

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

39ª. Asamblea General

EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA SOCIEDAD

Tema 1

**LA FINALIDAD DE LA TRIBUTACIÓN Y SU DIFUSIÓN
EN LA SOCIEDAD**

Secretaría de Ingresos Federales

Brasil

**Buenos Aires, Argentina
18-21 abril, 2005**

Ponencia

TEMA 1 LA FINALIDAD DE LA TRIBUTACIÓN Y SU DIFUSIÓN EN LA SOCIEDAD

Andréa Lemgruber Viol

Coordinadora General de Política Tributaria
Secretaría de Ingresos Federales – SRF
(Brasil)

CONTENIDO: 1. Introducción.- 2. La Finalidad Originaria: El Financiamiento Sustentable del Estado.- Saqueo o tributación de otros pueblos.- La acuñación de moneda.- Endeudamiento.- Venta de bienes y servicios públicos.- Control directo de los recursos económicos.- 3. La Finalidad Política: La Relación Gobernante-Gobernado y el Ciudadano-Contribuyente.- 4. La Finalidad Económica: Las Funciones Asignativas y Estabilizadoras.- Asignación de recursos.- Estabilización.- 5. La Finalidad Social: la Función Redistributiva.- 6. Tributación y Moralidad.- 7. ¿Cómo Favorecer la Aceptación de la Tributación por Parte de la Sociedad?.- Representatividad.- Legalidad y limitaciones al poder de tributar.- Transparencia y rendición de cuentas en la gestión del ente público.- Respeto al contrato social y adecuación a la realidad.- Comunicación social efectiva.- 8. ¿Cómo Puede la Administración Tributaria Favorecer la Aceptación Social de los Tributos?.- 9. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

Entre los mayores poderes concedidos por la sociedad al Estado, está el poder para tributar. La tributación esta inserta en el núcleo del contrato social establecido por los ciudadanos entre sí para alcanzar el bien-común. En ese sentido, el poder de tributar está en el origen del Estado o del Ente Político, pues permitió que los hombres dejaran de vivir en lo que Hobbes definió como el *estado natural* (o la vida pre-política de la humanidad) y pasasen a constituir una sociedad *de facto*, a manejarla por medio de un gobierno y a financiarla, estableciendo así una relación clara entre gobernante y gobernados.

Por consiguiente, la tributación sólo puede entenderse a partir de la necesidad de los individuos de establecer la convivencia social organizada y gestionar la cosa pública mediante la concesión de poder a un Soberano. En consecuencia, la condición necesaria (pero no suficiente) para que el poder de tributar sea legítimo es que él emane del Estado, porque cualquiera imposición tributaria privada sería comparable a usurpación o robo. Es justamente por referirse a la construcción del bien-común que se da a la tributación el poder para restringir la capacidad económica individual para crear capacidad económica social. Es decir, el poder de tributar se justifica dentro del concepto de que el bien de la colectividad tiene

preferencia sobre los intereses individuales, especialmente porque faltando el Estado no habría garantía ni siquiera para la propiedad privada y la preservación de la vida.

Es precisamente la posibilidad de restringir la renta y la propiedad personales, reduciendo el consumo y la acumulación de riqueza individuales, lo que coloca a la tributación en el nivel de poderes estatales tan fuertes como el del mantenimiento del orden de interno y el de la declaración de guerra externa, como también el de la posibilidad de aplicar penalidades contra los propios súbditos. Al mismo tiempo, tal vez podría decirse que, entre todo los poderes que emanan del Estado, la tributación es él más esencial o al menos el primordial porque sin ella no habría como ejercer los demás.

Por consiguiente, la tributación nace para proveer el bien-común por la necesidad del hombre de asociarse y crear vida política. Ella se origina en la disposición del hombre de vivir en un Estado, dentro de la visión Aristotélica de que el Estado es una institución natural y la más amplia de las asociaciones humanas¹. Y, naciendo con el finalidad primordial de la financiación del Estado por el deseo de la colectividad, una vez instituida, la tributación adquiere una amplitud de proyección que influencia transversalmente todos los aspectos de la vida en la *Polis*, por ser ella uno de los más poderosos instrumentos de política pública mediante el cual los gobiernos expresan sus ideologías económicas, sociales, políticas e incluso morales.

Por ejemplo, el volumen de la carga tributaria - y la consecuente asignación de recursos en la economía - puede indicar el peso que determinada sociedad da a valores más individualistas o colectivistas. Su composición - o la distribución de su costo entre los varios segmentos sociales - puede dar una noción sobre los valores prevalecientes de equidad y de justicia social, y el papel del Estado en influenciarlo o no. En muchos momentos de la historia, además, ese costo no era siquiera soportado internamente, sino deliberadamente saqueado de los pueblos que fueron conquistados mediante guerras o colonización. En ese sentido, la aclamada relación entre tributación y democracia es una noción reciente en nuestra evolución política.

De hecho, quizá ningún otro tema haya estado en el centro de las atenciones políticas, sociales y económicas como la tributación, porque hablar de impuestos es hablar de la vida en colectividad del hombre - y, por consiguiente, de la sociedad ideal con la cual soñamos. No es por mera casualidad que la tributación ha estado en la esencia de revueltas sociales en que los gobernados desean demostrar su desaprobación o su ruptura con el régimen reinante. Comprender la actual relación entre tributación y sociedad en su plenitud requiere tener una

¹ Stephen Everson, pp. xx-xxi, "Aristotle's claims that the state is natural and that man is a political animal amount to the same thing. It is only as a citizen of a state that man can achieve the good life and it is this which shows that he is a political animal; he is naturally disposed to live in a state. The state is the association that allows him fully to realize his natural dispositions".

visión amplia de los poderes del Estado y de las diversas finalidades de la tributación, que se interconectan en la complejidad de la vida colectiva.

En ese sentido, reducir la tributación simplemente a su finalidad recaudatoria es ignorar la fuerza de su poder, pues la financiación del Estado no se agota en sí misma. Al contrario, es el propio poder de financiar el Estado que establece la proyección de la tributación sobre tantas dimensiones de la vida colectiva. Cualquier formulación de política tributaria que no tome en cuenta esa proyección estará destinada a un reduccionismo recaudatorio y a una miopía de visión estratégica que será capaz, a largo plazo, de inviabilizarla.

Este trabajo, busca así realizar un análisis extensivo sobre la finalidad de la tributación y su difusión en la sociedad. Empezaremos analizando las múltiples finalidades de la tributación, que son: la finalidad originaria, que es la financiación del Estado; la finalidad política, que es el establecimiento del eslabón entre gobernante y gobernados; la finalidad económica que implica actuar en las funciones asignativa y estabilizadora del gobierno; y la finalidad social, que es la función redistributiva del gobierno. También se discutirá la dimensión moral de la tributación, que debe estar necesariamente presente para que ella pueda alcanzar esas múltiples finalidades de un modo efectivo. Por último, trataremos de identificar los factores que permiten una mayor aceptación social de la tributación, destacando en particular que acciones en el ámbito de la tributaria pueden estimular esa aceptación.

2. LA FINALIDAD ORIGINARIA: EL FINANCIAMIENTO SUSTENTABLE DEL ESTADO

Indudablemente, la finalidad primordial de la tributación es el financiamiento del Estado, pues sin recursos el Estado no puede ejercer sus atribuciones mínimas. Es en ese sentido que ella da vida al Ente Público y establece una relación clara entre gobernante y gobernados. Conforme Hamilton, en sus escritos para los *Federalist Papers* y en su colaboración para acuñar la Constitución Americana: *“El dinero es, con propiedad, considerado como el principio vital del ente político; por ser lo que sustenta su vida y movimiento, y permite que lleve a cabo sus funciones más esenciales. Por tanto, puede verse como un ingrediente indispensable en toda Constitución, un completo poder para adquirir dinero de una manera regular y apropiada, dentro de lo que los recursos de la comunidad permiten. En caso de que una deficiencia en esta materia ocurra, uno de dos infortunios deben aparecer; o la población será sujeta a un saqueo continuo en substitución a una manera mejor de financiar el bien común, o el gobierno se hundirá en una atrofia fatal, y en corto período de tiempo perecerá”*.

En este texto, Hamilton toca dos puntos importantes. Primero, que la tributación es la savia del Estado, y determina así su vida o su muerte. Segundo, que en caso de que la tributación no fuera claramente definida y aceptada con legalidad y legitimidad, otros instrumentos de financiamiento – mucho más tradicionales hasta

entonces, seguirían siendo usados, como lo fueron el saqueo y la explotación a lo largo de los siglos.

Se destaca así que la tributación no es la única fuente de aporte de recursos al tesoro público. Sin embargo, quizá puede ser considerada, cuando de es utilizada dentro de la legalidad y de los límites de capacidad de la sociedad, como la más adecuada en términos de sustentabilidad a largo plazo. Justamente por eso la tributación ha sido la fuente de recursos más extensivamente adoptada por los Estados democráticos modernos. La manera de financiarse el Estado evolucionó en la medida que la propia estructura política, económica y social camina para regímenes políticamente democráticos, económicamente auto sustentables y socialmente más justos.

