que sirve como vehículo para moldear las estructuras mediante la reglamentación de fenómenos. Lo anterior no se logra debido al carácter clasista del derecho, en el que los hacedores de leyes se sirven de esto para legislar sesgadamente, cuidando los intereses de unos pocos. Este carácter clasista solo forma parte de toda una mecánica de clase, en la que la facción dominante secuestra al derecho, apropiándose de la creación de leyes, haciéndola inalcanzable para la facción oprimida, ya que la incomodidad de unos les asegura comodidad a otros.

III. REFERENCIAS

Álvaro Rodríguez Bereijo. EL PRESUPUESTO DEL ESTADO: INTRODUCCIÓN AL DERECHO PRESUPUESTARIO. Tecnos. (1970).

Antonio Jiménez Gonzáles. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. Thomson. (2004).

- Aristóteles. ÉTICA NICOMÁQUEA. ÉTICA EUDEMIA. Gredos. (1985). Disponible en: <http://tinyurl.com/bdas3wfh>
- Carlos M. Guliani Fonrouge. DERECHO FINANCIERO. VOLUMEN I. (10.ª edición). Temis. (2011).
- Dino Jarach. FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Cangallo. (1983).
- Erik Olin Wright. CLASE, CRISIS Y ESTADO. Siglo XXI Editores. (1998).
- Eva María Sánchez Sánchez. *El principio de igualdad en materia tributaria* (tesis de grado, Universidad de Jaén). 2016. Disponible en: <http://tinyurl.com/35psjh7x>
- Gerardo Ataliba. HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA. Instituto Peruano de Derecho Tributario. (1987).
- Gerardo Novoa Herrera. *El principio de la capacidad contributiva*. REVISTA DE DERECHO Y SOCIEDAD, núm. 27. 2006. Pág. 101-106. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792687.pdf>
- Hugo Carrasco Iriarte. DERECHO FISCAL I. (7.ª edición). IURE Editores. (2017).
- Hugo de Brito Machado. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Malheiros Editores. (2007).
- J. Roberto Ortiz-Dietz. *El hecho imponible*. REVISTA DE DERECHO NOTARIAL MEXICANO, núm. 115, 2000. Pág. 46-100. Disponible en: <http://tinyurl.com/yc8rb5ds>
- Jorge Alberto Witker Velásquez, Rogelio Larios. METODOLOGÍA JURÍDICA. IIJ-Unam. (1996).
- Jorge Puchet, Federico Torres. LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA POLÍTICA FISCAL EN LAS ECONOMÍAS DE CENTROAMÉRICA. Publicaciones de la Cepal. (2000). Disponible en: <http://tinyurl.com/mpzd6c3n>
- Jørgen Pedersen. DISTRIBUTIVE JUSTICE AND TAXATION. Routledge. (2020). Disponible en: <http://tinyurl.com/4n7ytfuz>
- José Juan Ferreiro Lapatza. CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL. (14.ª edición). Marcial Pons Ediciones Jurídicas. (1992).
- Juan Manuel Barquero Estevan. (2002). *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. ICADE: REVISTA DE LA FACULTAD DE DERECHO, núm. 61. Pág. 431-437. Disponible en: <http://tinyurl.com/4bufdvs8>

- Julio D. Fernández Bulté. FILOSOFÍA DEL DERECHO. Editorial Félix Varela. (2003).
- Karl Theodor von Eheberg. COMPENDIO DE HACIENDA PÚBLICA. Editorial América. (1945).
- Leoncio Lara Sáenz. PROCESOS DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA. Porrúa. (1991).
- Manuel Atienza, Juan Ruiz Manero. MARXISMO Y FILOSOFÍA DEL DERECHO. Fontamara. (2013).
- Mauricio Marín Elizalde, José Manuel Castro Arango. *Los sujetos de la relación jurídico-tributaria*. Ed. Julio Roberto Piza Rodríguez. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES. Editorial Universidad Externado. (2015). Pág. 345-394.
- Oswaldo H. Soler. TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO. La Ley. (2005). Disponible en: <http://tinyurl.com/yckwfkpw>
- Pascual Chávez Ackermann. *La tributación*. QUIPUKAMAYOC, vol. 1, núm. 2. 1993. Pág. 47-50. Disponible en: <https://doi.org/10.15381/quipu.v1i2.6066>
- Raúl Barrios Orbegoso. (1966). DERECHO TRIBUTARIO: TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO. Cultural Cuzco. (1988). Disponible en: <http://tinyurl.com/4u59p7az>
- Raúl Rodríguez Lobato. DERECHO FISCAL. Harla. (1983).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Tesis I.15°. A.114 A. Doble tributación. No se actualiza tratándose de los impuestos sobre nóminas y sobre la renta respecto de personas físicas asalariadas, en tanto tienen diversos hechos imponibles*. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, núm. 29. Enero 2009. Disponible en: <http://tinyurl.com/bdzhctsr>
- Víctor Afanasiev. FUNDAMENTOS DE FILOSOFÍA. Ediciones de Cultura Popular. (1975).