Por consiguiente, la cuestión que cabe plantearse es ¿por qué un país deliberadamente se somete a la desagradable experiencia de recaudar tributos, como hoy sucede? ² La pregunta es interesante porque parece no haber dudas respecto a que la tributación del pueblo ha sido una fuente tradicional de desgaste político y de caídas de regímenes. Por lo tanto, sería natural esperar que los gobiernos hubieran empleado alternativas a la tributación. De hecho, a lo largo de la historia los países han estado usando varias fuentes de generación de recursos, muchas veces con la clara intención de minimizar el cobro directo de tributos sobre su pueblo. Las fuentes alternativas más comunes han sido el saqueo; la acuñación de moneda; el endeudamiento interno o externo; la venta de bienes y de servicios producidos por el poder público; y el control directo de los recursos nacionales. ³ Cada una de esas fuentes, así como la propia tributación, tiene sus limitaciones económicas, políticas y sociales, y cada gobierno dependiendo de sus posibilidades históricas, escoge una de ellas o una combinación de ellas para financiarse.

Saqueo o tributación de otros pueblos

Financiarse con los recursos ajenos ha sido una brillante y ampliamente utilizada estrategia política de muchos gobiernos. Maquiavelo ya aconsejó que un príncipe debe ser parsimonioso con lo que es de él y de sus súbditos, pero liberal con lo que es de otros. *"O el príncipe gasta de lo que es suyo y de sus súbditos, o de lo que le pertenece a otros; en el primer caso, él debe ser parsimonioso; en el último, él no debe dejar de practicar ninguna liberalidad. Y para aquel príncipe que va con los ejércitos que se mantienen de rapiña, de saqueos y de rescates, y que maneja bienes de otros, esa liberalidad es necesaria porque de lo contrario sus soldados no lo seguirán. Y de aquello que no es suyo ni de sus súbditos, alguien puede ser el donador más generoso, como lo fueron Ciro, César y Alejandro, porque gastar lo que es de los otros no le quita la reputación, al contrario, la aumenta; sólo gastar lo tuyo es lo que te perjudica."*

² Esa pregunta fue puesta por R. Bird, en "A Primer on Taxation and Development", p. 3

³ Países más pobres aún tienen como fuente de financiamiento relevante la ayuda internacional, sea en dinero, sea en donaciones directas de bienes y servicios.

Este tipo de financiación, en general realizado en oro, recursos naturales o trabajo forzado, fue la base de sustentación de varios regímenes políticos e incluso una de las razones para las guerras en busca de la expansión de dominios y para el descubrimiento del nuevo mundo. La propia "democracia" ateniense se basó en el trabajo esclavo para su financiamiento. El mercantilismo se basó en el saqueo de las colonias como forma de sustentar los tesoros de las metrópolis. Así, es interesante destacar que no hay ninguna correlación estrictamente necesaria entre tributación y ciudadanía, por lo menos durante gran parte de nuestra historia.

Sin embargo, al quebrarse la noción entre tributación y ciudadanía, el uso del saqueo hace caer por tierra la legitimidad del contrato social y así, la financiación del Estado sólo pasa a ser posible con base en la fuerza extrema. El uso de la fuerza, a su vez, genera un ambiente propicio para revueltas y, en última instancia, la discontinuidad de la propia fuente de recursos. Por consiguiente, ella es una solución fácil pero de baja sustentabilidad y no tiene más lugar en el mundo moderno.

La acuñación de moneda

Emitir dinero es otra fuente alternativa de recursos, pero también es poco sustentable a largo plazo. La emisión de dinero además de la capacidad de absorción de la economía genera inflación, que puede ser considerada como un seudo tributo - y quizá el más regresivo de todos, pues los más pobres no tienen ningún recurso de corrección monetaria para protegerse del aumento continuo de precios de los bienes y de los servicios. Aquellos países que pasaron por procesos hiperinflacionarios, como el propio Brasil, conocen bien el impacto negativo de la inflación sobre la estructura económica y el desarrollo sustentable.

La emisión de moneda, al mismo tiempo, no desempeña las funciones macroeconómicas de estabilización que la tributación permite - y aquí vemos la ampliación de la meta y de la finalidad de la tributación. El tributo, justamente por quitar poder adquisitivo a la población, puede usarse en el control de precios ayudando la política monetaria a controlar la liquidez en la economía. Como fuera mencionado por Bird ⁴, en una interpretación diferente de la finalidad de los impuestos, *“los impuestos son necesarios no para suministrarle dinero a los gobiernos sino para sacarle dinero al público”*.

Endeudamiento

Otra fuente tradicional usada para financiar el Estado es el endeudamiento. La mayor restricción al uso del endeudamiento es también la insustentabilidad a largo

⁴ A Primer on Taxation and Development, p. 4

plazo, por que muchos países alcanzan una proporción deuda/PIB muy alta, significando una gran porción de intereses a ser pagados, además del difícil acceso al crédito en los mercados internacionales. Sin embargo, es importante destacar que la deuda no es más que transferir el pago de los impuestos actuales para las generaciones futuras ⁵. La opción por el endeudamiento no es precisamente una alternativa a la tributación, sino apenas su postergación, considerado que el país tendrá que cumplir sus compromisos. De esa manera, el endeudamiento guarda similitud con el saqueo, en el sentido de que los dos tienen la característica de imponer la obligación de la financiación a otros – sea en términos jurisdiccionales o temporales ⁶.

Venta de Bienes y Servicios Públicos

Otra alternativa a la tributación es que el Estado venda sus bienes y servicios puestos a disposición de la población, a similitud del mercado privado. Es decir, ¿por qué el Poder Público opta por tributar y no poner un precio a sus bienes y servicios? Resulta interesante que las personas tengan una percepción mucho más positiva del sistema de precios que del sistema tributario, aun cuando el primero excluya a parte de la población de la posibilidad de consumo, incluso de bienes considerados básicos. La respuesta exige una mejor definición del tributo y de sus diferencias respecto al precio.

El tributo es una contribución compulsiva que, en una amplia definición económica, puede ser pagada en bienes, servicios forzados o dinero los cuales deben darse por los individuos a sus gobiernos, sin contraprestación directa en términos de beneficios recibidos. En esa concepción, el tributo incluye también los bienes y servicios que el Estado tiene el poder de comprar y remunerar a precios por debajo del mercado, como por ejemplo el servicio militar compulsivo. Son la compulsión y la falta de relación clara entre el pago y el beneficio recibido que distinguen al *tributo* del *precio*, y abren un espacio para el cuestionamiento en cuanto a su legitimidad y a su apropiado nivel y límite.

Hay por lo menos dos razones por lo menos por las que el Estado no pueda vender todos sus bienes. Primero, por definición propia, el Estado administra bienes públicos que por destinarse a toda colectividad, no pueden ser excluidos del consumo individual, aun en el caso del individuo que no pague su precio. El ejemplo clásico de los libros de finanzas públicas es la defensa nacional. En caso

⁵ Para mayores detalles, vea el teorema de la Equivalencia Ricardiana, que afirma que la financiación Estatal con base en el endeudamiento tiene efectos económicos idénticos a la financiación Estatal con base en la tributación.

⁶ Hay una discusión amplia en cuanto al endeudamiento. Hay de una parte, quién afirma que, caso los gastos que se financiarán por las deudas traigan beneficios a las generaciones futuras, el endeudamiento se justificaría en las bases morales, y nuestros hijos y nietos deben pagar más tributos por eso. Hay otra corriente que afirma sin embargo, que, justamente para la responsabilidad moral con las generaciones futuras, uno no puede pedir que ellos financien aquello no opinaron y no definieron como prioridad social.

de que parte de los ciudadanos no quisiera comprarla, ellos aun así serían defendidos automáticamente en caso de guerra, financiados por sus vecinos que asumieron todo el costo de la cobranza. Justamente para evitar esos "free riders" es que el impuesto es compulsivo para todos. Segundo, para ciertos bienes, incluso con capacidad de exclusión - como la educación o la salud, por ejemplo-, el Estado aparece como proveedor dentro de su responsabilidad social, pues en el caso de que apenas el sistema de precios fuera usado, parte de la población (los más pobres) se excluiría del consumo de aquellos bienes, minando, en el largo plazo, la propia noción de sociedad, y ciertamente generando externalidades negativas a la población entera. Así, aunque es factible e incluso aconsejable que el gobierno en algunas situaciones venda parte de sus bienes y servicios, o acepte el pago parcial, no es posible imaginar la completa substitución del tributo por precio para financiar el bien público.

Control directo de los recursos económicos

Por último, aun existe la posibilidad del Estado comandar directamente los recursos económicos, lo que sucede en momentos específicos, como en las guerras, o en las economías comunistas puras. Es interesantemente en esas economías, que el colectivismo llega a un punto tan extremo que pasa a prescindir de la tributación. Es como si la carga tributaria fuera aumentando gradualmente, hasta llegar a un nivel tan alto que no sería más justificable la pérdida del peso muerto de la transferencia. Por consiguiente, más racional sería que el Estado produzca y distribuya todo por sí mismo. Sin embargo, ese modelo se mostró económicamente ineficiente a lo largo del siglo XX y parece no ser hoy una alternativa a ser considerada como financiamiento estatal.

En resumen, hay varias formas de proporcionar los recursos a los cofres públicos, pero la tributación es en los días actuales la más ampliamente usada. Esto porque, aunque la tributación también puede implicar males como la ineficacia económica y la injusticia social, ella aun parece ser, cuando correctamente concebida y legítimamente implementada, la fuente más sustentable para las economías modernas. En primer lugar, es la única fuente que en el caso de estar sustentada en un contrato social legítimo, permite establecer un vínculo claro de ciudadanía y de responsabilidad social. Ese vínculo es inexistente en el caso de que el Estado se financie con recursos ajenos, sea a través del saqueo o de la deuda. En segundo lugar, las experiencias con financiamiento basadas en inflación, endeudamiento y venta de bienes y servicios, demuestran que esas fuentes, separadamente, no son capaces de generar recursos en niveles suficientes a la necesidad actual de la mayoría de los países - en general por encima del 20% del PIB. Por consiguiente, son más apropiados como fuentes complementarias de financiamiento o para que se usen en situaciones específicas. Por último, sobre todo el saqueo, la inflación y la deuda tienen serios problemas de auto-sustentación, porque llevan a otros pueblos a rebelarse o a la economía a desestabilizarse internamente. La tributación, cuando es legítima y en

niveles apropiados, no genera necesariamente su propio agotamiento y no depende de concesiones externas⁷.

3. LA FINALIDAD POLÍTICA: LA RELACIÓN GOBERNANTE-GOBERNADO Y CIUDADANO-CONTRIBUYENTE

En el plano político, por estar en el "core" de la existencia del Estado, la tributación puede definirse como el lazo que une a gobernante y gobernados en un sentido biunívoco. Por un lado, el hecho de que alguien tenga el poder explícito para tributar sobre otros, establece la existencia de un reino (en un concepto amplio) y define incluso su extensión y alcance. En otras palabras, ningún soberano puede imponer la tributación sobre aquellos que no se someten a su poder, ya sea que lo ejerza legítimamente o por la fuerza. Por otro lado, el hecho de que alguien pague tributos a un Soberano establece el mantenimiento del contrato social, así como el acuerdo o necesidad de subordinación al mismo. Mientras haya pago de tributos habrá una relación de dependencia, consentida o no, por parte de la sociedad respecto al Estado.

Así, la tributación constituye un eslabón primordial entre soberano y súbditos y establece una relación política entre ellos. Sin embargo, es necesario que se aclare que este eslabón no es necesariamente democrático. El saqueo o tributación por la fuerza sin consentimiento democrático, se ejerció a lo largo de los siglos por los gobernantes, tanto respecto a otros pueblos como respecto a su propio pueblo. En lo que se refiere a la evolución política, lo que ocurre es que ese eslabón básico pasa a reflejar valores diferentes a medida que se camina de los regímenes esclavócratas o absolutistas rumbo hacia la democracia representativa.

De hecho, la relación entre tributación y democracia no fue usada ni deseada en larga parte de la historia. Incluso, el propio término democracia apenas empezó a tener el sentido con que ahora lo entendemos a partir del principio del siglo XX para parte de los países desarrollados⁸. Gran parte de los países en desarrollo todavía continúa experimentando democracias parciales o inestables hasta los días hoy.

Dentro de esta realidad, la amplia noción de contribuyente no guardaba relación directa con la estricta noción de ciudadano. Al contrario, el selecto grupo de ciudadanos, o la élite política y económica de las sociedades, detentaban el poder para hacer recaer la obligación de pagar impuestos sobre el más débil y sin voz

⁷ Hoy día, hay una discusión académica considerable y efectiva preocupación empírica sobre el mantenimiento de la tributación en el ámbito de la globalización - en función de lo que se denomina *vanishing taxpayer*. En el límite, hay posiciones como la de Lord William Rees-Moog y James Dale Davidson que, en el libro "*The Sovereign Individual*", afirman que la Internet facilitará la evasión fiscal a tal punto que, en lugar del Estado soberano, tendremos el individuo soberano y, así, el Estado estará condenado a la muerte por inanición fiscal.

⁸ Hasta entonces, el voto era privilegio de grupos restringidos, seleccionado por criterios tan variados como la raza, sexo, posesión de propiedad y alfabetización,.

que era el amplio grupo de contribuyentes. Debido a eso, la conciencia de la noción de ciudadanía con responsabilidad social era muy débil. La tan aclamada relación ciudadano-contribuyente parece apenas nacer de manera más estructurada a partir de las revoluciones francesa y americana - no por casualidad, ambas en parte motivadas por el abuso del poder tributar, sea por parte del propio soberano o por gobernantes externos.

En los Estados Unidos, en la época de la revolución se pasó a sustituir el criterio de posesión de propiedad por el pago de tributos, a fin de obtener el derecho al voto. Irónicamente, la idea no era establecer una conexión amplia entre el elector y contribuyente, sino la de conservar la conexión entre el *status* financiero del individuo y su capacidad de votar - justamente para restringir el sufragio universal. Eso era tanto más claro cuanto mayores eran las restricciones respecto al tipo de impuesto del cual el elector debería ser contribuyente (en general, impuestos sobre la propiedad⁹) o su monto mínimo.

Sin embargo, la ampliación del derecho al voto a todos los contribuyentes fue una evolución natural. La lógica era de que todos los hombres que pagaban tributos tenían derecho a defenderse contra políticas injustas del gobierno. Además, negar el voto a los contribuyentes paso a ser entendido como incentivo a la anarquía y a la evasión tributaria. Como observa Keyssar¹⁰, por consiguiente *"la lógica de la 'no tributación sin representación' tuvo una aplicación tanto doméstica como anticolonial."* Muy interesante, también, es notar que más de cien años después las mujeres, sobre todo las propietarias de tierra, en la lucha por su derecho al voto (conquistado en los EE.UU.AA. en 1920), también alzaron el mismo *slogan* y se negaron a pagar impuestos mientras se les negara el voto. Keyssar cuenta la historia de las hermanas Smith, de Connecticut, que en 1869, se negaron a pagar los tributos sobre su campo mientras no tuvieran el derecho al voto, forzando a que los recaudadores de impuestos fueran hasta su propiedad para confiscar el ganado para pagar los tributos adeudados. Sin embargo, ellas nunca recibieron el derecho al voto y las cortes de Connecticut no refrendaron la argumentación de que tributación y ciudadanía deberían andar tomadas de la mano¹¹.

En el otro lado del Océano Atlántico, en 1789, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano afirmaba, explícitamente, en sus arts. 13 y 14: *"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común que debe ser dividida entre los ciudadanos conforme con sus posibilidades"* y *"Todos los ciudadanos tienen derecho a verificar, para sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de observar su empleo y de fijar la partición, el recaudo, el cobro y la duración."*

⁹ Note que el impuesto sobre la renta todavía no había sido instituido. Este impuesto fue adoptado en los Estados Unidos en 1862.

¹⁰ Keyssar, p. 13

¹¹ Keyssar, p. 182

Nace, entonces, una de las más relevantes nociones en los modernos Estados democráticos, a partir de la que se establece un vínculo entre ciudadanía, legitimidad de las leyes, responsabilidad social, pago de tributos y control social. El eslabón tradicional gobernante-gobernados se cubre de legitimidad al conceder al contribuyente voz en cuanto ciudadano para refrendar el contrato social, y al ciudadano la responsabilidad en tanto que contribuyente de asegurar y verificar los objetivos de la colectividad.

4. LA FINALIDAD ECONÓMICA: LAS FUNCIONES ASIGNATIVAS Y ESTABILIZADORAS

La teoría económica muestra que la eficiente asignación de recursos es maximizadora del bienestar social. La tributación es uno de los poderosos instrumentos económicos que los gobiernos detienen para ejecutar su política pública e influir en la asignación de recursos. Conforme con R. Goode¹², la tributación no simplemente restringe la capacidad de gasto de las familias y de las compañías, sino que también influye en la asignación de recursos económicos, reconoce costos sociales que no se reflejan en los precios de mercado y afecta la distribución del ingreso y riqueza. Así, la tributación tiene una clara finalidad asignativa, redistributiva y de estabilización¹³.

Asignación de recursos

No quedan dudas que la tributación provoca cambios en la asignación de los recursos en la economía, alterando la forma en que los mismos se asignarían en su ausencia, y eso ocurre por menor o más neutra que sea la carga tributaria. Hay tres razones para esa influencia en la asignación económica. En primer lugar, la tributación transfiere recursos del sector privado para el público - que tiene prioridades diferentes en la asignación de recursos¹⁴. En segundo lugar, sus reglas, por no ser neutras en la práctica, generan distorsiones en la asignación de

¹² Goode, Richard, Taxation: A General Discussion in *Government Finance in Developing Countries*, p. 75, The Brookings Institution, 1984

¹³ La función redistributiva, pese a también influir la asignación de recursos y de ser objeto de estudio de la teoría económica, será tratada específicamente en el ámbito de la finalidad social de la tributación, en la sección 5.

¹⁴ Además de la propia opción pública de poder generar decisiones asignativas diferentes de la opción privada, tenemos en las democracias representativas el problema clásico del principal-agente, porque el representante no necesariamente expresa en sus decisiones las preferencias de sus constituyentes. De acuerdo a Stiglitz, en *Economics of the Public Sector*, p. 158: “En las decisiones privadas quien toma decisiones conoce su propias preferencias. En las decisiones públicas quien toma las decisiones debe estar seguro sobre las preferencias de aquellos en cuyo nombre está adoptando la decisión”. y “La toma de decisión colectiva es difícil porque distintos individuos tienen diferentes puntos de vista, por ejemplo, sobre cuánto debe gastarse en bienes públicos”. Sobre el problema del principal-agente (p. 202): “El problema del principal-agente es el sencillo problema de cómo una persona hace que otra haga lo que él desea. Aquí el problema es ¿cómo los ciudadanos (los principales) consiguen que sus empleados, servidores públicos (agentes), actúen según sus intereses?”

recursos que benefician las actividades más incentivadas en términos relativos. Por último, su propia existencia genera una cuña que es la pérdida del peso muerto del impuesto, que acaba no asignándose y se transforma en ineficiencia. Por consiguiente, no hay como hablar de una política tributaria completamente neutral y, en consecuencia, la finalidad asignativa tiene que ser considerada en la elaboración de la política tributaria.

En cuanto a la transferencia de recursos, el nivel de la carga tributaria explicita el cuanto de recursos está transfiriéndose y asignando conforme una opción pública, en detrimento de la opción privada de asignación económica. Ese nivel es tanto mayor cuanto más una sociedad se disponga a gastar en bienes y servicios públicos. El impacto en lo que se refiere a la eficiencia asignativa debido a esa opción pública es dudoso. Por una parte, ese traslado implica en ineficiencias por la pérdida del peso muerto y por posibles ineficiencias en la acción del propio gobierno. Como es probado por la teoría económica, sí el mercado falla, el gobierno también. Por otro, el gobierno participa complementando y hasta estimulando la participación del sector privado, además de practicar acciones correctivas. Por consiguiente, escoger entre mayor o menor carga depende de la cultura más o menos colectivista de un país, pero también de un análisis de cual combinación entre los sectores público y privado es más eficiente para el modelo en el cuestión.

De cualquier manera, aunque afecte la asignación neutra de recursos, no se deben asumir visiones extremistas como la que reza que la tributación se opone a la propiedad y la producción privada, justamente por quitar recursos del sector privado y llevarlos al sector público. O aunque una mayor tributación implica, necesariamente, en estancamiento del crecimiento económico. Como menciona Brooks ¹⁵, "no podría haber propiedad sin tributación" y "uno de los finalidades de la tributación es permitir la construcción del mercado privado". Esto es así porque la idea de mercado libre, natural, y autorregulado es puro idealismo. El mercado real es resultado de la construcción de una regulación compleja del sector público, con leyes y normas, incluso de derecho de propiedad y de propiedad intelectual, y de la aplicación de la sanciones ante la quiebra de contratos. Por consiguiente, el Estado y la tributación existen para crear el mercado y la propiedad, y no para oponerlos.

Merece la pena mencionar, sin embargo, que la función asignativa del recaudo no se refiere simplemente a la asignación pública de recursos en detrimento de la asignación privada, sino sobre todo a su influencia en la asignación de los recursos privados propiamente dichos por medio de incentivos económicos. Los ejemplos claros son los beneficios tributarios concedidos a secciones o regiones específicas, lo que demuestra el poder de la tributación en desplazar inversiones, aun mismo considerando que hay factores más importantes de influencia, como mano de obra calificada, estabilidad política e infraestructura. Otros ejemplos de cómo la tributación influye en la conducta de los agentes privados son: "*lock-in*

¹⁵ P.50

effects" cuando hay alícuotas altas a las ganancias de capital, que estimulan una mayor permanencia del dinero en cuentas de inversión de largo plazo, en caso de que las alícuotas sean decrecientes en el tiempo, y la tendencia de optar por el ocio en detrimento del trabajo en el caso de alícuotas marginales del impuesto sobre la renta que sean muy alta. Hay ejemplos incluso más extravagantes, que no involucran necesariamente la asignación económica, sino la asignación religiosa. Thorpe menciona que una de las herramientas usadas por el Califa para extender el imperio islámico fue la tributación. "El Califa no obligaba a sus súbditos a ser musulmanes, pero los seguidores del Islam pagaban impuestos más bajos. Millones se volvieron verdaderos súbditos".¹⁶

Así, la tributación ejerce influencia directa e indirecta sobre la asignación de recursos en la economía, pudiendo ser un importante instrumento incentivador del crecimiento económico, en caso de que sea utilizada correctamente. Sin embargo, si es mal usada, también tiene poder para influir negativamente en la competitividad de las empresas y en la asignación de recursos. En muchos casos, como en la actual competición tributaria para la atracción de inversiones extranjeras directas, la finalidad asignativa de la tributación incluso prevalece sobre la finalidad recaudatoria. En consecuencia, mucho se ha hablado que esa política llevará a un efecto del tipo *"race to the bottom"* y está claro que el poder para exentar es tan deseado como el poder para tributar.

Otra finalidad de la tributación es ayudar a la sociedad a internalizar en el sistema de precios las externalidades - que en sí mismas son fallas que el mercado privado, en general, no consigue corregir solo. Eso justamente pasa porque la decisión privada no tiene en cuenta el impacto de sus decisiones en la sociedad y en que medida sus asignaciones pueden perjudicar a la colectividad. El ejemplo clásico es la polución que empresas privadas tienden a generar en un nivel por encima del óptimo social, porque no consideran en su precio el mal que causan a otros. Una vez más, el tributo puede usarse como puente que lleva a decisiones individuales a transformarse en colectivas. En este caso, el impuesto es un medio de internalizar en el precio de un producto químico, por ejemplo, las externalidades que él causa en el medioambiente.¹⁷

Estabilización

Los impuestos tienen la finalidad estabilizadora macroeconómica de largo plazo, porque ayudan a controlar el nivel de la demanda agregada, compensando los ciclos económicos naturales y las presiones inflacionarias. En los ciclos económicos de crecimiento fuerte, la tributación permite reducir la demanda agregada, reduciendo presiones inflacionarias resultantes de la economía operando a plena capacidad. En las recesiones, la reducción de la tributación

¹⁶ Thorpe, p. 85.

¹⁷ Ese tipo de impuesto es llamado Pigouvian Tax, debido al economista inglés A. C. Pigou, que defendió el uso de la tributación correctiva especialmente con la finalidad ambiental.

puede favorecer la reactivación de la inversión y de la producción, generando empleos e ingreso.

5. LA FINALIDAD SOCIAL: LA FUNCIÓN REDISTRIBUTIVA

No hay como disociar la tributación de la noción de justicia social. Por más que se haya apuntado recientemente sobre las limitaciones de la tributación para alcanzar la redistribución del ingreso, la tributación trae en sí misma la finalidad distributiva por definir, desde su origen, quién debe sostener la financiación del Estado y en cuánto debe colaborar. La noción de justicia – por más variable que sea de sociedad en sociedad - está en la base de todas las revueltas y reacciones contrarias a la política tributaria a lo largo de la historia. Dicho de otra manera, es la percepción de la justicia fiscal una de las mayores fuentes para la legítima aceptación de la tributación y de su cumplimiento por parte de la sociedad. En caso de que se pregunte a la población cuáles deben ser los principios rectores del sistema tributario, la justicia estará seguramente entre ellos, y muy probablemente en primer lugar. Llevada al extremo esta noción, significa que la tributación percibida socialmente como injusta implica la quiebra del contrato social y se torna, con esto, en saqueo o confiscación ilegítima por parte del poder soberano.

Hay varios ejemplos de cómo la noción de equidad es un tema sensible e importante para la definición de la política tributaria. Un ejemplo fue la reacción masiva de la sociedad inglesa, contraria a la adopción del "*poll tax*" en la administración de la señora Margareth Thatcher - lo que, incluso, colaboró en su derrota política. "*Poll taxes*", o impuestos *per cápita*, son económicamente considerados los más eficientes por no ser distorsivos de la asignación económica. Sin embargo, son percibidos como injustos, precisamente por hacer pagar a ricos y pobres la misma cantidad de tributos. No es necesario hacer una amplia investigación para percibir que la mayoría de los sistemas tributarios no adopta impuestos de ese tipo, y que, al contrario, busca adoptar impuestos con cierta progresividad.

Así, en la decisión del *trade-off* de la política tributaria entre equidad y eficiencia, la sociedad sistemáticamente ha demostrado su preferencia por el primero. La razón de esta preferencia puede explicarse por el propio papel del Estado - que, como vimos, tiene sus orígenes interconectados con la tributación. De alguna manera, parece claro que el mercado privado tiene la supremacía en lo que se refiere a la decisión asignativa - es decir, en buscar la asignación óptima eficiente de recursos a través del sistema de precios. Aquí aparece la noción de la mano invisible de Adán Smith y, de cierta manera, de la ineficiencia ya demostrada cuando el Estado pasa a comandar y controlar en directo los recursos económicos. Por otro lado, también parece no haber duda de que la eficiente decisión asignativa no genera, necesariamente, una asignación socialmente aceptable como justa. Al contrario, una asignación eficiente de mercado puede llevar a individuos a no

tener como sobrevivir. La justicia social es algo que parece que el mercado privado por sí solo no puede asegurar. Entonces ahí entra el papel del Estado en su finalidad distributiva y, aunque hay muchas teorías de justicia distributiva, con raras excepciones, ellas no conceden al Estado la atribución de eculización del ingreso y de la riqueza¹⁸.

Sin embargo, aun después de la concordancia de que hay un papel redistributivo a ser desempeñado por el gobierno, continúa existiendo una fuerte discusión sobre por qué la tributación debe ser el instrumento por el que el Estado irá a cumplir su finalidad redistributiva. Recientemente, se ha recomendado mucho, sobre todo a los países en desarrollo donde la distribución del ingreso es bastante concentrada, que la tributación debe mantenerse neutra, y el gasto debe guiarse con prioridad a la redistribución. Muchos países han ajustado sus sistemas tributarios a esta recomendación. En cuanto a este asunto, hay tres puntos a ser mencionados.

Primero, es necesario tener claro que tributación y gasto son dos caras de la política fiscal y fuertes señalizaciones de cómo el Estado y la sociedad se colocan en cuanto a sus preferencias en términos de equidad. Obviamente, no vale la pena tener una tributación fuertemente progresiva y el gasto en su mayor parte orientado a las clases más ricas¹⁹. Pero eso no implica que la tributación deba ser necesariamente neutra o regresiva, y la distribución del ingreso totalmente cumplida o compensada vía gasto. Una sabia combinación de las dos políticas es la que puede dar una mayor efectividad a la política distributiva.

Según palabras de Brooks, “aún los más liberales han preferido tradicionalmente que la redistribución se obtenga a través del sistema tributario pues se oponen a otras formas de intervención gubernamental pues el sistema tributario preserva los procesos básicos de libre intercambio”. Es decir, la tributación tiene la ventaja de afectar la distribución del ingreso, pero manteniendo suficiente espacio para que la decisión asignativa sea hecha y fuertemente determinada vía precios. En ese sentido, el propio impuesto sobre la renta negativo, o cualquier distribución de dinero a los pobres, aparece como solución más eficiente que la distribución de bienes o canastas básicas. El consumidor, rico o pobre, debe tener soberanía en su decisión de compra.

Tercero, es también necesario dejar claro que la tributación, aun cuando es fuertemente progresiva, no será capaz de, separadamente, resolver serias

¹⁸ Uno de esas excepciones ocurre en la visión del Estado Mínimo de Nozick que aboga que el Estado debe limitarse, simplemente, a la función de protección de la propiedad y de la vida. Según él, no se da al Estado la prerrogativa de afectar la distribución del ingreso de la manera que ella es percibida por los individuos. Eso porque cualquier distribución que se haga, se hará por criterios subjetivos de valor, que no tendrían validez moral al perjudicar al individuo que sea.

¹⁹ Un buen ejemplo de gasto regresivo es el caso de la educación pública brasileña, que invierte en excelentes universidades públicas totalmente gratuitas (sin cualquier pago por parte de los alumnos), que atienden en su mayoría a hijos de las clases ricas, porque los pobres no reciben educación básica de calidad para tener acceso a enseñanza superior.

cuestiones distributivas de países en desarrollo, en particular de los latinoamericanos - que tienen en su conjunto la peor distribución del ingreso del planeta. Es necesario usar otros instrumentos, más eficaces en el largo plazo, para cambiar el perfil de generación del ingreso, como la propia inversión en educación. Sin embargo, países como Brasil, con un coeficiente de Gini próximo a 0,6 enfrentan un dilema. Si, por una parte, necesitan desesperadamente distribuir mejor el ingreso para crecer económicamente y evitar serios conflictos sociales rurales y urbanos, por otro, no tienen renta imponible suficientemente amplia para financiar las atribuciones del Estado en sus responsabilidades sociales y distributivas. Por consiguiente, acaban financiándose con la tributación al consumo – que tiene característica regresiva y estimula el empeoramiento de la distribución del ingreso.

En resumen, la cuestión de la finalidad distributiva de la tributación es una de las más polémicas por estar muy influenciada por el juicio de valores sociales alrededor de cuál es el concepto de justicia. Aunque esos valores subjetivos sean relativos de sociedad en sociedad, la única certeza que nosotros podemos tener es que ellos tienen que ser considerados en la elaboración de la política tributaria. No considerar la finalidad y el impacto distributivo de la tributación, cualquiera que sea, es quebrar uno de los principios básicos -la tributación debe ser justa-cualquiera que sea el concepto de justicia, tan socialmente aclamado a lo largo de la historia.

Alguna sistematización básica alrededor de la equidad tributaria es, por lo tanto, necesario que sea por lo menos explicada a la sociedad. Por ejemplo, el sistema tributario puede buscar seguir principios como el de la equidad horizontal - donde los individuos con situaciones similares deben tributar similarmente - y el de la equidad vertical - donde los individuos en situaciones diferentes deben tributar diferentemente. Puede cuestionarse cuál debe ser la base distributiva de la tributación: si debe ser la capacidad de pago (aquellos que tienen más capacidad económica deben pagar más independientemente de lo que reciban del gobierno) o los beneficios recibidos (los individuos deben contribuir en la proporción de lo que reciben del Estado independientemente de lo que ganan o poseen). En el caso de la capacidad de pago, ¿los que ganan cuánto más deben contribuir? ¿Hasta qué nivel de progresividad sería justo tributar sin desestimular a los más ricos a trabajar más, a que envíen sus ingresos fuera del país, o simplemente a evadir impuestos por, en su noción peculiar de justicia, estar sosteniendo más que proporcionalmente al Estado? Como menciona Stiglitz (pág. 479), *“Aunque los economistas (o filósofos) no han resuelto los asuntos básicos involucrados en la selección de las bases para juzgar la justicia, aún hay mucho por decir”*. Lo que no se debe es apenas centrarse en la finalidad recaudatoria a corto plazo de la tributación y pretender que la justicia no es parte fundamental para la propia sustentabilidad de los ingresos tributarios en el largo plazo.

6. TRIBUTACIÓN Y MORALIDAD

Del análisis previamente desarrollado, se desprende la profundidad y proyección de la tributación en los varios aspectos de nuestra vida en colectividad, y de la compleja interrelación existente entre sus diferentes finalidades. Sin embargo, cualquiera que sea su finalidad, tratándose de la tributación en el ámbito de la legitimidad de las modernas democracias, hay un ingrediente que consolida todas esas relaciones - la moralidad.

La dimensión moral, sin embargo, casi siempre es ignorada en la discusión tributaria moderna. La moralidad involucra los valores que sostienen nuestras normas y reglas, los valores que nos guían en cuanto sociedad, para distinguir lo correcto de lo incorrecto. Y por el hecho de que la tributación está en el origen de la convivencia social, del bien común y del Estado, ella no puede dissociarse de la moralidad, de los valores que la sociedad respeta y que dan origen a sus costumbres y cultura²⁰. Pero hay muy poco dicho y escrito sobre cultura tributaria, sobre las costumbres de cada sociedad respecto a su deber tributario y sobre la moralidad, o los valores que sostienen esa cultura.

En un artículo que justamente señala la falta de una definición clara de cultura tributaria en la literatura y en el debate moderno, Nerré afirma que la cultura tributaria es parte de la cultura nacional - que se crea y modifica conforme con la historia y los valores morales de un pueblo. Según el autor (pág. 288): una cultura tributaria específica para un país particular emerge – acuñada por la tradición de la tributación (por ejemplo, una acentuación de los impuestos directos / indirectos) por una parte, y por la interacción de los actores y los valores culturales como la honradez, como la justicia, o el sentido del deber por otro lado. En ese sentido, Nerré propone una definición de cultura tributaria: *“Una cultura tributaria de un país específico es la totalidad de toda la interacción de las instituciones formales e informales conectado con el sistema tributario nacional y su ejecución práctica, que se empotra históricamente dentro de la cultura del país, incluyendo las dependencias y nexos causados por su interacción progresiva”*. Esos actores incluyen a los contribuyentes, las administraciones tributarias, los "expertos" más diversos como abogados, economistas y contadores que trabajan con la materia tributaria, académicos, y políticos. La relación entre esos actores es parte de la cultura nacional y trae en ella los valores - la moralidad - en el tratamiento del tema tributario.

Es precisamente en la dimensión moral que, por consiguiente, una sociedad debe juzgar la evasión tributaria, el contrabando, la corrupción en el ámbito de la administración tributaria, la votación de leyes tributarias que buscan beneficiar

²⁰ Conforme con Ríos (1993), pág. 21, "En lo cotidiano, vemos que los conceptos de ética y de moral se confunden o se identifican. No sin razón. Si recurrimos al origen etimológico de las palabras, encontraremos las palabras *ethos* (griego) y *mores* (latino), que significan ambos costumbre, manera de ser. Costumbre nos remite a la creación cultural. No hay ninguna costumbre en la naturaleza. La costumbre produce el establecimiento de un valor para la acción humana que se crea, verificado por los propios hombres, en su relación de unos con los otros."

ciertos sectores económicos a cambio de favores políticos, entre otras “prácticas” presentes en nuestra realidad. De nada vale la existencia de ese instrumento tan poderoso como es la tributación, con finalidades nobles y múltiples en nuestra sociedad, si en la práctica es degradado en sus valores morales y se reduce a ser un instrumento de privilegios individuales.

Hay países donde la práctica generalizada es la evasión tributaria, la corrupción en sus órganos gubernamentales, pero que culturalmente empezaron a aceptar esa condición como "natural". En esas condiciones, la tributación pierde su destino social buscando el bien común, y se vuelve a transformar en saqueo, en un instrumento donde el más fuerte o más vivo recibe privilegios individuales en detrimento del resto de la sociedad. Se quiebra el eslabón que hace a la tributación un instrumento de cohesión y de responsabilidad social, de ciudadanía, de asignación de recursos con finalidad de un desarrollo sustentable, de estabilización y autoprotección a lo largo de los ciclos económicos, de distribución justa del ingreso. En ausencia de los valores morales, ella se reduce a un medio para el intercambio de intereses y beneficios particulares - y da margen a una reacción contraria por parte de la sociedad, a la revuelta contra los gobiernos, a la desobediencia civil y tributaria generalizada.

Ciertamente que la práctica de la evasión no es sólo función de la moralidad, sino de la propia estructura económica de un país, del diseño del sistema tributario y de la efectiva aplicación de sanciones contra los contribuyentes y los funcionarios públicos, sólo para mencionar algunos de los factores más comunes. De la misma manera, la evasión tributaria no simplemente degrada la cultura tributaria de una nación, sino que cuando se generaliza, también afecta la asignación de recursos, la competitividad entre las empresas y la equidad del sistema tributario. En otros términos, la evasión acaba por contrariar otras finalidades de la tributación, no sólo la recaudatoria. Este asunto lo sintetiza muy bien el señor Tanzi:

“Las implicaciones políticas de la evasión fiscal serían bastante diferentes dependiendo de si la evasión es un fenómeno individual o social. Un solo evasor del impuesto en un país de contribuyentes honestos representa la conducta de apenas ese individuo. Sin embargo, un evasor del impuesto en un país donde la evasión es un deporte nacional es un fenómeno algo diferente. La evasión fiscal tiene implicaciones para la eficiencia del sistema tributario, tanto para su equidad horizontal como vertical. Tiene implicaciones para la eficiencia del sistema tributario e incluso en el marco del mercado competitivo. Por ejemplo, es imposible tener competencia pura cuando algunos de los vendedores pueden evadir los impuestos, mientras los otros no pueden. En este caso el primero será capaz de vender a más bajos precios que el último. La evasión fiscal afecta la productividad del sistema tributario reduciendo la cantidad de ingresos que se podría recaudar con el sistema instituido. Afecta la actitud general de los ciudadanos en relación con el gobierno, a menudo construyendo el cinismo acerca del papel del sector público. A menudo afecta aún el sistema instituido en el sentido que la legislación fiscal comienza a anticipar la evasión fiscal por parte de grupos particulares y trata de penalizar la evasión fiscal aumentando las tasas impositivas para esos grupos en particular. Esto a menudo resulta

en una creciente injusticia horizontal ya que no todos los contribuyentes de esos grupos se comportan como el promedio.”

Por consiguiente, la tributación no puede dissociarse de la moralidad como hemos visto en muchos países. No es suficiente tener un sistema democrático y un sistema tributario instituido en la ley para que la tributación sea legítima y socialmente aceptada. Ella tiene, necesariamente, que conjugarse con los valores que la sociedad juzga como correctos y buenos. Quizá no es ninguna coincidencia que las propias religiones – que predicán valores en el ámbito de la moralidad – a lo largo de la historia se hayan pronunciado sobre aspectos tributarios.

El ejemplo reciente fue un libro publicado por los obispos de Inglaterra y el País de Gales con el título "Tributación para el Bien común". La propia iglesia pregunta cuál es su papel en el debate tributario, y su respuesta es: la moralidad. *“Los debates acerca de los niveles y la incidencia de los impuestos forman parte de la dieta básica del discurso político en nuestra sociedad. Ellos son asuntos en que nuestros partidos a menudo tendrán agudas divergencias. ¿Qué es, entonces, lo que la Iglesia quizás tenga que añadir al debate? La respuesta es un contexto moral. Lo que se pierde a menudo de los debates acerca de la tributación es darnos cuenta de lo que los impuestos representan en términos de un compromiso compartido como ciudadanos para construir una sociedad que sirva al bien común. [...] Antes bien, se propone llamar la atención sobre algo que es reconocido por todos pero raramente articulado - que la tributación es un signo de la salud social, y un bien moral. Nuestra disposición a pagar los impuestos es un signo de nuestra solidaridad con los demás, y de nuestra humanidad”.*

Otras culturas, literaturas y religiones manifestaron la misma preocupación con reflexiones acerca de la naturaleza moral de la tributación. Viviendo en un período perturbado de la historia china, en una sociedad traumatizada por la guerra y el desorden, Lao-Tzu, viejo y sabio, decide salir de su nación. En la frontera, justamente un oficial de aduanas lo detiene y le pregunta sobre sus enseñanzas. Él, entonces decide volver y escribir el Tao-te Ching, clásica obra de la literatura china donde hace críticas a los valores sociales de su tiempo. Con respecto a la tributación, afirma que "Cuando el pueblo tiene hambre, eso pasa porque los fuertes y poderosos cobran impuestos en demasía: por eso él tiene hambre", frase que refleja el desorden causado cuando los "fuertes y poderosos" se apropian de la tributación para su propia ostentación.

7. ¿CÓMO FAVORECER LA ACEPTACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN POR PARTE DE LA SOCIEDAD?

Es posible partir de la estructura teórica construida en las secciones anteriores, para reflexionar sobre cuáles medios existen para favorecer la aceptación de la tributación por parte de la sociedad. Es a partir de una comprensión amplia y sistematizada de la naturaleza de la tributación y sus finalidades, que podemos

entender cómo algo compulsivo puede aceptarse e, incluso, pagarse voluntariamente por la sociedad.

Es fundamental rescatar la noción del tributo como instrumento concedido legítimamente al Estado, a través de un contrato social para obtener el bien común. Es justamente la ruptura entre el pago y el beneficio directo – que existe en la propia definición del tributo, en contraposición a la noción del precio – que debe recomponerse al caminarse de la percepción individual para la percepción social, asumiéndose una noción compartida de responsabilidad colectiva. Para ello, es fundamental que la sociedad sea partícipe de la opción pública y que sea informada y beneficiaria de los bienes y servicios concedidos por el Estado.

Hay algunos puntos fundamentales que deben ser estimulados y estar presentes en la elaboración de la política tributaria, para que la aceptación del tributo sea más fácil para la sociedad. Ellos están relacionados con las finalidades y usos de la tributación que se sistematizaron previamente.

Políticamente, es importante que la sociedad tenga una noción clara de la tributación como un eslabón legítimo entre gobernante-gobernados, y que el Estado respete este eslabón dentro de las restricciones y controles democráticos, que la población perciba a los tributos como medio para la construcción del bien común, en los cuales todos deben participar en su selección, monitoreo y beneficios.

Económicamente, lo más importante para facilitar la aceptación social del tributo es comunicar claramente por qué el sistema tributario está diseñado de cierta forma, cuál es su objetivo de largo plazo, por qué ciertos sectores pagan más que otros, cuál es la razón para las exenciones y beneficios en vigencia, o la razón por la que están aboliéndose, y cómo esa decisión colaborará para el desarrollo del país, etc. Es decir, consciente de que el sistema tributario afecta la asignación de recursos, el gobierno debe comunicar a la sociedad por qué éste se ha diseñado para influir en la asignación económica original (neutral en la ausencia de la tributación), y cómo de hecho, ha alcanzado sus objetivos. Sin duda, por más que cualquier sistema tributario sea hoy algo complejo y sus variables e impactos económicos difíciles de aislar, por lo menos la lógica de sus líneas maestras tiene que estar clara, ser coherente con la realidad del país, tener un objetivo en lo que se refiere al desarrollo a largo plazo y ser efectivamente comunicado a la sociedad.

Socialmente, el asunto fundamental es la equidad y la noción de justicia fiscal. Ciertamente que en la teoría no hay cómo definir lo que es la justicia, pero en la práctica cada sociedad sabe y responde cuando el sistema tributario pasa a ser visto como injusto. El asunto de la equidad y de la justicia no es muy diferente, en términos prácticos de lo que comentamos antes del aspecto económico. El gobierno debe tener clara la razón por la que el costo tributario debe ser socialmente distribuido de una determinada manera, y qué hacer para tornarlo

más justo o más coherente con la distribución del ingreso del país. Esas informaciones deben ser comunicadas efectivamente a la sociedad.

Moralmente, la sociedad debe percibir que el sistema tributario se administra conforme con los más altos valores de honestidad, rectitud de carácter, integridad y aplicación imparcial de las leyes. Justamente por el hecho de la tributación referirse al dinero, y dar margen a conductas que adulteran los valores mencionados, es una de las áreas del gobierno que debe guiarse por el buen ejemplo y por el castigo de cualquier delito contra el buen uso de los recursos públicos. Por una parte, debe demostrarse que la máquina pública en lo relacionado al tratamiento tributario (administración tributaria, legislativo, órganos formuladores de política, etc.) se preocupa de estar exenta de corrupción y aplicación de privilegios privados, incluso con el monitoreo permanente y la aplicación de sanción respecto a los funcionarios con conducta comprobadamente irregular. Por otro lado, esta misma máquina debe buscar castigar conductas evasoras por parte de los contribuyentes con rectitud y justicia. Sobre todo, debe actuarse para la reducción de la informalidad y de la evasión que en muchos países alcanza una porción significativa del producto interno bruto. Debe actuarse y demostrarse que las élites económicas están pagando su cuota para la financiación del bien común y que no están al margen del control tributario. Además, la importancia de la ética debe extravasarse para todo el gobierno, porque la aplicación correcta de los recursos públicos, sin desviaciones, es un factor importante para que la sociedad acepte la tributación.

Las acciones más importantes para asegurar que esas metas se alcancen son: representatividad, legalidad, las restricciones al poder de tributar, transparencia, rendición de cuentas, respeto al contrato social y su continua adaptación a la realidad, y la comunicación social efectiva.

- **Representatividad.**

Debe buscarse que la sociedad tenga voz y voto sobre la tributación, y que su representatividad sea legítima. La representatividad en lo que se refiere a los impuestos ha sido un clamor histórico y aun ahora debe tenerse en cuenta, especialmente cuando creemos que por estar viviendo en democracias representativas, no hay más que pensar con respecto a la representatividad. Sin embargo, ciertos asuntos todavía son fundamentales. Primero, cuando el poder legislativo representa mayoritariamente intereses de la élite económica, esta puede terminar escapando de la tributación, y aquellos que soportan la obligación tributaria terminan sin voz para expresarse. Citando a Brautigam (p.11), *“Los impuestos tienen que morder directamente para estimular los cambios políticos”*. Segundo, para que la población tenga voz, es necesario tener conciencia tributaria y fuerte noción de ciudadanía, y ahí entra el papel de la educación tributaria. No podemos considerar que vivimos en una democracia plena si gran parte de la población no tiene conciencia de sus deberes y derechos, y ni siquiera tienen

noción de cuáles tributos pagan y cuánto pagan. Tercero, si el Poder Ejecutivo termina por legislar en materia de tributos por medio de instrumentos con fuerza de ley, la legitimidad de la tributación también disminuye.

- **Legalidad y limitaciones al poder de tributar**

La tributación debe basarse en la ley y respetarla, incluso en lo que se refiere a las exenciones y beneficios tributarios. Pero la legalidad va más allá. En la medida de lo posible, la ley debe ser simple y con el menor número posible de excepciones. Eso para favorecer una comprensión amplia de la tributación por la sociedad. Además, un sistema tributario apoyado en tratamientos de excepción puede más fácilmente esconder la concesión de privilegios a sectores particulares. Las leyes deben tener estabilidad, evitándose cambios constantes y deben comunicarse claramente a la población. Otro punto importante es establecer limitaciones legales al poder de tributar. Como vimos, el poder para tributar es uno de los mayores poderes del Estado y le permite que pueda reducir el ahorro, el consumo y la acumulación de riqueza de los individuos. Por ser tan amplio, debe restringirse por ley, para dar a los individuos seguridad de hasta dónde el Estado puede ir en el uso de su poder.

- **Transparencia y rendición de cuentas en la gestión del Ente Público**

Sólo existe una manera por la cual la sociedad puede saber que sus impuestos están de hecho usándose para la construcción del bien común: por la transparencia en el tratamiento de la información manejada por el gobierno mediante la rendición continua de cuentas a la población. En este aspecto, no es importante sólo que haya transparencia en el lado del recaudo (es decir, quedando claros los volúmenes recaudados, su composición por tributo, sector económico y región, la elaboración de investigaciones económicas y estadísticas mostrando quién paga y cuánto paga, entre otros), sino también del lado del gasto. Considerando que el tributo no es un fin en sí mismo, sino un medio para ejecutar las otras atribuciones del Estado, también es importante tener transparencia en cuanto al gasto. ¿Dónde se aplicaron los recursos recaudados, en qué proyecto, en qué región, cuántos se beneficiaron, quiénes fueron los beneficiarios? La relación tributación-gastos es una de las más importantes para garantizar la aceptación social de los tributos porque, en general, la población tiende a cumplir más correctamente la obligación tributaria cuando está satisfecha con la acción del gobierno. Cuando el gasto es injustificado, mal aplicado y mal manejado, la población no ve los frutos de los impuestos que paga, y pasa a pensar que no vale la pena su sacrificio para invertir en algo que no trae retorno. Simplemente a partir de ese rendimiento de cuentas, es que el contribuyente

puede percibir que el tributo que paga está efectivamente comprometido con la construcción del bien común²¹.

- **Respeto al contrato social y adecuación a la realidad**

La tributación, como un pacto social realizado y votado en ciertas condiciones históricas, debe siempre supervisarse para que no pierda su adecuación a la realidad socio-económica vigente. Según Schumpeter, “*cada impuesto ideal ha tenido sus fronteras históricas, económicas y sociológicas*”²². En ese sentido, es fundamental que el gobierno esté dispuesto a analizarla y reverla siempre que las leyes tributarias no se alineen más con "el mundo real" y la sociedad empiece a clamar por cambios. Los ejemplos en ese sentido son muchos. En las últimas décadas, las principales economías del mundo han estado cambiando su estructura, de intensiva en la industria para intensiva en los servicios. Sin embargo, si la tributación actual – que fue diseñada para un ambiente de producción física e industrial – no se adecua para captar las operaciones intangibles llegadas del área del servicio, claramente estará habiendo una falta de adecuación entre las leyes y la realidad, perjudicando un sector en detrimento de otro. Otro ejemplo común es el de la tributación de valores nominales en ambientes inflacionarios. Muchas veces el gobierno, por cuestiones de recaudación, no reajusta los valores presentes en las leyes tributarias a pesar de la inflación. Sin embargo, tributar a los contribuyentes más porque el poder adquisitivo se desvalorizó, también es una clara inadecuación entre las leyes y la realidad económica del país. Hay varios ejemplos en cuanto a los beneficios fiscales. Muchos de ellos, concedidos con el argumento de la protección a la industria naciente o a regiones menos desarrolladas; parecen continuar perpetuos incluso décadas después de que ciertas industrias y regiones ya han alcanzado la madurez económica. Son privilegios que ya no son justificados frente a la realidad socio-económica, pero la tributación continúa protegiendo algunos en detrimento de otros. En resumen, es la inadecuación entre la ley tributaria y la realidad socio-económica de un país que genera presiones legítimas por cambios y reformas. En caso de que el gobierno no esté atento a ellas, la percepción de injusticia y la inadecuación tributaria colaborarán para que los tributos no sean aceptados por la sociedad.

²¹ Por otra parte, la percepción individual simplemente se vuelve de que "yo pago mucho y yo no recibo nada en cambio." La verdad es que, cuanto más pobre el país y más concentrado el ingreso, mayor es el déficit social y, de hecho, los más ricos pagan para mitigar la pobreza - y los contribuyentes tendrán muy poca percepción de que ellos están recibiendo algo en cambio. En Brasil, por ejemplo, a pesar de las clases más altas pagar los impuestos sobre ventas y sobre el ingreso, el nivel de servicios públicos ofrecidos a aquéllas clases son de baja calidad - porque tienen que ser distribuidos para la población entera. Así, las clases más adineradas continúan teniendo que pagar la educación y la salud privada, por ejemplo.

²² Citado por Nerré, p. 288

- **Comunicación social efectiva**

Aun para los profesionales practicantes, la tributación no es un asunto simple en nuestros días. Es la legislación compleja, conformada por varios niveles de leyes y reglamentaciones infralegales, normalmente con muchas excepciones, documentos y plazos de pago diferentes. En general, cualquier acto de una administración tributaria, como la cancelación de números de registro, o prórroga de plazo de entrega de la declaración, afecta a millones de contribuyentes. Por consiguiente, la política de comunicación en lo que se refiere a la materia tributaria tiene que ser cuidadosamente planeada y ejecutada, para informar de una manera precisa y dentro de un plazo razonable. Así se evitan, errores y omisiones involuntarias por parte de los contribuyentes y filas innecesarias en las administraciones tributarias. Sin una efectiva comunicación social, directa, clara y dirigida a cada público meta, el cumplimiento de la obligación tributaria se hace difícil y costoso. Se hace necesario que la sociedad esté informada acerca del sistema tributario, que tenga la comprensión correcta de la lógica tras de esa maraña de leyes y reglas, que acceda fácilmente a informaciones, estadísticas y estudios sobre el desempeño, costo y uso de la tributación.

8. ¿CÓMO PUEDE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FAVORECER LA ACEPTACIÓN SOCIAL DE LOS TRIBUTOS?

La administración tributaria es el órgano mediante el cual el Estado aplica y ejerce el poder de tributar que le fue conferido. Siendo la tributación el eslabón básico entre gobernante y gobernados, la administración tributaria es una institución con la clara atribución de ejercer un papel de puente entre el ciudadano y el Estado. Indudablemente, es uno de los órganos gubernamentales más complejos porque trabaja directamente y casi sin interrupción con el ciudadano, trata de asuntos tan sensibles como los recursos financieros que están extrayéndose de la población, debe ofrecer servicios, informar y orientar, pero al mismo tiempo debe ser rigurosa y sancionar cuando sea procedente. Pocos órganos pasan tanto tiempo para decidir en cuanto al dilema planteado por Maquiavelo entre “ser temido o ser amado”.

Dentro de esta complejidad, sin embargo, pocos órganos son tan importantes para el desarrollo institucional de largo plazo de un país como la administración tributaria. Brautigam menciona que (pág. 14: *“Los estudios de gobernabilidad repetidas veces señalan la captación de renta como la base de la capacidad del Estado. El análisis de Kaldor de 1963 lanzó un llamado de atención sobre la vinculación entre la capacidad del Estado y la imposición: “Ningún país subdesarrollado tiene los recursos humanos ni el dinero para crear un cuerpo de funcionarios públicos de calidad superior de la noche a la mañana. Pero no se reconoce suficientemente que el Servicio de Renta es el punto de entrada; si ellos se concentran en esto, asegurarían los medios para lo demás”.*

Por consiguiente, dentro de su responsabilidad como institución clásica de Estado y consciente de las múltiples finalidades de los tributos y de sus efectos en las diversas áreas de la sociedad, la administración tributaria no debe actuar apenas con la finalidad de recaudación a corto plazo, sino de sustentabilidad del financiamiento a largo plazo. Para esto, debe buscar favorecer la aceptación social de la tributación y, aunque algunos de los factores anteriormente enumerados que estimulan esa mayor aceptación estén fuera de su competencia inmediata, hay mucho que la administración tributaria puede hacer en su ámbito de actuación en ese sentido. ¿Cómo, por consiguiente, la administración tributaria puede incentivar que la sociedad acepte mejor la tributación, en aquello que es de su competencia?

Para que la sociedad vea a la administración tributaria como una institución ejemplar del Estado en el cumplimiento de sus atribuciones y acepte la tributación por confiar en la misma, ésta debe:

- conducirse dentro del principio estricto de la legalidad y no abusar del poder de tributar bajo cualquier hipótesis;
- donde haya espacio para la acción discrecional (y este espacio existe en cualquier organización humana), decidir con base a criterios claros, objetivos y transparentes;
- transmitir claramente a sus funcionarios los principios de honestidad, de rectitud de carácter y de urbanidad en el tratamiento de los contribuyentes, y efectivamente monitorear y sancionar las conductas irregulares y corruptas en su interior;
- controlar efectivamente y sancionar a los contribuyentes que practican la evasión, dentro de la ley, demostrando la imparcialidad en la aplicación de las sanciones y no tolerando las excepciones, que acaben por perjudicar a aquellos contribuyentes honestos y cumplidores de su deber en función de la impunidad de los transgresores;
- actuar con eficiencia y celeridad en sus actos;
- administrar el sistema tributario con la mayor transparencia posible, con la divulgación de datos y de informaciones estadísticas sobre los tributos por ella recaudados, observando el secreto fiscal y las informaciones confidenciales de los ciudadanos y contribuyentes;
- publicar periódicamente su informe de gestión, explicando las acciones realizadas y los resultados alcanzados.

Para que la sociedad entienda la importancia y la finalidad última de la tributación y la acepte por entender la necesidad de la construcción del bien común, se debe:

- buscar, diseminar y comunicar a la sociedad los objetivos del sistema tributario en lo que se refiere a sus impactos socio-económicos y sus efectos sobre el desarrollo del país, a través de estudios, estadísticas, entrevistas, notas de explicación y cualquier otro medio apropiado;

- buscar, diseminar y comunicar a la sociedad, juntamente con el área de gobierno responsable del gasto, dónde están siendo aplicados los tributos, quiénes están siendo los mayores beneficiarios de la inversión pública, y cuál es el control sobre el gasto que el gobierno ejerce;
- incentivar y patrocinar las actividades de educación fiscal de manera que se enseñe a los contribuyentes del mañana la importancia de su contribución para la financiación del bienestar social;
- buscar tener diálogo directo con aquellos que actúan en la intermediación entre la administración tributaria y el contribuyente, como abogados, contadores y consultores, buscando informarlos de las alteraciones en la legislación o en los procedimientos administrativos.

9. CONCLUSIÓN

Parece paradójico hablar de aceptación social respecto a algo compulsivo. Después de todo, es justamente el ejercicio del poder soberano de tomar los recursos de los individuos de manera compulsiva que hace de la tributación un tema tan polémico y complejo en nuestra historia. Por consiguiente, su aceptación voluntaria sólo parece ser posible por medio del respeto y el pleno entendimiento al contrato social establecido y al esclarecimiento y correcto entendimiento de la finalidad y uso de la tributación. En otros términos, por el propio hecho de la tributación haber nacido para dar vida al bien común, su aceptación social se torna más fácil en la medida que se estimula en la población la noción de construcción colectiva y de responsabilidad social.

En ese sentido, la administración tributaria debe actuar de forma proactiva, no colocándose apenas como un órgano que recauda recursos y reduce la capacidad económica del contribuyente, sino fundamentalmente como un puente entre la captación de la financiación y la construcción del bien común, permitiendo que la sociedad como un todo se pueda desarrollar. Como menciona Brautigam (pág. 10), *“es a través de su papel clave como el eslabón que une gobernante y gobernado que la tributación da amparo para la representación, rendimiento de cuentas, y capacidad estatal. A pesar de esto, tributación y recaudación casi nunca se mencionan como asuntos relacionados a la democracia y gobernabilidad en los países en desarrollo. Una preocupación con la tributación debería estar en el centro del esfuerzo de desarrollo, pero todavía no lo está.”*

Por consiguiente, es el papel de la administración tributaria, sobre todo en los países menos avanzados, elevar su misión de recaudación de recursos a una plataforma mucho más amplia, que contemple las diversas dimensiones y finalidades de la tributación, su papel cultural y moral, y su importancia para el alcance del desarrollo sustentable. La administración tributaria debe velar, junto con los diversos segmentos de la población y a los demás órganos gubernamentales, para que la tributación pueda ser efectivamente percibida como algo que parte de la sociedad y retorna – con un valor agregado – a la propia sociedad. Y, como menciona Schumpeter, en su obra clásica *History of Economic*

Analysis (1954), “Nada demuestra tan claramente el carácter de una sociedad y de una civilización como la política fiscal que su sector público adopta”.

Sra. Andréa Lemgruber Viol
Coordinadora General de Política Tributaria
Secretaría de Ingresos Federales – SRF
(Brasil)
Correo electrónico: Andrea.lemgruber@receita.fazenda.gov.br

BIBLIOGRAFÍA

Bird, Richard (1992). *“A Primer on Taxation and Development in Tax Policy and Development”*, John Hopkins University Press.

Brautigam, Deborah (2002). *“Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance”*, IDS Bulletin 33(3).

Brooks, Neil, *“The Logic, Policy and Politics of Tax Law: An Overview”*.

Everson, Stephen (1993). *“Introduction in Aristotle – The Politics”*, Cambridge University Press.

Goode, Richard (1984). *“Taxation: A General Discussion in Government Finance in Developing Countries”*, p. 75, The Brookings Institution.

Hamilton, Alexander – *“The Federalist Papers”* (Internet).

Keyssar, Alexander (2000). *“The Right to Vote: The Contested History of Democracy in the United States”*, Basic Books.

Mansfield, Harvey (1998). *“Introdução e Tradução, The Prince – Niccolò Machiavelli”*, University of Chicago Press.

Nerré, Birger (2001). *“The Concept of Tax Culture”*, NTA Proceedings.

Rios, Terezinha A. (1993). *“Ética e Competência”*, Cortez Editora.

Stiglitz, Joseph (2000). *“Economics of the Public Sector”*, 3rd Ed., Norton.

Tanzi, Vito (2000). *“A Primer on Tax Evasion in Policies, Institution and the Dark Side of Economics”*, Edward Elgar.

Thorpe, Scott (2000). *“Pense como Einstein”*, Cultrix-Amana Key.

Wilhelm, Richard (1978). *“Tao-te King – Lao-Tzu”*, Editora Pensamento.